

00761

15

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

PRINCIPIOS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA
CONSTITUCIÓN EN MATERIA FISCAL

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO
DE MAESTRO EN DERECHO PRESENTA

ANTONIO JUÁREZ ACEVEDO

Director de tesis: Dr. Ramón Reyes Vera

MEXICO

2002



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL	
1) INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL	
a) Consideraciones preliminares	6
b) La doctrina mexicana	8
c) La doctrina extranjera	37
d) Deficiencias de la doctrina analizada	53
e) La jurisprudencia constitucional	57
2) NORMAS DE INTERPRETACIÓN PARA LA MATERIA PENAL	
a) El tercer párrafo del artículo 14 constitucional	63
b) Semejanzas y diferencias entre el derecho fiscal y el penal	70
3) NORMAS DE INTERPRETACIÓN PARA LA MATERIA CIVIL	
a) El cuarto párrafo del artículo 14 constitucional	74
b) La interpretación en los códigos civiles	82
c) La obligación de resolver todos los casos en el derecho civil y su influencia sobre el derecho fiscal	91
CAPÍTULO II INTERPRETACIÓN FISCAL	
1) AUSENCIA DE NORMAS CONSTITUCIONALES ESPECÍFICAS PARA INTERPRETAR EL DERECHO FISCAL	
a) ¿Se debe resolver mediante interpretación toda controversia que plantee la Constitución?	104
b) Consideraciones sobre el hecho de que la Constitución prevea la interpretación sólo para algunas materias	107
c) Los elementos de la obligación fiscal en la Constitución	114
d) El derecho procesal constitucional	125
e) Consideraciones sobre la carencia de normas constitucionales específicas para interpretar el derecho fiscal	130

2) NORMAS CONSTITUCIONALES PARA APLICAR EL DERECHO FISCAL	
a) El artículo 31 constitucional fracción IV. Proporcionalidad, equidad e interpretación estricta	135
b) El artículo 31 constitucional fracción IV como mandato dirigido a diversos sujetos	179
c) El artículo 39 constitucional	189
d) El artículo 73 constitucional fracción VII	195
3) LA INTERPRETACIÓN ESTRICTA EN EL CÓDIGO FISCAL	
a) El primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación	200
b) El segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación	213
CAPÍTULO III PRINCIPIOS PARA LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL FISCAL	
1) INTERPRETACIÓN ESTRICTA, OTROS MÉTODOS ACEPTABLES Y CONSIDERACIONES FINALES SOBRE EL DERECHO CIVIL	
a) Interpretación estricta	226
b) El establecimiento de cargas en la Constitución	239
c) Otros métodos aceptables de interpretación	243
d) Consideraciones finales sobre el derecho civil. El artículo 17 constitucional	251
2) LIBERTAD Y PROPIEDAD COMO DERECHOS FUNDAMENTALES	
a) La interpretación de la ley como derecho fundamental	258
b) Libertad jurídica	260
c) Legislador y juez	263
3) CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 5° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL	
a) Constitucionalidad del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación	264
b) Consideraciones sobre la supremacía constitucional	267
CONCLUSIONES	273
BIBLIOGRAFÍA	276

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Antonio

Juárez Acevedo

FECHA: martes 10 septiembre 2002

FIRMA: ajp

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se desarrollará tratando de responder cuáles son los principios que deben regir la interpretación del Derecho fiscal contenido en la Constitución, tomando en cuenta a la legalidad tributaria y las diferencias con otras ramas del derecho; también se estudiará cómo se interpreta el Derecho fiscal en normas secundarias; es un estudio que pretende descubrir y explicar principios generales que deben regir la interpretación de la Constitución en materia fiscal. El objetivo de este trabajo consiste en señalar la falta de reglas de interpretación de la Constitución en materia fiscal, la incongruencia y desigualdad existente, dado que el derecho civil y el penal sí se encuentran regulados. También se analizará cómo la interpretación estricta de la ley fiscal garantiza la libertad y la propiedad. La finalidad del presente trabajo es desarrollar un principio según el cual las reglas de interpretación constitucional para los elementos fundamentales del derecho fiscal sean específicas y no se aplique cualquiera de los métodos aceptados por la jurisprudencia, sino sólo métodos específicos y adecuados al Derecho fiscal. Asimismo se analizará exhaustivamente el alcance del artículo 31 constitucional y su influencia sobre la interpretación de las normas.

Lo que hace valioso al presente trabajo es su utilidad práctica; cuestionar y llamar la atención sobre el tema de la interpretación constitucional es trascendente, sobre todo en materia fiscal ya que en ésta existe una indefensión evidente del gobernado, situación que puede ser superada mediante la adopción del principio de que toda norma constitucional de carácter fiscal y que sea substancial debe ser interpretada con métodos concretos como el estricto, el sistemático y el histórico para no vulnerar la libertad jurídica de los gobernados; se propone así, de manera general, una interpretación estricta de los elementos esenciales de la contribución, utilizando también otros métodos pero sólo en los casos concretos que así lo exijan.

Otro punto que me parece de suma importancia consiste en que mucho de lo que se diga en la investigación podrá ser generalizado para aplicarse a otras ramas del derecho contenidas en la Constitución que carecen de método de interpretación. La ciencia jurídica será mejor comprendida pues es esencial llamar la atención sobre las carencias constitucionales en materia de interpretación. Las causas del problema son no sólo la existencia de una Constitución muy defectuosa, sino además la influencia del Derecho civil en el ámbito de la interpretación, ya que el mandato dirigido a los jueces civiles para no dejar de resolver las controversias provoca que en otras áreas del derecho el juzgador se

empeñe en interpretar sin que la ley se lo exija, lo que acarrea que la Constitución se interprete extensivamente con violación evidente de los derechos de los contribuyentes. Así, se exige en toda rama del derecho resolver pero lo que no se exige es interpretar inexcusablemente, sólo el derecho civil lo exige, no el derecho fiscal, es ello un problema fundamental que este trabajo analiza.

La afirmación preliminar o hipótesis de la presente investigación dado el fenómeno observado y las características que el mismo plantea consiste en que los elementos fundamentales de la Constitución en materia fiscal deben de interpretarse con métodos específicos, a saber con la interpretación estricta atendiendo a la legalidad tributaria a la fundamentación y a las diferencia del derecho fiscal con las ramas tradicionales del derecho, atendiendo al racional y exacto entendimiento del artículo 31 constitucional. Hay principios de derecho no explícitamente expuestos en la Constitución pero inmanentes al derecho fiscal como es la legalidad tributaria también aplicable en el ámbito constitucional para todos los elementos que sirven de fundamento para establecer contribuciones. La demostración de la hipótesis será del tipo formal, es decir, mediante el análisis lógico del derecho constitucional y del fiscal, se analizará así la Constitución de manera sistemática y se analizará también como opera el derecho secundario fiscal. Las variables las identifiqué como

la falta de previsión de la Constitución respecto a cómo interpretarse a sí misma frente a las consecuencias que acarrea, a saber inseguridad jurídica del contribuyente, arbitrariedad de la autoridad y sobre todo ausencia de enunciación de principios de derecho que diluciden esta cuestión. Las variables están relacionadas de manera directa ya que la falta de previsión constitucional provoca la inseguridad jurídica pero también debe señalarse que una vez formulado el principio de derecho que propondré la reforma constitucional, si bien deseable no es indispensable. En el presente trabajo se estudiará con profundidad al artículo 5º del Código Fiscal ya que el mismo sí contempla expresamente métodos de interpretación lo cual ayuda al entendimiento del derecho fiscal. No se trata de un trabajo más sobre interpretación jurídica sino que se trata aquí de explicar cómo se debe o cómo no se debe interpretar la Constitución en una materia, en este caso, el derecho fiscal fundamental; después de todo la ciencia del derecho consiste en la interpretación del mismo, la ciencia del derecho no son las leyes, la ciencia del derecho es ese razonamiento que nos lleva a establecer principios.

La tesis sólo consta de tres capítulos, en el primero se analiza cómo es la interpretación constitucional, en el segundo cómo es la interpretación fiscal de acuerdo a las normas fiscales contenidas en la Constitución y en las normas secundarias y en el tercero se concluye cómo debe ser la

interpretación constitucional en materia fiscal. El contenido específico de los capítulos es el siguiente: en el primero se analiza la interpretación constitucional en general vista por diversos autores y se señalan las jurisprudencias emitidas, asimismo se analiza cómo está contemplada la materia penal en la Constitución así como la civil señalando sobre todo el dogma que rige en el mismo para no dejar de resolver asunto alguno, analizando las consecuencias que ello provoca sobre todo en el Derecho fiscal; el segundo capítulo hace un exhaustivo análisis de las situaciones provocadas por la ausencia de normas en la Constitución que indiquen cómo se interpreta el Derecho fiscal, se analizan diversos artículos constitucionales referidos al derecho fiscal y se da particular atención a la equidad y sus diversos significados, se estudia cómo se interpreta el Derecho fiscal secundario además de analizar otros principios que complementan a la interpretación estricta de la ley, se estudia también la fracción IV del artículo 31 constitucional y el artículo 5° del Código Fiscal para explicar cómo su mandato está dirigido a toda autoridad; en el tercer capítulo se expone cómo la interpretación estricta está relacionada con el principio de legalidad tributaria, se proponen otros métodos de interpretación constitucional fiscal compatibles con la interpretación estricta y se hace una análisis final del derecho civil para marcar su diferencia con el derecho fiscal.

CAPÍTULO I

INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

1) INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

a) Consideraciones preliminares

Como primer punto a tratar habrá que preguntarse si la Constitución acaso debe interpretarse; esto es, la Constitución mexicana es un documento escrito que contiene el derecho fundamental del Estado, en ese sentido supónese que el documento es escrito para dejar claro, fijo y preciso cuáles son los derechos de los gobernados y cuál es la naturaleza y alcance de la actuación de la autoridad por lo que cualquier interpretación resultaría contradictoria a la naturaleza de nuestro sistema jurídico. Carl Schmitt estableció la idea general de que una cosa fijada por escrito puede ser demostrada mejor, su contenido es estable y protegido contra modificaciones, asimismo establece que la exigencia de una Constitución escrita lleva como último resultado a considerar la Constitución como una ley que sólo debe poder ser cambiada en vía legislativa.¹ En este sentido Rolando Tamayo y Salmorán indica que las constituciones escritas o cartas

¹ SCHMITT, Carl, "Teoría de la Constitución", Madrid, Ed. Alianza Editorial, 1982, p. 39

regían en las colonias inglesas y si la legislación colonial excedía el límite era considerada nula². Desde mi punto de vista todo esto da un grado de seguridad jurídica invaluable para los gobernados; si hay una Constitución habrá que entenderla según su texto, de otro modo, no tendría razón alguna de ser, incluso para Carl Schmitt la Constitución es una normación total de la vida del Estado, una unidad cerrada, así la Constitución designa una unidad y totalidad³; sin embargo se debe considerar también que la Constitución mexicana es un documento que, desde luego, no puede contemplar todas las situaciones concretas que ocurran ni es perfecto, por lo tanto se debe aceptar que puede ser interpretada, con diversas limitaciones, de momento sólo mencionaré que la naturaleza de las controversias obligan sólo a veces a encontrar una solución que si no se halla en el derecho escrito habrá de encontrarse en la interpretación, sin embargo habrá otros casos que no admitirán interpretación por tratarse de derechos fundamentales, así sucede en materia penal, cuya naturaleza exige que todos los casos estén efectivamente contemplados por la ley sin que sea aceptable ningún tipo de interpretación; en la segunda parte de este primer capítulo se analizará esto con todo detalle.

A continuación haré un repaso sobre la teoría de la interpretación constitucional en general pues en el tercer capítulo se analizará cuál es o

² TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "Introducción al Estudio de la Constitución", México, Ed. UNAM, 1989, p. 77

³ SCHMITT, Carl, op. cit. p. 33

cómo debe ser, en mi concepto, la interpretación constitucional fiscal en el sistema jurídico mexicano.

b) La doctrina mexicana

Jorge Carpizo establece que en la interpretación estricta de la Ley Fundamental, los jueces únicamente constatan hechos y aplican el Derecho⁴. Estimo que esta consideración no es de mucha utilidad pues precisamente en la interpretación se trata de hallar el derecho aplicable y es cuando surgen dudas respecto de él que se inicia la labor de interpretación. Jorge Carpizo también hace notar el hecho de que algunas Constituciones contienen reglas de interpretación sobre los preceptos de la misma, estas reglas indican cuál es el significado de algunas frases de esa ley⁵; esto me parece absurdo, al respecto en México en los últimos años se ha hecho una práctica común el hacer, en los primeros artículos de las leyes, explicaciones de lo que se debe entender por determinadas palabras cuando son mencionadas en la ley de que se trate, así se dice lo que debe entenderse por Secretaría, por tratado, por reglamento, por dependencia, etc. Esto me parece una práctica innecesaria pues se tendría que llegar a una paradoja en que se tuviera que explicar qué significan todas las

⁴ CARPIZO, Jorge, "Estudios Constitucionales", México, Ed. Porrúa, 1999, p. 58

⁵ Ibidem, p. 59

palabras o los verbos y se harían leyes interminables, por ello considero esta práctica sin utilidad, en virtud de que se explican conceptos que se entienden por sí mismos, lo valioso sería en todo caso que se explicara el significado de algunas palabras que sí dan lugar a diversas interpretaciones como podría ser el caso de explicar lo que debe entenderse por equidad para efectos fiscales, sin embargo una definición de lo que significan todos y cada uno de los conceptos de una ley no es recomendable. Afortunadamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reparado en este asunto y se ha pronunciado al respecto, emitiendo algunas tesis:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen

un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional. Tesis del pleno XI/96"

Esta tesis, que está referida a la materia fiscal y al principio de legalidad, en realidad ha de aplicarse a todo el derecho, es imposible, inviable e irracional que se tenga que definir todo lo que significan las palabras contenidas en las leyes, por lo tanto se deben entender de acuerdo a su contexto, a su uso común. Asimismo se debe tomar en cuenta a la costumbre, en México por ejemplo no hay establecimiento de idioma oficial, ninguna norma establece que el español es el idioma oficial

o en el que deben estar escritas las leyes, su uso es una situación de hecho que no puede desconocerse por los particulares es una situación de tal consenso que no ha necesitado nunca sanción.

Por otro lado en el capítulo III me referiré con mucho más amplitud a esta importante tesis ya que establece una situación de gran relevancia para el presente trabajo al relacionar el principio de legalidad tributaria con los elementos esenciales de las contribuciones, lo que en mi opinión también está relacionado con la interpretación estricta a que se refiere el código fiscal, es así de hacerse notar la similitud existente entre esta tesis, al establecer que la legalidad exige que los sujetos, el objeto y los elementos esenciales deben encontrarse en ley; y el primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal que exige la interpretación estricta en tratándose del sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; situación esta muy relevante en virtud de que se puede advertir una relación entre la legalidad tributaria y los elementos esenciales de las contribuciones, tales vínculos entre la legalidad tributaria y los elementos esenciales de las contribuciones la Corte los deduce del propio texto del artículo 31 constitucional, lo que considero puede darme elementos para acreditar que la legalidad tributaria está relacionada con una estricta aplicación, desafortunadamente, como se verá en el capítulo II al analizar el artículo 5° del Código Fiscal la exposición de motivos contenida en la iniciativa

correspondiente no da elemento alguno de juicio para sostener la relación entre los elementos esenciales de la contribución y la legalidad tributaria con el principio de estricta interpretación, sin embargo tal relación sí existe, en el capítulo III analizaré con más detenimiento esta situación.

Otra tesis respecto de la definición específica de los términos ha sido pronunciada en el siguiente sentido:

"RENTA. LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 7º-B DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL NO DEFINIR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR "DEUDAS" Y AL ILUSTRAR EJEMPLIFICATIVAMENTE ALGUNAS DE ELLAS. El principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone el deber jurídico de establecer en un acto formal y materialmente legislativo los elementos esenciales de una contribución, con la finalidad de evitar la arbitrariedad de la autoridad exactora. El referido mandato constitucional no puede ser interpretado al extremo de que el legislador deba definir todos los términos que utiliza en un determinado artículo, sino que es lógico suponer que implícitamente se refiera al uso que normalmente se le da a algún término en el lenguaje cotidiano. Tampoco la referida garantía impide que la ley ejemplifique los términos utilizados enumerando algunos conceptos que se enmarcan dentro de la definición legal. Así la fracción V del artículo

7º-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1996, no viola la garantía de legalidad, al no definir lo que debe entenderse por "deudas" y al ilustrar con la expresión "entre otras" algunas de las que deben reputarse como tales, ya que se advierte que con ello no se está alentando la arbitrariedad de la autoridad exactora, ya que se está recurriendo al sentido que al término se le da en el lenguaje cotidiano. Tesis de la Segunda Sala XCIV/2000"

Al contrario de la anterior, considero que esta tesis sí adolece de un defecto; en la primera parte se dice que el legislador no debe definir todos los términos que utiliza en un determinado artículo, sin embargo posteriormente se dice que no se viola la garantía cuando se usan ejemplos, pues en mi concepto si se ha pasado al plano de ejemplificar entonces debemos entender que aquí sí el legislador ha querido establecer específicamente qué casos comprende la hipótesis y sobre todo en este caso que se trata de materia fiscal debe imperar siempre el principio de legalidad. Por otro lado esta tesis también relaciona el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 constitucional con el deber de establecer en ley los elementos esenciales de una contribución "con la finalidad de evitar la arbitrariedad de la autoridad exactora" por lo tanto estimo que con una interpretación estricta de los elementos esenciales de las contribuciones se logra evitar la arbitrariedad. Ahora bien en el ámbito

constitucional los elementos esenciales tales como sujeto, objeto base, tasa o tarifa no aparecen de manera tan clara como en las normas secundarias sin embargo sí están contemplados y hay que hacer énfasis en que la proporcionalidad y la equidad, si bien no son bases ni tasas de tributación en sí, son los elementos indispensables y, considero yo, esenciales para fijar la base y la tasa o tarifa, es impensable, estimo, fijar una base y tarifa sin atender al elemento esencial para su formación, la proporcionalidad y la equidad ¿cómo evitar la arbitrariedad sin que los elementos esenciales sean entendidos estrictamente? Estimo, entonces que esta tesis da algunos elementos que ayudan a llevar a la convicción de que la equidad, la proporcionalidad y otros elementos esenciales deben ser entendidos estrictamente, desde luego debe prevenirse que yo no descarto de ninguna manera otros medios de interpretación constitucional en materia fiscal como el sistemático, sin embargo por razones de orden esta situación se comentará en el capítulo III.

No obstante estas tesis de la Corte, que estiman que se recurre al sentido que se da a los términos en el lenguaje cotidiano, como se verá más adelante al analizar la proporcionalidad, la Corte establece una interpretación de proporcionalidad que considero no correspondería a lo que de ella se entiende en el lenguaje cotidiano y paradójicamente pareciera obligar a que en la Constitución se definiera qué debe

entenderse por proporcionalidad ya que como se analizará en el capítulo II la definición de la Corte no corresponde, en mi concepto, a lo que debe entenderse por proporcionalidad en el lenguaje común, sin embargo esta situación será analizada con todo detalle en su momento.

Retomando los conceptos de Jorge Carpizo, él considera que las normas constitucionales no son iguales a las demás normas pues el artículo 133 constitucional señala que la Constitución ocupa la categoría más alta en la jerarquía del orden jurídico mexicano, por lo tanto en caso de conflicto no hay duda de cuál aplicar⁶; sólo agregaré que desde mi punto de vista aquí no habría siquiera un problema de antinomia luego que éstas se dan entre normas iguales y este no es el caso. Así para el caso de contradicción en materia fiscal entre normas secundarias y Constitución, no tendríamos en mi concepto un problema de antinomia sino un simple caso de supremacía constitucional.

Jorge Carpizo también nos indica que no todas las normas incluidas en la Constitución son desde el punto de vista material de naturaleza constitucional, es decir no todas son rectoras bases o columnas del sistema jurídico⁷; sin embargo esta diferencia didáctica no debe utilizarse para violar la Constitución en perjuicio del gobernado. Carl Schmitt tiene una idea que puede parecer similar ya que él distingue entre Constitución

⁶ Ibidem, p. 60

⁷ Idem

y leyes constitucionales y da varios ejemplos, así de acuerdo al artículo 76 de la Constitución alemana se pueden reformar las leyes constitucionales pero no la Constitución como totalidad, estima este autor que si la Constitución puede ser reformada, ello no quiere decir que las decisiones políticas fundamentales puedan ser suprimidas y substituidas; por otro lado considera que la Constitución es intangible, mientras que las leyes constitucionales pueden ser suspendidas y todo esto no atenta a la decisión política fundamental.⁸ Sin embargo desde mi punto de vista el hecho de que exista un artículo 133 constitucional provoca que toda la Constitución esté en el mismo nivel de jerarquía por lo que estas consideraciones de Carpizo y de Schmitt carecen de apoyo constitucional y por lo tanto sería muy difícil sostener la preeminencia de una norma constitucional sobre otra.

Respecto de Carpizo sí estoy de acuerdo en el principio que enuncia al decir que: "La finalidad última de la interpretación constitucional debe ser proteger y defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y dignidad."⁹

En este punto haré algunas consideraciones: hay principios de Derecho y lo que sustenta esta tesis es precisamente que haya ciertos principios para interpretar la Constitución en materia fiscal, esto es que

⁸ SCHMITT, Carl, op. cit. pp. 49 y 50

⁹ CARPIZO, Jorge, op. cit. p. 61

esa interpretación sea estricta, sin excluir a la interpretación sistemática, atendiendo al principio de legalidad tributaria y que a veces no hay que interpretar pues precisamente en ese contexto se halla la libertad.

Más adelante Carpizo se contradice al indicar que la interpretación constitucional reviste especial importancia porque a través de ella se puede cambiar el significado gramatical de la ley suprema.¹⁰ Esto me parece inaceptable luego que si cambiamos el significado gramatical de esta ley suprema o de cualquier otra el régimen de derecho quedaría desde luego violentado y tampoco veo cómo se podría alterar el significado gramatical de la Constitución sin alterar ese primer principio que él enuncia, la libertad. Por lo tanto se debe tener cuidado con estas teorías pues se pueden poner al servicio de la dictadura.

Jorge Carpizo hace una clasificación de la interpretación constitucional estableciendo que esta interpretación puede ser examinada desde dos ángulos, así según quien la realiza puede ser: legislativa, administrativa, judicial, doctrinal y popular, mientras que por su contenido puede ser gramatical, histórica, política y económica.¹¹

En cuanto a la interpretación legislativa como ya comenté casi siempre es una mera explicación, sería ideal que el legislador en México

¹⁰ Idem

¹¹ CARPIZO, Jorge, op. cit. p. 62

estuviera siempre al pendiente del trato que el Poder Judicial Federal le da a las normas por él expedidas pues en este país difícilmente los legisladores toman acciones para corregir las posibles excesos en que incurre el único intérprete válido y jurídicamente relevante por lo que ante un cambio de sentido que un juez dé a la norma y que contraríe la intención del legislador éste debiera actuar de inmediato para corregir la posible falla que haya dado lugar al desvío de su intención por parte del juzgador; por otro lado Carpizo indica que el poder legislativo en su labor de hacer leyes debe interpretar la Constitución con el objeto de examinar si ese proyecto no viola la ley fundamental.¹² Esta clase de interpretación puede ser constitucional o sobre normas secundarias, por ejemplo en la materia que nos ocupa no se puede descubrir tal interpretación en la expedición del Código Fiscal de la Federación, la exposición de motivos no se refiere en ningún momento a las razones por las cuales se haya establecido la interpretación en los términos de los dos párrafos de su artículo 5º, no se haya ningún análisis sobre la constitucionalidad de este precepto, de hecho la exposición de motivos contenida en la iniciativa de ley correspondiente, al referirse a este artículo, única y exclusivamente se limita a reproducir el contenido del artículo tal y como queda ya redactado en la iniciativa y en el Código Fiscal. Por lo tanto no existen elementos que indiquen cual fue la intención del ejecutivo al enviar dicha iniciativa a la

¹² Idem

Cámara de Diputados y desde luego no hay elementos documentales que permitan afirmar que el poder legislativo haya hecho algún análisis de constitucionalidad ya que como se analizará con detalle en el capítulo II al estudiar las exposiciones de motivos, en las mismas no hay elementos de convicción que ayuden a dilucidar el porqué de determinados métodos de interpretación. Sin embargo estas omisiones no deben ser obstáculo para señalar que sí hay razones para establecer determinados métodos de interpretación, como se verá.

La interpretación administrativa a que se refiere el autor en comentario consiste en que los órganos del poder ejecutivo deben examinar si sus actos resoluciones y disposiciones violan la ley fundamental, sin embargo yo creo que esta labor adolece de algunas limitaciones, luego que no se podría ir demasiado lejos en esa interpretación so pena de incurrir en alguna controversia de carácter constitucional.

En cuanto a la interpretación judicial haría el mismo comentario hecho con anterioridad; el Congreso de la Unión debe de estar siempre al pendiente de lo que sucede con las leyes una vez que han sido aprobadas, el legislador una vez que ha creado un sistema jurídico y ha dado las bases para el desarrollo de la vida jurídica de los habitantes del Estado debe dedicar su tiempo a reformar, aclarar, actualizar y mejorar las leyes ya hechas y no a hacer leyes sin materia o sobre materias para las cuales

es meridianamente incompetente, debe el legislador asimismo dejar de hacer reformas y adiciones constitucionales de un sentido meramente programático (entiendo por programático lo mismo que José Ramón Cossío y Luis Raigosa¹³) esto es, un programa de acción a desarrollar libremente por los órganos del Estado. Es penoso observar cómo estos autores con toda razón dicen que: "La Constitución de 1917, considerada como una etapa prominente dentro del constitucionalismo universal que incorporaba por vez primera, se nos decía, un catálogo de garantías individuales de carácter social (educación, trabajo, vivienda, etc.) Es esa misma línea de pensamiento jurídico la que por un lado proclamaba la novedad constitucional y, por la otra, la redujo a un conjunto de normas programáticas, es decir, a un programa de acción a desarrollar libremente por los órganos del Estado, desconociendo así el sentido normativo y la jerarquía constitucional del nuevo catálogo."¹⁴

Esto que es válido para el texto constitucional de 1917, lo debe seguir siendo para casi toda nueva adición y reforma constitucional que establece meros deseos, meras metas que nunca tienen efectos en la población, en el ciudadano común, así por ejemplo se ha adicionado últimamente el artículo 4º constitucional para establecer que toda persona

¹³ COSSÍO, José Ramón y RAIGOSA, Luis, "Régimen Político e Interpretación Constitucional en México", Isonomía Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, número 5, México, Ed. ITAM, 1996, p. 46

¹⁴ Idem

tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar y también se ha adicionado para que ahora los niños y las niñas tengan, entre otros, el derecho al sano esparcimiento¹⁵; creo que con la sola transcripción de estas novísimas disposiciones la idea consistente en que el Poder Legislativo trabaja inútilmente queda explicada por sí sola. Todo ello sin mencionar el muy grave problema que surge cuando la Constitución federal menciona al Estado (último y penúltimo párrafo del artículo 4º constitucional actual) ya que no hace la aclaración de a qué persona jurídica se refiere (el artículo 3º constitucional al referirse al Estado aclara: Federación Estados y Municipios) por lo que los problemas de competencia estarán siempre latentes, aunque quizá no hay de qué preocuparse, se debe recordar que estos nuevos derechos son programáticos, meros deseos, meras acciones a desarrollar que es probable nunca desarrolle gobierno alguno.

Es necesario aquí hacer un paréntesis ya que el poder judicial puede emitir diversos tipos de jurisprudencia: de interpretación, de precisión de integración, de interrelación, constitucional y de constitucionalidad.

Jurisprudencia de interpretación. Nos dice Miguel Acosta Romero que hay necesidad de interpretar una norma jurídica: "Cuando la norma, existiendo, es sin embargo obscura, el juzgador debe desentrañar su

¹⁵ Diario Oficial del viernes 7 de abril de 2000

sentido y objeto, de conformidad con el espíritu -coherencia- y la letra de la ley."¹⁶ Desde luego que en materia fiscal, como se analizará debe tenerse especial cuidado pues no acepta cualquier tipo de interpretación, así por ejemplo si la ley es oscura al interpretar no debe violarse el principio de legalidad y en cuanto a la interpretación de disposiciones procesales se acepta cualquier método, a excepción del teleológico como se verá posteriormente.

Jurisprudencia de precisión. "Cuando existiendo una disposición expresa, y aun siendo claro su sentido, el alcance jurídico de las palabras no define el límite de sus supuestos normativos"¹⁷ Como se analizará con posterioridad aquí puede usarse, para definir ese alcance, al método sistemático y a contrario sensu mismo que no está vedado para la interpretación fiscal, más adelante esto se analiza con detalle.

Jurisprudencia de integración. "La integración tiene lugar, cuando el legislador, omite prever la hipótesis aplicable al caso que se presenta al órgano jurisdiccional, estando éste obligado a resolver aun ante la ausencia total de disposición expresa (art 18 CCDF; y 14 y 17 Const.), por lo que al emitir su resolución establece la norma que en la legislación falta. Sin embargo, debe observarse que la posibilidad de integrar la norma por

¹⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel y PÉREZ FONSECA, Alfonso, "Derecho Jurisprudencial Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1998, p.90.

¹⁷ Ibidem, p.91

parte del juzgador, está sujeta a condicionales específicas establecidas por el artículo 14 Constitucional.¹⁸ Desde luego que la posibilidad de integrar la norma en tratándose de disposiciones fiscales esenciales está totalmente vedada; por otro lado se advierte en las palabras de este autor esa tendencia a considerar que el órgano siempre está obligado a resolver aun ante la ausencia total de disposición expresa y cita al artículo 14 que como se verá sólo se refiere a disposiciones civiles; esto no sucede en derecho fiscal tratándose de los elementos que imponen cargas, digamos que en materia fiscal la autoridad sí está obligada a resolver, no puede dejar los asuntos inconclusos, más bien no está obligado a interpretar sólo se le exige una interpretación estricta. Es importante también señalar que las relaciones entre el artículo 14 y el 17 constitucionales se deducen de su simple lectura, sin embargo históricamente según se verá no parecen estar concretamente relacionados. Al hacer las consideraciones finales sobre el derecho civil en el capítulo III me referiré a esta situación. Por último debe decirse que el autor sí repara en el hecho de que la integración está sujeta a las condiciones establecidas por el mismo artículo 14, ello desde luego se refiere a la materia penal, sin embargo ésta no es la única excepción, con detalle se analizará también la cuestión fiscal.

Jurisprudencia de interrelación. Establece este autor que es una forma más de interpretación que busca unificar el sentido armónico y

¹⁸ idem

coherente de un conjunto de disposiciones.¹⁹ En el presente trabajo queda manifestado que la interpretación sistemática no se opone a la estricta e incluso dicha situación está aceptada por la jurisprudencia, por otro lado este trabajo aporta que tales clases de interpretación también son válidas en el ámbito constitucional en materia fiscal.

Jurisprudencia constitucional. Dice este autor que "La jurisprudencia constitucional debe ser elaborada por los Ministros de la Suprema Corte al buscar desentrañar y fijar el sentido o alcance de las expresiones utilizadas por la ley suprema; en este caso se sigue la misma lógica que para la interpretación, precisión o interrelación, no así la integración del derecho que es improcedente en materia constitucional, pues no le es dable a la Suprema Corte de Justicia inventar la norma Suprema"²⁰ Al final de este apartado se transcribirá la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte respecto de los métodos de interpretación constitucional donde se harán los comentarios pertinentes.

Jurisprudencia de Constitucionalidad. "Se redactará al estudiar los jueces constitucionales si un texto normativo ordinario respeta o excede los parámetros establecidos por la Carta Política Nacional."²¹ Un ejemplo claro de esto se encontrará en el capítulo II, al estudiar si la interpretación

¹⁹ Idem

²⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel, op. cit., p. 92

²¹ Ibidem, p. 93

estricta establecida en el artículo 5° del Código Fiscal respeta el concepto de equidad que tienen algunos autores.

Continuando con el análisis de la clasificación de la interpretación constitucional por quien la realiza, toca el turno a la interpretación doctrinal, ella me parece muy importante, este estudio cae en ese campo; no así la interpretación popular lo que ya me parece un mero adjetivo que llevaría a hacer tantas clasificaciones de interpretación como personas y profesiones hubiese.

En cuanto a la interpretación gramatical Carpizo indica que hay que otorgarle a las palabras su sentido normal, el que tienen en la vida cotidiana y que cuando las expresiones empleadas sean técnicas se les deberá interpretar teniendo en cuenta la acepción técnica-jurídica del vocablo.²² Respecto a esto sólo comentaré que se les debe dar a las palabras su sentido normal, sin embargo considero que cuando las mismas hayan después adquirido un sentido técnico, debe prevalecer el sentido normal ya que el significado técnico es elaborado después de promulgada la Constitución, por lo tanto considero que no se puede elaborar un significado técnico para aplicarlo a lo que se expidió antes, desde luego que esto sólo es aplicable para cuando no haya duda del significado de las

²² CARPIZO, Jorge, op. cit. p. 70

palabras pues en otros casos evidentemente la interpretación es posterior a la expedición de la Constitución.

Pasaré ahora a la interpretación histórica, al respecto considero que no se trata de un método de interpretación, sino que el conocer la historia del desarrollo de la Constitución y los debates que llevaron a crearla son elementos de apoyo para conocer cómo se dieron las cosas, sin que la historia sea un método sino que para mí es un elemento importante para darle el correcto sentido a la Constitución sin que llegue a ser un método en sí.

Con relación a la interpretación política Jorge Carpizo estima que en la interpretación de la Constitución hay que tener en cuenta elementos de índole política pues considera que los problemas constitucionales son de naturaleza política, problemas de poder.²³ Al respecto estoy en absoluto desacuerdo con este autor, ya que para mí la Constitución es un documento político en su formación, en su origen; son situaciones políticas las que han dado lugar a la existencia de la Constitución de 1917, sin embargo una vez que el documento es expedido es un instrumento jurídico que dará sustento a la actuación gubernamental y a la libertad de los gobernados, la Constitución, expedida, se convierte en la ley suprema que obliga sin que pueda dejar de aplicarse por consideraciones políticas o

²³ Ibidem, p. 74

de objeción de conciencia, etc. La ley obliga sin que puedan alegarse usos, prácticas, costumbres o convicciones religiosas para dejar de cumplir las leyes en general o dejar de cumplir con responsabilidades y obligaciones en particular prescritas en las propias leyes. Aquí es oportuno mencionar que la Constitución no contiene, fuera de las obligaciones enunciadas en el artículo 31, ninguna declaración en el sentido de que no puede alegarse nada contra la observancia de la ley, estas declaraciones son hechas en normas secundarias como en el Código Civil y en la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público, sin embargo la relación o vínculo jurídico es completo con la sola existencia de una autoridad que tenga facultades legales sin que se necesite prescribir que es obligación obedecer o actuar en el sentido de la norma o dejar de actuar.

En cuanto a la interpretación económica debo decir que no me parece un método de interpretación, esto es, no me da un sistema una fórmula para llegar a un coherente conocimiento de la Constitución, decir que la Constitución se interpreta con un criterio económico obligaría, al igual que para el caso de los personajes que pueden interpretar la Constitución a hacer tantas clasificaciones de interpretación constitucional como consideraciones que imaginemos se pueden hacer tales como políticas, económicas, sociales, etc. lo cual no resulta útil, a final de cuentas, para interpretar la Constitución.

En lo tocante al Diario de los Debates y a las exposiciones de motivos de las iniciativas de reforma y adición constitucional me parece que ellos sí son elementos de convicción para saber a qué se ha referido el legislador cuando decidió la redacción de la Constitución en su origen o en su reforma o adición.

Otro estudio que merece atención respecto de la interpretación constitucional es el de Carla Huerta Ochoa, esta autora establece que el proceso de interpretación tiene como presupuesto la concepción del Derecho como sistema jurídico, significando esto que sus elementos componentes se interrelacionan para formar una unidad, esto es, las normas jurídicas no pueden comprenderse aisladamente sino solamente en relación con las demás normas, de esto se derivan ciertas propiedades formales del sistema tales como la coherencia. La coherencia del sistema, dice esta autora, es probablemente la propiedad más importante, dado que debe permitir la relación de las normas de manera lógica y congruente, asimismo, estima la autora, esta propiedad formal debe ser preservada por el juez al realizar la interpretación de una norma, la cual debe mantener la coherencia con el resto del sistema jurídico debiendo procurar integrar racional y congruentemente el ordenamiento jurídico.²⁴

²⁴ HUERTA OCHOA, Carla, "Interpretación y Reforma", en 80 Aniversario Homenaje Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Ed. UNAM, 1997, p. 166

Es importante señalar que efectivamente la interpretación sistemática es un método válido de interpretación fiscal y desde luego esta tesis no la descarta, ni para el ámbito secundario ni para el constitucional, en el capítulo III se tratará con amplitud la interpretación sistemática, por el momento sólo reproduciré una jurisprudencia relevante que ha establecido claramente la posibilidad de la interpretación sistemática sin contravenir a la estricta.

"LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico, sin que ello implique que

en materia impositiva, una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional. Tesis de Jurisprudencia 18/91, aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal, 15 de abril de 1991”

De la transcripción de esta jurisprudencia se pueden extraer los elementos de apoyo jurídico para acreditar que una interpretación sistemática no va en contra de la estricta ni de la legalidad, es valiosa también esta jurisprudencia ya que está referida no sólo a la posibilidad de coordinar estas dos clases de interpretación en el ámbito secundario sino que también considera que el ejercicio de interpretación se puede efectuar también en el rango constitucional, esta idea también tiene apoyo doctrinario, estableciendo al respecto la autora que: “Un presupuesto de la interpretación es que los supuestos constitucionales no pueden ser interpretados de manera aislada, sino relacionándolos con los demás supuestos de la Constitución, por lo tanto deben ser interpretados de manera sistemática. Principalmente porque la Constitución es una unidad, donde todos los preceptos que la integran tienen el mismo rango y fuerza,

dado que la propia Constitución no hace distinción alguna. De esta misma forma debemos entender al ordenamiento jurídico mexicano como un complejo normativo formando una estructura o unidad normativa."²⁵

En resumen, ha quedado ya explicado cómo los preceptos constitucionales deben relacionarse con los otros supuestos de la Constitución para ser interpretados, así para entender la Constitución debe hacerse la correcta relación entre sus supuestos, lo mismo sucede en el ámbito secundario, y la jurisprudencia que se ha citado como apoyo es muy clara, la interpretación sistemática es tan esencial que no contraviene a la estricta; ahora bien, para que una norma sea coherente con todo el sistema la misma debe ser constitucional y por lo tanto el legislador debe tener cuidado al expedir la norma para evitar que su obra tenga vicios que puedan provocar su inconstitucionalidad, por otro lado sería deseable que existiera coherencia entre las normas de la misma materia pero que pertenecen a diferente rango, en ese sentido las normas fiscales pueden seguir dos caminos de interpretación el estricto o cualquier otro de conformidad con lo dispuesto por los dos párrafos que contiene el artículo 5º del código, sin embargo la Constitución carece de método de interpretación, en la exposición de motivos del Código Fiscal no existe razonamiento de constitucionalidad alguno que pueda llevar a establecer alguna regla o principio general por virtud de la cual se pudiera seguir

²⁵ Ibidem, p. 169

determinado método de interpretación constitucional fiscal, por lo tanto las razones para proponer en éste último ámbito la interpretación estricta, sin exclusión de otros medios, se debe buscar en otros razonamientos, como en el propio texto del artículo 31 constitucional y en la jurisprudencia, pero todo ello se analiza en el capítulo III. De manera preliminar sólo diré que el método de interpretación estricta está vinculado al principio de legalidad tributaria y por lo tanto debe tenerse en cuenta al interpretar la Constitución cuando ésta se refiere a elementos esenciales tales como la equidad y la proporcionalidad ya que si bien estos no imponen cargas por sí mismos, sí son el fundamento y apoyo para establecerlas.

En otro punto Carla Huerta explica que: "El Derecho no es tan sólo el texto normativo, sino también la interpretación que el juez hace del mismo. La interpretación no se reduce a la determinación del marco jurídico aplicable, por lo tanto es el propio Derecho el que debe desarrollar el método que complete el marco establecido, si no de manera exhaustiva, al menos de manera limitativa, señalando los límites a la actividad del intérprete como lo hace el artículo 14 constitucional, por ejemplo."²⁶ En contra de este punto de vista se debe mencionar que Luis Recaséns considera que el legislador no puede de ninguna manera señalarle al juez método alguno de interpretación pues es al juez a quien con total

²⁶ Ibidem, p. 168

independencia corresponde decidir la controversia.²⁷ Sin embargo el hecho de que la Constitución en su artículo 14 haya establecido los métodos de interpretación del derecho penal y del civil ayudan en mucho, estimo, a dilucidar la naturaleza de la interpretación fiscal, en este mismo capítulo se analiza con detalle la interpretación del derecho civil y del penal lo que ayudará a comprender la naturaleza del derecho fiscal. Por otro lado sí me parece aceptable que se establezcan métodos de interpretación determinados para evitar interpretaciones arbitrarias del Derecho, sobre todo en materia fiscal ya que se trata de una materia que causa molestias y normalmente perjuicio al particular como la materia penal, así esta materia tiene señalados límites claros y precisos, el párrafo tercero del artículo 14 constitucional dice "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." En cuanto a la materia fiscal la Constitución desde luego no contiene reglas para su interpretación sólo las contiene el Código Fiscal sin embargo como ya se ha dicho su exposición de motivos no contiene referencia alguna a la razón de dicha disposición por lo que debemos hallarla en la propia Constitución y en el establecimiento de diferencias en

²⁷ RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad", Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo X, Buenos Aires, Ed. Editorial Bibliográfica Argentina, 1959, p. 427

la redacción de los artículos 14 y 31 constitucionales, aunque ello se desarrolla con amplitud en el capítulo III.

Por último esta autora nos dice que: "Mediante la interpretación se puede modificar el significado de la norma, complementándola, pero no se le puede agregar algo que no dice, en otras palabras el límite a la interpretación es el propio texto de la norma, para adicionarlo es preciso seguir el procedimiento de reforma constitucional previsto en el artículo 135."²⁸ Entonces debe quedar claro que, en primer lugar toda autoridad debe acatar las disposiciones constitucionales, sin embargo si alguna autoridad no está satisfecha con los postulados constitucionales no tiene otra alternativa que promover o iniciar, en el ámbito de sus facultades, el procedimiento de reforma constitucional, después de todo el mecanismo está previsto, en ese sentido Diego Valadez explica que: "Nuestros legisladores constituyentes de 1917, en efecto, fueron lo suficientemente visionarios para que la Carta Fundamental que elaboraban, no fuera a quedar anquilosada por el simple paso del tiempo; y dejaron la puerta abierta para efectuar en ella las reformas necesarias a fin de ir actualizando...Y es dentro de este marco, precisamente en donde hemos de inscribir y explicarnos las muchas reformas y adiciones constitucionales que, a fin de adaptarse a la cambiante realidad que regula, ha debido

²⁸ Ibidem, p. 173

sufrir nuestra Carta Magna..."²⁹ Empero, tampoco se debe abusar de la posibilidad de reformar la Constitución, Valadez hace algunos comentarios en este sentido: "Y es que si nuestra vigente Carta Magna inauguró desde entonces un nuevo sistema constitucional, llegaría a dar nacimiento, asimismo, a un nuevo concepto en materia de reformabilidad constitucional, caracterizado por establecer la necesaria adaptabilidad de ella, a través precisamente de reformas y adiciones, a la cambiante realidad que regula. Característica fundamental de nuestro constitucionalismo social, pues, ese nuevo concepto de reformabilidad constitucional habrá de descansar, precisamente, también, en la tónica social de nuestra Ley de 1917, que daría a ésta, en efecto, una flexibilidad tal, dentro de su rigidez, que la ha hecho capaz de adaptarse fácilmente y sin alterar su esencia, la más de las veces, a las muy variables, condiciones de nuestro tiempo."³⁰ No obstante el problema, que considero existe, no es la reforma constitucional llevada a cabo mediante el procedimiento rígido contemplado por el artículo 135 constitucional, el problema surge cuando el Poder Judicial Federal decide, que la Constitución dice lo que no dice, lo que no está escrito y no está sancionado por ello es importante la consideración de la autora, definitivamente nunca debe entenderse lo que no ha expresado la norma,

²⁹ VALADEZ, Diego, "Nuevo Derecho Constitucional Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1983, p. 21

³⁰ Ibidem, p. 33

ese es un principio esencial, ya no de la interpretación sino del propio estado de derecho. Nunca debe confundirse el juzgador respecto de los asuntos sometidos a su conocimiento, tiene que resolver forzosamente pero no tiene en todas las materias ese deber inexcusable de interpretar, menos de integrar, como en el caso específico de la materia civil; a veces no tiene razón para buscar cualquier interpretación, pues no se lo pide así la ley, en casos fiscales no existe tal exigencia y es en estos casos en que el gobernado puede ver seriamente comprometido su patrimonio por una interpretación inconstitucional o ilegal, creo que el ejemplo más importante de esta afirmación se encuentra en la interpretación que se ha dado por parte del Poder Judicial al término de proporcionalidad ya que la situación de un contribuyente es verdaderamente difícil cuando se le aplica un impuesto progresivo que es lo que el Poder Judicial ha interpretado por proporcional, en el capítulo II analizaré con todo detalle los conceptos de equidad y proporcionalidad así como la jurisprudencia emitida al respecto; por ello el juez debe resolver con estricta legalidad haciendo a un lado las dificultades en que pudiera verse envuelta la Administración Pública por falta de recursos, ello no le compete, compétele al Ejecutivo y en todo caso también al Poder Legislativo³¹ nunca al Poder Judicial, éste debe

³¹ Le compete al Poder Legislativo en dos sentidos, como autoridad encargada de modificar las leyes y como autoridad competente en la formación de la Ley de Ingresos.

actuar de manera imparcial, aunque esta afirmación parezca tautológica la experiencia señala que no lo es en absoluto.

c) La doctrina extranjera

El trabajo de Riccardo Guastini es interesante en virtud de que expresa sus dudas sobre el hecho de que la interpretación constitucional sea distinta a la interpretación de cualquier otro texto normativo, de hecho titula entre signos de interrogación el capítulo VII de su obra "Distinguiendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho", ¿Especificidad de la interpretación constitucional?³² y lo mismo hace en el Capítulo sexto de "Estudios Sobre la Interpretación Jurídica", ¿Peculiaridades de la Interpretación Constitucional?³³ Al final, considero que este autor acepta que la interpretación constitucional afecta a elementos esenciales como los agentes, las técnicas y los problemas de interpretación, y la misma entonces está caracterizada por esto.

En cuanto a las técnicas de interpretación Guastini nos dice que: "Las constituciones surgidas de una autoridad –el soberano o una asamblea constituyente- deben ser interpretadas, como es habitual en el

³² GUASTINI, Riccardo, "Distinguiendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho", Barcelona, Ed. Gedisa, 1999, p. 287

³³ GUASTINI, Riccardo, "Estudios sobre la Interpretación Jurídica", México, Ed. Porrúa, 2001, p. 113

caso de actos normativos unilaterales, buscando la intención del legislador; mientras que las constituciones pactadas –surgidas del acuerdo entre el soberano y una asamblea representativa- deben ser interpretadas como es habitual en el caso de los actos convencionales, buscando la intención común de los contrayentes.”³⁴ Es evidente que no todas las constituciones aceptan las mismas técnicas, entonces para el caso de nuestro sistema jurídico se debe buscar la intención del legislador, sin embargo como se podrá comprobar a lo largo de este trabajo a veces esa intención resulta difícil de averiguar particularmente por que algunas cuestiones importantes de los artículos de la Constitución no han sido discutidas con profundidad en el Congreso Constituyente, y otros artículos han pasado sin discusión, pero sí hay después de todo, en cuanto a la intención del legislador, elementos valiosos pues particularmente para efectos de esta investigación se puede advertir el origen civilista de otras disposiciones constitucionales. También advierte Guastini, en cuanto a la técnica de interpretación liberal de la Constitución que: “Puede imaginarse una doctrina liberal de la interpretación constitucional, en virtud de la cual la constitución deba ser interpretada de forma que circunscriba, cuanto sea posible, el poder estatal y extienda, cuanto sea posible, los derechos de libertad. Este punto de vista consiste: a) por un lado, en la interpretación restrictiva de todas las disposiciones constitucionales que

³⁴ GUASTINI, Riccardo “Distinguiendo...”, op cit. p. 294

confieren poderes a los órganos del estado, y b) por otro lado, en la interpretación extensiva de todas las disposiciones constitucionales que confieren derechos de libertad a los ciudadanos"³⁵ Considero que la Constitución mexicana no ha sido interpretada de manera liberal, como lo plantea Guastini, en asuntos fiscales sobre todo por que existe una jurisprudencia que de ninguna manera acepta que la fracción VII del artículo 73 esté limitada por la XXIX del mismo artículo,³⁶ lo que le da facultades omnímodas al Congreso situación que considero inaceptable, y en cuanto a la segunda regla es curiosa la redacción del artículo 31 constitucional fracción IV pues no se refiere a derechos más bien establece obligaciones, desde luego que tal obligación puede verse desde otro punto de vista pues confiere el derecho a la proporcionalidad, equidad y a la legalidad, sin embargo mediante una interpretación que no circunscribe el poder estatal según el criterio que se mencionó tales derechos parecen nugatorios. Otra de la técnicas consiste en que la Constitución rechaza la interpretación literal, dice Guastini: "Según un punto de vista bastante difundido, la constitución no se presta a una interpretación literal. Esta doctrina asume que los principios constitucionales tienen un contenido prescriptivo a desvelar mediante la interpretación. Pero la tesis de que los principios constitucionales están provistos de contenido prescriptivo (y no

³⁵ idem

³⁶ Ver Capítulo II, 2), d)

la de que carecen, o prácticamente carecen, de él) es, precisamente, la tesis que hay que demostrar. Se puede sostener, en cambio, que si el pretendido contenido prescriptivo de los principios no puede ser capturado mediante la interpretación literal –esto es confiando en el significado común de las palabras– entonces ese contenido prescriptivo, simplemente no existe.”³⁷

En el caso de nuestro sistema jurídico ese contenido prescriptivo resulta difícil de sostener, en primer lugar porque revelarlo mediante interpretación es difícil ya que los elementos históricos son escasos, en el caso específico del artículo 31 por ejemplo, sólo se ha discutido en el Congreso Constituyente el principio de legalidad; por otro lado descubrir esos principios prescriptivos no acepta, en mi concepto, interpretaciones muy amplias pues precisamente en materia de contribuciones la interpretación está sujeta al principio de legalidad mismo que sí tiene antecedentes específicos en los debates de 1917.³⁸ La última técnica que trata Guastini se refiere a que la Constitución exige una interpretación evolutiva. “Que consiste en atribuir al texto constitucional un significado distinto del histórico (distinto del significado que el texto tenía en el momento de su dictado) e incluso un significado siempre cambiante, de forma que permita adaptar su contenido normativo a las cambiantes

³⁷ GUASTINI, Riccardo, “distinguiendo...”, op. cit. p. 295

³⁸ “Derechos del Pueblo Mexicano”, México, Ed. H. Cámara de Diputados, 1994, Tomo V, p. 764

exigencias políticas y/o sociales. Como es fácil, comprender, esta doctrina es más persuasiva cuanto más antiguo es el documento constitucional de que se trate.”³⁹ Al respecto Guastini manifiesta, entre otras críticas, que esta doctrina supone una notable estabilidad de los documentos constitucionales, en cualquier caso dice que esta doctrina produce un grave problema porque habitualmente las constituciones son enmendables y las revisiones constitucionales sirven precisamente para adaptar el texto a las nuevas circunstancias.⁴⁰ Estimo que no podría haber un ejemplo más claro que el caso mexicano en que la Constitución en los hechos se modifica con suma facilidad, sin embargo la Suprema Corte ha emitido jurisprudencia aceptando el método de interpretación histórico progresivo de la Constitución, que coincide con esta interpretación evolutiva, en el apartado relativo a la jurisprudencia constitucional se verá con detalle esta resolución de la Corte. Una observación más consiste en el hecho de que en el ejemplo que expone Guastini que se analizará en ese apartado parece indudable que si debe operar una interpretación evolutiva, pues el caso práctico representa sin duda un beneficio para el particular pero ¿acaso debe usarse la interpretación evolutiva cuando ella implique un perjuicio al gobernado?, ¿se pueden interpretar evolutivamente las disposiciones relativas a los impuestos, que evidentemente no benefician

³⁹ GUASTINI, Riccardo, “Distinguiendo...”, op. cit. p. 295

⁴⁰ Ibidem, 296

al particular? no lo creo en absoluto. Para ello, en todo caso, como bien dice Guastini está la revisión constitucional.

El tratadista Segundo V. Linares Quintana⁴¹ nos da algunas reglas para la interpretación constitucional, respecto de las cuales haré algunos comentarios. Primero nos dice que debe prevalecer el contenido finalista de la Constitución que es garantizar la libertad y dignidad humanas.

Debo aclarar que en esta tesis me refiero siempre a la libertad jurídica y evidentemente no a la libertad personal, pero de cualquier manera es valiosa la apreciación del autor. Por otro lado, mediante la interpretación estricta, sin que sea el único método aceptable, para las normas fiscales de todos los niveles, incluyendo el constitucional se alcanza precisamente un margen de libertad jurídica logrando así que el gobernado tenga plena seguridad en su actuar, si la interpretación de la Constitución en materia fiscal lleva a la dignidad humana estoy de acuerdo con el enunciado del autor Linares Quintana; en segundo lugar este autor establece que la Constitución debe ser interpretada con un criterio amplio, liberal y práctico, esta segunda consideración me parece altamente ambigua, debo decir que el autor olvida mencionar a los sujetos, pareciera muy trascendente señalar esas tres características, sin embargo yo me preguntaría ¿amplio, liberal y práctico, para quién? hay dos extremos en

⁴¹ LINARES QUINTANA, Segundo V., "Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado", Tomo II, Buenos Aires, Ed. Alfa, 1953, pp. 468 y siguientes.

una relación jurídica constitucional, un gobernante y un gobernado, por lo que el autor debe definir para quién esos adjetivos deben operar, si ampliamos el significado de la Constitución, habrá que aclarar si se amplían los derechos de los gobernados, lo cual me parecería muy loable pero si se tratara de ampliar las facultades de la autoridad tendría entonces yo que expresar mi consternación pues resultaría difícil determinar hasta qué punto se pueden ampliar las facultades de la autoridad, de conformidad con el artículo 16 constitucional resultaría difícil justificar la ampliación de facultades de la autoridad, así, estimo que la norma constitucional fiscal debe aplicarse estrictamente, sin exclusión de otros medios como la interpretación sistemática y de otros principios como el de legalidad. Ahora bien el artículo 31 constitucional se refiere a las obligaciones de los mexicanos, de hecho este artículo se encuentra en el capítulo II del Título Primero de la Constitución denominado "De los mexicanos", lo que induce a pensar que una interpretación estricta llevaría a la conclusión de que los extranjeros no deben pagar impuestos, sin embargo debe tomarse en cuenta, como ha quedado ya expresado, que la interpretación estricta convive perfectamente con la interpretación sistemática, incluso una interpretación a contrario sensu consistente en concluir precisamente que los extranjeros no deben contribuir por no estar incluidos dentro de la obligación específica a que se refiere el artículo 31

constitucional fracción IV, queda superada por la interpretación sistemática pues el precepto que se comenta no está aislado por lo que para obligar a los extranjeros a contribuir basta invocar el artículo 73 constitucional en su fracción VII y XVI que no deja ningún margen de duda sobre la facultad del Congreso para imponer contribuciones a los extranjeros, en virtud de lo cual debo reafirmar que la interpretación estricta y sistemática no son de ninguna manera contradictorias.

Por otro lado, liberal ¿para quién?, práctico ¿para quién?, si va a ser un criterio práctico para el gobernado habría que pensar que difícilmente alguien asumiría obligación alguna, si tuviera la opción de interpretar prácticamente la Constitución, luego que, seguro, la interpretaría en el sentido práctico de que le causara el menor perjuicio posible y si el criterio pragmático se viera desde el punto de vista del gobernante habría que considerar el fin del estado de derecho dependiendo de qué deseos tuviera el gobernante en turno para hacer cosas prácticas. Por otro lado en caso de que existiera una controversia entre particulares habría que analizar asimismo para quién debería interpretarse una norma en sentido práctico. Otra regla que nos da este autor consiste en que la Constitución debe ser interpretada como un todo, como un conjunto armónico, esto no es otra cosa que la interpretación sistemática respecto de la cual estoy de acuerdo siempre que la misma no tienda a ampliar el significado de la norma en

perjuicio del gobernado. Otro elemento que nos da este autor para interpretar la Constitución consiste en que hay que tener en cuenta las situaciones sociales, económicas y políticas que existen en el momento de realizarse la interpretación, al respecto sólo daré por reproducidos los argumentos hechos valer líneas atrás respecto a este tipo de interpretación. Otra regla de interpretación consiste en que las excepciones y los privilegios deben interpretarse con criterio restrictivo, más adelante en el capítulo II haré algunas consideraciones sobre lo que considero restrictivo y lo que considero estricto por lo pronto sólo diré que también debiera considerarse que las obligaciones fueran interpretadas en sentido estricto; entiendo la razón para que se proponga una interpretación restrictiva en caso de excepciones y privilegios, pero no entiendo la razón para dejar fuera de dicho criterio interpretativo a las obligaciones o perjuicios; en todo caso si una situación jurídica benigna es interpretada restrictivamente con mucha más razón una disposición que imponga cargas o que dé los medios fundamentales para imponerlas como las relativas a la proporcionalidad y la equidad; yo no veo, y el autor no distingue el punto de diferencia entre ambas proposiciones; otro punto ignorado por el autor consiste en no distinguir las relaciones entre gobernados y gobernantes, y de estos entre sí pues como expondré más adelante en mi opinión hay sutiles diferencias en la interpretación

constitucional dependiendo de los sujetos de derecho y de la materia de que trate el punto constitucional controvertido. Por último Linares Quintana establece que los actos públicos se presumen constitucionales si mediante interpretación pueden ser armonizados con la ley fundamental; al respecto debo decir que esa presunción dejaría demasiado margen de arbitrariedad pues el autor no nos indica qué clase de interpretación debe usarse, si no lo hace, en realidad no nos está diciendo absolutamente nada pues con una interpretación extensiva bastaría, no para presumir, sino para tener siempre la absoluta certeza de que cualquier acto de la autoridad está armonizado con la ley fundamental si no es mediante interpretación ¿mediante qué otra fórmula podría armonizarse el acto público con la Constitución? pues los demás actos públicos, los expresos, se supone que ya están armonizados, por lo que debo concluir que para lograr una teoría de la interpretación constitucional se debe escoger un método y no hacer una expresión tan vaga de que todo acto ha de considerarse constitucional mediante la interpretación, ¿Cuál interpretación?, ¿Cuál de todas?

Ana Laura Magaloni⁴² establece que los métodos de interpretación se pueden clasificar en formales y sustantivos en función del tipo de consideraciones valorativas que el juez formule en su sentencia; si el juez

⁴² MAGALONI, Ana Laura. "El Juez Norteamericano ante la Ley. Las Técnicas de Interpretación del Statute Law", Isonomía Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. número 6, México, Ed. ITAM, 1997, p.139

interpreta la ley en función del significado literal de las palabras el proceso interpretativo será altamente formal, mientras que si lo hace con base en lo que él considera que es la intención del legislador o las razones de política y moral que sustentan dicha ley el proceso de interpretación será básicamente sustantivo; consistiendo la diferencia entre uno y otro método precisamente en las consideraciones de valor que los jueces formulen.

Con relación a este trabajo los métodos de interpretación fiscal serían partícipes de ambos tipos de valoración sin embargo no son opuestos, así para la materia fiscal el juez debe interpretar estrictamente la norma –constitucional o secundaria– cuando se refiere a elementos esenciales de la obligación fiscal en atención a la legalidad tributaria, sin embargo esto no significa que para otros casos no pueda hacer una interpretación menos estricta o que incluso pueda integrar la ley, así en el ámbito fiscal secundario el artículo 5° del Código Fiscal en su segundo párrafo establece claramente la posibilidad de integrar la ley, sin embargo ello no se permite en tratándose de elementos fundamentales de la obligación fiscal, en atención al primer párrafo del mismo artículo. Otro punto muy importante y fundamental en este trabajo consiste en la explicación de cómo el juez debe resolver inevitablemente y por lo tanto interpretar pero sólo en ciertas materias por qué así se lo exigen

disposiciones expresas de la ley y para ello deberá usar todo tipo de recursos pero también quedará explicado que en otras materias no siempre tiene que llegar a una conclusión mediante interpretación o integración pues sólo le está permitido interpretar con determinado método; es en ese último sentido en que se aplicaría la otra parte de la clasificación esto es, el proceso de interpretación constitucional que yo propongo también es en parte sustantivo pero no por razones de política o moral sino por razones de valores jurídicos que son más explícitos de lo que parecen; nos dice Guastini que un principio habitualmente no escrito pero generalmente aceptado en las culturas jurídicas liberales dicta que rigen en el derecho constitucional dos distintas normas de clausura: "Una de ellas regula los derechos de los ciudadanos y dice que: "Todo lo que no está expresamente prohibido está permitido" (principio de libertad). La otra regula los poderes de los órganos del estado, y dice que: "Todo lo que no está expresamente permitido está prohibido" (principio de legalidad)" Así tenemos que de acuerdo al artículo 16 constitucional toda autoridad sólo puede hacer aquello para lo que está facultada y pretender resolver toda controversia, mediante cualquier método de interpretación e integración cuando no lo exige así la ley puede resultar violatorio de las garantías individuales, ya que a dicha pretensión se opone el valor de la libertad jurídica que no es sólo un valor sino algo explícito que permite al

gobernado actuar a su albedrío sin temor a que la interpretación amplísima de una ley lo someta sin remedio a cualquier decisión que no estaría apegada a derecho, luego que resulta evidente que interpretando la ley ampliamente se puede llegar a cualquier resultado; por otro lado la interpretación estricta que sugiere esta tesis podría ser sustantiva en la medida en que se estime la intención del legislador y se piense cuál es el porqué, la razón que llevó al legislador a establecer un método de interpretación estricta en el Código Fiscal de la Federación, pero de manera inexplicable no existe referencia alguna en la Exposición de motivos del Código Fiscal que explique cuál es esa intención del legislador, exclusivamente se reproduce en la exposición de motivos el contenido íntegro de lo que ya en el articulado es el artículo 5º, por lo que los elementos que acrediten una exigencia de un método de interpretación fiscal deben de buscarse en otras disposiciones legales que se irán desarrollando con amplitud en este trabajo.

Debo abundar en que considero que existen dos cuestiones o dos tipos de situaciones jurídicas, en la primera el juez necesariamente tiene que llegar a una conclusión, la controversia debe resolverse, sin embargo esto opera en situaciones en que son las partes las que someten a la consideración de un tercero su controversia, son cuestiones que no pueden dejar de resolverse sin incurrir en inseguridad o en indefinición jurídica, así

el derecho civil contiene la exigencia de que el juez no puede dejar caso alguno sin resolver, sin embargo hay otro segundo tipo de cuestiones que no deben ser inevitablemente resueltas o para decirlo de manera más correcta los tribunales sí deben resolver toda controversia pero los mismos no tienen ese deber inexcusable de interpretar menos de integrar, entonces ante las imprevisiones de la ley los jueces no deben integrar la ley ni buscar cualquier método de interpretación, sí conocen del asunto y lo resuelven pero no aplican la ley porque no es aplicable como en materia penal o en materia fiscal en que sólo se permite una aplicación limitada de la ley. Así cuando hay cuestiones esenciales imposibles de dilucidar en materia fiscal la respuesta simplemente es la libertad jurídica, la libertad del gobernado que no está comprendido dentro de los supuestos de la norma; no es que exista una situación indefinida, llanamente el gobernado no está en los supuestos de la disposición impositiva y no deben usarse métodos de interpretación que de manera necesaria conduzcan a una solución favorable al fisco pues se acabaría con la libertad en su sentido más amplio. Habrá que resolver en materia fiscal como en penal, *in dubio pro reo* o mejor aún habrá que dejar de resolver y estimar que el juez quedará limitado a asumir que no hay respuesta clara y que por lo tanto usará de sus facultades para sentenciar que no hay materia de controversia sino simple libertad. No entiendo cuál es el afán de la

autoridad jurisdiccional, no todos los casos se tienen que resolver por interpretaciones, la materia civil sí da lineamientos que exigen que todo caso se resuelva pero en materia fiscal no sucede lo mismo. Por ello es oportuno explicar que en mi opinión hay dos tipos de cuestiones que se pueden suscitar, la primera consiste en que dos particulares se opongan en una litis, caso en el cuál la autoridad ha de resolver pues de otro modo se incurriría en composición o en algún otro método antijurídico, por otro lado existen controversias entre el particular y la autoridad, y es precisamente este punto el se pasa por alto, para mí no se trata del mismo tipo de cuestiones, en una debe resolver la autoridad jurisdiccional en la otra no necesariamente, en la primera debe resolver porque la propia legislación así lo exige y también el artículo 14 constitucional cuarto párrafo, en la otra clase de cuestiones, que en el caso concreto sería el derecho fiscal ha de recordarse que para los elementos esenciales no se exige la necesaria integración y sólo se permite una interpretación estricta, por lo tanto la autoridad jurisdiccional si bien no deja de resolver pues violaría la garantía consagrada en el artículo 17 constitucional, sí ha de pronunciar una resolución en que se declare el estricto sentido de la ley o la Constitución en tratándose de los elementos esenciales o aquellos que son su fundamento como la proporcionalidad y la equidad, así se resuelve a favor de la libertad jurídica, como ya dije hacer una interpretación

extensiva o amplia de las facultades de la autoridad consagradas en la Constitución sólo llevaría al caos, a la dictadura. Es mi parecer incluso que cualquier interpretación amplia o extensiva que causara perjuicio al particular sería recurrible por simple falta de fundamento y no sería recurrible por la autoridad fiscal pues no podría argumentar en el sentido de incluir situaciones no previstas expresamente luego que la autoridad jurisdiccional tampoco podría fundar su acto. Como una conclusión preliminar habría que decir que debe distinguirse entre las cuestiones relativas al derecho civil o incluso de derecho público cuando se tratase de alguna cuestión constitucional relativa a cuestiones de límites entre los estados o de desaparición de poderes ya que siempre, indefectiblemente se tendría que resolver, pero estimo que estas consideraciones no son válidas para asuntos de tipo penal o fiscal.

Si bien la Constitución no prescribe la manera de interpretar el Derecho fiscal ni de interpretarse a sí misma, sí hay normas que rigen a la interpretación fiscal, ya que el principio de legalidad tributaria como se verá está relacionado con los elementos esenciales y con las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales; en el primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación se aprecia la relación entre los elementos esenciales y la interpretación estricta lo cual obedece como se analizará a la legalidad tributaria, sólo falta analizar cómo la legalidad

tributaria, norma constitucional, rige la propia interpretación constitucional fiscal. Una interpretación estricta de los elementos fundamentales siempre será superior a una amplia cuando ésta se da en perjuicio del gobernado. Mediante la interpretación amplia se vulnera un valor esencial contenido en el propio artículo 31 constitucional, el principio de legalidad tributaria.

d) Deficiencias de la doctrina analizada

De los autores extranjeros citados podemos extraer algunas conclusiones, la primera consiste en que no hacen especial referencia a la interpretación constitucional (a excepción de Linares), esto es, no distinguen entre la interpretación de leyes secundarias y la interpretación de la Constitución, mientras que Guastini expresa sus dudas respecto al hecho de que la interpretación constitucional contenga alguna peculiaridad. La segunda ya expuesta con cierta amplitud consiste en que ninguno de los autores, extranjeros y nacionales, distingue los tipos de controversia, ninguno hace consideración alguna sobre la materia sobre la que puede versar un conflicto, ni sobre las partes que pueden participar en el mismo, lo que sin duda hace que mi estudio sea más profundo en ese aspecto ya que demostraré que no todo conflicto se debe resolver, o para ser más preciso el tribunal no está siempre obligado a interpretar, más

aún seguramente muchas de las veces ni siquiera existe conflicto; para resolver se deben tomar en cuenta elementos concernientes a la materia y a los actores que toman parte en la controversia; todos los autores asumen, dan por sentado que todos y cada uno de los asuntos se deben resolver indefectiblemente mediante interpretación, ningún autor hace alusión alguna al término de la controversia en simple libertad por ausencia de exacta inclusión de los hechos en las hipótesis legales, ninguno distingue tampoco el tipo de materias que pueden darse, no se resuelve igual para la materia civil y para la penal, así lo ordena el artículo 14 constitucional y lo mismo puede decirse para una diversidad de materias, como por ejemplo la fiscal, que desde mi punto de vista no debe resolverse como si fuera derecho civil, en todo caso guardaría más afinidad con el derecho penal; ahora bien que no debe resolverse igual para la materia fiscal, no está prescrito por la Constitución, pero es de lo que trata este trabajo y es lo que se propondrá al final, que haya métodos definidos de interpretación para esta materia en especial, sobre todo si consideramos que la mayor parte de contribuciones las impone el fisco federal por lo que resulta absolutamente incongruente que la interpretación fiscal no se regule por la Constitución federal y cuestiones civiles y penales que en su mayoría corresponden al ámbito reservado a los Estados de acuerdo a lo que dicta el artículo 124 constitucional sí están

contempladas por la Constitución federal, habría que preguntarse por qué el llegar a la imposición de una multa o pena corporal tiene estrictas medidas de interpretación y la imposición fiscal que desde luego afecta el patrimonio no tiene medidas constitucionales claras de tutela en cuanto a su interpretación. Los autores nacionales por su parte distinguen a la Constitución en sí y opinan respecto de su interpretación, pero no se dan cuenta, no reparan en que la Constitución contiene otras materias o sea es derecho constitucional pero éste es fuente de muy diversos derechos.

La Constitución contiene lineamientos para interpretar el derecho civil y el penal pero no contiene lineamiento alguno para interpretar todas las demás ramas del derecho federal ni para la interpretación del derecho constitucional local, resultando paradójico que haya normas de interpretación civil y penal, derecho mayoritariamente local, y no haya normas para interpretar otras normas superiores como las contenidas en las Constituciones locales. Se podría decir en contra de estas reflexiones que ello sería atentar contra la libertad y soberanía de los Estados federados, pero ¿acaso no lo es dictarles cómo interpretar su propio derecho civil y penal? No abundaré al respecto pero sólo dejaré claro que los autores no llegan a ver que las distintas clases de derecho no deben interpretarse con los mismos métodos, pues los fines de cada clase de derecho son distintos, tienen diferentes objetivos verbigracia dirimir

controversias entre particulares, imponer penas para salvaguardar la seguridad de la sociedad o recaudar impuestos. Por último los autores citados tampoco notan que las diversas clases de controversias han de resolverse con diversos métodos de interpretación ya que los actores son distintos, a veces actúan particulares, a veces interactúan particulares y autoridades y a veces sólo autoridades, yo estimo que cada situación es distinta, pero sobretodo es necesario reiterar que sólo en el derecho privado se exige resolver al juez mediante cualquier método de interpretación.

Los particulares gozan de amplia libertad jurídica, las autoridades en cambio están sujetas a los postulados del artículo 16 constitucional por lo que deben tener competencia y normas en qué fundar sus actos y tener en cuenta si esas mismas normas los facultan para interpretar la ley con cualquier método; así en derecho fiscal debe analizarse, en mi concepto, el contenido de la garantía de legalidad y su relación con los elementos fundamentales de la contribución y la relación de estos con los artículos 14 y 16 constitucionales, el análisis exhaustivo de esta cuestión se trata en el capítulo III. Entonces la materia fiscal debe de gozar de métodos específicos de interpretación, todas las normas fiscales tienden a recaudar, a imponer y no debe haber por lo tanto métodos arbitrarios de interpretación dependiendo de si la norma fiscal que se interpreta es

suprema o secundaria, aunque sí es aceptable que los métodos difieran atendiendo a si lo que se interpreta es una disposición substancial o adjetiva, así lo postulan por ejemplo para las normas secundarias los dos párrafos del artículo 5º del Código Fiscal.

e) La jurisprudencia constitucional

Será breve este apartado ya que a lo largo del trabajo se fijan límites a la interpretación constitucional específica para la materia fiscal, la Corte se ha pronunciado respecto de la interpretación constitucional en el siguiente sentido:

"INTERPRETACIÓN HISTÓRICA TRADICIONAL E HISTÓRICA PROGRESIVA DE LA CONSTITUCIÓN. Para fijar el justo alcance de una disposición contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ante la insuficiencia de elementos que derivan de su análisis literal, sistemático, causal y teleológico es factible acudir tanto a su interpretación histórica tradicional como histórica progresiva. En la primera de ellas, con el fin de averiguar los propósitos que tuvo el Constituyente para establecer una determinada norma constitucional, resulta necesario analizar los antecedentes legislativos que reflejan con mayor claridad en qué términos se reguló anteriormente una situación análoga y cuál fue el

objeto de tales disposiciones, dado que por lo regular existe una conexión entre la ley vigente y la anterior; máxime, si a través de los diversos métodos de interpretación del precepto constitucional en estudio se advierte que fue intención de su creador plasmar en él un principio regulado en una disposición antes vigente, pues en tales circunstancias, la verdadera intención del Constituyente se puede ubicar en el mantenimiento del criterio que se sostenía en el ayer, ya que todo aquello que la nueva regulación no varía o suprime de lo que entonces era dado, conlleva la voluntad de mantener su vigencia. Ahora bien, de resultar insuficientes los elementos que derivan de esta interpretación, será posible acudir a la diversa histórica progresiva, para lo cual deben tomarse en cuenta tanto las condiciones y necesidades existentes al momento de la sanción del precepto constitucional como las que se advierten al llevar al cabo su interpretación y aplicación, ya que toda Norma Fundamental constituye un instrumento permanente de gobierno, cuyos preceptos aseguran la estabilidad y certeza necesarias para la existencia del Estado y del orden jurídico; por tanto, ante un precepto constitucional que por su redacción permite la adecuación de su sentido a determinadas circunstancias, ya sea jurídicas, o de otra índole, para fijar su alcance, sin imprimirle un cambio sustancial, debe atenderse precisamente a la estabilidad o modificación que han sufrido esas circunstancias, sin que con

ello sea válido desconocer o desnaturalizar los propósitos que llevaron al Constituyente a establecer la disposición en estudio. Pleno, Semanario Judicial de la Federación, tomo XI, junio de 2000, tesis p/j 61/2000, p. 13"

Esta jurisprudencia establece que la Constitución puede interpretarse con el método literal, sistemático, causal y teleológico, además del histórico e histórico progresivo. En cuanto a los primeros en el presente trabajo se irá estableciendo cómo los métodos de la interpretación constitucional en materia fiscal, cuando ésta establece elementos fundamentales, son limitados y no aceptan la variedad que aquí se establece, sin embargo esto se ira desarrollando a lo largo de la tesis. Por lo que hace al método histórico progresivo considero que coincide con la interpretación evolutiva a que se refiere Guastini según acabamos de ver, creo que este método queda claramente explicado con le ejemplo que nos da este autor: "La octava enmienda (1791) de la Constitución de Estados Unidos prohíbe infligir penas "cruelles e inusuales". Evidentemente, hoy son "inusuales" y son sentidas como "cruelles" sanciones penales que en el 1791 no lo eran, por ejemplo, la pena de muerte. Por lo tanto, la disposición mencionada prohíbe la pena de muerte, si se interpreta de modo evolutivo; mientras que la permite, si se interpreta de modo histórico". La interpretación evolutiva es claramente "correctora", pero lo que corrige no es (o no es necesariamente) el significado literal de las

palabras, sino el significado "histórico" de las mismas, adaptándolo –por así decirlo- a los tiempos, a las cambiantes circunstancias sociales y culturales."⁴³ Es necesario establecer que mientras la jurisprudencia transcrita acepta la interpretación progresiva sólo cuando los elementos de la histórica tradicional son insuficientes, Guastini no da un orden y considera que "La interpretación de la ley debe cambiar cuando cambien las circunstancias en las que la ley debe ser aplicada."⁴⁴ Así, en el orden jurídico mexicano prevalece la interpretación histórica sobre la progresiva, sin tomar en cuenta en principio si las circunstancias han cambiado puesto que primero se hace el análisis histórico y si, y sólo si, tales elementos son insuficientes le permite al juzgador averiguar si las circunstancias han cambiado y puede por lo tanto aplicar la interpretación evolutiva. Por otro lado debo reitera que el autor sólo nos da un ejemplo de beneficio al gobernado en que ya no se le puede aplicar la pena de muerte pero estimo que también se debe hacer el análisis de lo que sucedería si a través de una interpretación progresiva las circunstancias cambiaran en perjuicio del gobernado. Considero que el problema se resuelve al considerar que esta interpretación es la última instancia pues según esta jurisprudencia antes se debe pasar por la interpretación histórica tradicional y antes de ella por

⁴³ GUASTINI, Riccardo, "Estudios...", op. cit. p. 50

⁴⁴ Ibidem, p. 51

la literal, sistemática, causal y teleológica por lo que su evento puede ser muy remoto.

Otra jurisprudencia de interpretación constitucional indica:

"INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN. ANTE LA OSCURIDAD O INSUFICIENCIA DE SU LETRA DEBE ACUDIRSE A LOS MECANISMOS QUE PERMITAN CONOCER LOS VALORES O INSTITUCIONES QUE SE PRETENDIERON SALVAGUARDAR POR EL CONSTITUYENTE O EL PODER REVISOR. El propio artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza, frente a la insuficiencia u oscuridad de la letra de la ley, utilizar mecanismos de interpretación jurídica. Al desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el Poder Revisor. Así, el método genético-teleológico permite, al analizar la exposición de motivos de determinada iniciativa de reforma constitucional, los dictámenes de las Comisiones del Congreso de la Unión y el propio debate, descubrir las causas que generaron determinada enmienda al Código Político, así como la finalidad de su inclusión, lo que constituye un método que puede utilizarse al analizar un artículo de la Constitución, ya que en ella se cristalizan los más altos principios y valores de la vida democrática y

republicana reconocidos en nuestro sistema jurídico. Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, abril de 1998, tesis P. XXVIII/98, p. 117”

Respecto de esta tesis considero que en realidad es un aspecto de la interpretación histórica, sólo que ahora se combina también con la finalidad; me parece un poco incongruente con la primera jurisprudencia transcrita, ambas provienen del pleno de la Corte, ya que la primera jurisprudencia sólo permite aplicar el método histórico “ante la insuficiencia” de otros métodos, entre ellos el teleológico; entonces estimo que la segunda tesis es más acertada debe analizarse la génesis pero en combinación con las finalidades y no usar el método histórico a falta de otros elementos, de hecho considero que primero se debe analizar la génesis, la historia y ante la insuficiencia de ella acudir a otros métodos. Por otro lado no considero a esta tesis acertada ya que indica que el artículo 14 constitucional autoriza utilizar la interpretación jurídica. Ello me parece inadecuado; como se analizará en este mismo capítulo el artículo 14 párrafo cuarto autoriza la interpretación exclusivamente de la materia civil, su redacción es clarísima, además de que ese artículo autoriza también la integración, inaceptable en materia constitucional, por lo tanto considero a esta referencia errónea, el fundamento para interpretar la Constitución está, en todo caso, en los artículos 94 y 107 constitucionales nunca en el 14.

2) NORMAS DE INTERPRETACIÓN PARA LA MATERIA PENAL

a) El tercer párrafo del artículo 14 constitucional

La Constitución federal mexicana no contempla regla alguna para su propia interpretación, contiene desde luego procedimientos para su adición y reforma, pero no contiene regla alguna que permita interpretarla, esto desde luego puede provocar diversos conflictos, a primera vista podría resultar conveniente para el gobernado ya que si algo no está claro ello se traduce en su libertad, pues como todo acto de autoridad debe estar fundado, la autoridad sólo puede hacer aquello que le está permitido, sin embargo desde un punto de vista más pesimista, pero más real, la carencia de un método de interpretación puede provocar que la autoridad se tome amplias libertades que por desgracia no son siempre acotadas por el Poder Judicial Federal. Esta tesis trata de salvar esas carencias al menos para la materia fiscal. Resulta también claro que la Constitución sí contiene reglas para interpretar dos materias, la penal y la civil, pero no contempla normas que indiquen cómo interpretar todas las demás ramas del derecho, y desde luego no contiene reglas para interpretar el derecho fiscal. Este hecho debe señalarse pues es una omisión mayúscula que no puede

pasarse por alto, luego que se crea un ambiente de desigualdad e incongruencia. De estas breves consideraciones resulta que por estar contemplada la interpretación penal en la Constitución federal pasan dos cosas, primera que la Constitución en materia penal debe interpretarse en base a los principios que señala el artículo 14 constitucional sin embargo a pesar de que la Constitución se refiere en muy diversos artículos a la materia penal ésta no impone pena alguna, no contiene tipos, por lo que el artículo 14 resulta poco útil para interpretar la propia Constitución en materia penal así por ejemplo si se pretendiera imponer la pena de muerte por analogía resultaría improcedente pero por simple falta de fundamento y no por una incorrecta interpretación. Segunda situación toda la materia penal federal y local debe ser conforme a los principios que señala el artículo 14. Ahora bien ¿qué sucede con la materia fiscal? Sucede que por no contener la Constitución regla alguna para interpretar dicha materia la Constitución se interpreta *ad libitum* cosa que no puede ser según se estudia en el capítulo III, mientras que las normas secundarias substanciales se interpretan estrictamente de conformidad con lo que establece el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, además las normas fiscales de los Estados se interpretarán, si no se sigue el principio de legalidad tributaria, de acuerdo a lo que dicten los Congresos locales, pues en apariencia están en libertad de hacerlo al no indicarles la

Constitución método de interpretación, sin embargo esa aparente libertad está limitada por la legalidad tributaria. Estas son algunas de las consecuencias que acarrea el hecho consistente en que la Constitución sólo contenga reglas para interpretar algunas materias.

Hay que tomar en cuenta que se justifica que la Constitución se refiera a la materia penal pues no hay nada más valioso que la libertad personal, sin embargo habría que considerar que la propiedad, garantía que en materia fiscal puede ser fácilmente conculcada, también es fundamental, aunque por otro lado, el segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución establece que: "No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas." En virtud de esto se puede observar que los bienes de una persona están sujetos al pago de impuestos por lo que la garantía de propiedad no es absoluta, empero considero que para llegar a tales extremos debe interpretarse armónicamente la Constitución pues dicho resultado ha de alcanzarse desde luego previo juicio ya que el propio artículo 22 manda que tal aplicación sea hecha por la autoridad judicial y repito una interpretación sistemática de la Constitución exige que se cumplan con los requisitos que marca el artículo 14 constitucional, esto es que sí se pueden aplicar total o parcialmente los bienes de una persona

para pagar impuestos sin embargo previamente se debe otorgar la garantía de audiencia; así efectivamente el artículo 22 constitucional prevé el nivel que tiene la propiedad privada como bien jurídico tutelado en la Constitución, considero sin embargo que se debe también atender al contenido del artículo 14 y cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento; no considero que haya contradicción entre estos dos preceptos, al respecto hay jurisprudencia que niega dichas contradicciones, estableciendo:

“Las reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene ni puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede decir que algunos de sus estatutos no deban observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un orden jurídico determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional; es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además siendo “la Ley suprema de toda la Unión”, únicamente puede ser

modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contienen en el artículo 135 constitucional, y únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla.

Amparo en revisión 8165/62, 22 de marzo de 1972. *Semanario Judicial de la Federación*, séptima época, vol. XXXIX, primera parte, pp. 22-23."

Debe reiterarse que el propio artículo 22 se refiere a que la aplicación de bienes debe ser hecha por la autoridad judicial, por lo que tal pago de impuestos está sujeto a los formalidades del juicio, por lo que si bien es cierto que la propiedad privada puede ser aplicada al pago de impuestos también estimo que para llegar a ello se debe seguir el camino de legalidad establecido por el artículo 14 constitucional. Con relación a esto Servando J. Garza al comentar el artículo 14 constitucional ha establecido que "La redacción del precepto descubre el pensamiento del legislador proyectado al derecho civil y al penal, dada su alusión a la garantía de audiencia "juicio seguido ante los tribunales..." pero su garantía de legalidad (aplicación correcta de la ley) debe alcanzar a todas las ramas del derecho incluso el administrativo y tributario."⁴⁵ Por lo que se ve, entonces el precepto contenido en el artículo 22 constitucional no debe

⁴⁵ GARZA, Servando J., "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", México, Ed. Cultura, 1949, p. 168

entenderse de manera aislada sino armónicamente o sistemáticamente, ha de entenderse relacionado con las demás garantías individuales, considero.

En cuanto a los métodos de interpretación para la materia penal hay que comentar que al ser contemplado su método constitucionalmente las leyes secundarias tanto federales como locales se deben ajustar a lo dispuesto por la Constitución en atención al principio de supremacía; en materia fiscal no sucede lo mismo, su método de interpretación no es tan explícito, el legislador optó correctamente por establecer un método estricto de aplicación del Derecho fiscal substancial.

Otra observación consiste en que en su mayoría el Derecho penal es de competencia local, desde luego que en la actualidad, el Código Penal Federal contiene infinidad de delitos pero hay que decir que gran parte de esos delitos difícilmente encontrarán fundamento, establece el artículo 73 constitucional en su fracción XXI que el Congreso tiene facultad de establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse; en consecuencia si se hace una revisión del contenido del Código Penal Federal se encontraría difícil de justificar la existencia de algunos delitos. Tenemos así que, en conclusión los delitos competen en su mayoría, por el número de casos, al ámbito local por lo que a primera vista el artículo 14 parece vulnerar la autonomía de los

Estados en materia penal. Aunque su justificación se da por razones de lo fundamental e importante de la libertad personal. En cuanto al Derecho fiscal no se pueden hacer las mismas consideraciones no hay disposición alguna en la Constitución que indique cómo interpretarlo por ello las leyes secundarias tanto federales como locales pueden adoptar, en apariencia, cualquier método lo cual me parece inaceptable, en materia federal se ha adoptado un buen sistema pero los Estados tienen toda la posibilidad de escoger cualquier método si no atienden a los principios de legalidad tributaria y al contenido de los artículos 14 y 16 constitucionales. Así esta tesis también sostiene que el derecho fiscal tiene un amplio campo de posibilidades para conculcar el Derecho de propiedad, sino se atiende a los principios citados.

Otra incongruencia consiste en que la mayoría de los impuestos son federales a diferencia de las materias penal y civil que en su mayoría son locales, resultando entonces que unas materias que casi no son competencia federal sí se regulan y la materia de impuestos no se regula.

En otro orden de ideas, si la Constitución ha señalado un método para interpretar el Derecho penal y no así el fiscal, el legislador encontró amplia libertad para pronunciarse al respecto, felizmente se legisló bien al imponer un método estricto de interpretación para los elementos fundamentales de la contribución.

b) Semejanzas y diferencias entre el derecho fiscal y el penal

Otra situación a analizar consiste en dilucidar si el Derecho penal y el fiscal se parecen, si persiguen algún fin similar o parecido. Desde luego que estas materias no siguen los mismos fines el primero es un Derecho sancionador que busca la defensa social, el segundo busca recaudar; ahora bien desde mi punto de vista estas materias sí se parecen, ambas pueden ser instrumento de injusticias, su aplicación puede ser medio de ilegalidad, ambas pueden vulnerar las garantías, o derechos más fundamentales, la libertad y la propiedad, por ello es de la máxima importancia tomar en cuenta el principio que este trabajo propone, interpretar el Derecho fiscal constitucional mediante métodos definidos y tomando en cuenta los principios de la propia Constitución para evitar que se vulnere el derecho fundamental a la propiedad y a la legalidad.

Es indudable que el Derecho penal y el fiscal se parecen, Héctor Fix-Zamudio⁴⁶ en sus comentarios al artículo 14 constitucional refiere respecto del proceso penal que "por una ley exactamente aplicable al delito" en realidad debe entenderse como estrictamente, término idéntico al usado por el Código Fiscal para referirse a la interpretación del Derecho fiscal,

⁴⁶ FIX-ZAMUDIO, Héctor et al, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", Tomo I, México, Ed. UNAM-Porrúa, 1998, p. 136

refiere además este autor que a esto se le conoce como el aforismo *nulla poena sine lege* por lo que en Derecho fiscal debemos considerar que no hay impuesto sin una ley aplicable estrictamente, exactamente al caso. En este mismo sentido establece Luis Jiménez de Asúa que "Tanto la doctrina y en el derecho positivo salvo contadas excepciones, la analogía se halla repudiada en nuestra disciplina. La razón estriba en que cuando la ley quiere castigar una concreta conducta la describe en su texto, catalogando los hechos punibles. Los casos ausentes no lo están tan sólo porque no se hayan previsto como delitos, sino porque se supone que la ley no quiere castigarlos. Estamos en presencia del principio de reserva, que en derecho penal se complementa por el ya tratado aforismo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, y por el más moderno de que no hay delito sin tipicidad."⁴⁷ Por ello yo me inclino también a repudiar en el Derecho fiscal la analogía o en general cualquier interpretación extensiva que obligue al gobernado a contribuir cuando la imposición no sea descrita de manera exacta y se pretenda imponer una exacción a quien no se ha ajustado precisamente a la conducta descrita por la ley fiscal.

Otro principio del Derecho penal lo representa el aforismo *in dubio pro reo*. Al respecto sin hacer un análisis profundo de esta opinión debo establecer que si bien en materia fiscal no es labor favorecer al

⁴⁷ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, "Lecciones de Derecho Penal", México, Ed. Harla, 1998, p.79

contribuyente, tampoco es una misión perjudicarlo por ello estimo que el principio de aplicación estricta del Derecho fiscal es lo más justo para el gobernado, la observancia de este principio opera únicamente para los elementos fundamentales de la contribución en las leyes secundarias. La interpretación constitucional de la materia fiscal no sigue este principio pero estimo, como se analizará con detalle en el último capítulo, que tales exigencias están relacionadas con la propia legalidad tributaria.

Sobre este mismo punto Sebastián Soler sostiene la inexactitud del principio *in dubio pro reo* aduciendo que su aplicación constante equivaldría a negar toda interpretación, bastando la circunstancia de que pudieran darse varias interpretaciones para que fuera sólo posible la aplicación de la más favorable, imponiéndose al juez esta única solución. En opinión de este jurista debe rechazarse la clasificación que distingue la interpretación en benigna o perjudicial.⁴⁸ Sobre este punto, es obvio que la interpretación estricta no es perjudicial pero sí se le puede considerar benigna, este método de interpretación está sancionado por la ley por ello tiene fundamento y se le debe considerar como una manifestación del derecho fundamental a la propiedad. Por último debo decir que la interpretación estricta que se establece para el Derecho fiscal niega toda posibilidad de que se haga una interpretación extensiva. Ahora bien en el

⁴⁸ Citado por PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *ibidem*, p. 89 *in fine*

Derecho penal, dice Francisco Pavón Vasconcelos respecto del párrafo tercero del artículo 14 constitucional que: "Los términos usados por el constituyente nos hace pensar que la ley constitucional prohíbe la interpretación extensiva en perjuicio del acusado. Aunque la locución mayoría de razón está empleada en un sentido que parece vagamente aludir a la ampliación del texto legal, la parte final pone término a la duda al referirse a una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, lo cual en forma decisiva excluye la posibilidad de la extensión de las expresiones usadas por el legislador, aun cuando para ello se invoque el espíritu de la ley."⁴⁹ La diferencia notable que existe aquí es de resaltarse. La Constitución no contiene Derecho penal en sí, hace muchas referencias al Derecho penal, no sólo en el capítulo de las garantías individuales, también las contiene en otras partes de la Constitución por ello esta disposición es inútil para la interpretación constitucional penal (la Constitución no contiene ningún tipo penal) no así para la interpretación del Derecho penal secundario; otro punto notable, no hay referencia alguna en la Constitución a la interpretación del Derecho fiscal y ésta sí serviría para la interpretación constitucional pues la Constitución sí contiene elementos fundamentales del tributo, contiene objeto (artículo 73 fracción XXIX, 115 fracción IV y 131 constitucionales) y sobre todo

⁴⁹ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, *ibidem*, p. 96

contiene dos principios fundamentales y esenciales para fijar las cargas, ellos son la proporcionalidad y la equidad, en el capítulo III trataré este asunto; por ahora debo concluir este breve estudio que relaciona al Derecho fiscal y al penal diciendo que es acertado y correcto contemplar en la Constitución unas reglas para interpretar el Derecho penal luego que la libertad individual es esencial en el sistema jurídico, pero no propongo sin embargo que el Derecho constitucional sea enriquecido estableciendo una regla escrita que dé un método de interpretación estricto para la materia fiscal ya que soy realista y pienso que difícilmente se haría una revisión que abarcara o excluyera de la Constitución los métodos de interpretación para todas las materias del Derecho federal o incluso local. Afortunadamente sí se contempla en la ley secundaria este principio de interpretación estricta para los elementos esenciales de la contribución, por lo que esto en la ley secundaria no es sólo un principio.

3) NORMAS DE INTERPRETACIÓN PARA LA MATERIA CIVIL

a) El cuarto párrafo del artículo 14 constitucional

Debo reproducir algunos puntos que ya expresé en el apartado relativo a la interpretación penal, trataré sólo de ser más breve. Así hay que

reiterar la desigualdad que se crea cuando se establece constitucionalmente un método de interpretación para la materia civil y no se hace para las demás materias, a excepción de la penal, claro.

El método de interpretación para la materia civil no sirve para interpretar la Constitución en esta misma materia ya que la Constitución no contiene y no podría contener Derecho civil en sí. La Constitución en cambio sí contiene elementos fundamentales del derecho fiscal, así como dos principios, la proporcionalidad y la equidad que son esenciales para establecer el monto de la contribución.

Toda la materia civil federal y local debe interpretarse de acuerdo a lo que dicta el artículo 14 constitucional la supremacía es una fuerza invariable. En materia fiscal no sucede lo mismo o al menos hay lugar para la especulación, ya que al no existir disposición expresa que oriente en el sentido de cómo se deben interpretar las disposiciones fiscales, la legislación federal ha adoptado dos formas, la primera consiste en un método estricto para aquellas disposiciones que establecen cargas y para las demás disposiciones fiscales se deja un amplio margen de interpretación; sin embargo al no tener semejante disposición rango constitucional podría considerarse que los Estados han quedado en absoluta libertad de establecer cualquier método de interpretación fiscal de conformidad con lo que dicta el artículo 124 constitucional, sin embargo tal

libertad es sólo aparente, luego que sí existen normas constitucionales que impiden imponer métodos arbitrarios de interpretación fiscal, así cualquier autoridad local al aplicar el derecho fiscal local, aun si sus normas nada dijieran sobre interpretación, habrán de sujetarse al principio de legalidad tributaria el cual, como ha quedado ya mencionado y como se verá con mucha amplitud en el capítulo III, está relacionado con los elementos esenciales de las contribuciones y también habrá de considerar, la autoridad local, la relación entre elementos fundamentales de la contribución e interpretación estricta y el contenido de los artículos 14 y 16 constitucionales, relación que ha sido elaborada por la jurisprudencia, sin embargo en el capítulo III me referiré de manera amplia a esta cuestión. Así por lo que hace a los Estados, habrá que decir que sólo en apariencia ellos están en libertad de establecer métodos de interpretación fiscal, luego que sí existen disposiciones supremas constitucionales que han de ser obedecidas.

Ahora bien, habrá que preguntarse si puede algún Estado establecer cualquier método de interpretación civil; sí y no, no por que no puede violar la supremacía constitucional, sí por que el párrafo cuarto del artículo 14 constitucional no dice nada específicamente en cuanto a interpretación.

El párrafo cuarto del artículo 14 constitucional establece que :

“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

En primer lugar el orden civil sólo se refiere al Derecho civil y no como muchos creen al derecho mercantil por igual, esto lo confirma la propia Constitución que en su artículo 16 párrafo noveno distingue al Derecho mercantil del civil, si fueran lo mismo la Constitución no tendría que citar específicamente a ambas clases de Derecho.

Segundo, la supuesta garantía de interpretación sólo se otorga contra la sentencia definitiva, lo que sugiere que en el curso del procedimiento se puede dar cualquier clase de interpretación y dictar así por ejemplo una sentencia interlocutoria escogiendo cualquier método de interpretación *ad libitum*, por otro lado esta alegada garantía me confirma que el amparo en asuntos civiles es cuestionable ya que este artículo sólo garantiza o ampara la sentencia definitiva por lo que los actos llevados a cabo durante el juicio o, en términos generales, antes de la sentencia definitiva parecen no estar garantizados. No profundizaré sobre este tema luego que de cualquier manera el amparo en materia civil me parece inconducente, en el capítulo II 1) b) me referiré con mayor amplitud al asunto del amparo en materia civil.

Tercero, establece este artículo que la sentencia debe ser conforme a la letra de la ley, lo cual es muy obvio de otra manera habría falta de fundamento.

Cuarto, aparentemente se establece una interpretación estricta para la materia civil cuando se dice que la sentencia debe ser conforme a la letra de la ley, lo que hacía prever una analogía con el Derecho fiscal, en distintos niveles claro, dado que la interpretación fiscal no está contemplada por la Constitución; me parece que una interpretación estricta y una sentencia conforme a la letra de la ley son garantías invaluable para el gobernado, sin embargo el asunto se frustra enseguida al seguir la redacción del artículo objeto de exégesis pues se usa la disyunción "o" resultando que la sentencia debe ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, creo entonces entender que si no se puede sentenciar conforme a la letra de la ley se optará por la interpretación jurídica, creo muy difícil sostener que el juzgador pueda optar entre la letra o la interpretación, aunque eso dice tal cual la Constitución pero considero que lógicamente no es primero la interpretación sino la letra de la ley.

Quinto, se refiere el artículo que se analiza a la interpretación jurídica de la ley, desde luego que es una interpretación jurídica, ¿qué otra?, ¿la moral?, ¿la religiosa?, obvio es que debe ser una interpretación jurídica

pero cual de todas ¿la sistemática?, ¿la estricta?, si fuera materia fiscal yo diría que esa interpretación jurídica debe ser la estricta pero uno de los principales argumentos que sostendré a lo largo de mi tesis consiste en que en la materia fiscal no es inevitable resolver interpretando y menos integrando, por ello se contempla la interpretación estricta, que desde luego trae como consecuencia dejar al contribuyente en cierta libertad ya que la ley no puede contemplar todos los casos ni todas las situaciones, si dejo de resolver en materia fiscal o dejo de conocer en absoluto por que estrictamente no puedo adecuar una situación a la hipótesis precisa que marca la ley lo único que sucede es que dejo a salvo los derechos patrimoniales del gobernado; sin embargo en materia civil se dan situaciones enteramente distintas pues aquí sí es compulsivo resolver, no puede dejarse de resolver la situación del estado civil o de la propiedad de alguien y como no se puede dejar de resolver se autoriza cualquier método de interpretación. Entonces, si no se señala el método específico de interpretación civil debo concluir que en realidad el artículo 14 párrafo cuarto por lo que hace a la interpretación poco dice, ya que métodos de interpretación jurídica hay muchos desde los históricos hasta los teleológicos, así habiendo diversos caminos se puede llegar a diversos destinos, lo que no es aceptable jurídicamente, opino.

Sexto, dice el artículo 14 que "a falta de ésta" entendiendo desde luego que debió decir "aquella" si dice "ésta" se refiere a la falta de ley (si falta la ley no hay nada, esa sentencia sería simplemente infundada y no habría necesidad de apelar a esta garantía de interpretación) creo entonces que se refiere a "aquella", esto es a falta de interpretación jurídica se aplicarán los principios generales del Derecho; si falta la interpretación jurídica es debido a que el legislador local no la contempló en el código civil, y no hay manera de que esa omisión sea suplida por la Constitución pues precisamente ésta dice que si falta la interpretación se opte por los principios, ¿cómo podría faltar la interpretación? Tal y como sucede la Constitución no da un método de interpretación civil específico; "interpretación jurídica" no significa nada sino se dice cuál interpretación jurídica y si los Estados no adoptan sus métodos de interpretación no tenemos nada.

Otro punto que debo reiterar, ya lo mencioné al referirme a la materia penal, es el referente a que gran parte del Derecho civil al menos por el número de casos que se dan es de competencia local, contemplar un método de interpretación civil en la Constitución me parece un exceso, esta rama del Derecho es casi de la exclusiva competencia de los Estados, contemplar aspectos de Derecho civil en la Constitución vulnera la autonomía de los Estados; se justifica que se den reglas esenciales de

Derecho penal en la Constitución por la naturaleza represiva de este Derecho pero no creo que se justifique establecer reglas de Derecho civil, además de que como ya se mencionó el artículo 14 párrafo cuarto de la Constitución no dice cuál o cuáles métodos de interpretación específica se pueden seguir y resulta evidente que si se siguen caminos diferentes se llegará a diversos destinos.

La Constitución no señala un método específico de interpretación civil, aunque sí se refiere a ella; tampoco señala ni se refiere a un método de interpretación fiscal, queda entonces en libertad, aparente como se expuso, el legislador de escoger un método de interpretación fiscal, felizmente, como ya dije se ha legislado bien al sancionar un método de interpretación estricta para las disposiciones que imponen cargas, claro que como se mencionará en su momento también ha sancionado un método abierto para aquellas disposiciones que no imponen cargas, esto sin embargo se analizará al hacer los comentarios relativos al artículo 5° del Código Fiscal en donde se hará la relación también entre el contenido del segundo párrafo del artículo 5° y el artículo 14 constitucional en su párrafo cuarto cuyas carencias consisten en no señalar método específico, concreto de interpretación jurídica, lo que puede derivar en que ante tal libertad el juez escoja cualquier método mismo que lo puede llevar a casi cualquier resultado; claro que a favor de esta libertad se podría invocar el

razonamiento que exponga, como lo hace Luis Recaséns,⁵⁰ que el legislador no puede imponerle al juez método alguno de interpretación, por ser ésta, la interpretación de la ley, una tarea que le compete de manera única y exclusiva al juez, sin embargo esto operaría para la materia civil no para la fiscal, ya que como se analizará en la parte fundamental y última de este trabajo la interpretación estricta para los elementos fundamentales de la contribución está en íntima relación con el principio de legalidad tributaria por lo que el juez al interpretar no puede desconocer tales postulados.

b) La interpretación en los códigos civiles

Pero dentro de ese ámbito de libertad ¿qué dice la ley local sobre la interpretación de la materia civil?

El artículo 19 del Código Civil para el Distrito Federal establece que: "Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho."

Como se puede observar este texto supera a la defectuosa redacción del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional ya que es más amplio, no se limita a establecer que la sentencia sea conforme a la letra de la ley

⁵⁰ RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad", op. cit. p. 427

sino que amplía la garantía consagrada en la Constitución para que esta garantía prevalezca en la controversia y no sólo en la sentencia lo que me parece más adecuado, desde luego no podría impugnarse de inconstitucional esta ampliación del texto de la ley, en virtud de que amplía y mejora el texto constitucional, no es mi opinión que cuando una ley secundaria establece beneficios o simplemente es más precisa se le pueda impugnar de inconstitucional, de cualquier manera si la Constitución dejaba abierta la posibilidad de establecer cómo debía ser el proceso al referirse sólo a la sentencia definitiva el legislador secundario quedaba en libertad para fijar los extremos de la interpretación dentro del proceso y es atinado que decida que toda la controversia judicial se resuelva conforme a la ley además de que es un mero reflejo de otra garantía, la de fundamentación de los actos de autoridad. Por otro lado, al expedirse el Código Fiscal de la Federación el legislador secundario al no tener señalado un método determinado de interpretación fiscal en la Constitución, correctamente ha optado por sancionar un método de aplicación estricta que considero es congruente con la garantía individual de fundamentación, en ambos casos el legislador secundario ha actuado con libertad y dentro de la Constitución. Así el artículo 16 constitucional establece que todo acto de molestia debe estar, entre otras cosas, fundado, y considero que para que un acto esté debidamente fundado debe tener apoyo en la ley, incluso

si tal acto de autoridad ha sido el resultado de la integración de la ley, la misma debe de haber estado permitida como en los casos civiles, en cuanto a la materia fiscal la integración de la ley está permitida por el segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal, sin embargo en tratándose de las disposiciones que imponen cargas tal integración está vedada y sólo se admite una interpretación estricta que entonces está fundada en dicha ley, ahora bien la interpretación estricta de disposiciones fundamentales del derecho fiscal está relacionada con la garantía de fundamentación en virtud de que una interpretación contraria, esto es, extensiva no encontraría fundamento y además porque en materia fiscal aún se impone el principio de legalidad tributaria que está vinculado a los elementos fundamentales de la contribución y estos a su vez están vinculados por el principio de interpretación estricta, considero entonces que la garantía de fundamentación sí está vinculada con la interpretación estricta de la norma, al respecto hay una jurisprudencia que da los elementos de apoyo jurídico sobre la relación entre estricta aplicación y fundamentación, misma que dice:

"APLICACIÓN Estricta. IMPUESTOS. En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen. El cobro que se haga sin apearse a estas reglas, importa una violación a los

artículos 14 y 16 constitucionales. Página 164, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apéndice 1917-1965, segunda sala.”

Entonces de acuerdo a la jurisprudencia que se ha transcrito si no se aplica la ley en sus términos, cuando se manda una interpretación estricta, evidentemente se viola la garantía de fundamentación contenida en el artículo 16 constitucional, así si la ley se amplía se viola la misma; además ha de reiterarse que en mi opinión tal garantía se ve aún apoyada, si hubiera alguna duda, por el principio de legalidad tributaria que también fuerza a establecer contribuciones de la manera que dispongan las leyes; ninguna referencia se hace en el artículo 31 constitucional a interpretación o principios como lo hace el artículo 14 constitucional para la materia civil, lo que da elementos para sostener que la interpretación fiscal es estricta incluso la constitucional pues si bien la materia fiscal constitucional no impone alguna base o tarifa sí señala objeto y sobre todo contiene dos principios fundamentales para fijar cualquier carga, la proporcionalidad y la equidad.

Señala también el artículo 19 del Código Civil para el Distrito Federal que las controversias se resolverán en base a la interpretación jurídica, respecto de lo cual reproduciría las mismas observaciones ya hechas al comentar la Constitución, entre otras, no dice el Código Civil cuál método

de interpretación jurídica específicamente será utilizado, a diferencia del Código Fiscal que señala el método de aplicación estricto. Por último el comentado artículo 19 señala, él sí expresamente, que a falta de ley (la Constitución tiene una confusa redacción, no se entiende si se refiere a falta de ley o de interpretación) se resolverá conforme a los principios generales de Derecho.

El artículo 20 del Código Civil para el Distrito Federal señala que a falta de ley expresa la controversia se decidirá a favor del que trata de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Desde luego que guardando las proporciones debidas, luego que esta disposición se refiere no a la interpretación sino a la integración y en materia fiscal si no hay ley no hay impuesto, mientras que en materia civil las controversias entre los particulares deben resolverse indefectiblemente; habría que preguntarse si se podría establecer una analogía con en el ámbito fiscal pues un método de interpretación estricta en mi concepto beneficia al contribuyente quien es también quien trata de evitarse perjuicios. Por último establece el artículo 20 que si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados. Esto último no sería posible en materia fiscal en virtud de que no se trata de ninguna manera de derechos de la misma especie, los fines que persiguen los sujetos de la obligación fiscal son opuestos, por ello es

loable que el método de interpretación fiscal para los elementos fundamentales de la contribución sea estricto, sólo falta que en la Constitución se observe el mismo principio que más que principio es ley suprema pues la legalidad tributaria está sancionada por el artículo 31.

Por último el artículo 1852 del Código Civil para el Distrito Federal señala que: "Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre los que los interesados se propusieron contratar." Desde luego que las obligaciones fiscales y las derivadas de un contrato entre particulares son radicalmente distintas, sin embargo he querido citar este artículo por lo estricto del mismo que al igual que el Derecho fiscal estima que la obligación se reduce a cosas y casos específicos.

Me referiré ahora al Código Civil para el Estado de Puebla por dos razones, en primer lugar por que es un ejemplo de código que sí ha sancionado un método concreto de interpretación y en segundo por que el Código Civil para el Estado de Puebla a semejanza del Código Fiscal de la Federación y a diferencia del Código Civil para el Distrito Federal supera a la Constitución, es mejor que ella; el código civil poblano regula, da un método específico de interpretación jurídica superando el defecto constitucional del artículo 14 párrafo cuarto ya comentado, mientras que el

Código Fiscal de la Federación contiene un método idóneo de interpretación supliendo la ausencia en la Constitución de reglas explícitas respecto de la interpretación fiscal.

En ese sentido el artículo 23 del Código Civil para el Estado de Puebla establece que: "Cuando no se pueda decidir una controversia judicial, ni por el texto ni por el sentido natural o finalidad de la ley, deberá decidirse según los principios generales de derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso." Esta disposición supera a la Constitución pues no se refiere exclusivamente a la sentencia definitiva sino que se refiere al controversia judicial lo cual es más acertado. Es mejor también el código poblano que la Constitución y la disposición correspondiente del código del Distrito Federal luego que sí contiene un método específico de interpretación que es el teleológico al disponer que si no se puede resolver la controversia por el texto de la ley se atenderá a la finalidad de la ley; por lo que se puede ver el legislador poblano ha mejorado en la legislación secundaria el contenido del artículo 14 constitucional, sin embargo en la exposición de motivos correspondiente no se ha referido a esta situación y sólo se ha referido a la última parte del párrafo cuarto de dicho artículo, esto es a la integración de la ley;⁵¹ y como ya se dijo en cuanto a la materia fiscal, tampoco se ha hecho referencia alguna en la exposición de

⁵¹ Ver "Exposición de Motivos del Nuevo Código Civil del Estado de Puebla", Puebla, Ed. Cajica, 1985, 5.3.

motivos del Código Fiscal de la Federación de las razones de imponer determinado método de interpretación jurídica.⁵² En el último capítulo se analizará entonces con mayor profundidad las relaciones entre las disposiciones constitucionales y la interpretación fiscal.

El artículo 24 del Código Civil para el Estado de Puebla se refiere también al supuesto de la integración de la ley que, desde luego no es un supuesto aplicable al Derecho fiscal como ya he dicho, si no hay norma no hay Derecho fiscal, pero es importante analizarlo; en ese sentido manda que a falta de ley expresa se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no del que pretenda obtener lucro, por lo que de poderse transportar estas disposiciones al ámbito fiscal, tendría que aceptarse que quien trata de evitarse perjuicios es el contribuyente, por ello el artículo 5º del ordenamiento fiscal es importante pues sus prescripciones reconocen, considero, el derecho del gobernado a una estricta interpretación. Por último este mismo artículo dispone que si la posición de las partes no es igual porque una de las partes tenga, entre otras, alguna situación de desventaja, el conflicto se resolverá a favor de quien tenga esa desventaja. En el Derecho fiscal el código parece haber considerado que hay desigualdad entre las partes estableciendo al efecto la interpretación estricta, desde luego que ello no lo dice la exposición de motivos pero me

⁵² Ver "Código Fiscal de la Federación, Exposición de Motivos", México, SHCP, 1982, p. 11

parece claro que la interpretación estricta establecida exclusivamente respecto de las cargas así lo sugiere.

También el Código Civil para el Estado de Puebla regula la interpretación de los contratos en el artículo 1497 que dice: "Cualquiera que sea la generalidad de las palabras de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él bienes distintos y casos diferentes de aquéllos sobre los que se propusieron contratar los interesados." Desde luego que esta disposición pertenece al Derecho privado sin embargo da una idea del principio de legalidad al estipular que sólo se comprenden bienes y casos específicos, lo mismo sucede en el Derecho fiscal cuando indica que el método de interpretación es estricto que se traduciría en no comprender bienes o casos no estipulados en la ley.

Así se puede concluir entonces que en materia fiscal se ha hecho lo correcto al prescribir en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación un método de interpretación estricta, ya se ha dicho que la exposición de motivos no da ningún elemento de apoyo sin embargo las propias disposiciones constitucionales dan el apoyo jurídico para sostener la interpretación estricta, ya se ha hecho referencia a las relaciones que existen entre la legalidad tributaria y los elementos esenciales de las contribuciones y a las relaciones entre los artículos 14 y 16 constitucionales y la interpretación estricta.

c) La obligación de resolver todos los casos en derecho civil y su influencia sobre el derecho fiscal

Otro punto a tratar consiste en dilucidar si el Derecho civil y el fiscal se parecen o son distintos. Creo que de ninguna manera estos Derechos persiguen fines similares, el Derecho fiscal busca recaudar impuestos exclusivamente, el Derecho civil pretende proteger la familia, dar seguridad jurídica a la propiedad, en el Derecho fiscal se plantean controversias entre la autoridad y los particulares, es mi opinión personal que es una lucha entre desiguales, en cambio el Derecho civil dilucida controversias entre particulares, busca lograr la justicia entre particulares, entre iguales, por estas razones expresadas de manera muy general resulta muy incongruente que la interpretación civil esté contemplada constitucionalmente y no así la fiscal, sobre todo porque si bien está contemplada la interpretación civil, la disposición del artículo 14 dice muy poco, más valioso sería en todo caso regular la situación fiscal donde el particular está en un plano de desigualdad en que le toca estar en el lado más desfavorecido.

Un último punto a analizar dentro de la influencia que ejerce el Derecho civil en el ámbito fiscal consiste en la pretensión de aquél de no

dejar caso alguno sin resolver lo que parece influir no únicamente al Derecho fiscal sino en general a todo el ámbito de la interpretación del Derecho sin que los autores reparen en el hecho consistente en que no siempre ha de interpretarse indefectiblemente para resolver, se puede resolver pero aplicando sólo los métodos permitidos y si en ellos no se encuentra la respuesta al particular no se le aplica la ley; no toda controversia exige solución sobre todo cuando quienes se enfrentan en un litigio son el Poder Ejecutivo Federal o fisco y un particular, ya que cuando aquél no tiene facultad o atribución expresa, éste encuentra un campo de libertad, en virtud de lo cual no puede ser gravado sin violar la garantía de legalidad y el derecho a la estricta aplicación de la ley fiscal.

Pero ¿cuál es el origen de esta confusión general? La confusión deriva en mi opinión de una disposición civil, dice el artículo 18 del Código Civil para el Distrito Federal: "El silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley no autoriza a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia." Por otro lado en términos casi idénticos reza el artículo 22 del Código Civil para el Estado de Puebla: "El silencio, obscuridad o insuficiencia de las leyes, no autoriza a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia."

Sucede aquí una situación muy importante y trascendente, las disposiciones transcritas operan para el Derecho civil, en él se ha

considerado que los particulares que se enfrentan entre sí y someten sus diferencias a un juez deben recibir justicia, su estado civil, propiedad, etcétera no pueden quedar en la indefinición jurídica, por ello se obliga al juez a resolver, el derecho a la administración de justicia es una garantía individual (artículo 17 de la Constitución). En cambio las situaciones de orden fiscal son enteramente distintas, en él, el particular no actúa contra o defendiéndose de un igual, su contraparte es la administración pública, no es un igual, tampoco somete sus diferencias al juez de manera voluntaria, se ve forzado a ello y sobre todo el contribuyente trata de obtener una sentencia favorable luchando no contra un particular sino contra la administración pública, considerando además que el Código Fiscal de la Federación al sancionar una aplicación estricta de los elementos esenciales de la contribución está reconociendo que no toda controversia ha de resolverse usando indiscriminadamente cualquier medio de interpretación; cuando no se tenga texto o cuando éste sea obscuro o poco claro, reconoce así este código la estricta aplicación del Derecho fiscal, por ello la controversia no tiene como fin llegar a la integración ni a la interpretación de la ley, a falta de ley o cuando esta sea omisa o poco clara el contribuyente estará en el campo de la libertad, nada le ordena la ley, cuando no está el gobernado dentro de sus supuestos. En ese sentido Eduardo García Máynez dice que: "En sentido negativo libertad jurídica es

la facultad de hacer o de omitir aquellos actos que no están ordenados ni prohibidos.”⁵³

Entonces sucede aquí que se tienen ordenamientos secundarios de dos clases uno, el civil, exige llegar a un resultado, no dejar caso alguno sin resolver y para lograrlo se permite incluso integrar; el fiscal, no contiene tales exigencias en cuanto a sus elementos fundamentales, esta situación que para mí es meridiana, clara, no parece estar clara en la doctrina, de los múltiples textos analizados no se descubren elementos que hagan tal distinción pero lo que más preocupa es que no la tiene clara el Poder Judicial Federal ya que por un lado se emiten jurisprudencias que dan un amplio sentido a conceptos como equidad y proporcionalidad, sobre las que esta tesis hace un amplio análisis en la parte conducente y por otro lado emite jurisprudencia relacionando a los elementos fundamentales de la contribución con la legalidad y emite otras relacionando la legalidad con la interpretación estricta de la ley; en el último capítulo haré la transcripción de estas jurisprudencias y se harán las consideraciones pertinentes. También debe decirse que el artículo 14 constitucional se refiere a interpretación y a principios con relación a la materia civil, mientras que el 31 constitucional fracción IV se refiere sólo a la ley, lo que hace considerar que el tipo de interpretación fiscal no es igual que aquel

⁵³ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, México, Ed. Porrúa, 1977, p. 219

utilizado para interpretar otras ramas del derecho. Por otro lado también ha de decirse que el segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación sí permite cualquier tipo de interpretación e incluso la integración por lo que sí se exige llegar a un resultado, de hecho la redacción del cuarto párrafo del artículo 14 constitucional guarda mucha semejanza con la del segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal, sin embargo tal interpretación e integración no se refieren a elementos fundamentales de la contribución, al analizar el artículo 5° en el siguiente capítulo se hará también el análisis de su segundo párrafo así como de su evolución legislativa.

Los orígenes de esta obsesión de resolver mediante interpretación e integración todos los asuntos en todas las materias son más remotos que los códigos civiles, en este sentido establece Rolando Tamayo y Salmorán que: "En su actividad el jurista presupone también que el derecho es un *corpus* ordenado que posee, como característica esencial, ser exhaustivo y consistente. Existe así, una solución jurídica "apropiada" para toda "cuestión jurídica". El corolario de este principio es la idea de que siempre hay una forma de "encontrar" el derecho aplicable."⁵⁴ Resulta entonces que este corolario es aplicable a ciertos aspectos del Derecho en que el juez no puede dejar de resolver pero en otras materias como el Derecho penal y el

⁵⁴ TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "La Jurisprudencia y la Formación del Ideal Político", México, Ed. UNAM, 1983, p. 117

fiscal el juez no debe obsesionarse con encontrar formulas que adecuen una situación a la Constitución pues el Derecho penal y el fiscal presuponen una estricta legalidad consistente en que si una situación no está expresamente regulada o definida correctamente, el gobernado simplemente se encuentra en su ámbito de libertad, ya personal ya jurídica. Precisamente Tamayo y Salmorán dice que otro principio presupuesto por la actividad del jurista, es el de legalidad. "El Principio de legalidad opera en dos niveles: Es regla de competencia, en el derecho de un Estado todo acto jurídico supone una norma jurídica que confiere facultades. Todo poder o facultad, requiere, necesariamente de fundamentación jurídica; la legalidad debe controlar los actos de los funcionarios: Este presupuesto es central para entender, por ejemplo la doctrina del constitucionalismo. Es fácil percatarse, que el "principio de constitucionalidad" –reclamo fundamental del constitucionalismo- no es sino un caso especial del legalidad."⁵⁵ Por ello estimo que si el indiciado, procesado o contribuyente no está en la situación exactamente descrita por la ley la autoridad no podrá fundar sus actos. Otro autor, Fritz Neumark, considera al principio de juridicidad o legalidad de los impuestos como <viejo> postulado y no le dedica mayor espacio en su obra por considerar que tiene origen en un mundo ideológico liberal y que deriva

⁵⁵ idem

consecuentemente de una concepción de la imposición que ha dejado de corresponderse con el régimen fiscal vigente en los países occidentales avanzados.⁵⁶ Dice al respecto "Hay un principio que se ha formulado como prohibición de la arbitrariedad, como postulado de la fundamentación o seguridad legal Tengo para mí que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los países que son objeto de estudio de este trabajo, cosa que no ocurría en los Estados en la misma Europa en los siglos XVIII y XIX y tal como hoy se pueden encontrar todavía en algunos de los países en desarrollo. Este principio se ha convertido en algo completamente natural en una democracia moderna. En un Estado de Derecho realmente democrático tampoco está naturalmente excluido que ciertas prescripciones, contenidas en leyes o en reglamentos y similares, infrinjan principios constitucionales de rango superior. En cuanto ocurra un caso así es evidente que se ha producido una lesión si no de la legalidad si de la <juridicidad de los impuestos>. Ahora bien, el Estado de derecho imperante concede a los contribuyentes en general protección suficiente contra tales violaciones."⁵⁷ Considero entonces que este autor también presupone al principio de legalidad al no dedicarle mayor espacio en su obra.

⁵⁶ NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 57

⁵⁷ Ibidem, p. 71

Esta pretensión de resolver no se limita al sistema jurídico mexicano, Ana Laura Magaloni explica que en los Estados Unidos de América nunca existió el fenómeno de codificación característico de los sistemas de derecho civil, y que fueron los tribunales quienes lograron elaborar un derecho y este derecho de creación judicial fue la forma de derecho que prevaleció en el ámbito de las relaciones jurídicas de derecho privado, así, nos dice esta autora, las cortes han estado siempre deseosas de contestar cualquier pregunta concebible que cualquier concebible litigante escoja hacer.⁵⁸

Esto nos da una idea de cómo los jueces en los Estados Unidos quieren resolver todo asunto, en México eso, como ya quedó visto, sólo vale para el Derecho civil.

Ana Laura Magaloni opina que en los Estados Unidos el legislador ha abandonado el dogma de la plenitud del orden jurídico pues el legislador nunca intentó plasmar por escrito la totalidad del Derecho sin embargo lo ha hecho para dejar que ese dogma sea logrado por el juez quien llena las lagunas de la ley.⁵⁹

A este respecto sucede algo interesante, el legislador que expidió el Código Fiscal ha abandonado el dogma de la plenitud del derecho fiscal

⁵⁸ MAGALONI, Ana Laura, op. cit. p. 136

⁵⁹ *ibidem*, p. 138

en cuanto a las disposiciones del mismo que imponen cargas, sin embargo en el ámbito constitucional el Poder Judicial sí ha hecho interpretaciones de principios fundamentales que en mi concepto pretenden justificar el concepto que la autoridad fiscal tiene de la proporcionalidad por ejemplo; en el capítulo en que se trata la equidad y la proporcionalidad se abordarán con amplitud las jurisprudencias relacionadas. También debe repetirse que en la exposición de motivos del Código Fiscal vigente nada se expresa sobre las razones para establecer los métodos de interpretación por lo que las mismas, opino deben buscarse en el principio de legalidad tributaria cuando menos.

En los Estados Unidos de América el legislador está consciente de que el juez llenará las lagunas de su ley, en México en cuanto a los elementos fundamentales de la contribución el legislador no estableció eso, así lo dice el artículo 5° del Código Fiscal, sin embargo la autoridad jurisdiccional no ha reparado en que el espíritu estricto de la ley debe regir para todo ámbito incluso el constitucional cuando se trate de interpretar disposiciones esenciales del derecho fiscal en virtud de que ese principio deriva de la disposición constitucional y suprema de legalidad tributaria.

Es claro, en mi opinión que en el sistema jurídico mexicano se asume el dogma del Derecho civil consistente en que todo asunto ha de quedar resuelto. Muy pocos autores distinguen al Derecho civil y sus finalidades

de las demás clases de Derecho, en ese sentido se pronuncia Felipe Tena Ramírez: "La diferencia entre los métodos interpretativos del derecho civil y del derecho constitucional obedece, a nuestro entender, a un determinante teleológico. El derecho civil tiene por finalidad esencial realizar la justicia distributiva; cualquiera que sea la escuela a que se afilie el intérprete, desde la exegética hasta la del derecho libre, su misión no consiste sino en dar con la fórmula de acuerdo con la cual habrá de hacerse el reparto de derechos y obligaciones entre los individuos y si se quiere entre los grupos sociales. La tarea del intérprete de la Constitución es otra; estriba en tomar el pulso a ese ser profundamente complejo que es el Estado, representación jurídica de la nación la cual, a su vez es un todo que vive, con un pasado que actúa en el presente, con un presente que día a día va haciendo suyo el porvenir. Permeado así del medio histórico y social del país, cada Estado se proyecta también hacia la vida internacional y está condicionado por ella."⁶⁰

Francisco Pavón Vasconcelos estima que: "Mientras el orden jurídico civil es un sistema de discontinuidades y por tanto regula todas las relaciones entre los particulares, debiendo resolver los conflictos surgidos, en el orden penal no ocurre lo mismo: la ley contiene la descripción de las acciones delictuosas, de las únicas conductas incriminadas; las demás

⁶⁰ TENA RAMÍREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1998, p. 83

carecen de relevancia en el orden penal. Es el principio *nullum crimen sine proevia lege penale*. Debe comprenderse que la voluntad de la ley es distinta en uno y otro caso; mientras en lo civil y comercial el legislador y la ley se proponen comprender todas las situaciones posibles en la vida de relación, en lo criminal uno y otra contemplan sólo supuestos de excepción para usar el recurso extremo de la represión penal.”⁶¹ Estos autores distinguen claramente las diferencias entre diversas clases de Derecho, yo sostengo que el Derecho fiscal también debe ser distinto, así cuando no haya una norma expresa, estrictamente aplicable, al igual que en el Derecho penal, el juez ha de dejar al contribuyente en libertad, no en libertad personal sino en libertad ante una ley que no lo incluye dentro de sus supuestos. El legislador ha hecho una magnífica tarea al sancionar un método de interpretación estricta para aquellas disposiciones que imponen cargas, queda claro que no hay obsesión o afán alguno de resolver en cuanto a estos elementos fundamentales, sin embargo a mi parecer aún se confunde al Derecho fiscal con el civil ahora bien estimo que también el derecho constitucional fiscal debe ser interpretado estrictamente pues contiene normas fundamentales y en especial la fracción IV del artículo 31 debe entenderse de manera estricta y sistemática pues la proporcionalidad y la equidad son los elementos principales en la elaboración del tributo y

⁶¹ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, op. cit. p. 102

no considero válidas las interpretaciones hechas sobre estos conceptos que se analizarán más adelante, precisamente por ello México cuenta con una Constitución escrita, dice Tena Ramírez "La rigidez de la Constitución encuentra su complemento en la forma escrita. Aunque no indispensable, sí es conveniente, por motivos de seguridad y de claridad, que la voluntad del constituyente se externe por escrito en un documento único y solemne."⁶²

Para concluir, el método de interpretación civil no debe contemplarse en la Constitución: el Derecho civil corresponde al ámbito local, su inclusión constitucional da lugar al amparo que yo considero totalmente improcedente por las razones expuestas en otras partes de este trabajo (capítulo I 3) a) y capítulo II 1) b)) y de cualquier manera como quedó ya explicado el artículo 14 en materia civil al no decir de manera precisa y concreta qué método de interpretación jurídica ha de seguirse deja en libertad a los Estados para imponerlo lo cual significa que se pueden establecer métodos diversos que llevarían a resultados igualmente diversos sin violar la Constitución. En cuanto al método de interpretación constitucional del Derecho fiscal, éste debe obedecer a los lineamientos de la aplicación estricta y sistemática, en la legislación secundaria ya está sancionado el método estricto, sólo hace falta que el juez entienda que el

⁶² TENA RAMÍREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", op. cit. p. 13

Derecho fiscal no es igual a las demás clases de Derecho y que en todo ámbito, incluido desde luego el constitucional debe observar estos métodos definidos de interpretación para aplicar los elementos fundamentales del mismo, pues así lo exige la legalidad tributaria, norma de rango constitucional, como se estudiará.

CAPÍTULO II

INTERPRETACIÓN FISCAL

1) AUSENCIA DE NORMAS CONSTITUCIONALES ESPECÍFICAS PARA INTERPRETAR EL DERECHO FISCAL

a) ¿Se debe resolver mediante interpretación toda controversia que plantee la Constitución?

Resulta claro que no existen pautas para interpretar la Constitución simplemente no hay reglas contenidas en la propia Constitución que indiquen cómo se debe de interpretar, por ello responder a si se debe interpretar la Constitución no es cosa sencilla, no se puede dar una respuesta absoluta ya que es el ordenamiento escrito fundamental sin embargo es evidente que sí es necesario hacer una interpretación aunque sólo sea confirmatoria, o sea, aquella que simplemente corrobora el sentido claro y preciso de una ley, pero también cómo se ha visto se puede interpretar la Constitución de manera sistemática sin embargo de acuerdo a la jurisprudencia que se transcribió en el capítulo I, la Constitución no puede contener contradicciones, por lo que quizá el rubro de este apartado deba referirse con mayor precisión a plantear si deben

resolverse mediante interpretación las controversias que se planteen respecto de la Constitución, así por ejemplo en materia fiscal respecto del artículo 31 constitucional existe doctrina, jurisprudencia y desde luego debates del Congreso Constituyente por lo que sí se puede plantear respecto de él controversia, así deberá tomarse en cuenta en primer lugar la interpretación histórica para conocer el alcance de sus principios, sin embargo por ejemplo en cuanto al principio de legalidad tributaria hubo debates en el Congreso Constituyente pero no los hubo en relación a la proporcionalidad y la equidad por lo tanto aquí cabe la interpretación constitucional para conocer cuál es el alcance de esta disposición y deberá tomarse en cuenta al analizar, cualquier disposición constitucional la materia de que se trate la cuestión, los actores que en ella intervienen y si es compulsivo resolver; así por ejemplo, en otra materia constitucional, si hubiera una controversia relativa a los límites entre dos Estados tendríamos que se trata de Derecho constitucional, de Derecho público, que los actores son dos iguales, dos Estados de la República y que el Poder Judicial Federal tendría que resolver la controversia indefectiblemente, es competente y tiene que resolver el asunto luego que no se podría dejar a un territorio y a los habitantes que en él se encuentran en estado de incertidumbre, necesariamente debe resolverse esta controversia y si no existen normas jurídicas suficientemente explícitas habrá que recurrir a la

interpretación, sin embargo otras materias contenidas en la Constitución no deben resolverse ineluctablemente pues el particular goza, en un Estado democrático, de libertad; así por ejemplo en materia penal no podría plantearse una interpretación amplia de la pena de muerte, si bien la Constitución no contiene tipos penales sí contiene los delitos respecto de los cuales se puede imponer tal pena.

Ahora bien, ¿debe ser la Constitución o la ley quien nos indique cómo interpretar? Ya que si la Constitución contiene reglas para interpretar ciertas clases de Derecho y no las contiene en absoluto para interpretar otras materias surge la duda. Yo respondería que dependerá del legislador decidir si la materia o la ley de que se trate merece algún tipo especial de interpretación, pero para los elementos fundamentales de la materia fiscal el legislador ha hecho bien, en mi concepto, en disponer que la interpretación sea estricta, dadas las características que he mencionado, sin embargo de la lectura de la Exposición de Motivos del Código Fiscal vigente no hay elemento alguno que oriente respecto de las causas para establecer determinado método de interpretación fiscal,⁶³ considero que el legislador optó por establecer en el artículo 5º del Código Fiscal un método estricto de aplicación del Derecho fiscal, cuando éste impone cargas, en acatamiento al principio de legalidad que prescribe la

⁶³ Ver "Código Fiscal de la Federación, Exposición de Motivos", México, SHCP, 1982

fracción IV del artículo 31 constitucional sin embargo nada dice la Exposición de motivos pero como se analizará en el capítulo III hay una clara relación entre la interpretación estricta y la legalidad. En cuanto a la interpretación constitucional fiscal sólo me queda reiterar que también se le debe interpretar estrictamente en todos aquellos elementos fundamentales luego que esta materia tiende precisamente a imponer cargas y, en consecuencia a imponerle perjuicios al gobernado, por ello la interpretación que de él se haga ha de ser lo menos gravosa posible para el gobernado en acatamiento al principio de legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad.

b) Consideraciones sobre el hecho de que la Constitución prevea la interpretación sólo para algunas materias

Por otro lado yo no me pronunciaría en el sentido de proponer reformas constitucionales para que la norma suprema contemplara la interpretación de todas las ramas del Derecho federal porque en la actualidad no está contemplado así y lo que sí está regulado, esto es, el Derecho penal y civil ni siquiera es de competencia federal, o al menos no lo es en su mayoría y no lo debería ser; si se revisara exhaustivamente el Código Penal Federal hallaríamos difícil de encuadrar todas sus hipótesis

en la del artículo 73 constitucional fracción XXI que sólo da facultades al Congreso para establecer delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. No se debe olvidar que en materia fiscal no existe problema alguno, el Código Fiscal Federal sí contempla el tipo de interpretación que ha de usarse, el problema que aborda esta tesis es distinto, ¿Cómo interpretar la Constitución en materia fiscal? Para interpretar la materia fiscal secundaria existe el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, creo muy difícil que dicho artículo pueda ser alterado por ello yo no propongo su sanción constitucional como sucede en materia civil o penal; además estimo que la interpretación de la Constitución en materia fiscal y en otras puede lograrse sin reformas basta seguir principios de Derecho, como atender a la legalidad. Por otro lado queda la cuestión relativa a la interpretación del Derecho fiscal de los Estados al respecto sólo hay una respuesta posible, corresponderá a cada Estado legislar imponiendo un sistema de interpretación estricto para los elementos substanciales de las contribuciones obedeciendo a la legalidad tributaria contenida en la Constitución federal. Tampoco debe olvidarse que si fuera el caso de que se contemplara por alguna reforma constitucional el tipo de interpretación que deba seguirse en materia fiscal, habría que estar a lo que dictara dicha adición tal y como sucede en materia penal y civil, desde luego que con las consideraciones ya hechas

consistentes en que no todo el Derecho penal, civil y fiscal es federal, por lo que dichas disposiciones adolecerían de técnica jurídica, sin embargo en atención al principio de supremacía constitucional dichas reformas regirían para todo el Derecho penal, civil y fiscal tanto federal como local. Por último, sin que este trabajo pretenda ahondar en el tema hay que preguntarse, ¿para qué manda la Constitución cómo interpretar el Derecho penal y civil si ello, en su mayoría, corresponde a asuntos de competencia local? Nada debiese decir la Constitución sobre interpretación civil o penal, no cae dentro de su ámbito de competencia, es loable que la Constitución prescriba ciertas garantías de interpretación en materia penal como prohibir la analogía, la mayoría de razón o prohibir imponer penas que no estén decretadas por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate, loable también es el establecimiento de la garantía que prohíbe en todo caso imponer la pena de muerte, pero regular la interpretación del Derecho civil me parece que es un exceso, además como ya dije, el párrafo cuarto del artículo 14 constitucional, a mi parecer no resulta útil pues no define el método específico de interpretación. La Constitución no debe ser exhaustiva al respecto, los artículos 14 y 16 constitucionales contienen disposiciones para salvaguardar los derechos fundamentales: irretroactividad de la ley, juicio previo, formalidades del procedimiento, mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y

motivación. Nada más debe sancionar la Constitución, al Poder Judicial de la Federación corresponderá en consecuencia conocer de aquellos asuntos en que estas garantías sean conculcadas, por ello resulta sumamente extraño encontrar en la Ley de Amparo las más diversas disposiciones que se refieren a la procedencia de este juicio por que alguien no fue citado, no se le recibieron pruebas, no estuvo el secretario, etcétera y, peor aún, también procede en casos análogos.⁶⁴ ¿De dónde salió todo esto? Bueno, de las disposiciones constitucionales del artículo 14 segundo párrafo y 16 primer párrafo que se refieren a las formalidades esenciales del procedimiento y a la causa legal del procedimiento, respectivamente, empero la Constitución no puede regular esto de manera tan vaga, tendría que prescribir cuáles son esas formalidades, sin embargo ello corresponde a los Estados. Se entiende qué es la irretroactividad de la ley o qué es una autoridad competente y se entiende que ello esté garantizado por la Constitución, sin embargo hablar de formalidades esenciales del procedimiento y de causa legal del procedimiento provoca que se contemplen en la Ley de Amparo muchísimos supuestos que no tienen caso alguno, que lo único que provocan es retardar la solución de los asuntos y no habrá nunca ni recursos monetarios suficientes ni autoridades jurisdiccionales federales que puedan con todo el trabajo que

⁶⁴ Artículos 159 y 160 de la Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

obligan a realizar las frases "formalidades esenciales del procedimiento" y "causa legal del procedimiento". Entonces considero que si se quiere mantener tal protección constitucional la norma suprema debe definir cuáles son esas formalidades del procedimiento de manera específica. El artículo 103 constitucional establece en su fracción primera que: los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales. Éstas son, entre otras, las que acabo de mencionar, esto es las contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, por ello cuando la Ley de Amparo enumera tal cantidad de supuestos derivados de la formalidad del procedimiento y de la causa legal del procedimiento sin que la Constitución establezca en absoluto cuáles son específicamente las formalidades esenciales del procedimiento, habría que preguntarse si existiría una inconstitucionalidad de los artículos mencionados de dicha Ley de Amparo luego que los mismos no tendrían fundamento alguno, esto último, el fundamento, sí es una garantía expresa; precisamente en la obra de José de Jesús Gudiño Pelayo⁶⁵ se sostiene la inconstitucionalidad del primer párrafo de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo (La tesis central del trabajo que se cita establece que el primer párrafo de los artículos 192

⁶⁵ GUDIÑO PELAYO, José de Jesús, "Reflexiones en Tomo a la Obligatoriedad de la Jurisprudencia: Inconstitucionalidad del Primer Párrafo de los Artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo", Guadalajara, Ed. Universidad de Guadalajara, 1996, pp. 13 y 24.

y 193 de la Ley de Amparo, al no incluir a los órganos que integran al Poder Ejecutivo entre aquéllos a los que les es obligatoria la Jurisprudencia, es violatorio del primer párrafo del artículo 16 constitucional; habida cuenta de que, conforme a este último precepto, sí les es obligatoria la Jurisprudencia a la autoridades administrativas o Poder Ejecutivo. Conforme al artículo 16 constitucional todas las autoridades sin excepción están obligadas a fundar y motivar). Por esto mi posición no es inaudita. Por otro lado tendría que preguntarme si esas frases, formalidad esencial del procedimiento y causa legal del procedimiento, pudieran ser objeto de una ley reglamentaria. Mi opinión es que podrían serlo, de hecho lo son en parte pues las leyes federales contienen Derecho procesal, sin embargo no hay una respuesta absoluta, de ese Derecho procesal federal, ¿qué parte es esencial al procedimiento? no lo sé, por ello resulta ocioso que la Constitución regule procedimientos sin decir cuáles son los esenciales, quizá no debe hacerlo, habrá que pensar que opera una mera costumbre, más aún, qué decir de las formalidades esenciales del procedimiento en el ámbito del Derecho local, si la Constitución no dice cuáles son esas formalidades el legislador local queda en absoluta libertad de expedir leyes con los procedimientos que él mismo quiera, ya que no dice la Constitución cuáles son esas formalidades, por ello las reglas que da la Ley de Amparo carecen de fundamento, esta ley puede regular los

artículos 103 y 107 constitucionales pero no puede reglamentar las garantías individuales en sí.

Establecer entonces reglas de interpretación a nivel constitucional es delicado o al menos lo es de la manera como lo regula la Constitución mexicana, como ya he dicho las materias penal y civil son en esencia materias reservadas a los Estados, es riesgoso entonces legislar al respecto y además sucede lo ya explicado, esto es, que la Ley de Amparo establece cuáles son las garantías en el procedimiento sin fundamento alguno y sucede también que el Artículo 115 de la Ley de Amparo establece que el juicio podrá promoverse contra resoluciones judiciales del orden civil, cuando la resolución reclamada sea contraria a la ley aplicable al caso o a su interpretación jurídica. Esto último no es sino una secuela del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional, de hecho el legislador no lo reproduce tal cual, luego que la Constitución se refiere a la letra de la ley y la Ley de Amparo a la contrariedad de la ley aplicable, de cualquier manera ambas prevenciones resultan vacuas, cualquiera de las dos hipótesis representa simple ausencia de fundamentación y el amparo procedería por ese sólo hecho. Por otro lado cuando el artículo 115 de la Ley de Amparo dispone la procedencia del mismo en el orden civil cuando la resolución sea contraria a la interpretación jurídica de la ley se puede reparar en el hecho de que reproduce la misma sentencia del artículo 14

constitucional párrafo cuarto, ambas disposiciones son inútiles, ¿cuál es esa interpretación jurídica?, ¿de qué clase? Por todos estos argumentos, en materia fiscal, me opongo a una adición o reforma constitucional, porque la interpretación fiscal ya existe en el Código Fiscal de la Federación y aunque no existe en la Constitución ello es lo que este trabajo aporta al señalarse la vinculación entre la legalidad tributaria y la estricta interpretación y siendo que la legalidad tributaria tiene rango constitucional es permitido que se use para su propia interpretación así lo permite la interpretación sistemática. Referirme a cómo interpretar todo el Derecho federal y local me supera indudablemente, que sea el legislador quien diga cómo interpretar, yo ya establecí algunos principios: analizar de qué materia se trata, quién interviene y preguntarse si es ineluctable resolver. En el último capítulo se analizará cómo debe ser la interpretación constitucional fiscal.

c) Los elementos de la obligación fiscal en la Constitución

Por otro lado, considero que mi trabajo es importante luego que las consideraciones hechas también sirven para cuando la Constitución llegara a tener, en virtud de adiciones o reformas o incluso en el caso de expedición de una nueva Constitución, una estructura coherente en

materia fiscal, esto es, que se mencionaran a todos los elementos de la obligación fiscal, Gregorio Rodríguez Mejía dice que la obligación fiscal no puede reducirse a hacer mención del deber de pagar las contribuciones.⁶⁶ Sin embargo yo opino que, de hecho, la obligación fiscal sí puede reducirse a hacer mención de la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, así funciona nuestro sistema fiscal mexicano, ello no quiere decir que yo esté de acuerdo totalmente, pero es innegable que la cultura jurídica mexicana funciona así, y funciona así en muchísimas materias respecto de las cuales sólo se consigna la facultad de la autoridad de legislar en determinado orden pero nunca la obligación del gobernado de obedecer o de actuar en determinado sentido, aceptar que la mención constitucional de estar obligado a contribuir es esencial, infaltable o capital equivale a aceptar que exclusivamente ésta y las otras tres obligaciones contenidas en el artículo 31 constitucional son los únicos vínculos jurídicos a que obliga la ley, desde luego que no es así, muchas obligaciones jurídicas, de hecho todas las distintas a las contenidas en el artículo 31 constitucional derivan de leyes secundarias, federales y locales. Aquí vale la pena citar una jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación : "Obligación tributaria.- Nace, de acuerdo con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación,

⁶⁶ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Obligaciones Fiscales", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 90, México, Ed. UNAM, 1997, p. 1186

desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis de Mario Pugliese en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica, y en la notificación el causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el

nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad. Contradicción de tesis, resuelta el 13 de enero de 1941, juicios 551/38 y 550/38, R.T.F.F. Tesis del Pleno 1937 a 1948, SHCP, México, 1949, p. 249-250⁶⁷ Esta jurisprudencia estima que la obligación del sujeto pasivo y la pretensión correlativa del Estado nacen de manera anterior a la orden de carácter administrativo que sólo tiene la función de declarar la pretensión de la administración financiera.

En mi opinión, entonces, la estructura fiscal puede funcionar con la sola mención de que es facultad del Congreso imponer contribuciones, todo lo demás puede ser secundario. Pero no quiero inducir a alguna confusión, he dicho que la mención de los sujetos pasivos de la obligación fiscal no es esencial constitucionalmente, esto es, no es esencial que los mencione la Constitución pero desde luego que sí es esencial para que la obligación fiscal esté completa, pero el sujeto pasivo de la obligación fiscal puede ser contemplado por una ley secundaria.

En este orden de ideas el artículo 23 constitucional dispone que: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene." Al respecto el autor Servando J. Garza dice que : "en esta oración encontramos identidad de sujeto pasivo; es verdad que no hallamos el sujeto activo, pero es evidente que no hace

⁶⁷ Citada por REYES VERA, Ramón, "Multas Tributarias Formales", Nuevo Consultorio Fiscal, Número 300, México, Ed. Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, 2002, p. 155

falta, porque dada la forma gramatical de la redacción del precepto adecuada a garantía individual en materia penal, el sujeto activo es siempre el órgano del Estado contra el que opera la garantía.”⁶⁸ Este autor nos presenta un caso similar en el cual no se menciona al sujeto activo, pero sin embargo él considera que no hace falta ya que le resulta evidente que ese sujeto activo es el Estado, así esta opinión ayuda a entender que no es necesario que se mencione siempre a todos los sujetos, ellos se pueden inferir sin que ello signifique llenar una laguna es una simple operación lógica.

Nuestra Constitución menciona a los sujetos de la obligación fiscal y menciona también cuál es el objeto de la obligación, aunque desde luego al objeto podría considerársele como el establecimiento de competencias, sin embargo resulta claro que el sólo hecho de que lo mencione la Constitución es suficiente para considerar que hay objeto, así los artículos constitucionales 73 fracción XXIX, 115 fracción IV, 122, C, Base Primera fracción V inciso b) y 131 contienen objeto de contribuciones que desde luego, como dije, también pueden ser vistas desde el punto de vista del establecimiento de competencias y limitaciones a la federación sin embargo es indudable que contienen objeto fiscal. Rodríguez Mejía establece que: “Hablar de contenido de la obligación fiscal es aludir a

⁶⁸ GARZA, Servando J., “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, México, Ed. Cultura, 1949, p. 151

objetos de la misma.” y que: “Toda obligación requiere de elementos, sin los cuales no existe; esos elementos son el sujeto y el objeto.”⁶⁹ Al respecto debo decir que en el sistema jurídico mexicano la obligación es completa pues los sujetos pueden estar en leyes secundarias o constitucionales y el objeto puede estar en leyes secundarias o constitucionales, sin embargo yo he dicho que basta la facultad de imponer y lo demás puede ser secundario (los sujetos) pero con respecto al objeto no puedo reproducir mis opiniones, aunque de hecho el impuesto sobre la renta, al valor agregado y al activo están contemplados secundariamente, pero no por que la obligación no esté completa, de hecho lo está, se menciona al sujeto pasivo en el artículo 31 constitucional, nivel constitucional, y el objeto se menciona en las leyes del impuesto sobre la renta, al valor agregado o al activo, lo que sucede aquí, la trascendencia es algo enteramente distinto, la obligación, el vínculo es intachable, pero se da aquí un problema de competencias y fundamentación. Es necesario que la Constitución mencione el objeto, pero no para completar el vínculo, la obligación, sino para dejar claro qué compete a la Federación y qué compete a los Estados.

El artículo 73 constitucional fracción VII establece la facultad del Congreso de imponer contribuciones, pero también es muy importante

⁶⁹ RODRIGUEZ MEJÍA, Gregorio, op. cit. pp. 1188 y 1189

saber qué dicen esas leyes que de ahí derivan, cuál es su contenido, por ello es mejor que el objeto sea contemplado en la Constitución para salvar las dificultades en materia de competencias.

Sí se menciona en la Constitución en los artículos 73 fracción XXIX, la facultad de la Federación de establecer determinadas contribuciones, en el 115 fracción IV la prohibición de que las leyes federales limiten la facultad de los Estados para establecer ciertas contribuciones, en el 122 la misma prohibición en relación al Distrito Federal, en los artículos 117 y 118 la prohibición a los Estados para gravar determinadas situaciones jurídicas y en el artículo 131 la facultad privativa de la Federación de imponer determinados gravámenes, sin embargo es mi opinión que todas estas disposiciones son derechos y obligaciones entre entes de Derecho público, no son derechos o garantías individuales a favor de particulares; son facultades expresas de la Federación, prohibiciones a la Federación, prohibiciones a los Estados y por último una facultad privativa de la Federación, es mi opinión que ello se refiere a una distribución de competencias entre la Federación y sus Estados miembros pero es indudable que dichas disposiciones contienen objeto. Tales disposiciones son importantes ya que se manifiesta a través de ellas el estado federal a través de la distribución de competencias, esta distribución de competencias es de manera indirecta muy relevante para el particular ya

que el artículo 16 constitucional garantiza que todo acto de molestia sólo puede realizarlo la autoridad competente.

El objeto, en materia federal, luego que estoy realizando este trabajo sobre la Constitución federal es, con excepción de los casos mencionados, indefinido, en ningún lado de la Constitución se menciona que tenga la Federación facultades exclusivas o no para gravar la renta, el activo o el valor agregado. Incluso resulta interesante analizar la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002⁷⁰, ya que los ingresos que no están contemplados constitucionalmente (impuesto sobre la renta, al activo, al valor agregado, sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos) representan una suma mucho más significativa que aquella resultante de los ingresos contemplados por la Constitución (impuestos especiales sobre producción y servicios, al comercio exterior y aquéllos relacionados con el petróleo).

Es por ello importante el presente trabajo de investigación ya que el principio esencial que propone sería aún valioso si la Constitución tuviera una estructura coherente en materia de obligaciones fiscales ya que incluida esta estructura en la Constitución sería, de acuerdo con mi trabajo interpretada primordialmente de manera estricta, desde luego sin exclusión de el método sistemático e histórico, por ello al mencionar en

⁷⁰ Diario Oficial del martes 1 de enero de 2002

este trabajo que la reforma constitucional que diga cómo interpretar el Derecho fiscal en cualquiera de sus ámbitos es innecesaria, no me contradigo, una cuestión consiste en proponer una estructura de obligaciones fiscales federales y otra proponer un método de interpretación fiscal, para lo primero puede haber una reforma y dada ésta, regulado el sujeto y el objeto de las obligaciones ello debe ser interpretado estrictamente en atención al principio de legalidad tributaria, esto garantiza la libertad y la seguridad jurídica del contribuyente, o al menos es una mejor fórmula que la que se usa en este momento. Sin embargo el establecimiento de quiénes deben ser los sujetos de las obligaciones parece en nuestro sistema jurídico algo prescindible, secundario, el Congreso de la Unión, de acuerdo con la fracción VII del artículo 73 constitucional tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, por lo que se entiende que si tiene facultades el Congreso para gravar, ya la mención de los sujetos pasivos se sobreentiende, se menciona en el artículo 31 fracción IV que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, sin embargo haciendo un análisis de la Constitución se descubre que en ningún lado se obliga a respetar a la autoridad o respetar sus mandatos o a cumplir con cualquier otro tipo de obligación no fiscal, por lo que de hecho, sin que yo esté de acuerdo en ello, el sistema jurídico mexicano así

funciona, la autoridad puede, si tiene facultades, obligar, compeler, imponer sin que la ley deba mencionar precisamente que los sujetos están obligados, compelidos o impuestos. Por ello los sujetos de una obligación son secundarios en muchas materias, no así en fiscal donde sí se mencionan en la Constitución. Además sucede que en materia fiscal el objeto de las principales obligaciones sí es secundario, en parte alguna de la Constitución se mencionan al impuesto sobre la renta o al valor agregado o al activo. Esto nos induce a concluir que las materias que competen a la Federación en cuanto a su relación con los particulares y en cuanto a su estructura como obligaciones son un verdadero desorden se mencionan objetos de una obligación pero no sujetos o se mencionan sujetos pero no el objeto. Todo esto sin referirme al Derecho fiscal de los estados, respecto del cual se pueden también decir muchas cosas, así por ejemplo la obligación de contribuir en los estados puede provenir sin obstáculo jurídico alguno de normas no constitucionales, es decir, no es necesario que la Constitución federal o que las Constituciones estatales establezcan dicha obligación, tal y como sucede con cualquier obligación en materia civil o penal, por ello estimo que el artículo 31 constitucional fracción IV en la mención que hace al Distrito Federal, al Estado y al Municipio es irrelevante, debe contribuirse en el ámbito local aunque la Constitución no lo mandara, creo entonces que lo importante es que las

Constituciones, federal y estatal, contengan objeto, como garantía del gobernado, sólo respecto de él podrá ser compelido a contribuir, y como establecimiento de competencia expresa para la Federación evitando conflictos con los Estados miembros de la misma ya que ellos tienen facultades casi ilimitadas para establecer contribuciones, esto que es cierto se ve limitado por la Ley de Coordinación Fiscal. Así para mí lo importante es el objeto, no el establecimiento expreso de la obligación eso se infiere.

En resumen, en nuestro sistema jurídico prevalece la facultad de imponer y todo lo demás puede ser secundario, a excepción de las cuestiones de competencia a que ya me referí, por ello las pocas garantías que existen en materia de contribuciones en la Constitución deben ser interpretadas estrictamente para no vulnerar el espíritu que manda que la autoridad sólo puede hacer aquello que le está permitido por la ley, de conformidad con el artículo 16 constitucional, en ese sentido Juan Carlos Luqui señala que: "La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno que nuestra Constitución adoptó para esta clase de obligaciones."⁷¹

⁷¹ LUQUI, Juan Carlos, "La Obligación Tributaria", Buenos Aires, Ed. Depalma, 1989, p. 32

d) El derecho procesal constitucional

En el análisis de la Constitución surge una cuestión, se dice respecto de varias materias cómo debe ser la justicia, el procedimiento o las reglas o bases a seguir para determinadas materias, sin embargo la interpretación no se menciona en absoluto, hay una ausencia de normas para interpretar el Derecho fiscal, sí hay normas para el Derecho penal y civil que he ya debidamente analizado, esto crea incongruencia y desorden en la Constitución, no hay reglas claras que indiquen por qué algunas materias cuentan con determinados principios rectores y otras carecen de ellos en absoluto tampoco queda claro por qué algunas materias cuentan con método de interpretación y otras no. Muy difícil resulta también decir qué es más importante, los principios rectores que enseguida transcribiré, contenidos en la Constitución o la interpretación; una respuesta preliminar consiste en afirmar que los lineamientos que contempla la Constitución son muy generales por ello resultaría muy difícil que alguien los invocara en su defensa, en qué consistiría por ejemplo un alegato contra alguna autoridad por falta de independencia o de objetividad, por otro lado la interpretación en materia penal y los principios que la Constitución contiene son abundantes pero no resulta así para el Derecho civil respecto del cuál ya he dicho que el artículo 14 constitucional, al no contener método concreto

de interpretación resulta inútil, y qué decir de la materia fiscal que no es siquiera mencionada, por ello decir qué es más importante, si los lineamientos del procedimiento que contiene la Constitución o la interpretación en realidad dependerá de cómo sean desarrollados estos principios por las leyes secundarias; en la manera como están ahora prescritos poco sirven al particular para obtener justicia.

La Constitución contempla las siguientes reglas:

El artículo 17 establece que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia de manera expedita, pronta, completa e imparcial, además establece que las leyes locales garantizarán la independencia de los tribunales; el artículo 27 fracción XIX manda que el Estado disponga las medidas para la expedita y honesta impartición de la justicia agraria además de mandar que la ley instituirá tribunales dotados de autonomía y plena jurisdicción; el artículo 41 fracción III prescribe que serán principios rectores en la organización de las elecciones federales la certeza, legalidad, independencia, imparcialidad y la objetividad; la fracción IV de este mismo artículo dice que para garantizar la constitucionalidad y legalidad de los actos y resoluciones electorales se establecerá un sistema de medios de impugnación que dará definitividad a las etapas del proceso; el artículo 60 estatuye que los fallos de la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación serán definitivos e inatacables,

el artículo 99 dicta que las sesiones del Tribunal Electoral serán públicas y que sus resoluciones serán definitivas e inatacables, el artículo 102 apartado A establece que incumbe al Ministerio Público de la Federación hacer que los juicios se sigan con toda regularidad para que la administración de justicia sea pronta y expedita, el artículo 110 otorga el Derecho de audiencia al inculpado, el artículo 111 se refiere a que las declaraciones y resoluciones de las Cámaras de Diputados o Senadores son inatacables, el artículo 115 fracción II establece que el objeto de las leyes en materia municipal será establecer el procedimiento administrativo con sujeción a los principios de igualdad, publicidad, audiencia y legalidad, el artículo 116 fracción IV manda que las Constituciones y leyes de los Estados en materia electoral garantizarán que sean principios rectores en el ejercicio de la función electoral la legalidad, imparcialidad, objetividad, certeza e independencia; que las autoridades que organicen las elecciones y las jurisdiccionales en la materia gocen de autonomía e independencia, que se establezca un sistema de medios de impugnación para que todo acto y resolución se sujete al principio de legalidad y por último que se tome en cuenta el principio de definitividad.

Estas disposiciones constitucionales contemplan garantías individuales y luego habla de qué deben contener las leyes locales olvidando el contenido de las federales, se refiere también a medidas que

el Estado debe disponer, pero no se aclara si ello será en las leyes o en el ámbito administrativo, se refiere también a la institución de tribunales en materia agraria sin que en otra materia se hable de ello en específico pues se deja ello a las leyes orgánicas, se habla de principios en materia electoral y no de principios que deben contemplar las leyes u observar los tribunales en general, se refiere también la Constitución a la naturaleza de las resoluciones y a algunos principios que deben contemplar las leyes locales en materia de procedimiento administrativo, etc.

Nunca es congruente la Constitución respecto a que si lo que se pretende regular es una garantía individual, una forma de ser de alguna materia específica, alguna forma de actuar o de resolver del tribunal, o si los principios se dejan al posterior desarrollo de las leyes o si los principios sólo son aplicables a la materia jurisdiccional o a la materia administrativa, esto es, como un actuar de la autoridad sin que exista controversia, tampoco hay congruencia para señalar si los principios son aplicables a la materia local o federal; pero el punto que nos atañe consiste en que no se dice cómo interpretar. En materia electoral, se dice cómo deben actuar los tribunales pero no se dice cómo interpretar la Constitución en materia electoral ni cómo interpretar el Derecho electoral federal ni el local, de hecho estas disposiciones sobre la actuación de los tribunales y sobre ciertas reglas del procedimiento que a primera vista parecen dar cuenta de

un absoluto estado de Derecho pierden importancia cuando se descubre que su establecimiento constitucional obedece a meras modas o pasajeras inquietudes como lo fue a principios de la década pasada el establecimiento de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, en años posteriores ha sido la moda de establecer tribunales electorales, etc.,

Además al leer la Constitución resulta curioso averiguar que asuntos como los requisitos que deben reunir las autoridades jurisdiccionales, la manera de nombrarlas y removerlas, y en general cómo se forma el tribunal de moda parecen más importantes que la materia de la que van a conocer los funcionarios.

Todos los principios que se transcribieron de la Constitución están pésimamente regulados, al igual que la interpretación, se incluye a algunas materias y se excluye a otras, este hecho debe ser notado; en todo caso habría que proponer que algunos de los principios ya mencionados sean lineamientos generales y aplicables para todo ámbito, para toda autoridad e incluso aplicables entre ellas mismas y no constreñirlos al ámbito de las garantías individuales.

e) Consideraciones sobre la carencia de normas constitucionales específicas para interpretar el derecho fiscal

Lograr la plenitud hermética del sistema jurídico es imposible, John Henry Merryman, dice que "La insistencia en una separación total entre el poder legislativo y el poder judicial exigía que los códigos fuesen completos, coherentes y claros, a grado tal que la función del juez se limitara a seleccionar la disposición aplicable del código. El ejemplo más extremo de este tipo de codificaciones corresponde al Landrecht prusiano de 1794, promulgado bajo Federico el Grande, el que contenía cerca de diecisiete mil disposiciones detalladas que establecían reglas precisas para gobernar las situaciones de hecho específicas"⁷², por ello es importante elaborar una teoría sobre la interpretación, sobre ello ya me he manifestado, al proponer que ésta sea contemplada por leyes secundarias y sobre el análisis que debe hacer el interprete en relación a la materia, los actores y lo obligatorio o no de resolver, por otro lado los principios que contiene la Constitución y que someramente analicé, pueden también dejarse al ámbito de las leyes orgánicas de los tribunales o a las leyes de procedimientos ya que convertirlos en una garantía individual desbordaría los tribunales que conocen del Amparo.

⁷² MERRYMAN, John Henry, "La Tradición jurídica Romanocanónica", México, Ed. FCE, 1997, p. 65

De acuerdo a la investigación realizada el artículo 14 constitucional pasó sin discusión en el Congreso Constituyente de 1917 y los debates de la Constitución de 1857 tampoco son útiles a la investigación ya que el artículo 14 sólo se refería entonces a la garantía de audiencia pero nada decía sobre interpretación penal ni civil,⁷³ por lo tanto no es posible decir por qué sí se contempla la interpretación para ciertas materias, la penal y civil, y no para todas las demás, por lo tanto corresponde a la ley secundaria prescribir cuál será el método de interpretación atendiendo a las características propias de cada materia, en consecuencia no corresponde a mí ahora decir cómo han de interpretarse otras materias y sólo debo reiterar que en materia fiscal debe interpretarse tomando en cuenta los principios ya manifestados, esto es, asumir que en la materia fiscal la contraparte es el fisco, que seguramente una interpretación incorrecta de la ley causará perjuicio y hasta daño, la misión es imponer la exacción, los actores son el fisco *versus* un particular, no es una relación entre iguales, entre particulares o entre entes de Derecho público y por último hay que preguntarse si resolver mediante cualquier interpretación es ineluctable, si es una premisa y por qué lo es. En derecho fiscal desde luego no es inevitable interpretar para resolver pues sólo se permite cierta interpretación si no se interpreta con cualquier método o mejor aún si no

⁷³ Ver "Derechos del Pueblo Mexicano", México, Ed. H. Cámara de Diputados, 1994, Tomo III, p. 104 y siguientes

surge controversia alguna se está en el campo de la libertad, no se trata aquí de materia civil en que son los particulares quienes acuden a la autoridad a solicitar su intervención para solucionar una controversia, el fisco llega sólo y hace falta defenderse. Por todo ello es deseable que si el Constituyente ha dejado al Congreso de la Unión en libertad, por no haberlo regulado él, para establecer en leyes secundarias cómo se debe interpretar la norma, el Poder legislativo actúe con responsabilidad tomando en cuenta si se quiere los criterios que he expresado preguntándose: ¿de qué materia se trata?, ¿quién actúa? y ¿se debe resolver inevitablemente usando cualquier interpretación?

La ausencia de normas de interpretación fiscal en la Constitución no es grave, ya he explicado por qué, sin embargo esto provoca que uno se haga severos cuestionamientos sobre el contenido de la Constitución mexicana, ya en el capítulo I me referí al Derecho penal y al civil, que a diferencia del Derecho fiscal no se regulan como tales, no se regula su objeto ni su contenido, creo en todo caso que es más importante regular el contenido que la interpretación en la Constitución, el problema de la interpretación se resuelve con los criterios ya expresados. En materia penal sí se dice lo esencial en la Constitución, no sucede así en materia civil esto debería ser más importante que la interpretación, en todo caso; mi propuesta consiste en que para el Derecho en general, en todos los

ámbitos, federal y local, en toda materia pública y privada, se establecieran principios básicos como asuntos referentes a los efectos de la publicación de la ley, a que la ley posterior deroga a la anterior, a que la ignorancia de la ley no exime su cumplimiento, etc. De hecho la Constitución contiene dos importantes menciones que debieran cambiar de lugar para convertirse en principios rectores del Derecho, así resulta que el artículo 3º constitucional fracción II inciso c) señala que el criterio que orientará a la educación contribuirá al aprecio para la dignidad de la persona, la igualdad de derechos de todos los hombres, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos. Asimismo el artículo 130 constitucional segundo párrafo inciso e) dispone que los ministros de cultos no podrán en reunión pública, en actos de culto o de propaganda religiosa, ni en publicaciones de carácter religioso oponerse a las leyes del país o a sus instituciones. Estas dos disposiciones constitucionales no son trascendentales, ya que están limitadas al criterio que debe seguir la educación y a las prohibiciones para determinados individuos. Estos principios deberían ser principios rectores de toda ley, de todo acto de autoridad, aislados como están carecen de relevancia, de hecho es de hacerse notar que el principio universal de la igualdad sólo está esbozado en la Constitución en los artículos 1º y 2º y relativamente contemplada en el artículo 4º (El varón y la mujer son iguales ante la ley)

nunca se establece expresamente en la Constitución; la declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 proclama en su artículo 6 que "la loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse, tous les citoyens étant égaux à ses yeux..."⁷⁴ esto es, que la ley debe ser la misma para todos, ya sea que ella proteja, ya sea que ella castigue, todos los ciudadanos siendo iguales ante sus ojos; de donde se concluye que la Constitución mexicana adolece de ciertos defectos en cuanto a la proclamación de la igualdad, no es desde luego lo mismo decir que el hombre y la mujer son iguales, que declarar que todos son iguales ante la ley, o sea todos los hombres entre sí. Por otro lado la Constitución dice que la educación contribuirá a sustentar ideales de igualdad de derechos de todos los hombres, pero ese sólo es un criterio que orientará a la educación, se olvida la Constitución de contemplarlo como una garantía individual. Todos estos deben ser criterios de las leyes, de las garantías individuales; son estos principios los que debe contener la Constitución considero; es indudable que el establecimiento de la obligatoriedad de la ley sin atender a criterios de ignorancia por ejemplo, es más relevante que lo que dice la Constitución sobre el Derecho civil, la mención del Derecho civil es prescindible constitucionalmente, la interpretación civil ordenada por el artículo 14 es indefinida y es una

⁷⁴ BÉCANE, Jean-Claude y COUDERC, Michel, "La Loi", Paris, Ed. Dalloz, 1994, p. 29

materia mayoritariamente responsabilidad de los Estados. Hay muchas otras materias, en virtud de ello, deben contemplarse, para toda ley, para todo acto de autoridad, los principios del artículo 3º y 130 constitucionales, por lo menos.

En cuanto a la desaparición de la tradicional importancia del Derecho civil en la Constitución se debe dejar claro que no se puede decir lo mismo del Derecho penal sus disposiciones no pueden darse el lujo de la prescindencia y en cuanto al Derecho fiscal es de esperarse que en la Constitución se adopte el criterio de interpretación que yo propongo y que el Código Fiscal de la Federación mantenga el mismo criterio que hasta hoy sostiene.

2) NORMAS CONSTITUCIONALES PARA APLICAR EL DERECHO FISCAL

- a) El artículo 31 constitucional, fracción IV. Proporcionalidad, equidad e interpretación estricta

Me referiré a la proporcionalidad y la equidad, pues son los dos principios constitucionales que pueden causar mayor polémica en cuanto a su interpretación por lo que una correcta aplicación de los mismos es

imprescindible, en primer lugar se harán los comentarios a lo que se debe entender por proporcionalidad y equidad, para después establecer cómo, en mi opinión, estos dos conceptos son complementados por el principio de legalidad, el de reserva de la ley, el de fundamentación y motivación, pero sobre todo para efectos de este trabajo se explicará cómo lo estricto está complementado por la equidad y la proporcionalidad, también se estudiará la posibilidad de la interpretación equitativa, esto es entendiéndola como justicia no como igualdad; asimismo se analizará con detalle la redacción del artículo 31 fracción IV que contiene un mandato para el contribuyente, explicando su relación con los poderes ejecutivo, legislativo y judicial sin olvidar cómo uno aplica, otro expide y el último interpreta la ley.

En primer lugar debo hacer una importante advertencia, los criterios personales sobre la proporcionalidad obedecen a un entendimiento normal, natural de este término sin embargo estimo que su interpretación estricta sí expone ciertas carencias por lo que en este caso yo propondría una reforma constitucional pues una interpretación estricta de este término es evidente que no satisface las exigencias técnicas elaboradas por la teoría; se mencionará al final a las constituciones española e italiana que sí contienen definiciones completas sobre la capacidad contributiva y la progresividad; entonces en principio se hablará sólo de cómo se

entendería la proporcionalidad en un sentido natural de las palabras, sin embargo tal sentido no alcanza a satisfacer las exigencias técnicas del derecho, hecha esta advertencia se procede a su análisis.

El artículo 31 constitucional en su fracción IV establece como obligación de los mexicanos la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo que surge la cuestión de dilucidar cuál es el significado de la proporcionalidad y de la equidad ya que los criterios de la Suprema Corte no coinciden con lo que se entiende por dichos términos en la doctrina y en el lenguaje común, cuestión ésta muy delicada luego que como se ha explicado en el capítulo I, en México se cuenta con un sistema jurídico escrito que debe, en consecuencia, dar seguridad jurídica a los gobernados.

Giorgio del Vecchio ha considerado que los caracteres generales que parecen definir a la justicia son la igualdad, la armonía, la proporción y el orden y, específicamente, concibe a la justicia como armonía entre las diversas partes que componen un todo.⁷⁵ De esto podemos inferir que si los criterios que orientan al legislador no siguen la idea de igualdad ni la de proporción sus normas serán indudablemente injustas, de acuerdo con

⁷⁵ DEL VECCHIO, Giorgio, "Dos Ensayos I El Homo Juridicus y la Insuficiencia del Derecho como Norma de Vida 2 Justicia y Derecho", México, Ed. Compañía General Editora, 1943, pp. 69 y 70

este autor. Del Vecchio considera específicamente a la justicia como armonía por lo tanto el legislador está obligado a establecer en las leyes esa igualdad y proporción y si esas ideas de igualdad y proporción no guardan armonía con lo que dicen las normas secundarias, toca entonces al juzgador velar porque las normas secundarias tengan congruencia con lo establecido en la Constitución, si bien la proporcionalidad y equidad para efectos fiscales tienen un contenido más concreto como enseguida se verá, tampoco puede ignorarse la coincidencia que existe entre los elementos que conforman la justicia según del Vecchio y los elementos contenidos en el artículo 31 constitucional. Es también prudente mencionar que del Vecchio considera a la proporción y a la igualdad como sinónimos,⁷⁶ yo considero que la proporcionalidad y la equidad son términos con un contenido diverso sin embargo en mi opinión, si bien no son sinónimos si considero que ambos se complementan y no puede entenderse el uno sin el otro, sobre todo en materia fiscal, desafortunadamente del Vecchio no dice específicamente que es la proporción ni la igualdad.

Por su parte Emilio Margain Manautou considera que proporcional y equitativo son dos conceptos y no uno solo estableciendo al efecto lo siguiente: "Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran

⁷⁶ Ibidem, pp.71 y 74

colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.⁷⁷ Una vez transcritos los criterios de este autor debo acordar con él en que proporcional y equitativo son dos conceptos distintos sin embargo de ninguna manera estoy de acuerdo con las definición que da del término proporcional, entonces comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia en realidad se parece más al principio de generalidad de la ley o al propio principio de igualdad o equidad, el artículo 31 fracción IV dice que son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, de donde deriva el principio de generalidad; estimo que la definición que da Margain nada guarda de relación con la proporcionalidad y en realidad es una enunciación de la generalidad de la ley tributaria, además de confundirlo con la igualdad; en la misma definición de proporcionalidad usa los términos "igual" y "de la misma manera" los cuales pertenecen al ámbito de la equidad, además sus definiciones parecen un tanto tautológicas en materia de impuestos al decir que la proporcionalidad es comprender por igual y equidad es que el impacto del tributo sea el mismo, lo anterior es tautológico pues si alguien en materia tributaria está comprendido es obvio que será impactado y si

⁷⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano", México, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 109

alguien es impactado lo será por estar comprendido por la ley, de manera que estas definiciones del autor poco ayudan a esclarecer la situación que aquí se analiza. Coincido con este autor en que la proporcionalidad y la equidad son dos cosas distintas, pero de ninguna manera estoy de acuerdo con la definición de proporcionalidad que él nos da, ya que en realidad define a la equidad, sobre todo por que en otra parte de su obra al comentar la exención de impuestos contenida en el artículo 28 constitucional dice que: "Es una figura que se establece por el legislador por razones de equidad, por razones de conveniencia o por razones de comodidad, es decir la exención es una figura jurídica que viene a atenuar, por las razones antes expresadas, el rigor de una ley tributaria."⁷⁸ Entonces para este autor la equidad también significa la atenuación del rigor de la ley aunque al parecer ello sólo referido al artículo 28 ya que en el artículo 31 ha entendido por equidad la igualdad.

En este punto vale la pena expresar que, en mi opinión, la equidad como atenuante del rigor de la ley más que encontrarse en el artículo 31 constitucional lo podemos ver reflejado con gran claridad en la aplicación estricta contenida en el artículo 5° del Código Fiscal, a primera vista pareciera que el mismo contiene una norma rigurosa, lo estricto así parece expresarlo sin embargo debe tenerse en cuenta que el artículo 5° sólo

⁷⁸ Ibidem, p. 84

establece la estricta aplicación tratándose de las cargas impuestas al contribuyente, por lo que la estricta aplicación es un beneficio para el particular, así la equidad como atenuante se ve claramente en el artículo 5º del Código Fiscal, desde luego, como ya se ha visto la Exposición de Motivos no contiene ningún juicio al respecto; por ello esta tesis se refiere a la estricta aplicación de la norma fiscal en todo ámbito, en atención a la legalidad tributaria y a otros elementos que se analizarán en su momento.

De Luis Recaséns Siches podemos extraer algunos comentarios sobre la equidad, los mismos provienen de dos obras distintas, la primera, "Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho", contiene opiniones que sólo coinciden en un aspecto con la naturaleza del Derecho fiscal, pues en esta primera obra se da énfasis en el hecho de que con la equidad se pueden colmar las lagunas del derecho lo cual es ajeno a los principios fundamentales del derecho fiscal, a saber, el principio de legalidad, aunque no lo es para aquellas disposiciones que no imponen cargas; en la segunda obra, contenida en la Enciclopedia Jurídica Omeba, bajo la voz "equidad", se encuentran elementos más adecuados al tema de esta tesis, es importante hacer esta precisión luego que se trata del mismo autor.

En la primera obra este autor establece que "La equidad es lo justo, pero no lo justo legal tal y como se desprendería de las palabras de la ley,

sino lo auténticamente justo respecto del caso particular.”⁷⁹ En este caso me atrevo a suponer que el autor presume que la ley es perjudicial y que por lo tanto sus palabras pueden resultar injustas, sin embargo, en la materia fiscal, precisamente cuando estas palabras son perjudiciales porque en ellas se pretende imponer una carga se exige una aplicación estricta, por lo que considero que precisamente a través de esa interpretación estricta se logra la equidad a que se refiere Recaséns. Por lo tanto considero que la equidad entendida como un principio de interpretación de la ley sí existe en las normas fiscales a través del concepto de interpretación estricta.

Recaséns dice que: “Cuando la ley habla universalmente, esto es, en términos generales, y después surge un caso relativo a su materia, el cual, sin embargo, no está cubierto por lo que la ley dice, entonces es justo que allí donde el legislador falló, allí donde su fórmula general, erró por excesiva simplicidad, se corrija la omisión, y entonces es justo decir lo que el legislador mismo habría dicho si se hubiera enfrentado efectivamente con el pensamiento de ese caso, y formular lo que el legislador habría formulado en su ley, si él hubiera previsto tal caso. Consiguientemente lo equitativo es lo justo...”⁸⁰ Nuevamente este autor incurre en una presunción clásica del derecho consistente en que si el legislador no ha

⁷⁹ RECASÉNS SICHES, Luis, “Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho”, México, Ed. Porrúa, 1980, p. 261

⁸⁰ Idem

previsto algo o falló se supla tal deficiencia, esto que vale para otras ramas del derecho es inaceptable en derecho fiscal al menos en cuanto a sus elementos substanciales y por ello se debe reiterar que en él rige la legalidad más absoluta y, en consecuencia, no se puede considerar que el legislador falló, todo lo contrario, no quiso el legislador prever el caso, lo que se traduce en la más llana libertad jurídica para el gobernado.

En otro punto Recaséns dice que "Aquellos preceptos legislativos, que darían lugar a efectos notoriamente indebidos, no constituyen la norma en verdad aplicable a dicha controversia particular; y que entonces se debe averiguar si en el orden jurídico positivo hay otras normas que pudiesen ser consideradas como las pertinentes para resolver el caso en cuestión; y si tal búsqueda diese resultado negativo, se debe entender que el juez se encuentra ante una laguna, que habrá de rellenar por cuenta propia."⁸¹ Aquí hay que apuntar que los preceptos legislativos en materia fiscal no deberían de dar efectos indebidos siempre que el legislador siga los principios constitucionales de manera estricta además de que aquellos efectos no deben darse si se aplica lo estricto que exige el Código Fiscal, además hay que considerar que esos efectos negativos no podrían considerarse referidos al fisco ya que precisamente la ley fiscal protege al contribuyente, así se deduce del artículo 5º del código; es el legislador el

⁸¹ Ibidem, p. 265

que ha establecido un método estricto de interpretación para sus normas fundamentales, así esta protección se logra mediante la estricta interpretación de la ley en aquellas disposiciones que imponen cargas, por ello la estimación que hace Recaséns es inadmisibile en materia fiscal, nunca podrá el juez rellena por cuenta propia laguna alguna pues en derecho fiscal no hay lagunas, si no hay ley no hay impuesto, esto que se entiende claramente en el ámbito secundario también es entendible en el ámbito constitucional ya que en éste tampoco se exige, en materia fiscal, que se rellenen las lagunas o por lo menos ello no se podría hacer en tratándose de los elementos fundamentales de la contribución.

En una segunda obra Recaséns, coincidiendo con del Vecchio, ha escrito que "Se entiende por equidad lo fundamentalmente justo. Al fin y al cabo la palabra equidad expresa una de las dimensiones de la idea de justicia, a saber, el principio de igualdad o proporcionalidad."⁸² Desde luego que Recaséns no se refiere a la materia fiscal pero es de notarse la coincidencia de términos, en nuestro sistema jurídico se puede llegar a la conclusión de que la equidad entendida como justicia está contemplada en los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad (igualdad), reforzado con el principio de estricta aplicación de la ley fiscal que como se verá más adelante complementa a aquéllos.

⁸² RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad", Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo X, Buenos Aires, Ed. Editorial Bibliográfica Argentina, 1959, p. 427

Recaséns se opone a la interpretación literal diciendo que "El problema de la equidad no es propiamente el de corregir la ley al aplicarla a determinados casos particulares. No se trata de corregir la ley. Se trata de otra cosa: se trata de interpretarla razonablemente. Es un dislate pensar en la posibilidad de una interpretación literal."⁸³ "Equidad no es un procedimiento para corregir leyes imperfectas. Es la manera correcta de interpretar todas las leyes, absolutamente todas. Es la manera correcta de entenderlas."⁸⁴

Debo señalar que una razonable interpretación en materia fiscal, en mi opinión, se logra interpretando de manera estricta y sistemática sus principios fundamentales, sin exclusión de otros medios como la interpretación histórica; si existen esos principios tan claros como proporcionalidad e igualdad sólo es menester entenderlos de manera razonable, correcta o estricta, por otro lado mi tesis no propone una interpretación literal, yo estimo que la estricta se complementa sin ningún problema con la interpretación sistemática y a contrario sensu, nunca he afirmado que lo estricto sea literal, ya que una interpretación de este tipo haría nula cualquier lectura que no se ciñera exclusivamente al término analizado, en el capítulo I 1) b) transcribí una jurisprudencia que fundamentalmente explica que el legislador no está obligado a definir

⁸³ Ibidem, p. 428

⁸⁴ Ibidem, p. 429

todos los términos que use como si formulara un diccionario, esto sí sería una interpretación literal que desde luego no es aceptable.

“La interpretación por equidad, o sea razonable. Todo lo expuesto lleva a la conclusión de que en resumen la única proposición válida que puede emitirse sobre la interpretación es la que el juez en todo caso debe interpretar la ley precisamente del modo que lleve a la conclusión más justa para resolver el problema que tenga planteado ante su jurisdicción...El legislador se propone con sus leyes realizar de la mejor manera posible las exigencias de la justicia. Entonces si el juez trata de interpretar esas leyes de modo que el resultado de aplicarlas a los casos singulares aporte la realización del mayor grado de justicia, con esto no hace sino servir exactamente al mismo fin que se propuso el legislador.”⁸⁵

En materia fiscal existe una disposición que señala la manera de interpretar la ley, lo que resulta muy trascendente pues no son pocos los ordenamientos que carecen de una disposición expresa que indique cómo interpretar por lo que opino que aquí el uso de la equidad como la entiende Recaséns tiene un campo aparentemente más reducido pues hay poco que interpretar en cuanto a los elementos fundamentales solamente, pues como se analizará, el segundo párrafo del artículo 5º del código sí está abierto a cualquier interpretación, pero esto se analizará en su

⁸⁵ Ibidem, p. 432

momento. En cuanto a los elementos fundamentales esa justicia sí se puede considerar reflejada en el ámbito fiscal, el juez no tiene que buscarla, la ley se lo expresa, esa idea de justicia se alcanza, en materia fiscal, opino, aplicando estrictamente la ley pues esa estricta aplicación se refiere a las cargas, esto es que todo perjuicio debe estar exactamente legislado y si no lo está se beneficia al gobernado que encuentra así su libertad jurídica. Tal y como dice Recaséns el legislador se ha propuesto realizar de la mejor manera posible la justicia y, según mi opinión, ello lo ha logrado sancionando un método de estricta interpretación, así que el juez debe servir al fin propuesto por el legislador. Esto sólo está referido a las normas secundarias sin embargo en lo concerniente a la materia constitucional fiscal la interpretación estricta tiene fundamento en la legalidad, la fundamentación y sus diferencias con otras materias lo que se analizará con amplitud en el capítulo III.

Servando J. Garza también expresa su opinión respecto de la proporcionalidad y la equidad y nos dice que: "Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualesquiera de los especiales sobre la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o

monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si el impuesto sobre la renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad injusto. Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De este modo la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido

conceptual.”⁸⁶ En la primera parte de los conceptos del autor estoy de acuerdo, la proporcionalidad es un porcentaje fijo, en un sentido común y ordinario de la palabra, sin embargo este autor enseguida hace una serie de consideraciones que en realidad no tienen ningún sustento constitucional, no explica el porqué o el cómo de sus afirmaciones, llega a la conclusión de que la proporcionalidad es progresividad pero no se entiende como arriba a semejante conclusión, habla también de “injusticia legal” por lo que quizá sus estudio esté sustentado en consideraciones extrajurídicas y de ninguna manera entiendo por qué gravar con un porcentaje igual es injusto, dice que el movimiento del sacrificio subjetivo ya no encuentra resistencia. Debe reiterarse que tales afirmaciones no tienen sustento constitucional y lo deben tener pues proporcionalidad es un concepto contemplado constitucionalmente. Por último estima que proporcionalidad es justicia y ésta es equidad, tampoco estoy de acuerdo, la equidad a que se refiere el artículo 31 constitucional es igualdad, lo confirma el mismo autor que páginas adelante se contradice al afirmar: “El artículo 13 y la fracción IV del artículo 31 constitucionales, son, en el fondo, hipóstasis del mismo principio de igualdad (equidad). El primero es general por regir todo el ámbito del Derecho; el segundo es específico del Derecho Tributario. En materia fiscal operan ambos conjuntamente y de idéntica manera. El criterio de equidad es el de igualdad ante el

⁸⁶ GARZA, Servando J., op. cit. p. 71

Derecho.”⁸⁷ La justicia sin embargo sí está en las leyes fiscales, considero que en el artículo 5º del código y en el principio de legalidad tributaria.

Joaquín B. Ortega opina respecto de este punto que: “Debe tenerse en cuenta que la Constitución utiliza la locución “de la manera ...equitativa” como equivalente a “de la manera justa”, ya que evidentemente no alude a la equidad en la aplicación de las leyes impositivas hecha por las autoridades competentes, sean administrativas o jurisdiccionales en cada caso concreto de que conocen, sino que se refiere expresamente a la equidad de las leyes tributarias en sí mismas consideradas, es decir, que exige –como no podrá ser de otra manera- que esas leyes, sean justas, impregnadas sus normas generales y abstractas de ecuanimidad, imparcialidad y moderación.”⁸⁸ Así para este autor, esta justicia de las leyes es justicia social que se divide en justicia general y justicia particular, considerando que “La justicia general es justicia legal, porque son las leyes las que determinan lo que la sociedad tiene derecho de exigir de sus miembros, subordinados a ella como integrantes de su unidad. La justicia particular es justicia distributiva cuando regula la distribución del bien público entre los miembros de la sociedad y las cargas con que deben contribuir y, dadas las desigualdades existentes entre

⁸⁷ Ibidem, p. 115

⁸⁸ ORTEGA, Joaquín B., “Los Principios de la Justicia Tributaria en la Constitución”, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXV Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número extraordinario, México, Ed. TFF, 1965, p. 165

éstos, su criterio nacional distributivo es el de una igualdad proporcional.⁸⁹ Si bien, como he expresado, no estoy de acuerdo con la opinión que sostiene que la equidad del artículo 31 constitucional se refiere a la justicia, este autor llega a la conclusión de que esa justicia es la igualdad proporcional considerando que ella es la justicia particular, así que el autor a final de cuentas coincide con lo que se entiende en el lenguaje común, esto es, que la proporcionalidad y la equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 significa que se debe contribuir con un porcentaje igual; la opinión del autor coincide con el entendimiento natural de los términos sin embargo estimo que el principio de proporcionalidad es tan técnico que es dable, aquí sí, proponer una reforma que explique su alcance pues una interpretación estricta, que coincide con el sentido que naturalmente tienen las palabras, no alcanza a explicar la complejidad de este término, las Constituciones de España e Italia se refieren de manera muy clara a la proporcionalidad y a la progresividad, enseguida se estudiarán tales disposiciones.

Ignacio Burgoa Llano dice que: "Etimológicamente, equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico del multicitado término debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica del país. En efecto, para respetar

⁸⁹ Idem

este principio la ley fiscal debe tratar a los individuos ubicados en muy diversos sitios dentro de la compleja estructura socioeconómica de México, en función, precisamente, a esa situación a que pertenezcan. Expresado en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.⁹⁰ Al respecto habría que hacer algunas consideraciones, el autor acepta que equidad es igualdad sin embargo no explica cómo llega a la conclusión de que sólo se debe tratar igual a los iguales y a los desiguales se les debe tratar de manera desigual, semejante distinción no la contiene en absoluto la fracción IV del artículo 31; por otro lado esta afirmación rompe de manera categórica con el principio de generalidad el cual sí está contenido en la fracción IV del artículo 31, por último este autor afirma que la equidad entraña que todos contribuyan para los gastos, pero dice que como en la colectividad operan diferentes situaciones económicas la legislación las debe normar diversamente, al respecto sólo cabe señalar que el artículo 31 constitucional en la citada fracción también contempla a la proporcionalidad, por lo tanto esa diversidad en la contribución que

⁹⁰ BURGOA LLANO, Ignacio, "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I, México, Ed. TFF, 1982, p. 414

reclama este autor se puede lograr derivándola de la proporcionalidad nunca de la equidad. Si cada quien contribuye con una proporción de sus utilidades la diversidad resulta de la diversa cantidad de riqueza generada por lo tanto en función a la diversa cantidad de riqueza generada estará la diversidad en la contribución, cada quien cooperando de manera proporcional sin pagar impuestos de manera progresiva, lo cual no admite la Constitución. En cuanto a la proporcionalidad Burgoa Llano dice que "La proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley. En otras palabras, el solo hecho de que un determinado grupo de sujetos pertenezcan a un sector de nuestra sociedad, no quiere decir que, en acatamiento o respeto al postulado de la proporcionalidad de los impuestos, deba cada uno de ellos cumplir con su obligación de mexicanos pagando al Estado idénticas cantidades. En este orden de ideas, el factor que determina la proporcionalidad tributaria es, como ya se dijo, la capacidad contributiva de cada causante, fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos."⁹¹ En relación a esta cuestión deben hacerse los siguientes planteamientos, en

⁹¹ Ibidem, p. 415

mi concepto la proporcionalidad entendida sin darle más significado a la palabra que el que naturalmente tiene es un porcentaje que se ha de pagar respecto de la riqueza que se tiene o se obtiene, sin embargo estimo que una estricta interpretación respecto de este término no alcanza para establecer su complejo sentido, como he dicho debe procurarse una reforma constitucional que indique el alcance de este término pues la interpretación estricta lo limita y no le permite desplegar todos sus efectos por lo que para no violar el principio de legalidad tributaria haciendo interpretaciones amplias es preferible reformar la disposición para darle su sentido técnico. Por otro lado lo que señala Burgoa Llano me parece que tiene que ver poco con la proporcionalidad y mucho con el sentido común, es evidente que se contribuirá si y sólo si se tiene capacidad para hacerlo, quien no tenga dinero es obvio que no está obligado, nadie lo está a lo imposible, el mandato que contiene la fracción IV del artículo 31 se dirige a quien puede contribuir, a quien tiene ingreso o riqueza, entonces la exigencia de contribuir sólo está dirigida a quien tiene capacidad, ello para mí no se deduce de la proporcionalidad sino de una mera consideración racional, el que no genere o tenga riqueza no puede ser compelido a pagar impuestos, de la misma manera en que quien no tenga hijos no puede ser obligado a hacer que sus hijos concurren a la escuela o quien reside en el Distrito Federal no puede ser obligado por Ayuntamiento alguno a hacer

nada o si no hay Guardia nacional ¿a qué se podría obligar a alguien? y ¿si nunca se es postulado por partido político alguno cómo ser obligado a desempeñar el cargo de elección popular? en resumen, sólo está obligado quien racionalmente puede estarlo.

Por último el Dr. Ramón Reyes Vera considera que: "Creemos que no es posible separar las dos palabras sino interpretar "proporcional y equitativa" como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos."⁹² Mi criterio, según ha quedado ya desarrollado no coincide en los medios pero se llega al mismo fin, la justicia; una interpretación estricta y sistemática de la Constitución arriba al resultado de considerar que proporcionalidad ordinariamente es un porcentaje y la equidad, complementándola, es igualdad en el porcentaje, sin embargo esto que es justo para el contribuyente no es tan conveniente para el fisco por lo que estimo que la Constitución debe explicar mediante adición o reforma el significado del término pero no se debe violar la legalidad tributaria interpretando algo que la Constitución no dice, ya se ha dicho que en el Constituyente no se definió ni discutió el significado de la proporcionalidad. Creo, por otro lado que el Dr. Reyes Vera no descarta a la equidad como igualdad ya que al comentar el principio de justicia dice que: "Ahora bien, este principio, requiere la

⁹² REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México tomo I, México, Ed. TFF, 1982, p. 431

realización de los principios: el de generalidad y el de uniformidad....El principio de uniformidad, significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo, pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal, sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.⁹³.

El Dr. Reyes Vera estima que: "...la equidad tiende a templar el rigor del derecho, en todas sus manifestaciones; Ley, reglamento, circular, resolución administrativa, sentencia. La interpretación equitativa debe referirse tanto a la interpretación legal, como administrativa y judicial."⁹⁴ En el apartado siguiente capítulo II 2) b), quedará ampliamente explicado cómo el artículo 31 fracción IV es un mandato dirigido a diversas autoridades. El Dr. Reyes Vera, se refiere a esta cuestión, en el sentido de que la interpretación equitativa corresponde al legislativo, ejecutivo y judicial. Así el artículo 31 fracción IV manda que las leyes sean equitativas por lo tanto el juzgador vigilará en última instancia que se cumpla con

⁹³ Idem, in fine

⁹⁴ REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV...", op. cit. p. 456

dicho mandato constitucional, sin embargo su interpretación será calificada de equitativa por lograr, por garantizar que la ley fiscal sea igual, igualmente proporcional, no tanto porque esa interpretación refleje la templanza en el rigor del derecho, sin embargo esta templanza o equidad entendida como justicia de cualquier manera se logra ya que interpretar estrictamente la Constitución es justo, equitativo. Aunque el Dr. Reyes Vera afirma que: "Podemos incluso afirmar que la interpretación "estricta" es inconstitucional, en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El Derecho romano sostuvo "aequitas prevalet stricto juri", en donde encontramos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias: contra la ley escrita."⁹⁵ Yo no estimo que la interpretación estricta sea inconstitucional, ya que se debe poner mayor énfasis en que la aplicación estricta se refiere a las cargas, por lo tanto si las normas que imponen cargas a los particulares son de aplicación estricta considero que ello conduce a la justicia, no se podrá imponer sin ley, no hay tributo sin ley, sería injusto si la ley contemplara una interpretación estricta general, no lo hace, sólo se impone la interpretación estricta cuando hay cargas lo que, según mi criterio, significa que si no está determinado sujeto contemplado de manera indudable, inconfundible en determinada situación o hipótesis no se le puede imponer de manera alguna, además antes de cualquier

⁹⁵ Ibidem, p. 457

interpretación estricta han de analizarse otros principios constitucionales, entre otros, la generalidad, la legalidad, la proporcionalidad y la equidad, entendida como igualdad, y si luego de dicho análisis resulta que una disposición interpretada estrictamente es contraria a estos principios entonces sí se podrá considerar como inconstitucional. Además desde luego debe tomarse en cuenta que yo no coincido en que la equidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV sea sinónimo de justicia, considero que en todo caso esa idea se hubiera plasmado en el artículo 17 constitucional, así si se hablara de equidad en el artículo 17 no habría duda alguna de a qué se refiere la Constitución, sin embargo la equidad contenida, en una norma especial como lo es el artículo 31 fracción IV y al lado de la proporcionalidad se refiere, en mi opinión, a la igualdad y no a la justicia, pero repito, en todo caso, la justicia se alcanza interpretando estrictamente, más que las leyes, la propia Constitución.

Es oportuno entonces aquí comentar la génesis del artículo 17 y 31 constitucionales en el Congreso Constituyente de Querétaro para establecer su significado, el artículo 17 constitucional pasó sin discusión en 1917 y fue tomado de la Constitución de 1857 en cuyo Congreso Constituyente, respecto de este artículo, exclusivamente el debate se refirió al asunto de las costas judiciales.⁹⁶ Por lo tanto de acuerdo a las

⁹⁶ Ver "Derechos del Pueblo Mexicano", México, Ed. H. Cámara de Diputados, 1994, Tomo III, p. 579 y siguientes

fuentes históricas es claro que esa idea de equidad no está en el espíritu de este artículo 17. En cuanto a la discusión del artículo 31 constitucional en el Congreso Constituyente de 1856, en la sesión del 26 de agosto exclusivamente se discutió la obligación de defender la independencia, el territorio y los justos intereses de la patria; respecto de lo cual a moción del diputado Moreno se borró el adjetivo "justos",⁹⁷ mientras que en el Congreso Constituyente de 1917 se propuso que no se pudiera ser obligado a pagar contribuciones si no eran decretadas por el ayuntamiento, la legislatura del estado o el Congreso, lo cual se desechó sin mayor discusión al considerar que ello quedaba dispuesto en la frase "que dispongan las leyes".⁹⁸ Por lo tanto la idea de equidad del artículo 31 como justicia o como atenuante del rigor de la ley no tiene sustento histórico constitucional.

Debo ahora mencionar cuál es la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la proporcionalidad y la equidad:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva

⁹⁷ Ibidem, Tomo V, p. 762

⁹⁸ Idem, p. 764

está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación.” (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia Sala Administrativa. Página 52)⁹⁹

Es evidente que esta resolución de la Corte establece como sinónimos de proporcionalidad a la capacidad contributiva y a la progresividad lo que resulta en una flagrante violación constitucional; si el constituyente hubiera querido sancionar como criterios inspiradores del sistema tributario a la progresividad y a la capacidad contributiva, seguramente así debió haberlo hecho, pero como no lo hizo, como quedó demostrado, entonces se debe usar como único criterio a la proporcionalidad, enseguida se establecerá lo que debe entenderse por éste último concepto. Riccardo Guastini dice que: “Se llama argumento a contrario a aquella forma de argumentar según la cual el legislador ha dicho exactamente lo que pretendía decir; y, en cuanto a lo que no ha dicho, evidentemente no pretendía decirlo ya que, si hubiese querido decirlo, lo habría dicho.”¹⁰⁰ Sin embargo es claro que estos términos tan complejos no deberían tener un significado tan limitado por lo que se propone una adición para explicarlos nunca una interpretación extensiva.

⁹⁹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, México, Ed. Themis, 1999, p. 258

¹⁰⁰ GUASTINI, Riccardo, “Distinguiendo...”, op. cit. p.214

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-...El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y lo regula. Semanario Judicial de la Federación. Séptima época. Primera parte. Visible en las páginas 110 y 111 del No. 44 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de agosto de 1991"¹⁰¹

Esta tesis establece lo que debe entenderse por equidad considerando que los contribuyentes deben estar sujetos a idénticos criterios por lo que hace a las hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, sin embargo la Corte yerra nuevamente al establecer que únicamente variarán las

¹⁰¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, op cit. p. 325

tarifas en atención a la capacidad económica; esto me parece un error de la Corte ya que al establecer tarifas diferenciadas ya no se puede hablar de equidad y la razón por la que se establecen tarifas diferenciadas se deriva de la creencia de que proporcionalidad es capacidad económica, así resulta que la Corte al querer definir el concepto de equidad no sólo no logra justificarlo, sino que además viola el otro concepto, el de proporcionalidad.

"RENTA.- SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTÍCULOS 27, FRACCIÓN I Y 25, FRACCIÓN I DE LA LEY DE LA MATERIA (VIGENTES RESPECTIVAMENTE EN LOS AÑOS DE 1979, 1980 Y 1981).- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad significa, totalmente, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas,

plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocadas en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad pues el pago del tributo no se encontrará, en lo que toca a este punto en proporción a la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella. Amparo en revisión 554/83, 1984¹⁰²

¹⁰² Ibidem, p. 264

En cuanto a esta tesis reproduciría los mismos argumentos hechos valer en los comentarios a la anterior, sólo agregaré una observación a la última parte de la tesis, esto es si el pago del tributo se hace en proporción a la capacidad económica, entonces una tarifa progresiva es desproporcional, ya que en ningún punto del artículo 31 constitucional se establece que quienes tienen más elevados ingresos deban pagar aún más o de forma cualitativamente superior como dice la tesis, pero lo que sí establece la Constitución es la equidad y si la Corte dice que equidad es igualdad la misma no puede contradecirse inventando el término de tarifas progresivas, luego que ya no habría igualdad ésta sólo se da cuando el porcentaje o proporción es igual para todos, entendido esto desde luego en un sentido normal y ordinario de los términos. Históricamente como quedó manifestado esas ideas no las estableció el constituyente. También hay que considerar otro punto de vista desde el que podría analizarse la proporcionalidad pues si ello quiere decir, según la Corte, contribuir en función de la capacidad económica, se deben hacer dos aclaraciones, la primera consiste en que no encuentro la relación entre el término proporcional y la capacidad para contribuir y segundo que en todo caso aceptando que proporcional tuviera algo que ver con la capacidad económica, en realidad ello contiene una tautología inaceptable en derecho ya que entendiendo las cosas racionalmente de acuerdo al artículo 31 sólo

deben contribuir, es claro, el que puede hacerlo, no se puede gravar a quien no tiene ingreso alguno de la misma manera que la fracción I del artículo 31 constitucional sólo puede entenderse dirigida a aquellas personas que tienen hijos o pupilos, sólo están obligados a enviar a sus hijos a las escuelas los mexicanos que tienen hijos ello, es obvio y racional, de la misma manera que sólo deben contribuir quienes tengan o generen riqueza, por lo anterior la definición de proporcionalidad referida a capacidad contributiva que ha establecido la Corte es errónea, estimo.

Las tesis de la Suprema Corte transcritas, en resumen, estiman que la proporcionalidad significa el establecimiento de tarifas progresivas y la consideran sinónimo de capacidad contributiva. Esto en mi concepto es contrario a lo que la Constitución dicta, el constituyente nunca se refirió ni discutió estos términos técnicos como se vio; en el lenguaje común y ordinario, proporcional significa que todos pagarán o contribuirán con un porcentaje, esto es con una proporción, que significa correspondencia entre las cosas, eso establece el Diccionario de la Lengua Española, bajo la voz proporción que significa "Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí."¹⁰³ Así si alguien gana \$1000 y otro \$10000 ambos, si contribuyen proporcionalmente, deberán aportar el mismo porcentaje de

¹⁰³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la Lengua Española", Tomo II, Madrid, 1984, p. 1112

dichas ganancias, así quien gana menos paga menos, quien gana más paga más, pero no, nunca de más, sólo se debe contribuir de manera proporcional, correspondiente, además el principio de proporcionalidad no debe de entenderse aislado, se debe complementar con el de equidad que significa según la Corte igualdad, dando como resultado que todos deben contribuir con igual porcentaje, proporción o correspondencia, repito esto entendido en un sentido estricto, así resulta que la definición de la Corte no tiene sustento constitucional, el término progresivo no se encuentra en la Constitución, se viola la Constitución con el establecimiento de impuestos progresivos, eso no lo manda el artículo 31; si se interpreta la fracción IV del artículo 31, si se interpreta estrictamente, si se atiende al principio de legalidad, no se llegaría a lo establecido en las leyes fiscales sostenido por los órganos jurisdiccionales. Por lo anterior toda ley fiscal debe establecer impuestos proporcionales, no progresivos y sólo se podrá imponer como es obvio si hay capacidad contributiva. Por ello considero que es deseable hacer la reforma constitucional pertinente ya que como advertí al principio de este apartado las consideraciones hechas obedecen a una estricta interpretación de la proporcionalidad misma que en mi opinión ordena la legalidad tributaria, sin embargo esta estricta interpretación no alcanza para explicar estos conceptos, por ello sostengo que para no interpretar arbitrariamente la Constitución la misma debe ser

reformada en el sentido en que están por ejemplo las Constituciones española e italiana que no dejan lugar a dudas.

Dice la Constitución de España en su artículo 31:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."¹⁰⁴

La Constitución de Italia establece en su artículo 53:

"Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad."¹⁰⁵

Me parece entonces que estas disposiciones no dejan lugar a dudas, así estimo pertinente una adición constitucional en este sentido para no incurrir en los excesos de la interpretación amplia o en las carencias, en este punto, de la interpretación estricta

En cuanto a la equidad, la Suprema Corte ha considerado que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos, al respecto yo creo oportuno señalar que la igualdad así considerada, esto es, como igualdad ante la ley de todos los sujetos no está contemplada de manera general en la

¹⁰⁴ "Derechos del Pueblo Mexicano", op. cit. Tomo V, p. 1039

¹⁰⁵ Idem

Constitución, como ya se señaló la Constitución sólo ha prescrito que el varón y la mujer son iguales ante la ley, y el artículo 1° de la Constitución sólo la establece en relación con las garantías individuales, sin embargo la Constitución inexplicablemente ha omitido sancionar esa igualdad de manera general, o sea, entre todos los individuos, lo cual queda subsanado con la interpretación que la Corte da a la equidad, sin embargo esto sólo opera en el ámbito fiscal; en todas las demás materias la omisión subsiste.

Ahora bien una vez transcritos los criterios de la Corte y mi punto de vista sobre la proporcionalidad y la equidad, debo resumir mi opinión en los siguientes términos: en un lenguaje común la proporcionalidad significa un porcentaje mientras que la equidad significa igualdad por lo tanto ambos principios se complementan y significan contribuir en un tanto por ciento igual, de otra manera la igualdad aisladamente querría decir pagar la misma cantidad, por lo tanto equidad desde el punto de vista tributario es igualdad, pero no se puede descartar a la equidad en el sentido de atenuante del rigor de la ley ni en el sentido de justicia, así la equidad en este aspecto está reflejada en la aplicación estricta de los elementos fundamentales de las leyes fiscales.

Hay que considerar la siguiente pregunta ¿qué debe prevalecer, la proporcionalidad y la equidad o la interpretación estricta? A primera vista

se diría que prevalecen la proporcionalidad y la equidad luego que estos principios tienen sustento constitucional y de conformidad con el artículo 133 constitucional son supremos, sin embargo las dudas surgen cuando se analizan las tesis de la Corte. Así, no se puede dar una respuesta excluyente, la proporcionalidad y la equidad coexisten con la estricta interpretación de la ley, sí prevalecen la proporcionalidad y la equidad pero ellas sólo reinan cuando son entendidas en su sentido original, propio, es decir cuando esos principios son entendidos estrictamente, la estricta interpretación es eso, lo escrito tal cual, yo considero que al estar contemplada la proporcionalidad y la equidad expresamente en la Constitución y siendo ésta un ordenamiento escrito ambos principios se complementan con la estricta interpretación no pueden entenderse los unos sin el otro como tampoco podría entenderse la proporcionalidad y la equidad sin principios como lo escrito de la ley, la irretroactividad, la fundamentación y la motivación o la legalidad y la reserva de la ley, enseguida volveré sobre este asunto. Ahora bien en el ámbito secundario ¿que debe prevalecer la proporcionalidad y equidad o la estricta interpretación de la ley? la respuesta no es igual que en el ámbito constitucional ya que en tratándose de disposiciones secundarias, la proporcionalidad y la equidad son supremas por lo que en caso de que una interpretación estricta llevara a la desproporción o iniquidad deberá

prevalecer la proporcionalidad y la equidad, sin embargo ambos principios siempre conducen a la libertad. Si la interpretación es estricta es obvio que ante la falta de norma expresa el gobernado encontrará la libertad jurídica; si se usa la proporcionalidad, ante una aplicación inexacta de la ley el gobernado exigirá que no se le grave de manera desproporcionada, encontrando la libertad por lo que hace al monto de su riqueza que pretendía ser incluida dentro del excesivo gravamen, si se usa la equidad de igual manera se encontrará la libertad pues al exigir equidad alguien que vea su esfera jurídica alterada reclamará que su situación se iguale a la de aquel que tiene menos cargas y se encuentra en la misma situación jurídica por lo que también se encontrará la libertad.

En resumen, en el ámbito constitucional la proporcionalidad y la equidad deben entenderse estricta y sistemáticamente, lo estricto, no es otra cosa que lo escrito, tal cual lo dicta la Constitución escrita, esto además tiene fundamento en el propio principio de legalidad tributaria, en el tercer capítulo se expondrán de manera amplia las relaciones entre estos conceptos; en el ámbito secundario, las leyes fiscales deben interpretarse estrictamente como lo manda el artículo 5º del Código Fiscal, sin embargo debe tomarse en cuenta que una estricta interpretación en el ámbito secundario sí está subordinada al hecho de que la disposición de que se trate cumpla con los requisitos de proporcionalidad y equidad, si no

los cumple prevalece sin lugar a dudas la interpretación proporcional y equitativa. En suma una disposición secundaria se aplica estrictamente siempre que sea proporcional y equitativa.

Otra cuestión de gran trascendencia lo reviste el hecho de que desde mi punto de vista la interpretación estricta complementa, califica, perfecciona, las disposiciones constitucionales en materia fiscal, esto es, en el ámbito constitucional no se trata de establecer la preeminencia de unos principios sobre otros sino que simplemente, los principios constitucionales en materia tributaria deben entenderse a la luz de otros y no aisladamente, por lo que introducir la tesis consistente en que la Constitución en materia fiscal debe interpretarse estrictamente no viola la constitucionalidad, pues este principio de la estricta interpretación ayuda a entender la Constitución, así como otros principios complementan la Constitución a saber y como mero ejemplo puedo mencionar el carácter escrito de la Constitución, la irretroactividad, la fundamentación y motivación, la legalidad, la reserva de la ley y la interpretación sistemática. En ese orden de ideas tenemos que la proporcionalidad y la equidad sólo pueden entenderse con un ordenamiento escrito, vivimos en un estado de Derecho y una de sus principales características consiste en que las leyes están escritas por lo tanto esos dos principios sólo pueden entenderse si están escritos, la irretroactividad asimismo ayuda a entender

aquellos dos principios, no podría confiarse en lo establecido constitucionalmente si no existiera el principio de irretroactividad ya que de nada servirían si las leyes pudieran cambiarse en cualquier sentido libremente, lo mismo se puede decir de la fundamentación y la motivación, si no existieran, la proporcionalidad y la equidad se harían nugatorias, por ello el principio que mi trabajo postula, en el sentido de que la Constitución en esta materia fiscal se interprete atendiendo al método histórico, sistemático y estricto es un complemento, un auxiliar que ayuda a entender los principios que la Constitución establece, simplemente es un principio que ayuda a entender la Constitución de la misma manera que los que se han mencionado, esto lo confirma la siguiente tesis que al tratar sobre la proporcionalidad y la equidad la relaciona con la fundamentación, la motivación y la exacta aplicación de la ley. Establece la Suprema Corte:

“IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Si bien es cierto que el artículo 31 constitucional, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola las de los 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia al mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de persona alguna, por lo que si la Suprema Corte dijera que el poder judicial no es el

capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos contra las leyes, en todos los casos en que se reclamara alguna otra violación. Quinta época, segunda sala, 1939, tomo LXI, p. 2922”

Como se puede apreciar esta tesis no entiende a la proporcionalidad y a la equidad de manera aislada, las relaciona con otros preceptos constitucionales a saber el artículo 14, 16 y 103, haciendo una interpretación sistemática que no se opone, de manera alguna a la estricta interpretación que este trabajo plantea, esta interpretación sistemática ayuda a comprender el contexto de los diversos artículos de la Constitución y ello facilita el correcto entendimiento de la norma suprema, de la misma manera que la estricta interpretación ayuda a comprender que no puede de ninguna manera establecerse contribuciones que no estén contempladas expresa y específicamente en la Constitución pues se violaría la propia legalidad prevista por el artículo 31 fracción IV constitucional, pues si una ley no dispone algo, no puede ser ni el poder ejecutivo ni el judicial quienes dispongan lo contrario. Así, otro principio que ayuda a entender la proporcionalidad y la equidad es el de legalidad y el de reserva de la ley. Ambos son complemento de las relaciones fiscales

establecidas en la Constitución, y no deben entenderse aisladamente, sino auxiliando al entendimiento de las disposiciones más específicas como la equidad y la proporcionalidad, ambos principios quedan por sí solos explicados con la siguiente jurisprudencia :

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LA LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad es útil acudir al de la reserva de la ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el

Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto la ley debe limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de la ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de

principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisando lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. Semanario judicial de la Federación, Pleno, Tomo VI, noviembre de 1997, tesis CXLVIII/97, p. 78”

Como se puede apreciar el juzgador en el rubro de la tesis que se ha transcrito se refiere específicamente a la legalidad tributaria luego que el principio de legalidad también se encuentra en otros artículos de la Constitución, por ello es importante que se diferencie el género, esto es, la legalidad y la especie que es la legalidad tributaria, es preciso también

aclarar que el juzgador no da todos los elementos que permitan distinguir a la legalidad tributaria de la reserva de la ley y sólo dice que ambos guardan estrecha semejanza y vinculación, se da posteriormente una explicación teórica de lo que debe entenderse por reserva absoluta y relativa, concluyendo que en nuestro sistema tributario impera la reserva de la ley relativa; en mi concepto ha faltado a la Corte referirse a otro artículo que complementa al 31, en ese sentido Servando J. Garza dice que: "De acuerdo con el artículo 73 fracción VII y con el 31 fracción IV el impuesto sólo puede crearse en una ley, en estos preceptos se contiene el principio de la reserva de la ley: el impuesto es materia reservada a la ley."¹⁰⁶ Esta observación de Garza ayuda a entender de mejor manera el papel de la legislación en el principio de legalidad, además ha faltado a la Corte referirse con mayor profundidad a la facultad reglamentaria contenida en el artículo 89 constitucional y hacer la relación entre esta facultad y el principio de reserva de la ley, ya que parece ocioso referirse a la reserva cuando en realidad todo queda explicado con el principio de legalidad y su correcta relación con la facultad reglamentaria, sin embargo el resultado es el mismo ya sea que se hable de legalidad tributaria o reserva de la ley, el caso es que ambos principios ayudan a entender correctamente a los demás que rigen el sistema tributario, esto es la proporcionalidad y la equidad de la misma manera que la estricta y

¹⁰⁶ GARZA, Servando J., op. cit. p. 17

sistemática interpretación ayuda a ubicar a estos dos principios en su exacta dimensión, sólo resta entonces establecer la relación entre el principio de legalidad tributaria y la estricta aplicación de la ley; una estricta aplicación de la ley en esta materia está de manera íntima relacionada con la legalidad tributaria que consiste en la necesaria existencia de una ley formal para el establecimiento de los tributos, ahora bien la existencia de dicha ley determina que se conozca con suficiente precisión el alcance de las obligaciones fiscales, y ello sólo se puede lograr con una exacta interpretación de la ley fiscal; al hablar de la interpretación del Derecho civil quedó claramente explicado cómo en dicha materia no rigen los mismos principios de interpretación y, sobre todo, que en materia fiscal no se exige como en la materia civil que todos los casos se resuelvan de manera indefectible por interpretaciones ilimitadas, por lo tanto se debe concluir que para lograr la legalidad tributaria en los términos en que ha sido planteada en la jurisprudencia que se ha transcrito no puede aceptarse una interpretación de la ley fiscal que dé margen a la arbitrariedad sobre todo por que también ya quedó dicho que el Constituyente no ha hecho referencia sino al principio de legalidad, por lo tanto de respetarse el texto supremo que de manera explícita establece las obligaciones fiscales, así debe entonces entenderse que el principio de legalidad entendido junto con el principio de interpretación estricta es

indispensable para entender los demás principios tributarios contenidos en la Constitución, sobre todo para entender el principio de proporcionalidad y el de equidad, reiterando que en mi concepto no prevalecen unos sobre otros sino que se complementan.

b) El artículo 31 constitucional fracción IV como mandato dirigido a diversos sujetos

Los argumentos a los que ahora me referiré guardan estrecha relación con lo que diré respecto del artículo 5° del Código Fiscal en este mismo capítulo, dado que ambas disposiciones pueden entenderse como dirigidas a diversos sujetos, tanto a los particulares como a los sujetos de Derecho público, en obvio de repeticiones los argumentos aquí dados deben también entenderse dirigidos al contenido del artículo 5° del código.

El artículo 31 constitucional establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto debe entenderse en dos sentidos, el más sencillo de distinguir consiste en que este artículo contiene una obligación dirigida a los mexicanos por virtud de la cual se ven constreñidos a contribuir en los

términos expresados por la propia disposición que se ha transcrito esto significa que a la vez que están obligados a contribuir tienen el derecho a que la exacción se les exija de la manera en que ha sido sancionada en la misma disposición, así los mexicanos están obligados a contribuir pero tienen el derecho de que dicha obligación sólo les puede ser exigida si la misma es proporcional, equitativa y si se encuentra dispuesta por una ley, en ese orden de ideas es inconcuso concluir que esta disposición no sólo está dirigida al sujeto pasivo de la relación tributaria sino que también se encuentra dirigida a la autoridad; establece el artículo 49 de la Constitución que "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial." Entonces las tres autoridades intervienen de la siguiente manera, si el sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la obligación de contribuir de la forma que dispone el artículo 31, el poder legislativo está obligado también a legislar de manera proporcional y equitativa, eso le está mandando precisamente la Constitución al decir la fracción IV del artículo 31 "...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Lo que quiere decir que el poder legislativo tanto federal como de los estados está obligado a legislar proporcional y equitativamente, la Constitución está obligando a que las leyes dispongan que se contribuya sólo de manera proporcional y equitativa, es un mandato al legislador quien debe en toda ley fiscal

observar estos dos principios que, en consecuencia se convierten en garantías individuales cuyo respeto es exigible a la autoridad legislativa, así esta obligación para el gobernado acarrea la consiguiente obligación que debe observarse en la expedición de las leyes. El poder ejecutivo también es parte de esta relación, es decir, el gobernado a la vez que está obligado también tiene el derecho de que el poder ejecutivo sólo aplique o ejecute esas leyes de manera proporcional y equitativa, el ejecutivo debe fundar y motivar sus actos por lo tanto si no funda sus actos en esa ley previamente expedida que debe tener la característica de proporcionalidad y equidad, se puede considerar que está violando las garantías individuales del gobernado, no puede estimarse que está actuando la autoridad administrativa de manera legítima si no puede fundar sus actos en una ley con dichas características, así si el poder legislativo ha violado incluso la disposición constitucional de contemplar una manera proporcional y equitativa para imponer, el poder ejecutivo no estará obligado a acatar dicha transgresión, el artículo 128 constitucional dispone que "Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen." Por lo que si la ley fiscal no sigue a la Constitución al ser desproporcional e inequitativa el poder ejecutivo no podría ejecutar la ley luego que no podría fundar su acto y mucho menos

motivarlo y tampoco podría aplicar la ley sin violar el precepto que manda guardar la Constitución. Las garantías de fundamentación y motivación deben entenderse dirigidas a toda autoridad. Respecto del artículo 16, que contiene la garantía de que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, Servando J. Garza ha dicho que: "El artículo 16 fue creado para control de las autoridades ejecutoras pero las limitaciones contenidas alcanzan a las autoridades ordenadoras."¹⁰⁷ Entonces resulta que el mandato dirigido a determinadas autoridades es extensivo a todas las demás ya que todas deben observar la legalidad, nos dice Garza además que: "Las garantías del artículo 16, mandamiento escrito, fundamentación y motivación concurren a asegurar la regularidad jurídica de la actividad administrativa. Las garantías del artículo 16 operan frente a autoridades locales"¹⁰⁸ De idéntica manera la obligación contenida en la fracción IV del artículo 31 debe entenderse dirigida a toda autoridad federal o local.

Por último el poder judicial también está involucrado en el artículo 31 fracción IV, ya que el mismo al disponer que se debe contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes da competencia en caso de controversia a la autoridad judicial para vigilar que

¹⁰⁷ Ibidem, p. 168

¹⁰⁸ Ibidem, p. 169

efectivamente las leyes fiscales sean proporcionales y equitativas pues el legislador no se haya en libertad para expedir leyes fiscales en cualquier sentido, con relación a esto Garza al comentar el artículo 14 constitucional ha establecido que "La redacción del precepto descubre el pensamiento del legislador proyectado al derecho civil y al penal, dada su alusión a la garantía de audiencia "juicio seguido ante los tribunales..." pero su garantía de legalidad (aplicación correcta de la ley) debe alcanzar a todas las ramas del derecho incluso el administrativo y tributario"¹⁰⁹ complementa esta opinión de Garza una de la Corte del año 1942 que establece: "debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes... Por virtud de esta jurisprudencia se da a nuestra garantía un contenido pleno de limitación del poder público frente a los derechos de los particulares... En materia tributaria local, la tesis sigue operando al interpretar la garantía como obligación de los poderes legislativos de los Estados, de establecer, en las leyes tributarias, un procedimiento donde el particular pueda ser oído."¹¹⁰ De idéntica manera a como se ha establecido por la doctrina y la jurisprudencia se debe

¹⁰⁹ Ibidem, p. 168

¹¹⁰ Ibidem, p. 28

entender lo dispuesto por el artículo 31 constitucional como dirigido a toda autoridad ya sea federal y local, ya que fundamentalmente deben actuar con legalidad y fundando sus actos por lo que no pueden desconocer el contenido de los derechos establecidos en la Constitución. Por lo tanto las leyes fiscales deben seguir los lineamientos estrictos de proporcionalidad y equidad, de ahí que, en mi concepto el artículo 5° del Código Fiscal está precisamente redactado en los términos de aplicación estricta luego que la Constitución no da margen a otro tipo de entendimiento o interpretación pues el mandato constitucional dice que las leyes deben ser proporcionales y equitativas por ello la ley secundaria no da margen a la interpretación y sólo exige la estricta, cualquier otra desobedecería a la Constitución.

Estando obligado el poder judicial a fundar y motivar sus actos, los mismos no pueden calificarse de legales si no se observa lo que manda el artículo 31 constitucional, asimismo, en caso de controversia el poder judicial está facultado para revisar la constitucionalidad de los actos de los poderes ejecutivo y legislativo, por lo que si los mismos no son proporcionales y equitativos como lo dispone la Constitución el poder judicial tendrá que declarar la inconstitucionalidad de la ley o el acto según corresponda.

Toda norma es bilateral, de manera que cuando da un derecho al particular también existe la correlativa obligación de las autoridades de

actuar conforme a derecho y en este caso en particular de actuar conforme a la Constitución, por lo tanto no puede entenderse la fracción IV del artículo 31 constitucional como una simple obligación para el gobernado sino que se le debe entender también como una correlativa obligación para toda autoridad que en la expedición de la ley, en su aplicación y en su interpretación debe actuar de manera proporcional y equitativa luego que así lo manda la Constitución, por lo tanto la fracción IV del artículo 31 constitucional contiene una fórmula para toda autoridad sin que aisladamente se pueda concebir como una simple obligación para el particular.

Luis Recaséns tampoco estima que las funciones de creación y aplicación del derecho estén aisladas, al respecto opina que: "La determinación de los contenidos del Derecho, tanto de las normas generales como de las normas individualizadas, debe regirse por el logos de lo humano o de lo razonable. Es un grave error distinguir tajantemente entre creación y aplicación del Derecho, pensando la primera como legislación y la segunda como función judicial."¹¹¹ Así que de cualquier manera en que esté redactado el artículo 31 constitucional el mismo debe entenderse de manera razonable sin excluir a autoridad alguna y sin que

¹¹¹ RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad" op. cit. p. 436

sus mandatos se estimen sólo dirigidos a alguien en particular, así pues debe entenderse el derecho fiscal, eso es lo razonable.

Por otro lado creo innecesario alguna reforma a la fracción que se comenta, como ha sucedido con el artículo 14 constitucional que en la Constitución de 1857 establecía la prohibición de expedir leyes retroactivas, para posteriormente en la Constitución de 1917 generalizar la expresión estableciendo que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo, con lo que se entiende que la prohibición esta dirigida no sólo al poder legislativo sino a toda autoridad, es innecesario el cambio por la simple existencia de la legalidad; Servando J. Garza se refiere a este punto al establecer que: "El artículo 14 en realidad controla tanto al legislador como a la autoridad aplicadora, si una ley es retroactiva, debe ser impugnada en la vía de Amparo por violación del principio de irretroactividad, si la ley no lo es, pero el agente fiscal pretende aplicarla retroactivamente, no sólo opera este principio, sino que simultáneamente y en forma idéntica actúa el principio de legalidad."¹¹² Se puede concluir entonces que tanto el artículo 31 constitucional en su fracción IV como el 5° del Código Fiscal contienen un mandato dirigido a toda autoridad aunque ello no se derive de su texto, ello aparentemente contradice lo estricto que esta tesis postula sin embargo no es así ya que todo acto de

¹¹² GARZA, Servando J., op. cit. p. 140

autoridad debe obedecer de manera invariable al principio de legalidad que tiene rango constitucional y es en consecuencia supremo.

En el capítulo II en la parte relativa al derecho procesal constitucional se criticó de manera sistemática la redacción de algunos preceptos de la norma fundamental que por su generalidad es difícil que sean invocados por el particular, ya sea por lo ambiguo de los términos usados, o por que tales disposiciones no fueron establecidas para autoridades federales y locales o al contrario, sólo se establecieron para determinada autoridad, sin embargo en el caso del artículo 31 constitucional, la situación es distinta, luego que aquí la obligatoriedad para la autoridad se desprende de la bilateralidad de las normas, en cambio en la parte relativa al derecho procesal constitucional dicha obligatoriedad es específica por ello restringe sus mandatos a determinado poder, órgano, autoridad federal o local o a determinada materia, afortunadamente del artículo 31 constitucional se puede derivar una obligatoriedad general lo que no puede hacerse en todos los casos que cité en el apartado relativo al derecho procesal constitucional porque allí las disposiciones se refieren a determinadas autoridades. Un artículo que considero demuestra que algunas de estas omisiones se han subsanado es el 14 constitucional en los términos en que se acaba de explicar, por otro lado este artículo está dentro del capítulo de las garantías individuales sin

embargo de la forma en que está redactado claramente se concluye que contiene un mandato para la autoridad al decir: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna." Sin embargo esto no significa que de ahí no se derive ninguna garantía individual por supuesto que sí, el particular puede exigir que se respeten sus derechos fundamentales consistentes en que la autoridad debe actuar en la forma que prescribe el artículo 14, de la misma manera la obligación de contribuir contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional contiene el derecho a la proporcionalidad y equidad pero estos derechos son para la autoridad, para la que expide, la que aplica y para la que interpreta la ley, obligaciones que debe acatar indefectiblemente, de otra manera se violaría la Constitución. Incluso si el poder legislativo o el ejecutivo no cumplen con la obligación que les impone la Constitución, esto es si no expiden o aplican proporcional y equitativamente la ley, se suscitará una controversia que tocará resolver al órgano que puede en última instancia corregir estas violaciones por lo tanto aún queda el poder judicial como última barrera para evitar estas violaciones a la Constitución y subsanar la violación al interpretar estrictamente la Constitución y la ley fiscal con base en el principio de legalidad y fundamentación. Por lo tanto se puede concluir que el artículo 31 fracción IV contiene una obligación para toda autoridad y que si alguna no acata la Constitución y no sigue sus estrictos

términos las demás autoridades sí pueden en vía jurisdiccional ser obligadas a corregir las violaciones a la Constitución mediante su correcta interpretación, que no puede reducirse a una simple obligación para el particular sino que contiene deberes correlativos para la autoridad.

c) El artículo 39 constitucional

Ya ha quedado explicado que la Constitución carece de normas para interpretarse a sí misma así como de normas para interpretar la materia tributaria, por ello se hace necesario buscar dentro de la misma Constitución elementos que ayuden a entender el Derecho fiscal, en ese sentido es prudente citar el contenido del artículo 39 constitucional que reza: "La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno."

Esta clara disposición obliga a interpretar sistemáticamente la Constitución, si el poder público se instituye para beneficio del pueblo no es posible aceptar que la proporcionalidad sea sinónimo de impuestos progresivos, es evidente que, sí, se tiene que contribuir a los gastos públicos pero esa obligación sólo es válida cuando los mismos son

proporcionales y equitativos, por ello cuando la Corte establece que proporcionalidad es progresividad está violando el mismo texto del artículo 31 y el contenido del artículo 39 por ello es deseable la reforma que aquí se ha propuesto. El poder público se instituye para beneficio de todos los individuos con independencia de su capacidad contributiva, en consecuencia este artículo 39 manda, interpretando sistemáticamente la Constitución, que el sujeto pasivo sea beneficiado y que se le imponga en consecuencia sólo proporcionalmente nunca progresivamente, los impuestos progresivos son inconstitucionales. Como ya se explicó la proporcionalidad ha de complementarse con la equidad o igualdad, estos derechos deben beneficiar al gobernado como lo manda el artículo 39. No es válido el argumento, en contra de lo que aquí se dice, consistente en que precisamente ese poder público ha de instituirse primero, para lo cual se necesitan recursos luego que, sin ahondar mucho al respecto, en virtud de no ser parte del tema que aquí se trata, la Administración Pública federal y de los estados así como los órganos autónomos contemplados por la Constitución y todos los demás creados por decreto o ley o que funcionan como simples fideicomisos tienen algunas funciones que en muchas ocasiones no tienen siquiera fundamento legal y otros realizan funciones para las cuales ni siquiera tienen competencia.

Interpretando de manera sistemática y estricta la Constitución se llega a la convicción de que efectivamente se debe contribuir para los gastos públicos de la federación los estados y los municipios, pero dichos gastos sólo son legítimos y legales cuando con ellos se instituye un poder público que a través de su gasto beneficia al pueblo, a todo.

Por otro lado es conveniente citar aquí el contenido del segundo párrafo del artículo 22 constitucional luego que el mismo permite la aplicación incluso total de los bienes de una persona para el pago de impuestos lo que podría contradecir al contenido del artículo 39 constitucional que se ha citado, así que en primer lugar hay que establecer que la Constitución no puede contener contradicciones en ese sentido existe jurisprudencia que así lo indica:

“Las reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene ni puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede decir que algunos de sus estatutos no deban observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un orden jurídico determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional;

es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además siendo "la Ley suprema de toda la Unión", únicamente puede ser modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contienen en el artículo 135 constitucional, y únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla.

Amparo en revisión 8165/62, 22 de marzo de 1972. Semanario Judicial de la Federación, séptima época, vol. XXXIX, primera parte, pp. 22-23."

Así, si no puede haber contradicción entre los preceptos de la Carta Magna considero que entonces tal aplicación debe ser hecha a través de la autoridad judicial y desde luego atendiendo a las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales. En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal se decía "Hoy la jurisprudencia de la Suprema Corte edifica su tesis acerca de la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva en una interpretación del artículo 22 constitucional, en la parte en que este precepto establece que "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la

comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas". La Suprema Corte ha entendido este precepto desvinculándolo en dos mandamientos distintos, a saber: que no es confiscatoria la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito y que tampoco lo es la aplicación total o parcial que de esos bienes se realiza para el pago de impuestos o multas, pero ya no precisamente por la autoridad judicial, sino por la que conforme a la ley sea competente. La Suprema Corte ha concluido, pues, que es problema de ley secundaria el de organizar las competencias de las autoridades en punto a cobro de impuestos o multas. Ya en este plano, es indiscutible que resulta más lógico y conveniente que la liquidación y el cobro de los impuestos no se lleve a cabo dentro de la desordenada legislación en vigor que presenta interferencias carentes de todo apoyo jurídico o de utilidad práctica, entre las autoridades judiciales y administrativas; sino al amparo de un sistema lógico y congruente en el que, sin que se olviden las garantías que el particular necesita, haya un conjunto de principios que ordene y regule la liquidación y el cobro de tales prestaciones a través de los dos periodos que la doctrina reconoce: el periodo oficioso y el periodo contencioso, que es el que tendrá a su cargo el Tribunal. En alguna otra ocasión, la propia Suprema Corte, recordando los caracteres del acto administrativo, o

mejor, de la decisión ejecutoria, afirmó que el cobro de los impuestos no constituye un derecho incorporado a la capacidad privada del Estado, sino que debe efectuarse mediante el ejercicio de atribuciones de Poder Público que se concretan en mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren, ni para sus validez ni para su cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de que los particulares afectados puedan, a posteriori, iniciar la revisión en la vía jurisdiccional de tales mandamientos.”¹¹³

El artículo 22 establece: “No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.” De donde, en mi concepto no queda lugar a dudas respecto al hecho consistente en que debe ser a través de la autoridad judicial como se pueden aplicar los bienes de una persona sin embargo como se puede apreciar la Corte no lo ha estimado así y estima que no necesariamente la debe hacer la autoridad judicial, desde luego yo no estoy de acuerdo con dicha postura, ya que no dice tal cosa el artículo 22, pero dejando de lado ello y considerando que la Constitución no puede contradecirse estimo que al menos al hacer tal aplicación se deben tomar en cuenta las garantías del

¹¹³ “Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación”, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1986, p. 13

governado, estos criterios de la propia Corte así lo reconocen al decir que no se deben olvidar las garantías del particular y que los mismos pueden iniciar la revisión en la vía jurisdiccional; por otro lado una interpretación estricta de la Constitución sin exclusión de otros medios, no se opone al contenido del artículo 22 constitucional, sí efectivamente se pueden aplicar los bienes pero sólo cuando previamente se llegue de manera directa o por interpretación estricta a establecer que sí alguien está comprendido dentro de los términos de la ley, así por ejemplo estimo que existen dos momentos, primero se interpretan estricta y sistemáticamente los términos proporcional y equitativo luego, si la ley se adecua a ellos y el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis exacta entonces sí, sin ninguna objeción se procede a la aplicación de los bienes de una persona.

d) El artículo 73 constitucional fracción VII

Ya ha quedado expuesto que la Constitución carece de normas para interpretar el Derecho constitucional fiscal por ello esta tesis da un principio de Derecho: La Constitución en materia fiscal debe interpretarse estrictamente en atención al principio de legalidad y sus diferencias con otras ramas del derecho, este es el objetivo toral de mi tesis, establecer un principio de Derecho para interpretar la Constitución.

Sí se regula la interpretación del Derecho penal y civil, en consecuencia las normas secundarias de Derecho penal y civil se rigen por esos principios tanto en el ámbito local como en el ámbito federal, en atención al principio de supremacía constitucional consagrado por el artículo 133 constitucional. ¿Qué ocasiona esto? Que haya una desigualdad una inseguridad jurídica, en consecuencia este trabajo propone el principio ya citado para auxiliar al sujeto pasivo de la relación, con fundamento en el principio de legalidad. ¿Por qué esta tesis no propone que la interpretación de la materia fiscal contenida en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, se eleve a rango constitucional como sucedió en materia civil? Lo considero innecesario como se estudiará ese principio de interpretación obedece al de legalidad tributaria, mismo que ya tiene rango constitucional además el principio de interpretación estricta del Derecho fiscal ya está en la ley, en consecuencia no es necesario elevarlo a rango constitucional, ya está en las leyes, si bien las exposiciones de motivos no dicen nada sobre las razones de su establecimiento sí se puede concluir que es un principio de derecho fiscal derivado de la legalidad tributaria, como se verá en el capítulo III, por lo tanto no puede ser cambiado por el Congreso de la Unión, no puede tener la aprobación siquiera de la Cámara de Diputados como órgano preferente para conocer de asuntos relativos a contribuciones o impuestos (artículo 72

constitucional inciso H), pues la interpretación estricta obedece a un mandamiento de rango constitucional.

Yo estoy a favor de la más amplia libertad del ciudadano, en el mismo sentido, Jorge Carpizo dice que: "La finalidad última de la interpretación constitucional debe ser proteger y defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y dignidad."¹¹⁴

Uno debe preguntarse también ¿Cuál es el propósito final de la Constitución, de la ley suprema, de la ley de leyes?, ¿Lo es el contenido del artículo 73 constitucional fracción VII que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto?, ¿Lo es la legalidad, proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31 fracción IV? Es difícil dar una respuesta pero repito, interpretando sistemáticamente la Constitución, no pueden ignorarse las garantías individuales, asimismo, como ya se ha dicho el poder público se ha instituido para beneficio del pueblo.

A través de una interpretación extensiva de la fracción VII del artículo 73 constitucional se pueden conculcar los derechos de los contribuyentes, la Suprema Corte ha sostenido el siguiente criterio: "Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional limite a la VII del mismo precepto, que faculta al Congreso a imponer contribuciones que

¹¹⁴CARPIZO, Jorge, op. cit. p. 61

sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aun federales que sean indispensables para cubrir el gasto público...(Semanao Judicial de la Federación, Sexta época, volumen XXVI, primera parte, página 35)¹¹⁵ Esta interpretación extensiva de la Constitución representa una absoluta violación de la propia Constitución, a través de ella se logra que el gobierno federal o poder público goce de la más ilimitadas facultades para establecer cualquier tipo de impuesto; en mi opinión el artículo 73 en su fracción XXIX, establece sobre qué se puede imponer, limitando a la Federación a imponer sobre los objetos a que se refiere dicha fracción, por lo que la fracción VII de dicho artículo, que establece la facultad de imponer contribuciones, debe entenderse en el sentido de que sobre los objetos permitidos, el Congreso de la Unión puede imponer la proporción a pagar, pues de otra manera no se entiende el porqué de su establecimiento, si el Congreso tiene facultades para imponer cualquier impuesto de acuerdo a la fracción VII que se comenta, entonces qué caso tiene establecer la fracción XXIX, en todo caso los impuestos más importantes por su monto, como la renta o el impuesto al valor agregado son los que deberían estar expresamente en la

¹¹⁵ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, op. cit. p. 183

Constitución y no lo están; por lo tanto la interpretación de la Corte que se ha transcrito llevaría a imponer en México un federalismo a la canadiense, lo que es absolutamente contrario a lo dispuesto por el artículo 124 constitucional. Y como dice Carl Schmitt la Constitución puede ser reformada, pero ello no quiere decir que las decisiones políticas fundamentales puedan ser suprimidas y substituidas.¹¹⁶ No se puede pasar por alto esta decisión de la Corte sobre todo por que no existe un razonamiento que explique cuál es la causa para considerar que la fracción XXIX no es una limitación, no explica la jurisprudencia cuál es entonces la naturaleza de esta fracción. Desde luego que con base en el artículo 135 constitucional es posible desconsiderar la opinión de Schmitt y se puede implantar en México un federalismo como el del Canadá, sin embargo el camino para hacerlo es el rígido que sanciona el artículo 135 constitucional y no el fácil atajo de la interpretación constitucional extensiva.

Resulta entonces difícil establecer qué finalidad debe prevalecer en la Constitución, sin embargo considero que la fórmula para conciliar esos distintos artículos se puede encontrar en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal que es el ordenamiento que creó al Tribunal Fiscal de la Federación y ella dice: "Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de dicha ley, que representa el primer paso para crear en México tribunales

¹¹⁶ SCHMITT, Carl, op. cit., p. 50

administrativos dotados de la autoridad -tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a situación orgánica- que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.”¹¹⁷ En consecuencia considero que existiendo en la Constitución interés público pero también derechos de los particulares corresponde a los órganos jurisdiccionales realizar las funciones de control en los casos concretos que se sometan a su conocimiento. Asimismo, se puede concluir que la interpretación estricta y sistemática de los elementos fundamentales de la contribución contenidos en la ley y en la Constitución son medios para cumplir con dichas finalidades.

3) LA INTERPRETACIÓN Estricta EN EL CÓDIGO FISCAL

a) El primer párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación ha sancionado un método de aplicación, haré un análisis del mismo para entender su correcta dimensión.

¹¹⁷ “Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación”, op. cit. p. 13

La fracción IV del artículo 31 constitucional ordena que las leyes fiscales deben ser proporcionales y equitativas de aquí se pueden extraer dos conclusiones la primera consiste en que toda contribución debe encontrarse sancionada por una ley y la segunda consiste en que las disposiciones secundarias deben ser proporcionales y equitativas, resultando entonces que para garantizar ese exacto ajuste a las leyes y observar la proporcionalidad y equidad el código fiscal contempla un método de estricta aplicación de las disposiciones que imponen cargas, lo que responde a la exigencia constitucional de que toda contribución debe derivar de la ley lo que sugiere entonces, en mi concepto, que una interpretación demasiado extensa como sucede en derecho civil no estaría respondiendo a las exigencias constitucionales; en el derecho civil por ejemplo se permite incluso la integración de la ley que responde a la exigencia de que ningún caso puede dejar de resolverse, en cambio en el derecho fiscal semejante exigencia no existe sino al contrario existen varios lineamientos constitucionales que deben obedecer las leyes secundarias por lo tanto una manera de garantizar la proporcionalidad y la equidad consiste en establecer un método de estricta aplicación del derecho, para no hacer inútiles las exigencias de proporcionalidad y equidad, además al establecer la Constitución en la fracción IV del artículo 31 "...que dispongan las leyes" nos está claramente señalando que en

materia fiscal rige el principio de legalidad y por lo tanto no puede integrarse la ley como sucede en derecho civil en que no sólo se permite que se interprete e integre la ley sino que se exige que ningún caso quede sin resolver, entonces para obedecer ese mandato que exige que las contribuciones sean reservadas a la disposición de la ley no se puede permitir un método de aplicación de la ley que no sea estricto pues sólo éste garantiza lo que ordena la Constitución, al respecto la jurisprudencia ha establecido lo siguiente: "APLICACIÓN Estricta. IMPUESTOS. En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen. El cobro que se haga sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales. Página 164, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apéndice 1917-1965, segunda sala."

Por lo tanto la interpretación de la ley debe ser estricta de otra manera no sólo se violaría el artículo 31 constitucional que exige que las contribuciones deben estar en ley sino que también se violarían las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales.

El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las

infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

La disposición contenida en este artículo merece un especial y cuidadoso análisis; como quedó ya explicado la Constitución exige que las leyes sean proporcionales y equitativas y, en mi concepto, para que se garantice tal disposición de la ley sólo se admite una aplicación estricta de las normas fiscales, desde luego sin exclusión de otros que en el caso concreto se hagan esenciales como el histórico y el sistemático, que en mi opinión no sólo se deben aplicar en el ámbito secundario sino que también deben regir en el ámbito constitucional pues ambas clases o niveles de normas están sujetos al mandato constitucional de legalidad. El primer párrafo de este artículo quinto contiene una expresión que es preciso analizar luego que utiliza el término “aplicación estricta” esto está dando un derecho a los gobernados, como quedó establecido en este mismo capítulo cuando me referí a la bilateralidad de las normas; esta disposición

establece pues un derecho para los gobernados y no sólo para los contribuyentes ya que en uso precisamente del derecho que da este primer párrafo, puede suceder que muchos gobernados ni siquiera lleguen a ser contribuyentes gracias a una aplicación estricta de la ley fiscal en relación con los sujetos u objeto, lo que puede llevar a la conclusión de que alguien no llegue a ser contribuyente por no encontrarse dentro de las estrictas hipótesis contenidas en la ley fiscal, en consecuencia ese derecho a la estricta aplicación de la ley se convierte, atendiendo al principio de bilateralidad de las normas, en una obligación para los gobernantes, sin embargo hay un inconveniente consistente en que no todos los sujetos de derecho público están contemplados en este supuesto; desde luego el poder legislativo no debe estarlo luego que es él precisamente quien ha expedido la norma en los términos transcritos, es él quien ha otorgado el derecho a una estricta aplicación de la ley, cumpliendo en mi concepto con el mandato constitucional de legalidad tributaria, por lo tanto corresponde al poder legislativo vigilar que las leyes, reformas, y adiciones en materia fiscal sean lo más exactas posibles de manera que haya nulo margen a la discrecionalidad por parte de los otros dos poderes, en consecuencia los sujetos, el objeto, la base y la tasa deben estar redactados óptimamente y cumplir con las exigencias de proporcionalidad y equidad para evitar que la autoridad exactora o incluso la jurisdiccional incumplan con los objetivos

propuestos por el legislador, sin embargo no resulta ocioso que al expedir el Código Fiscal, el legislador haya contemplado esta salvaguarda luego que no es infalible. En cuanto a los otros dos poderes la polémica se da luego que quien aplica la ley es el poder ejecutivo y quien la interpreta es el poder judicial, Servando J. Garza usa los términos en este sentido "Los agentes del fisco y algunos jueces timoratos ejercen su función llevados exclusivamente por la mira de aumentar los ingresos del Estado, mediante aplicación e interpretación arbitraria de las leyes fiscales..."¹¹⁸ existen entonces dos términos distintos de los cuales sólo se ha usado uno en este artículo, por lo tanto no se puede pasar por alto esta omisión ya que en los términos en que está redactado este artículo sólo se entendería que sus mandatos están dirigidos al poder ejecutivo ya que es éste quien aplica la ley, por lo que esta disposición debe ser más clara y disponer específicamente que también la interpretación sea estricta y no sólo la aplicación, luego que el término solo de aplicación puede dar lugar a que el poder judicial piense que no se encuentra obligado o contemplado en ese supuesto, por lo tanto este artículo debe comprender a la aplicación y a la interpretación, para dar mayor seguridad jurídica y hacerlo claro a quienes no comprenden del todo la técnica jurídica, quienes sí la comprenden desde luego estarán a lo que se ha dicho con respecto a la bilateralidad de las normas y la legalidad aplicable a toda autoridad.

¹¹⁸ GARZA, Servando J., op. cit. p. 8

Queda claro entonces que las normas fiscales deben ser proporcionales y equitativas y posteriormente las mismas deben ser aplicadas estrictamente por la autoridad administrativa o poder ejecutivo sin embargo quizá resulte innecesario proponer una reforma para establecer clara y específicamente que las normas también deben ser interpretadas estrictamente ya que si el poder ejecutivo no aplica estrictamente una norma fiscal, en otra instancia el poder judicial puede obligar a que esa aplicación sea estricta es decir puede decidir a través de una interpretación estricta que el ejecutivo actúe de manera estricta, así siempre existe la posibilidad de que este derecho se cumpla y ante una decisión injusta del ejecutivo, se puede plantear una controversia ante el poder judicial quien ineluctablemente deberá velar porque la actuación de la autoridad exactora sea apegada a lo estricto por lo que se puede deducir que esa interpretación judicial merece el calificativo de estricto, así aunque el artículo quinto del código no se refiera a la interpretación estricta, la misma queda tutelada por la jurisdicción que actuará en caso de que el poder ejecutivo no cumpla con la estricta aplicación. En apoyo a lo anterior se puede citar a Luis Recaséns quien dice: "Ahora bien, el juez debe atenerse no tanto al texto de la ley, sino sobre todo y principalmente a las valoraciones positivas en las que la ley está de hecho inspirada, y aplicar esas mismas estimaciones al caso singular. En fin de cuentas eso

es lo que se ha querido designar al hablar de equidad. La función estimativa no está reservada exclusivamente al legislador. Por el contrario, la función estimativa penetra y empapa todos los grados en la producción del Derecho. La función del juez en este sentido, aun manteniéndose, como debe mantenerse, dentro de la obediencia al orden positivo, es siempre creadora, pues se alimenta de un rico complejo de valoraciones particulares sobre los singular, las cuales pueden ser llevadas a cabo con autoridad solamente por el órgano jurisdiccional. La corrección en esas valoraciones es lo que constituye la equidad."¹¹⁹

Como ya quedó dicho la Exposición de Motivos del Código Fiscal¹²⁰ no se refiere a ninguna causa por la que se haya sancionado el método de interpretación estricta, pero este valor sí esta de cualquier manera sancionado, así, si la ley está inspirada en la valoración de que debe ser estricta para no comprender casos no específicamente contemplados por ella poco importa que no se refiere la disposición específicamente al órgano jurisdiccional, ya que es precisamente él quien ha de tutelar la valoración traducida en estricta aplicación ya que tarde o temprano el caso llegará a él y él mismo se verá obligado a compeler al ejecutivo a actuar estrictamente y para lograrlo debe también interpretar estrictamente, ahora bien no representa una contradicción el hecho de que el artículo 5º

¹¹⁹ RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad" op. cit. p. 437

¹²⁰ "Código Fiscal de la Federación 1982, Exposición de Motivos", México, SHCP, 1982, p. 11

del código postule la aplicación estricta y yo considere que en dicho término se incluya a toda autoridad ya que todo el derecho se basa en el principio de legalidad y por lo tanto toda autoridad debe acatar la ley y si una autoridad no cumple con la ley el órgano jurisdiccional debe compelerlo a actuar en el sentido de la norma por lo que su actuar merece el adjetivo de estricto pues obliga a actuar estrictamente.

El hecho de que el código se refiera a aplicación estricta y no a interpretación estricta, desde mi punto de vista también puede entenderse en el sentido de que una estricta aplicación en realidad poco tendría de interpretación, si algo se debe entender estrictamente no queda mucho lugar para interpretar, por ello yo uso estos términos como sinónimos, también la jurisprudencia los usa como sinónimos.

Riccardo Guastini sostiene que tanto los tribunales como las autoridades administrativas aplican la ley y nos dice: "En primer lugar, mientras el verbo "interpretar" concierne a cualquier sujeto (ya que cualquiera puede realizar una actividad interpretativa), el verbo "aplicar" concierne sólo a aquellos sujetos que se desempeñan en órganos llamados precisamente de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos." Agregando que: "Interpretación y aplicación son actividades que se ejercitan sobre objetos diferentes: hablando correctamente, la interpretación tiene como objeto no ya normas, como se

sostiene, sino más bien textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto (entendidas como el contenido de sentido de los textos normativos). Por tanto, la aplicación no coincide con la interpretación por la buena razón que la presupone o la incluye como una parte constitutiva."¹²¹

Un último punto importante de esta primera parte del artículo 5° consiste en que el mismo se refiere a "...disposiciones fiscales que establezcan cargas..." lo que me parece jurídicamente incorrecto ya que por disposiciones fiscales se entiende las leyes, reglamentos y acuerdos, sin embargo atendiendo al principio constitucional de legalidad tributaria el único ordenamiento que puede establecer cargas a los particulares es la ley, es ella la única que puede definir sujeto, objeto, base y tasa, por ello este primer párrafo del artículo 5° debe entenderse referido exclusivamente a la ley ya que no hay ningún otro ordenamiento que pueda imponer.

Con relación al término estricto, debo señalar la diferencia con el término restrictivo, ya que ambos son usados con frecuencia en la terminología legal, así para Francisco Pavón Vasconcelos, "La interpretación restrictiva, al contrario de la extensiva, reduce o restringe el alcance del texto de la ley para ponerlo acorde con la voluntad de ésta."¹²²

¹²¹ GUASTINI, Riccardo, "Estudios...", op. cit. pp. 9 y 10

¹²² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, op. cit. p. 97

Mientras que Luis Jiménez de Asúa establece que "En la interpretación restrictiva se reduce el alcance de las palabras de la ley por entender que su pensamiento y voluntad no consienten atribuir a su letra todo el significado que en ella podía contenerse."¹²³ Esta distinción doctrinaria también ha sido sancionada por la jurisprudencia, estableciendo al efecto lo siguiente: "APLICACIÓN ESTRICTA. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos. Página 163, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apéndice 1917-1965, segunda sala."

Por ello en la interpretación estricta de los elementos fundamentales de la contribución no se reduce el alcance de la ley ni se aplica lo más benéfico, simplemente la ley se aplica tal cual sin restringir su alcance pero sobre todo sin ampliarlo de manera alguna.

Por otro lado no se excluye, en tratándose de los elementos esenciales de la contribución, ya sea a nivel constitucional o secundario otros tipos de interpretación coherentes con el estricto, así la interpretación estricta tampoco debe entenderse de tal manera que resulte imposible entender la ley por lo tanto se debe de tomar en cuenta el contexto de cada disposición, en el capítulo I y III se transcribe la

¹²³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, op. cit. p. 72

jurisprudencia relativa a la interpretación sistemática, y en cuanto a otros métodos, es oportuno citar la siguiente tesis que considera la convivencia entre la interpretación estricta y otros métodos.

"LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de sus análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella una vez

desentrañado su alcance. Contradicción de tesis 15/99 Semanario Judicial de la Federación tomo X, diciembre de 1999p. 406”

Respecto de esta tesis deben de analizarse dos situaciones primero que el juzgador no ha dicho cuál de los métodos permite conocer la verdadera intención del creador de las normas por lo tanto al no señalar de manera específica y clara un método esta tesis no ayuda en mucho por lo tanto queda sólo especular que para conocer la verdadera intención del creador de las normas el método a que quizá se refiera la Corte sea el histórico sin embargo para efectos de esta investigación dicho método no es nada útil ya que en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación nada se dice sobre las causas o intenciones del legislador para establecer determinado método de interpretación, nada se dice tampoco en la exposición de motivos que introdujo la única reforma que hasta la fecha ha tenido el Código Fiscal de la Federación, por lo tanto esta jurisprudencia debe tomarse con las debidas reservas, pero para efectos de interpretar otras normas fiscales puede resultar útil.

b) El segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial el jueves 31 de diciembre de 1981 tuvo como novedad la introducción de un segundo párrafo al artículo relativo a la interpretación fiscal ya que el código anterior sólo contenía un párrafo en su artículo 11 relativo a la aplicación estricta de las normas de derecho tributario que establecieran cargas o señalaran excepciones. En este nuevo código se conserva, en el artículo 5º, la aplicación estricta pero se introduce la fórmula abierta para interpretar las demás disposiciones fiscales, este segundo párrafo del artículo 5º establecía: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas, pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este artículo."

Exactamente un año después, el viernes 31 de diciembre de 1982 se publica en el Diario Oficial una reforma al segundo párrafo del artículo 5º del código para quedar como hasta la fecha se conserva: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de

interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.” En la exposición de motivos correspondiente a la expedición del nuevo código exclusivamente se menciona que se establece la interpretación tal y como queda en el artículo 5º del código, entonces al menos se mencionó pero ninguna razón se da para exponer cuál es el motivo de este artículo, era de esperarse que al ser reformado el segundo párrafo de este artículo de manera tan inmediata, un año después, se dijera cuáles fueron los motivos de esta reforma sin embargo en la exposición de motivos de la reforma a este segundo párrafo de artículo 5º, en esta ocasión ya ni siquiera se hace mención alguna de haberse cambiado simplemente se omitió cualquier referencia al segundo párrafo de este artículo, lo que es muy criticable; si se expidió el nuevo código y esta disposición se cambia exactamente un año después era deseable una explicación pero, repito en esta exposición de motivos no se hace mención alguna a esta circunstancia.¹²⁴

En primer lugar debe decirse que la redacción, también habla de “...disposiciones fiscales...” lo que significa que aquí se incluye a la ley, siempre que no imponga cargas, a los reglamentos y a los acuerdos, los que, en concordancia con lo que se ha dicho, pueden ser interpretados ya que al no contener materia específica de imposición se puede aceptar que

¹²⁴ Ver “Código Fiscal de la Federación 1983, Exposición de Motivos”, México, SHCP, 1983

sean interpretados de manera que pueda alcanzarse una solución pero recordando siempre que esto siempre que no implique imposición pues en tal caso si no hay ley no hay tributo.

En segundo lugar creo que como quedó ya redactado con la reforma, el segundo párrafo del artículo 5° en realidad hace inútil a la disposición por dos circunstancias, en primer lugar este segundo párrafo se infiere, por una interpretación a contrario sensu, admisible totalmente en derecho fiscal, fácilmente se deduce que si el primer párrafo establece un método de interpretación estricta únicamente cuando se establecen cargas y se señalan excepciones, todas las demás disposiciones pueden interpretarse con cualquier método, así si el sujeto, objeto, etc. se aplica estrictamente y a ello se refiere específicamente el artículo 5° en su primera parte, se entendía claramente que todo lo demás se interpretaría con cualquier método, pues no se prohíbe la interpretación fiscal, sólo se limitó para el caso de las cargas; la otra circunstancia consiste en que de acuerdo al segundo párrafo original de este artículo sí existía un método definido de interpretación jurídica al establecer que las otras disposiciones fiscales se interpretarían de conformidad con los fines para los que fueron establecidas contradiciéndose al decir que se podría aplicar cualquier método de interpretación jurídica y en cuanto a la integración también la admitía atendiendo a los fines, por lo tanto, aunque redactado con cierta

contradicción, de acuerdo a este párrafo de corta vigencia sí existía un método de interpretación que era el teleológico, sin embargo este segundo párrafo es ya inútil por la circunstancia de que con su reforma ya no se estableció método alguno de interpretación al eliminar toda referencia a la teleología. El primer párrafo que se refiere a la interpretación estricta ha sido tratado de manera preponderante en el presente estudio, sin embargo el segundo párrafo no lo ha sido en virtud de que al dejar abierta la posibilidad de cualquier método da pocos elementos para usarlo como elemento de juicio, pues como he dicho cualquier método puede llevar a cualquier resultado.

Es esa la razón por la que poca referencia se ha hecho a este segundo párrafo ya que al igual que en derecho civil se habla de la interpretación jurídica pero no se dice cuál método de ella ha de usarse.

Otra circunstancia a analizar consiste en la mención hecha por este artículo a la integración, el mismo establece que se usará al derecho federal común para llevarla a cabo siempre que su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, en cuanto al derecho federal común Francisco Lerdo de Tejada comenta que: "No debe entenderse al derecho común exclusivamente referido al derecho civil, sino que debe interpretarse en el sentido de que todas aquellas situaciones que no puedan ser resueltas por la ley especial o el código en su caso, deben

resolverse en forma supletoria por las leyes específicas de cada materia y por los principios generales de derecho. Sería absurdo, en materia de sanciones fiscales, no recurrir a los principios del derecho penal, supletoriamente, por una interpretación estricta del término derecho común."¹²⁵

Sin embargo resulta difícil, decir cuál es esa naturaleza propia del derecho fiscal, al analizar en este mismo capítulo los artículos 22, 39 y 73 constitucionales esta circunstancia quedó ya manifestada y se concluyó que serán los tribunales quienes ejerzan una función de control en defensa y garantía del interés público y de los intereses legítimos de los particulares.

En virtud de la reforma a este segundo párrafo el método de interpretación ha quedado abierto y por lo tanto ha sido la jurisprudencia quien ha establecido los métodos específicos de interpretación:

"NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRUCTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical lógico,

¹²⁵ LERDO DE TEJADA, Francisco, "Código Fiscal de la Federación Comentado", México, Ed. Iies, 1977, p. 5

histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal. *Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX, abril de 1999, p. 573.*”

Considero que esta tesis es criticable desde el momento en que señala casi todos los métodos de interpretación, lo que considero no es técnicamente correcto pues tampoco establece el orden en que, en todo caso, dichos métodos deban irse adoptando, considero también que esta tesis contiene un error fundamental, ya que considera aplicable el método teleológico y como quedó ya debidamente analizado, la reforma del 31 de diciembre de 1982 derogó ese método de aplicación eliminando específicamente la parte que se refería a los fines de las normas, únicamente en ello consistió la reforma, por lo que esta tesis al haber omitido este análisis histórico resulta equivocada.

Al interpretar disposiciones constitucionales en materia fiscal no esencial o no fundamental se puede también optar en ese momento por escoger un método de interpretación, pero sí habrá que establecer que se podrán usar los diversos métodos pero en orden, el orden en que aparecen en la jurisprudencia que se acaba de transcribir considero es el correcto,

sin olvidar que esa jurisprudencia no especifica que tales métodos lleven un orden y aclarando que en la interpretación de normas secundarias de la materia fiscal el método teleológico puede plantear dudas sobre su procedencia, nada dice la exposición de motivos de la reforma al código sobre su derogación, por lo que resulta imposible decir si las consideraciones hechas para derogarlo valdrían también para omitir este método en la interpretación constitucional; en cuanto a la interpretación estricta tampoco dicen las exposiciones de motivos las razones para establecerlo pero, como se verá con detalle, en este caso sí hay elementos manifiestos que indican su procedencia como se analizará en el último capítulo.

De acuerdo a la jurisprudencia "Las otras disposiciones fiscales..." ha sido entendido como aspectos procesales:

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, INTERPRETACIÓN ESTRICTA DE SUS PRECEPTOS, NO OPERA TRATÁNDOSE DE DISPOSICIONES DE CARÁCTER PROCESAL. Si bien es verdad que el artículo 5º del Código Tributario Federal, señala que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, también lo es que se refiere a las normas en las que se establezcan cargas a los particulares; esto es, al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; situación que no acontece cuando el tema a dilucidar sea el relativo a la personalidad, porque el actor no anexe a su instancia copias

para las partes del documento con que la acredita; es decir aspecto puramente procesal y no de derecho sustantivo; por el contrario, el precepto en comento, prevé la posibilidad de interpretar las normas fiscales, con excepción de las señaladas en su primer párrafo, aplicando cualquier método de interpretación jurídica. Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Marzo de 1991, p. 126.”

Esta resolución está referida a los aspectos puramente procesales, esto es el artículo 5º segundo párrafo del código permite cualquier interpretación, excepto la teleológica, de las normas procesales. En cuanto al derecho procesal constitucional resulta que la Constitución contiene muy escaso derecho procesal fiscal, sí contiene la Constitución algunas reglas de proceso agrario, electoral y administrativo municipal pero el derecho procesal fiscal es muy exiguo.

En la doctrina Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga dicen que los procesalistas al estudiar la teoría de la interpretación no exponen una especial sobre las leyes procesales; ellos dan importancia a la interpretación histórica, establecen que: “Existen normas procesales que perdieron toda razón de ser histórica y no por eso el intérprete puede rechazar su aplicación, sino que debe señalarlas al legislador para las reformas oportunas. Otras pueden responder aún a las condiciones

actuales pero entendiéndose hoy de distinta manera que en épocas pasadas, no en cuanto a su contenido sino en cuanto a sus fines; y esto puede influir en los límites y forma de su aplicación.”¹²⁶ Resulta importante decir que esa interpretación histórica progresiva, según terminología de la Corte, no es aplicable en materia procesal fiscal, la reforma al segundo párrafo del artículo 5º la ha derogado concretamente, no se dice el porqué pero es evidente que si tal método fue particularmente derogado no se le puede seguir considerando como aplicable en la actualidad. Concluyen estos autores que “La interpretación del Derecho Procesal debe tomar como objetivo hallar en cada caso la solución que mejor satisfaga las exigencias del proceso como institución de Derecho Público. El intérprete, al adaptar la norma a la realidad judicial, ha de tener siempre presente cuál es el verdadero carácter de la función que se le ha encomendado y el límite de sus poderes para no desvirtuar ni rebasar éste con iniciativas que puedan colocarse más cerca de la actuación del legislador que de la del juez.”¹²⁷ Considero que ese verdadero carácter de la función jurisdiccional en el ámbito fiscal se ha expresado con toda claridad en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal: “Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de

¹²⁶ DE PINA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”, México, Ed. Porrúa, 1969, p. 26

¹²⁷ *Ibidem*, p. 27

dicha ley, que representa el primer paso para crear en México tribunales administrativos dotados de la autoridad –tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a situación orgánica- que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.”¹²⁸ En cuanto a la integración nos dicen estos autores que: “El legislador atiende a las exigencias de la integración del Derecho cuando al señalar las fuentes formales de éste agrega a la ley un orden de normas aplicables como supletorias, de acuerdo con la prelación que el mismo establece, que permite al Juez, en cualquier caso una decisión jurídicamente fundada. El Juez cuando cubre una laguna de la ley no crea norma jurídica, sino que sencillamente, aplica aquella que, según las previsiones del legislador, puede encontrar entre las que, con carácter subsidiario, está autorizado para utilizar.”¹²⁹ Me parece esta una muy acertada observación de los tratadistas ya que el juez fiscal sólo integra la norma procesal fiscal o los elementos no esenciales de la contribución porque así se lo ha autorizado el legislador, de otra manera su decisión puede ser infundada, se debe en materia procesal siempre llegar a una conclusión pues el artículo 17

¹²⁸ “Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación”, op. cit. p. 13

¹²⁹ DE PINA; Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José, op. cit. p. 27

constitucional, aquí sí, así se lo exige, en cambio en materia fiscal fundamental o esencial el juez no está obligado a interpretar hasta las últimas consecuencias, para actuar fundadamente debe atender al principio de legalidad en la imposición, lo que no le permite interpretar arbitrariamente los elementos esenciales de la contribución ni en la ley secundaria ni en la Constitución.

Los artículos constitucionales 73 fracción XXIX, 115, fracción IV, 122, C, Base Primera, fracción V, inciso b) y 131 pueden ser vistos desde el punto de vista de la competencia entre los Estados y la Federación sin embargo al contener objeto, al establecerlo resulta indudable que los mismos son preceptos fundamentales, esenciales de la contribución pues a través de ellos se establecerá el fundamento para imponer por lo tanto al establecer objeto su método de interpretación debe ser estricto y no abierto en atención al artículo 31 constitucional fracción IV que establece el principio de legalidad y en atención a otras consideraciones que quedarán expuestas con amplitud en el último capítulo, en el que se demostrará cómo los elementos esenciales de las contribuciones están relacionados con la legalidad y ésta lo está con la estricta interpretación.

Para resumir, entonces debe decirse que el presente trabajo hace especial referencia a la interpretación estricta y a aquéllos otros métodos que la complementan, por su relación con los elementos más importantes

de la contribución; a lo largo de esta investigación no se hace especial referencia al segundo párrafo del artículo 5º del código en virtud de contener una fórmula abierta, y por lo tanto indefinida, de interpretación; por otro lado la Constitución contiene escaso derecho procesal fiscal (artículos 73 fracción XXIX-H, 104 fracción I-B, 116 fracción V y 122, C. BASE QUINTA) El derecho fiscal substantivo es más abundante hay normas constitucionales que contienen objeto, que si bien también pueden verse desde el punto de vista de la competencia es indudable que señalan objeto de contribuciones lo que se desprende de su sola lectura pero sobre todo existen en la Constitución los elementos substantivos más importantes contenidos en la fracción IV del artículo 31, ellos son la proporcionalidad y la equidad mismos que son la base del sistema tributario que no pueden aceptar una interpretación abierta como se verá en el último capítulo.

Para concluir, merece especial atención el artículo 104 constitucional fracción I-B. Esta disposición hace referencia a la fracción XXIX-H del artículo 73 y a la fracción IV, inciso e) del artículo 122 de la propia Constitución, sin embargo esta última disposición se reformó en su totalidad –Diario Oficial del jueves 22 de agosto de 1996- por lo que su fracción IV inciso e), que se refería al tribunal contencioso administrativo y a su función jurisdiccional, ya no existe sin embargo el reformado artículo

122, C. BASE QUINTA es el que se refiere ahora a dicho tribunal y a dicha función. Cabe entonces hacer dos observaciones, primera es claro que el Constituyente Permanente omitió reformar el artículo 104 para adecuarlo al nuevo 122, segunda, considero que tratándose de una disposición procesal es válido usar métodos de interpretación distintos al estricto, por lo que haciendo una interpretación lógica, histórica y teleológica; en mi opinión el artículo 104 debe entenderse referido ahora al artículo 122, C. BASE QUINTA, de otra manera el Constituyente Permanente hubiera derogado expresamente la referencia hecha en el artículo 104 fracción I-B, cosa que no hizo. Ni la iniciativa de reforma ni los diarios de debates hacen referencia alguna a este asunto.

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS PARA LA INTERPRETACIÓN

CONSTITUCIONAL FISCAL

1) INTERPRETACIÓN ESTRICTA, OTROS MÉTODOS ACEPTABLES Y CONSIDERACIONES FINALES SOBRE EL DERECHO CIVIL

a) Interpretación estricta

Esta investigación ha hecho particular énfasis en que la interpretación estricta de elementos sustanciales del derecho fiscal obedece al principio de legalidad tributaria sancionado por el artículo 31 constitucional en su fracción IV, así al tener rango constitucional el principio de legalidad tributaria estimo que la interpretación estricta rige tanto para elementos sustanciales de la contribución contenidos en la propia Constitución y para aquellos elementos fundamentales contenidos en normas secundarias; en el presente apartado se analizarán disposiciones constitucionales, básicamente los principios de legalidad tributaria y fundamentación, así como algunas jurisprudencias que relacionan a la legalidad con la interpretación estricta lo cual es muy importante pues como quedó visto, sí, se establece en el Código Fiscal determinado método

de interpretación de los elementos esenciales de la contribución, sin embargo las exposiciones de motivos no aportan ningún elemento sobre la naturaleza o causa de tal disposición por lo que debe hacerse una relación entre dicho método y otros principios del derecho fiscal, específicamente el principio de legalidad tributaria. En la Constitución hay elementos esenciales de la contribución y aquellos principios, a saber legalidad tributaria y fundamentación están contenidos también en la propia Constitución, por lo tanto son útiles para su interpretación; también será importante este estudio en virtud de que hay jurisprudencia y doctrina que da los elementos de apoyo jurídico que considero permiten acreditar estas consideraciones, por otro lado, se analiza, y es este un punto muy trascendente, si la Constitución impone cargas en el sentido en que están consideradas por el Código Fiscal en su quinto artículo.

En primer lugar deben analizarse dos jurisprudencias que se refieren a la legalidad tributaria y a los elementos esenciales de las contribuciones, así la primera establece que:

"IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que

dispongan las leyes." No sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley; segundo sea proporcional y equitativo y tercero sea destinado al gasto público sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser, el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. 7ª época, 31 de agosto de 1976, p. 90"¹³⁰

Esta tesis exige que los elementos esenciales de las contribuciones estén en ley en atención al artículo 31 fracción IV, así se puede ver claramente que la Corte no necesita hacer referencia alguna a la interpretación estricta o a cualquier otro método, simplemente considera que la legalidad, y la legalidad por sí sola, requiere que los elementos esenciales estén en ley, por otra parte refiriéndose a los elementos esenciales dice "...como pueden ser, el sujeto , objeto, base, tasa y época

¹³⁰ "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia en Materia de Impuestos 1917-1985", México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1985, p. 111

de pago...” de lo que se deducen dos cosas: primero que no restringe a los elementos esenciales de la contribución, considera que hay otros además del sujeto, objeto, etc. Yo considero que la proporcionalidad y la equidad, por ejemplo son esenciales, son ellos los medios fundamentales para imponer cargas y los mismos también deben estar reflejados en la ley secundaria como elementos esenciales y la manera como se ven reflejados es a través de las tasas o tarifas establecidas en ley; desde luego que la constitucionalidad de tales tasas y tarifas debe analizarse a la luz de los comentarios vertidos en el segundo capítulo de este trabajo, esto es se debe interpretar estrictamente la tasa o tarifa sin embargo tal interpretación presupone que se haga un análisis de constitucionalidad de las mismas y una vez que las mismas sean consideradas constitucionales por ser proporcionales y equitativas se puede proceder a su aplicación estricta; segundo, es de hacerse notar la coincidencia de términos entre esta jurisprudencia y lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 5º del código, así de acuerdo con la jurisprudencia, la legalidad exige que los sujetos, su objeto y, en general, sus elementos esenciales se encuentren en ley, mientras que aquél refiere que la interpretación estricta se aplica respecto de los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, de esto se puede concluir que la interpretación estricta está íntimamente relacionada con el principio de legalidad; Estas disposiciones: la jurisprudencia y el artículo

5° se refieren ambas a elementos esenciales. Mientras que en la disposición jurisprudencial se les ve desde el punto de vista de la legalidad en el código se exige su estricta interpretación, sólo queda concluir que deben interpretarse estrictamente las disposiciones que se refieren a elementos esenciales de la contribución, que estén contenidos en la Constitución pues el principio de legalidad tributaria sí tiene rango supremo y debe en consecuencia regir en su propio ámbito, el constitucional, así que considero que aun si el código nada dijera sobre interpretación se podría concluir que en lo que toca a elementos esenciales debe regir la estricta en atención al principio de legalidad, mientras que en el ámbito constitucional también regiría en atención al mismo principio, ya que como se ha estudiado la Corte acepta la interpretación sistemática de la Constitución. Así sólo queda reiterar la relevancia de esta tesis pues la Corte vincula a la legalidad y a los elementos esenciales con la sola invocación de la fracción IV del artículo 31 por lo que no existiendo entonces en la exposición de motivos del código fiscal referencia alguna a las causas de establecimiento del método estricto creo que las mismas se pueden extraer de las consideraciones hechas.

Otra tesis de la Corte ya reproducida en el capítulo I, 1), a), se refiere a que: "El principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

impone el deber jurídico de establecer en un acto formal y materialmente legislativo los elementos esenciales de una contribución, con la finalidad de evitar la arbitrariedad de la autoridad exactora." Esta resolución también hace explícita la idea consistente en que de acuerdo al principio de legalidad, en un acto legislativo, deben establecerse los elementos esenciales de la contribución, agregando que tal exigencia se hace para evitar la arbitrariedad de la autoridad exactora.

Ahora bien se ha establecido la relación entre los elementos esenciales de la contribución y la legalidad tributaria, falta ahora establecer la relación explícita entre la legalidad y la interpretación estricta, al respecto también se tomará como elemento de apoyo a la jurisprudencia:

"APLICACIÓN Estricta. IMPUESTOS. En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen. El cobro que se haga sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales. Página 164, Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, apéndice 1917-1965, segunda sala."

Resulta claro que la interpretación estricta no está aislada, la garantizan en caso de violación a la misma los artículos 14 y 16 constitucionales por lo que si tal transgresión se da, se estaría conculcando

el principio de legalidad, carecería entonces tal mandato de fundamentación; si una ley ha sancionado un método de interpretación determinado y el mismo no se sigue se viola la garantía de fundamentación y en consecuencia la de motivación, pero ¿cómo saber si se viola tal garantía si precisamente se permite la interpretación? estimo que tal vez determinar ello sea dificultoso en otras materias pero no en derecho fiscal pues el método es uno de los más simples el estricto y si no se respeta, considero, la violación de la garantía será notada de inmediato. Expone pues esta jurisprudencia la relación que hay entre la legalidad y la interpretación estricta de manera clara.

Existe otra jurisprudencia que sin referirse a la interpretación estricta específicamente, establece también la relación entre la fundamentación y la aplicación de la ley:

"IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Si bien es cierto que el artículo 31 constitucional, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola las de los 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia al mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de persona alguna, por lo que sí la Suprema Corte dijera que el poder judicial no es el

capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos contra las leyes, en todos los casos en que se reclamara alguna otra violación. Quinta época, segunda sala, 1939, tomo LXI, p. 2922”

Es importante esta jurisprudencia ya que establece la idea desarrollada pero en el ámbito constitucional, estimando que si se viola la proporcionalidad y la equidad consagrada en el artículo 31 constitucional se violan las garantías de motivación y fundamentación, si bien no reproduce la forma en que la proporcionalidad y la equidad se estarían violando, si queda claro que su aplicación exacta está en relación con la fundamentación. Por lo tanto debe decirse que la fundamentación si guarda relación con la interpretación, por ello es importante tener en cuenta estos principios al interpretar la Constitución en la materia fiscal; si bien la Corte ha establecido jurisprudencia señalando diversos métodos de interpretación de la Constitución como se vio, considero que en materia fiscal deben regir métodos especializados a esta rama del derecho, concretos, que sirvan a esta materia pues no se puede violar la legalidad, esos métodos son el histórico y el sistemático, estimo entonces que del catálogo que da la Suprema Corte el derecho constitucional fiscal debe

tomar sólo al histórico y sistemático; agregando a estos métodos, para la interpretación de la materia fiscal contenida en la Constitución al método estricto para los elementos sustanciales contenidos en la Constitución pues el mismo tiene origen en el principio de legalidad tributaria que debe regir en el propio ámbito constitucional en atención a una interpretación sistemática; considero insostenible que el principio de legalidad sólo tenga efectos a partir de las normas secundarias, debe regir pues a la propia Constitución.

En cuanto al apoyo doctrinario debe citarse a Horacio A. García Belsunce quien dice: "En el derecho tributario, quizás más que en otras ramas del derecho, asume primordial importancia el texto expreso de la ley para la función interpretativa, atento al principio de la *legalidad*, como fuente única y exclusiva de la imposición, que exige que sólo por norma expresa de la ley puede nacer la obligación tributaria y que no hay en consecuencia, impuesto sin ley expresa que lo determine."¹³¹ Continúa diciendo este autor "Es la certeza y el principio de la legalidad como fuente única y exclusiva de la imposición, lo que nos mueve a sacrificar, si es necesario, el principio financiero de la igualdad de los contribuyentes y admitir las consecuencias desfavorables para el fisco por el hecho de que esas formas o relaciones nuevas escapen al ámbito de la ley. La garantía

¹³¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "La Interpretación de la Ley Tributaria", Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1959, p. 26

de los contribuyentes de que no serán sujetos de obligaciones tributarias en tanto por disposición de la ley no pueda atribuírseles los hechos o actos de la vida real que constituyen el presupuesto previsto por la ley como objeto de la imposición, está por encima de los intereses fiscales y por ello volvemos a repetir que no puede haber tributo sin ley y no se puede por vía de interpretación modificar la integración del hecho imponible definido por la ley, pues los habitantes o ciudadanos como tales, antes que como contribuyentes, tienen el legítimo derecho a la protección de su libertad, de su honra y de su patrimonio.”¹³² Agrega además que “El respeto al principio de la legalidad y la certeza del tributo que es su consecuencia, impide aceptar interpretaciones que pretendan adecuar la norma tributaria o extender o reducir el campo de su aplicación de acuerdo a lo que convenga al orden jurídico positivo en un momento determinado.”¹³³ Considero muy importante señalar que en la Constitución como ley que es debe regir el principio de legalidad abarcando a todas aquellas situaciones fiscales que tengan un carácter fundamental, el régimen de la legalidad empieza desde la misma Constitución y no a partir de normas secundarias por ello la propia ley suprema debe obedecer a su texto expreso.

Es importante mencionar que en las conclusiones de la obra de este autor también acepta que la ley tributaria puede usar otros métodos

¹³² Ibidem, p. 39

¹³³ Ibidem, p. 46

atendiendo a su fin a través de un criterio lógico y razonable sin embargo hace la advertencia consistente en que "El principio de la legalidad base de la imposición y las garantías constitucionales de los derechos de los habitantes, son los límites infranqueables donde debe detenerse todo proceso interpretativo."¹³⁴ Es decir, acepta la interpretación funcional y económica siempre que la norma tributaria sustantiva y penal no se extienda a otros supuestos que los previstos en su texto.

Carlos E. Padrón Amaré se refiere a los criterios interpretativos de la ley tributaria *in dubio contra fiscum e in dubio pro fisco* diciendo que entre estas dos posiciones extremas cabe "una posición intermedia denominada, interpretación estricta de la norma tributaria, en virtud de ella, la ley impositiva se analiza sin preferencia alguna por uno de los sujetos de la obligación fiscal. Se estudia la norma tributaria por la norma misma."¹³⁵ Es importante señalar que este autor también considera que este método no es el único aceptable, admitiendo los criterios lógico, histórico, sistemático, progresivo y teleológico. Establece este autor que: "El principio de la legalidad en materia tributaria supone una interpretación literal del texto legal o, por lo menos, una estricta interpretación literal de las normas sustantivas fiscales, entendiendo por tales aquellas que establecen los

¹³⁴ Ibidem, p. 72

¹³⁵ PADRÓN AMARÉ, Oswaldo y PADRÓN AMARÉ, Carlos E., "La Interpretación de la Ley Tributaria", Caracas, Ed. Jurídica Venezolana, 1976, p.37

objetos impositivos con todas sus particularidades. Por supuesto que esta afirmación sólo es válida para normas sustantivas fiscales; por el contrario, es admisible el empleo de cualesquiera elementos interpretativos, en la hermenéutica de las normas fiscales adjetivas."¹³⁶ Si bien se dijo que este autor también aceptada otros métodos de interpretación, en su obra sólo desarrolla el método económico de interpretación de la ley tributaria sin embargo al final lo desecha considerando que: "Su aplicación resulta muy dudosa, máxime si tomamos en consideración que los principios de legalidad y certeza adquieren en nuestro sistema jurídico-positivo "rango constitucional"."¹³⁷

Francisco Lerdo de Tejada al hacer comentarios relativos a la aplicación estricta de las normas de derecho tributario establece que: "El principio citado previene en forma contundente que la aplicación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia de la situación jurídica sujeta al tributo, o en otras palabras , el tributo sólo debe existir en virtud de la ley. Tomando en consideración el principio de legalidad, no es posible por vía de interpretación o de integración analógica, crear obligaciones, tributarias, así como modificar las ya existentes."¹³⁸ Este otro autor hace la relación entre el principio de legalidad y la interpretación estricta de manera clara;

¹³⁶ Ibidem, p. 43

¹³⁷ Ibidem, p. 47

¹³⁸ LERDO DE TEJADA, Francisco, op. cit. p. 21

estimo entonces que a la jurisprudencia ha faltado concluir la idea, pues se expuso cómo en unas tesis relaciona a la legalidad con los elementos esenciales de la contribución y en otras relaciona a la legalidad con la interpretación estricta, por lo tanto opino que la idea existe, esto es, la interpretación estricta de los elementos fundamentales de la contribución tanto en la ley secundaria como en la Constitución, está relacionada con la idea de legalidad, por lo tanto la interpretación estricta de los elementos fundamentales de la contribución contenidos en la Constitución, a saber sujeto activo, pasivo, objeto proporcionalidad y equidad deben ser interpretados de manera estricta en atención a propio principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional y en atención a la garantía constitucional de fundamentación y motivación, repito, estimo que esta orientación está contenida en la jurisprudencia sólo hace falta ordenarla y explicarla. La exigencia de una interpretación estricta como consecuencia de la legalidad tributaria pienso ha quedado claramente entendida por la doctrina respecto de las leyes secundarias no así en la Constitución y es lo que este trabajo aporta, pues esa exigencia de legalidad tributaria, fundamentación y motivación tiene rango constitucional y por lo tanto es suprema y aplicable a sus preceptos entre sí como quedó explicado al hablar de la interpretación sistemática de la Constitución.

b) El establecimiento de cargas en la Constitución

Otra cuestión de mucha importancia es la relativa al establecimiento de cargas en la Constitución, en virtud de la importancia de la estricta interpretación y su relación con los elementos substanciales de la contribución, así debe dilucidarse si la Ley suprema contiene sujeto u objeto, etc.

Es indudable que la Constitución sí establece cargas pues el artículo 31 fracción IV, 73 fracción VII y el 90 se refieren a los sujetos, mientras que los artículos 73 fracción XXIX, 115 fracción IV, 122, C, BASE PRIMERA, fracción V, inciso b) y 131 establecen objeto; desde luego que las disposiciones que se refieren al objeto también pueden ser vistas desde el punto de vista de la competencia entre la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios pero resulta indudable que al referirse a un objeto el mismo supera su carácter de mera norma de competencia para adquirir también el de una norma que se refiere y establece, en consecuencia, objeto, sí claro por medio de esas normas se define la competencia pero al no haber otras que digan explícitamente cuál es el objeto de las contribuciones el mismo tiene una naturaleza esencial en la determinación de la contribuciones, esto es, dichos artículos contienen elementos

esenciales de la contribución, definen situaciones que van a generar el pago del impuesto, son la circunstancia que dará lugar al pago del impuesto,¹³⁹ están contenidas en los artículos que se transcribieron, tales circunstancias serán la elaboración de determinado producto (tabaco, gasolina, cerveza, etc.) o la realización de un acto (la propiedad inmobiliaria, el comercio exterior, etc.) así estas disposiciones contienen objeto y en todo caso si se les quiere ver desde el punto de vista de la competencia, es a través de tales disposiciones y sólo a través de ellas que las autoridades competentes podrán fijar objeto de contribuciones por lo tanto todas estas disposiciones sí contienen objeto no creo aceptable considerar que su carácter de objeto aparezca sólo hasta que se legisle determinado impuesto con fundamento en ellas, el objeto pues está presente en la Constitución y sirve desde luego para fijar la competencia.

Por lo que hace a la base como cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto,¹⁴⁰ es oportuno hacer los siguientes comentarios; entendida la proporcionalidad como se ha hecho en esta investigación, la Constitución no contiene base. Pero si por el contrario se interpreta a la proporcionalidad como capacidad contributiva, entonces aquélla puede representar una carga, pero repito yo no considero que la

¹³⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", México, Ed. Porrúa, 1979, p. 111

¹⁴⁰ Idem

Constitución contenga base pues no creo la proporcionalidad se refiera a la capacidad contributiva, como quedó expuesto en el segundo capítulo.

En cuanto a la tasa o tarifa, tampoco contiene la Constitución una definida pero para mí es indiscutible que la proporcionalidad y la equidad son los elementos infaltables para establecer tasa o tarifa, una ley que establezca una contribución sólo puede hacerlo de manera proporcional y equitativa, así, si bien la proporcionalidad y la equidad no establecen tasa definida sí son los elementos que la fundamentan y por lo tanto los mismos deben ser interpretados de manera estricta para no violar la legalidad tributaria y la fundamentación.

Otro punto a tratar consiste en el hecho de que las cargas no están limitadas al sujeto, objeto, base, tasa y tarifa. La Constitución además, de lo sujetos y objeto, sí tiene materia de interpretación, ya que el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la tarifa no son las únicas disposiciones susceptibles de interpretación estricta, no son los únicos elementos substanciales o fundamentales de la contribución, así por ejemplo es de analizarse la redacción del artículo 5º del código que claramente establece que: "...Se considera que..." por lo que esta disposición sólo dice cuáles son esos elementos principales que establecen cargas sin que sean los únicos, esta opinión tiene elementos jurídicos de apoyo ya que existe una resolución que dicta lo siguiente:

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 5º DEL. El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, determina: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal." Al señalar el artículo antes transcrito que, "se considera que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa", el legislador sólo precisa en forma enunciativa mas no limitativas los supuestos en que las disposiciones fiscales deben considerarse por quien las interpreta como de aplicación estricta, siendo por tanto la primera parte del dispositivo de cuenta el género y la segunda, la especie. Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII, Marzo de 1994, p. 326"

Así, si se toma esta jurisprudencia como ejemplo es indudable que la Constitución, sí tiene materia de interpretación, pues sí establece cargas además de sujeto y objeto, la Constitución, se refiere a la proporcionalidad

y a la equidad mismo principios que estimo son la especie dentro de los supuestos que deben de interpretarse de manera estricta, ya que como se vio este artículo sólo enuncia a las disposiciones que imponen cargas y dos de las disposiciones que imponen cargas de manera indubitable son la proporcionalidad y la equidad, sólo mediante ellas, mediante su observancia se puede imponer, la ley debe ser proporcional y equitativa.

c) Otros métodos aceptables de interpretación

Ya me he referido en muy diversas partes de este trabajo a la interpretación sistemática y a su procedencia en la interpretación del derecho fiscal tanto en los niveles secundarios como en el constitucional, asimismo quedó de manifiesto que la interpretación histórica es también un elemento invaluable en la interpretación fiscal ya sea secundaria o constitucional aunque desafortunadamente el método histórico en cuanto al análisis del Código Fiscal ha aportado escasos elementos para dilucidar cuál fue la razón para establecer determinado método de interpretación, tampoco se encontró elemento alguno de juicio respecto de la única reforma que ha tenido el artículo 5º, pero sí ha sido útil esta interpretación para analizar la génesis de nuestra Constitución y muy importante también ha sido este método para establecer las diferencias entre el derecho fiscal

y el civil precisamente en el siguiente apartado se analizará el origen civil de una parte del artículo 14 constitucional y cómo esa misma disposición civil ha sido relacionada por la jurisprudencia con el artículo 17 constitucional.

En el ámbito secundario debe decirse que una norma y los principios que en ella se postulan no pueden considerarse de manera aislada, hacerlo así impediría cualquier lectura del derecho por ello las normas deben ser interpretadas, entendidas en su contexto al respecto ha establecido jurisprudencia la Corte:

“LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRUCTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar sus rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el

ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico, sin que ello implique que en materia impositiva, una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional. Tesis de Jurisprudencia 18/91, aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal, 15 de abril de 1991”

Esta jurisprudencia es trascendente en virtud de referirse también a las normas constitucionales por lo que la Corte da por sentado que la interpretación sistemática opera también en el ámbito constitucional. Esta tesis resulta interesante ya que establece cómo la interpretación estricta y la sistemática pueden convivir perfectamente; en este trabajo al analizar la proporcionalidad y la equidad se hizo una interpretación estricta de tales términos pero sin considerarlos de manera aislada. Por otro lado estimo que el punto más relevante para este trabajo esta contenido en la expresión de que los preceptos deben interpretarse en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen y en función a los demás ordenamientos que integran el ordenamiento jurídico, entonces estimo que

al interpretar los preceptos constitucionales fiscales que se refieren a los elementos esenciales de la contribución es válido aplicar la legalidad tributaria para entenderlos estrictamente, esto es una interpretación sistemática.

Existe también jurisprudencia específica referida a la interpretación sistemática de la Constitución:

“Las reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene ni puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede decir que algunos de sus estatutos no deban observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un orden jurídico determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional; es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además siendo “la Ley suprema de toda la Unión”, únicamente puede ser modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contienen en el artículo 135 constitucional, y

únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla.

Amparo en revisión 8165/62, 22 de marzo de 1972. Semanario Judicial de la Federación, séptima época, vol. XXXIX, primera parte, pp. 22-23."

La interpretación estricta considero puede considerarse como una regla del sistema fiscal, desde luego que como se ha dicho, otros principios como la legalidad y la fundamentación ayudan a sostener la interpretación estricta. Otro argumento a considerar consiste en la igualdad, cómo justificar que normas fiscales que establecen elementos fundamentales se interpreten con métodos diversos según se trate de una norma fiscal constitucional o secundaria, donde existe la misma razón debe regir la misma disposición, creo que la diversidad del método no puede sostenerse, se puede sostener la diversidad de método por las diversas materias que existen en el orden jurídico mexicano incluso como quedó visto dentro del propio derecho fiscal existe diversidad de método según se trate de disposiciones substantivas o procesales, pero estimo que es imposible sostener que una norma de distinta categoría pero de la misma clase pueda interpretarse de modo diverso, debe imperar el mismo método, nada indica que no sea así, si existen normas de la misma

naturaleza debe imperar idéntico método de interpretación, debe haber igualdad, armonía entre las leyes relacionadas.

Establecer un principio es el principal objetivo de esta tesis, este trabajo no plantea reformas o adiciones, ya se explicó el porqué, Rolando Tamayo y Salmorán explica con respecto a esto: "Que los juristas realmente deduzcan proposiciones normativas a partir de principios o que simplemente arreglen su doctrina en forma deductiva para reforzar su validez, es un problema muy importante de la ideología de la jurisprudencia dogmática y de la ciencia en general."¹⁴¹ Por ello este trabajo sostiene que la Constitución debe interpretarse estrictamente, cuando se trate de elementos substantivos contenidos en la misma y sin exclusión de otros métodos que puedan ser aplicables al caso concreto, a saber el histórico y el sistemático. Desde luego que hay muchos principios que no están regulados pero ello no les quita su valor intrínseco, ya mencioné que algunos postulados fundamentales de derecho se encuentran sólo en disposiciones aisladas, como en el código civil o en los artículo 3º y 130 constitucionales, así el inicio de la vigencia de una ley o cuando una ley deroga a la anterior o la simple obligación de cumplir con los pactos o de obedecer a la ley sin pretexto alguno están contemplados de manera parcial, es decir sólo en un ordenamiento aislado. Sin embargo

¹⁴¹ TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "La Jurisprudencia y la Formación del Ideal Político", op. cit. p. 119

esta tesis goza de una característica, lo que propone, sí está contemplado por las leyes, la estricta aplicación de las leyes sí está sancionada por leyes secundarias pues han obedecido al principio de legalidad tributaria y en cuanto a la interpretación de la propia Constitución también es aplicable la estricta pues la legalidad tributaria rige en su propio ámbito.

El problema que plantea este trabajo creo que es interesante, ya se analizó el hecho de que la Constitución no tiene normas para interpretarse a sí misma, y obviamente no tiene ningún referente normativo superior, por ello se debe acudir a las propias normas contenidas en la Constitución, a saber el principio de legalidad tributaria, la fundamentación y la motivación, principios que la jurisprudencia ha relacionado con la interpretación estricta. Por último la Constitución no desconoce los principios, con relación a las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad se establece que la declaración de invalidez no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales aplicables de esta materia, (artículo 105 constitucional fracción III párrafo segundo)

En el caso que nos ocupa el principio de interpretación estricta es válido en el ámbito constitucional, cuando se trate de disposiciones que se refieren a elementos fundamentales de la contribución, además de que la interpretación estricta como ha establecido la jurisprudencia está vinculada

a la legalidad tributaria precepto éste que tiene rango constitucional, entonces en atención a la interpretación sistemática y a la legalidad tributaria, las normas constitucionales fiscales que contienen derecho substantivo deben interpretarse estrictamente.

Entonces se puede concluir que se ha cumplido con el objetivo de esta tesis que consistió en dilucidar si la Constitución puede interpretarse estrictamente, se concluye que sí pues la interpretación estricta está ligada a la legalidad tributaria que tiene de rango constitucional.

Se podría pensar que aceptar una interpretación estricta de los elementos substanciales de la Constitución acarrearía graves perjuicios al fisco, pero en realidad habrá que pensar que el amparo no tiene efectos generales, por lo tanto sólo una persona se verá beneficiada por juicio, las sentencias en amparo son relativas.

Una vez que ha quedado expuesto con detalle cómo las leyes no pueden analizarse de manera aislada sino que en su interpretación debe tomarse en cuenta el sistema del que forman parte, es prudente reiterar que la interpretación a contrario sensu es aceptable en Derecho fiscal, al igual que la interpretación sistemática, sin embargo respecto de aquélla vale la pena hacer algunas precisiones. El autor Adolfo Arrijo Vizcaino estima que el método de interpretación a contrario sensu es de utilización válida dentro de la disciplina fiscal a condición de que se respeten los

lineamientos de la interpretación estricta,¹⁴² yo estimo que simplemente este autor le da nombre a una operación mental, más que un método yo considero al contrario sensu como un razonamiento que no merece el calificativo de método de interpretación; afirmar, luego de interpretar a contrario sensu la Constitución, por ejemplo que el artículo 8° de la misma excluye a los extranjeros del derecho de petición en materia política me parece que es una tautología, es bastante obvio, tan obvio como decir: "Si juegan Boca Juniors y River Plate y nos informan que uno de ellos ganó, automáticamente tenemos la certeza de que el otro perdió. Todas estas actitudes son aplicaciones de leyes lógicas antiguas y muy conocidas, pero que tienen sonoros nombres en latín y se disfrazan con cierto empaque académico cada vez que un texto de lógica nos la propina."¹⁴³ Por ello yo no le daría el nombre de método de interpretación a esta operación mental, pero desde luego que estoy de acuerdo en su utilización en toda materia y en todo nivel.

d) Consideraciones finales sobre el derecho civil. El artículo 17 constitucional.

Brevemente me referiré al derecho civil, ya en el primer capítulo se hizo un análisis exhaustivo del mismo así que en el presente apartado sólo

¹⁴² ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, op. cit. p. 314

¹⁴³ ECHAVE, Delia Teresa et al, "Lógica, proposición y norma", Buenos Aires, Ed. Astrea, 1995, p. 25

se mencionará como elemento de apoyo para sostener cómo el derecho fiscal es diverso y por lo tanto sus métodos no pueden ser iguales.

El artículo 14 de la Constitución se refiere específicamente a la interpretación y a la integración mediante principios, se exige y se garantiza una resolución apoyada incluso en principios generales de derecho; el derecho fiscal no admite de ninguna manera tales postulados, el artículo 31 fracción IV de la Constitución se refiere a la ley, sólo se pueden establecer impuestos por ley, por lo que es indudable que la interpretación de una y otra rama del derecho son enteramente diversas; sólo debe reiterarse la confusión que considero existe respecto de esta situación pues llegar a una conclusión de manera indefectible es un postulado de derecho civil, en fiscal no se interpreta hasta el extremo, sí, el juez resuelve pues si ha conocido del asunto no puede dejarlo en la indefinición, lo que sucede es que su resolución tratándose de cargas o elementos fundamentales de la contribución no está basada en un ejercicio exhaustivo de interpretación y mucho menos de integración, el artículo 31 la prohíbe. Es tal la influencia del derecho civil en otras ramas del derecho que se ha utilizado como referencia de interpretación constitucional, al respecto existe la siguiente tesis del Pleno de la Corte:

"INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN. ANTE LA OSCURIDAD O INSUFICIENCIA DE SU LETRA DEBE ACUDIRSE A LOS MECANISMOS QUE

PERMITAN CONOCER LOS VALORES O INSTITUCIONES QUE SE PRETENDIERON SALVAGUARDAR POR EL CONSTITUYENTE O EL PODER REVISOR. El propio artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza, frente a la insuficiencia u oscuridad de la letra de la ley, utilizar mecanismos de interpretación jurídica. Al desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el Poder Revisor. Así, el método genético-teleológico permite, al analizar la exposición de motivos de determinada iniciativa de reforma constitucional, los dictámenes de las Comisiones del Congreso de la Unión y el propio debate, descubrir las causas que generaron determinada enmienda al Código Político, así como la finalidad de sus inclusión, lo que constituye un método que puede utilizarse al analizar un artículo de la Constitución, ya que en ella se cristalizan los más altos principios y valores de la vida democrática y republicana reconocidos en nuestro sistema jurídico. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, abril de 1998, tesis P. XXVIII/98, p. 117*”

Es indudable que esta tesis es útil en la interpretación constitucional del derecho fiscal, sin embargo lo que es sumamente criticable es el hecho consistente en que se diga que el propio artículo 14 constitucional autoriza la interpretación jurídica; ello es verdadero, pero falso en el contexto en

que lo usa el pleno de la Corte puesto que el artículo 14 autoriza, frente a la insuficiencia de la ley, la interpretación pero se refiere tal artículo al derecho civil no a la interpretación de la propia Constitución, obviamente no cuestiono la facultad de la Corte para interpretar la Constitución y tampoco el método que establece en esta tesis, el mismo es valioso para el entendimiento del derecho fiscal sin embargo la referencia al artículo 14 es inaplicable. Además el artículo 14 permite la integración situación que no menciona la Corte.

Precisamente usando este método genético-teleológico se llega a la convicción de que el derecho fiscal tiene métodos de interpretación diversos al derecho civil. El cuarto párrafo del artículo 14 constitucional no proviene de la Constitución de 1857 sino que su origen se encuentra en el artículo 20 del código civil de 1884 y en el artículo 20 del código civil de 1870, mismos que decían "Cuando no se pueda resolver una controversia judicial ni por el texto ni por el sentido natural o espíritu de la ley deberá decidirse según los principios generales de derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso." Así queda claro que: "Los legisladores de 1870 y 1884 y del Congreso Constituyente autorizaron al juzgador para que en caso de laguna y ante el deber de resolver la controversia sin poder alegar esta insuficiencia de la ley aplicara los

principios generales del derecho.”¹⁴⁴ En consecuencia es irrefutable que esta disposición tiene un origen totalmente civilista y, hecha su introducción en la Constitución de 1917, se dirigió también al derecho civil de manera específica, así de ser un derecho civil se convirtió en garantía individual, pero, repito al elevarse a rango constitucional se le siguió dando un enfoque civilista no se generalizó la disposición para todo ámbito o rama del derecho por lo tanto haciendo una interpretación histórica o si se quiere genético-teleológica es indiscutible que esta disposición no puede abarcar de ninguna manera al derecho fiscal, el mismo no está incluido dentro del texto de este artículo y tampoco está dirigido a interpretar la Constitución como sostiene la jurisprudencia que se ha transcrito, por lo tanto el derecho fiscal tiene un método propio de interpretación y no acepta cualquier método como en civil pues no lo ordena así el artículo 14 pero, sí ordena en cambio la Constitución que se apeguen las contribuciones al principio de legalidad tributaria.

En cuanto al artículo 17 constitucional el mismo puede relacionarse con la necesidad de resolver las controversias pues exige que la resoluciones deben ser hechas de manera pronta, completa e imparcial, lo cual puede vincularse con el artículo 14, sin embargo debe reiterarse que históricamente la interpretación proviene de los códigos civiles, mientras que el artículo 17 constitucional se discutió en 1857 pero únicamente se

¹⁴⁴ “Derechos del Pueblo Mexicano”, op. cit. Tomo III, p. 104

debatíó sobre las costas judiciales, mientras que en 1917 el mismo pasó sin discusión.¹⁴⁵ Su única reforma se publicó en el Diario Oficial el 17 de marzo de 1987 y en la iniciativa del ejecutivo correspondiente únicamente se dijo que "Se perfecciona y robustece la garantía de acceso a la jurisdicción al señalar sus calidades."¹⁴⁶ Así la reforma consistió en adicionar únicamente la referencia a que los tribunales emitirán sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, pero en la iniciativa no se dice que quiere decir que la resolución sea completa, ni mucho menos la relaciona con la obligación de interpretar o integrar la ley. En el debate correspondiente efectuado en la Cámara de Senadores, en la sesión del 19 de diciembre de 1986 sólo se dijo, de manera tautológica, que completa quiere decir que no sea a fragmentos o a medias.¹⁴⁷

Este trabajo ha establecido que en derecho fiscal no se hace indispensable resolver por interpretaciones indiscriminadas, cabe hacer dos aclaraciones, primero ha sido la jurisprudencia quien ha vinculado la obligación de resolver con la garantía de justicia, al respecto ha dicho:

"Los tribunales estarán siempre expeditos para administrar justicia, en los términos y plazos que fije la ley, no debiendo aplazar sus resoluciones ni aun so pretexto de obscuridad de la ley, pues, en ese caso

¹⁴⁵ Ibidem, p. 579 y siguientes

¹⁴⁶ Ibidem, p. 595

¹⁴⁷ Ibidem, p. 616

deben atenerse, para fallar, a los principios generales de derecho, pues lo contrario constituye una verdadera denegación de justicia. Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo IV, p. 191”

Sin embargo como consta en el análisis histórico tal vinculación no se dio en el origen de estos artículos, otra segunda aclaración consiste en asumir que si el artículo 17 así ha sido interpretado debe entenderse que tal interpretación sólo opera para los casos en que la ley exija resolver y es evidente que en atención al principio de legalidad tributaria sólo se puede imponer mediante ley, así en derecho penal sólo se puede imponer una pena si la misma está decretada por una ley exactamente aplicable y en fiscal sólo se impone mediante ley, entonces se resuelve diferente, no son iguales estas materias al derecho civil, por ello este artículo 17 debe ser analizado en el contexto de la materia de que se trate, por otro lado también es de aclararse que de acuerdo a la jurisprudencia transcrita el artículo 17 complementa al 14, de manera que esa justicia sea completa, entonces en derecho civil se pretende resolver para, por así decirlo, darle la razón a alguien, por ello se busca y se utiliza cualquier método de interpretación y se acude incluso a la integración, pero en derecho fiscal, no existe tal exigencia pues sólo se puede imponer mediante ley y si la ley no es clara o deja lugar a dudas el sujeto pasivo no puede ser obligado a pagar contribución alguna, por lo tanto el método de interpretación es

estricto en tratándose de elementos fundamentales, sin embargo el juez sí debe resolver aunque tal resolución sea meramente declarativa, esto es, que no ha lugar a imponer en virtud de no estar dentro de los supuestos de la ley, por lo tanto el juez sí conoce del asunto y sí resuelve de manera pronta y completa, pero sin que esta expresión signifique que necesariamente busque en la interpretación la manera de imponer a quien no está contemplado por la ley, pero debe, aclaro, resolver pues el asunto fue efectivamente sometido a su jurisdicción, tan una resolución debe dar que en derecho procesal fiscal sí se permite la integración.

2) LIBERTAD Y PROPIEDAD COMO DERECHOS FUNDAMENTALES

a) La interpretación de la ley como derecho fundamental

Es oportuno hacer referencia a la libertad y propiedad como derechos fundamentales, luego que precisamente la interpretación estricta de la ley fiscal trae como consecuencia que el gobernado no se vea incluido dentro de supuestos que la ley no contemple de manera expresa e indubitable, es tal la importancia de la interpretación de la ley que el constituyente la ha considerado como una garantía individual, tutelada desde luego por el juicio de amparo, para las materias penal y civil,

aunque considerado esto, desde luego, con las objeciones ya expuestas al respecto. Este derecho a la estricta aplicación de la ley es sumamente importante, aunque no esté contemplado expresamente en la ley suprema; sería deseable que lo estuviera, que se le diera importancia a la materia fiscal, por ejemplo, en los últimos años se ha dado una gran importancia a la materia electoral, lo que ha motivado que ésta esté detalladamente contemplada en la Constitución, y no sólo la materia electoral federal, sino que incluso se llega al extremo de dar a los Estados lineamientos sobre cómo debe ser la materia electoral estatal, esta situación lamentablemente obedece a situaciones de índole política ya que en todo caso importaría más la libertad y la propiedad, sería deseable que una materia como la fiscal tuviera algunas reglas mínimas como sucede en materia penal; por ejemplo en las Bases Orgánicas de la República Mexicana de 1843, se establecía en el artículo 9 fracción XII, dentro de los derechos de los habitantes de la República que: "A ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases"¹⁴⁸, por lo que se ve hay una gran diferencia de enfoque con relación a la Constitución de 1917, no se decía en aquéllas que era obligación contribuir y sí en cambio se hablaba de derechos, desde

¹⁴⁸ TENA RAMÍREZ, Felipe, "Leyes Fundamentales de México", México, Ed. Porrúa, 1978, p. 408

luego que la Constitución debería contener otras normas mínimas como establecer, claramente, quién puede ser gravado, quién lo puede gravar, sobre qué y para qué, estableciendo además el derecho a contribuir ya que al contemplar nuestra ley suprema sólo la obligación origina una carencia que no es irrelevante pues el derecho a contribuir, desde mi punto de vista reitera la participación social en los asuntos de gobierno y por lo tanto en la exigencia de cuentas respecto del gasto público; empero una reforma a la Constitución puede obviarse si se sigue el principio que esta tesis enuncia.

b) Libertad jurídica

Debo aclarar también que me refiero a la libertad no en el sentido de libertad personal sino en el sentido que significa la posición de un gobernado ante una ley que no lo contempla dentro sus supuestos y que por lo tanto puede actuar, dicho gobernado, sin temer incurrir dentro de las hipótesis de la ley fiscal que desde luego lo perjudicarían, entonces se debe entender así a la libertad para efectos de este trabajo. Dice Eduardo García Máynez: "En sentido negativo, libertad jurídica es la facultad de hacer o de omitir aquellos actos que no están ordenados ni prohibidos. En otras palabras: ese derecho se refiere siempre a la ejecución o a la

omisión de los actos potestativos.”¹⁴⁹ En el mismo sentido se pronuncia Miguel Villoro Toranzo que entiende a la libertad en forma negativa “como una mera posibilidad de actuar allí donde no existen normas.” o “como la facultad de poner actos sin que existan exigencias de bien común (jurídicas) contrarias a dichos actos.”¹⁵⁰

Estas consideraciones sobre la libertad que quizá aún no quedan claras, se entienden cuando se toma en cuenta que la interpretación de la ley es distinta de la integración, así nos queda muy claro que no hay integración de la ley fiscal cuando se trata de cargas; si no hay norma fiscal, no hay obligación fiscal alguna, el mismo principio debe seguirse cuando la ley es oscura o dudosa, no se puede interpretar porque ese ejercicio debe ser estricto.

Estimo entonces que un valor fundamental del sistema fiscal mexicano es la libertad ante la ley cuya tutela ampara también a la propiedad, ya que en la medida en que se dejan de imponer cargas injustas por no estar contempladas en la ley se tutela la propiedad del particular que deja de ser gravada por virtud del derecho a la estricta aplicación de la ley, por ello la interpretación de esta materia en la Constitución al igual que en leyes secundarias debe obedecer siempre a la legalidad tributaria. La libertad se consagra cuando el juez deja de hacer

¹⁴⁹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, op. cit. p. 219

¹⁵⁰ VILLORO TORANZO, Miguel, “Introducción al Estudio del Derecho”, México, Ed. Porrúa, 1990, pp. 445 y 446

interpretaciones que la ley no le exige, no es derecho civil, no hay lagunas fiscales, hay libertad. En la medida que el se entienda esto se estarán reconociendo estos valores fundamentales, libertad y propiedad. Así por ejemplo Carla Huerta dice que: "Mediante la interpretación se puede modificar el significado de la norma, complementándola, pero no se le puede agregar algo que no dice, en otras palabras el límite de la interpretación es el propio texto de la norma, para adicionarlo es preciso seguir el procedimiento de reforma constitucional previsto en el artículo 135."¹⁵¹

En un conflicto fiscal, en un lado se encuentra el principio de la libertad y, tutelada por el mismo, la propiedad en los términos expresados, mientras que en otro lado se encuentra la hacienda pública y su necesidad de recaudar, ante lo cual el resultado de una correcta ponderación debe ser definido por el juez desempeñando funciones de control de la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares. Por otro lado debe recordarse también que, llegado el caso del conflicto constitucional culminado con una victoria del particular, las sentencias en amparo son relativas, entonces ¿cuál es el motivo de alarma?

¹⁵¹ HUERTA OCHOA, Carla, op. cit. p.173

c) Legislador y juez

En México el propio legislador impone límites al poder judicial éste no los debe ignorar, creo que cuando esto se ignora puede deberse a la influencia del Derecho civil, a la cual ya me he referido con amplitud en el capítulo I y III

Los jueces deben analizar la legalidad tributaria y no pretender resolver toda controversia que se les presente en el sentido de llegar a incluir mediante interpretación a casos y cosas no comprendidos por la ley, para ello se estableció la interpretación estricta. En sentido contrario a esta idea hay quien considera que la interpretación estricta del texto de la ley menoscaba el principio de supremacía legislativa, ya que impide que la política jurídica del legislador despliegue todos sus efectos,¹⁵² en mi opinión ello podría aplicarse a otras materias pero no a la fiscal ya que el legislador expresamente impuso la interpretación estricta, cerrando el paso, desde el principio, a cualquier interpretación amplia; por último, en el código hay un modo de interpretar y no lo hay en la Constitución, pero en este caso el juez tampoco está en libertad pues debe actuar obedeciendo a la legalidad tributaria, a la fundamentación y a la motivación.

¹⁵² MAGALONI, *op. cit.* p. 142

En conclusión, la Constitución nunca ordenó específicamente al legislador que impusiera un método de estricta aplicación de la ley fiscal, sí impuso métodos de interpretación penal y civil, nunca fiscal; este método fue establecido así en las normas secundarias considero que obedeciendo al principio de legalidad pues como se vio en la exposición de motivos nada se dijo. Por otro lado considero que al interpretar disposiciones constitucionales esenciales al derecho fiscal también se debe atender a la legalidad tributaria y la fundamentación haciendo una interpretación sistemática.

3) CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 5° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

a) Constitucionalidad del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación

Este apartado será muy breve, no pretendo hacer un análisis minucioso al respecto; su inclusión aquí obedece al hecho consistente en que una norma secundaria, esto es el Código Fiscal de la Federación ha establecido un método de interpretación estricta para las disposiciones que impongan cargas por lo que se necesitaría averiguar la constitucionalidad de ese beneficio, por ejemplo el Dr. Reyes Vera estima que esta

disposición es inconstitucional al considera que la equidad prevalece sobre el estricto derecho.¹⁵³ Yo estimo, por el contrario que dicho artículo sí es constitucional, sí guarda coherencia con la Constitución. En la iniciativa de ley del código vigente no se hace ningún juicio de constitucionalidad sólo se repite lo que el artículo 5º establece después, sin embargo atendiendo al análisis que se ha hecho se puede considerar que ambos párrafos de este artículo son constitucionales, la jurisprudencia ha hecho la vinculación entre los elementos esenciales de la contribución y la legalidad y entre ésta y la interpretación estricta; mientras que la doctrina ha establecido de manera explícita la relación entre la interpretación estricta y el principio de legalidad tributaria, estimo entonces que la estricta interpretación obedece a la necesidad de garantizar la legalidad tributaria, ordenada por la Constitución, si sólo se puede imponer mediante ley es inconcuso que la misma debe interpretarse estrictamente pues es obvio que si se aceptara una interpretación opuesta se podría, como en derecho civil, utilizar cualquier método de interpretación e incluso la integración para comprender la situación dentro del supuesto de la norma por lo tanto estimo que el artículo 5º sí tiene congruencia con la Constitución, la tiene también el artículo 5º segundo párrafo en virtud de que, aquí sí, el artículo 17 constitucional exige justicia completa y por lo tanto para poder impartirla es menester poder interpretar e incluso integrar las normas

¹⁵³ REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31..." op. cit. p. 457

procesales siempre, claro que tal interpretación o integración no implique imposición. La Constitución nada dice de manera expresa sobre interpretación fiscal, pero sí se refiere a la legalidad tributaria. Entonces el beneficio establecido por el Código Fiscal en cuanto a la interpretación estricta no es en realidad un beneficio es un simple reflejo de la legalidad tributaria consagrada constitucionalmente, aunque si se quiere se le puede considerar un beneficio constitucional.

Otra situación de mucha relevancia ha sido señalada por Antonio Carrillo Flores quien dice que: "El artículo 14 tal como la Suprema Corte lo ha interpretado, lo único que establece es la sujeción del acto a la ley –es decir, lo mismo que según diversa jurisprudencia enuncia el 16- pero no da ninguna base ni criterio acerca de cómo ha de ser esa ley para que tenga el particular los derechos que frente a la Administración se estime que derivan de la estructura jurídica, social y económica de nuestro país."¹⁵⁴ Este autor señala también que: "Falta una garantía para el procedimiento administrativo; supuesto que la Suprema Corte ha resuelto que el artículo 14 sólo garantiza la aplicación del procedimiento que la ley establece, pero que no obliga a esa ley a crear un procedimiento especial para la materia administrativa."¹⁵⁵

¹⁵⁴ CARRILLO FLORES, Antonio, "La Justicia Federal y la Administración Pública", México, Ed. Porrúa, 1973, p. 86

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 87

Por ello se puede estimar que si la Constitución no dice cómo han de ser las leyes y mucho menos dice cómo han de interpretarse, el legislador queda en libertad de expedirlas siempre que no viole otras garantías individuales, así, considero que si en la norma suprema no existe mandamiento de cómo interpretar la ley secundaria en materia fiscal el legislador se vio en libertad, aparente, para establecer un método de interpretación estricta y este indudable beneficio en mi concepto no puede ser considerado inconstitucional luego que la Constitución establece la garantía de legalidad.

b) Consideraciones sobre la supremacía constitucional

El artículo 133 constitucional establece que:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión, que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

De lo que se colige que la Constitución es el ordenamiento máximo al cual quedan sometidas todas las demás leyes, sin embargo en el caso que tratamos ya quedó claro que la Constitución no contiene disposición expresa que diga cómo ha de interpretarse a sí misma y muchos menos dice cómo interpretar alguna materia específica fuera de la penal y civil, entonces si no hay norma alguna cómo se puede hablar de supremacía. Si la Constitución nada dice no se puede hablar de supremacía, aquí al no haber referente normativo superior la Constitución podría interpretarse de la manera más arbitraria, sin embargo el principio de legalidad tributaria tiene rango constitucional es una norma especializada y en atención a la interpretación sistemática, aceptada por la Corte para interpretar la Constitución, el mismo puede y debe usarse par interpretar la propia Constitución. Por otro lado al interpretar hace falta preguntarse quiénes son los actores, de qué materia se trata la controversia y sobre todo si es obligatorio resolver, no sólo por que así lo mande la norma como en materia civil, sino simplemente preguntarse si es preciso resolver, esto es desentrañar la ley hasta el grado de comprender dentro de sus supuestos cualquier situación; en materia penal y fiscal ya quedó manifestado que la respuesta negativa significa la libertad, por ello si el juez está ante un dilema en materia fiscal debe optar por una aplicación estricta de la Constitución, después de todo nuestra Constitución es escrita, para dejar

claro qué puede y qué no puede hacer la autoridad, entonces aplicar estrictamente la Constitución sólo confirma la razón de tener un ordenamiento escrito si no lo fuera o si se pudiera hacer una interpretación extensiva, bastaría con interpretar de manera amplia las facultades de la autoridad para acabar de una sola vez con el estado de derecho.

La interpretación estricta de la Constitución y la supremacía de la misma podría quedar demostrada por la reforma a la fracción IV del artículo 31 hecha en 1993¹⁵⁶ por virtud de la cual se incluyó al Distrito Federal en dicha fracción, la iniciativa de reforma constitucional sólo estableció que: "Las reformas planteadas en el artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica cambios en otros preceptos constitucionales para integrar en su totalidad el marco legal del gobierno del Distrito Federal. Así se plantea la necesidad de contener en la fracción IV del artículo 31 la obligación fiscal para con el Distrito Federal, por constituir ya un ámbito gubernativo propio."¹⁵⁷ Ni la iniciativa ni los debates correspondientes aportan muchos elementos de juicio pero es evidente que si por virtud del nuevo artículo 122, fracción IV inciso b) reformado también en la misma fecha la Asamblea de Representantes tenía facultades para decretar contribuciones era innecesario establecer específicamente que se tenía la obligación de

¹⁵⁶ Diario Oficial del lunes 25 de octubre de 1993

¹⁵⁷ "Derechos del Pueblo Mexicano", op. cit. tomo V, p. 774

contribuir también en el Distrito Federal; se ha dicho en este trabajo que basta la facultad de la autoridad para entender que el gobernado está sometido, sostener lo contrario equivale a decir que los mexicanos sólo tienen las obligaciones contenidas en el artículo 31 constitucional. "Las normas jurídicas son bilaterales porque imponen deberes correlativos de facultades o conceden derechos correlativos de obligaciones"¹⁵⁸ En atención a esto dicha reforma fue ociosa si la Asamblea ya podía decretar contribuciones era obvio que se estaba obligado a contribuir y no era necesaria esta adición pues esa facultad de imponer también tenía rango constitucional, sin embargo estos defectos de técnica jurídica, al menos son útiles, estimo para confirmar la estricta interpretación y la supremacía de la Constitución en materia fiscal, ya que establecer la expresa obligación de contribuir para con el Distrito Federal sólo podía obedecer a que alguien se negara a pagar impuestos ahí por no estar obligado en los términos estrictos del artículo 31, claro que esto es especulativo porque la parte de la iniciativa que se refiere a este cambio no aporta mucho, tal y como quedó transcrito.

Por último debe mencionarse aquí también que la Constitución es suprema pero no lo es la jurisprudencia interpretativa que emita en relación a ella; la jurisprudencia no es ley y mucho menos ley suprema; desde luego que no haré un examen detallado de las semejanzas y

¹⁵⁸ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, op. cit. p. 15

diferencias entre la ley y la jurisprudencia, mismo que puede consultarse en la obra de Miguel Acosta Romero.¹⁵⁹ Es importante sólo establecer dos cosas: Primero debe recordarse que la jurisprudencia sólo es obligatoria para ciertas autoridades y segundo la jurisprudencia puede, desde luego ser interrumpida sin que se le deba considerar inmutable. Por lo que toda jurisprudencia puede terminar o variar siendo deseable que si eso sucede se haga como este trabajo lo postula, pues debe siempre obedecerse a la legalidad tributaria aplicando el ordenamiento supremo estrictamente en materia fiscal para garantizar al gobernado su libertad y propiedad.

Nadie objetará nunca la interpretación estricta que de la Constitución se haga, pues es lo que dice la Constitución tal cual pero si se interpretara de otra manera las objeciones y protestas sí se elevarían. Al final creo que debe analizarse el método de interpretación estricta del Código Fiscal, tal método de interpretación no obedece a un mero accidente, si se tiene un referente, aunque sea inferior, que indique una forma de interpretación creo que ese referente inferior es escrito y obedece a la legalidad tributaria, después de todo ese principio es derecho vigente y positivo mientras que la interpretación contraria a lo estricto que pretendiera darse a la Constitución no tendría mayor sustento que el doctrinal. Al final no se trata de que el juez o el legislador ganen o sean supremos, se trata de que

¹⁵⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel, op. cit. p. 81

prevalezca estrictamente la Constitución y si ésta sugiere la libertad
aquella es óptima.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Es incongruente que los métodos de interpretación del Derecho penal y civil estén regidos constitucionalmente y no lo esté el fiscal, casi todo asunto penal y civil es de competencia local y casi todo asunto fiscal es de competencia federal.

SEGUNDA. El Derecho civil ha influido de manera muy importante a las demás ramas del Derecho, aquél pretende no dejar caso alguno sin resolver y se permite, en consecuencia, interpretar e integrar la ley. En materia fiscal se deben resolver los asuntos pero ello no implica, como en derecho civil, un deber inexcusable de interpretar, menos de integrar, se está obligado a conocer y resolver el asunto pero no a interpretar con cualquier método en el afán de resolver a favor de alguien, la resolución en derecho fiscal puede ser la libertad jurídica.

TERCERA. Toda norma fundamental de Derecho fiscal debe de interpretarse de manera proporcional, equitativa y estricta. La Constitución en materia fiscal esencial debe entenderse estrictamente, las normas secundarias también, sin embargo antes debe analizarse si las mismas son proporcionales y equitativas. En materia procesal fiscal, constitucional o secundaria, se puede utilizar casi cualquier método de interpretación en congruencia con el artículo 17 constitucional.

CUARTA. La equidad como justicia y como atenuante está reflejada en la interpretación estricta de la ley y en el correcto entendimiento de la proporcionalidad y la equidad tributaria.

QUINTA. La legalidad, la reserva de la ley, la irretroactividad, la fundamentación, la motivación pero sobre todo la interpretación estricta de la ley son todos elementos que coadyuvan al correcto entendimiento de la proporcionalidad y equidad que son los elementos más importantes y trascendentes del derecho fiscal.

SEXTA. Los métodos de interpretación constitucional de la materia fiscal fundamental deben ser específicos, se deben utilizar los métodos estricto, sistemático e histórico.

SÉPTIMA. La interpretación estricta de los elementos substanciales del derecho fiscal contenidos en la Constitución está fundamentada en la legalidad tributaria del artículo 31 constitucional fracción IV.

OCTAVA. Los elementos fundamentales de la contribución están ligados con la garantía de legalidad tributaria y con la interpretación estricta.

NOVENA. El artículo 14 constitucional tiene un origen y está dirigido sólo al derecho civil, se exige interpretar, el artículo 31 no contiene tal exigencia, sólo un principio de legalidad, el artículo 17 constitucional no se refiere a la interpretación de cuestiones fundamentales del derecho, hay

un deber inexcusable de resolver no de interpretar, aunque sí exige la interpretación procesal. Los artículos 14 y 17 constitucionales, en materia de interpretación, están relacionados por la jurisprudencia pero no históricamente.

DÉCIMA. Las cargas en materia fiscal no están limitadas al sujeto, objeto, base tasa o tarifa. Algunos de estos elementos fundamentales y otros como la proporcionalidad y la equidad se encuentran contemplados por la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel y PÉREZ FONSECA, Alfonso, "Derecho Jurisprudencial Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1998

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", México, Ed. Themis, 1999

BÉCANE, Jean-Claude y COUDERC, Michel, "La Loi", Paris, Ed. Dalloz, 1994

BURGOA LLANO, Ignacio, "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I, México, Ed. TFF, 1982

CARPIZO, Jorge, "Estudios Constitucionales", México, Ed. Porrúa, 1999

CARRILLO FLORES, Antonio, "La Justicia Federal y la Administración Pública", México, Ed. Porrúa, 1973

COSSÍO, José Ramón y RAIGOSA, Luis, "Régimen Político e Interpretación Constitucional en México", Isonomía Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, número 5, México, Ed. ITAM, 1996

DE PINA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", México, Ed. Porrúa, 1969

DEL VECCHIO, Giorgio, "Dos Ensayos 1 El Homo Juridicus y la Insuficiencia del Derecho como Norma de Vida 2 Justicia y Derecho", México, Ed. Compañía General Editora, 1943

ECHAVE, Delia Teresa et al, "Lógica, proposición y norma", Buenos Aires, Ed. Astrea, 1995

FIX-ZAMUDIO, Héctor et al, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", Tomo I, México, Ed. UNAM-Porrúa, 1998

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", México, Ed. Porrúa, 1979

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "La Interpretación de la Ley Tributaria", Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1959

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", México, Ed. Porrúa, 1977

GARZA, Servando J., "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", México, Ed. Cultura, 1949

GUASTINI, Riccardo, "Distinguiendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho", Barcelona, Ed. Gedisa, 1999

GUASTINI, Riccardo, "Estudios sobre la Interpretación Jurídica", México, Ed. Porrúa, 2001

GUDIÑO PELAYO, José de Jesús, "Reflexiones en Torno a la Obligatoriedad de la Jurisprudencia: Inconstitucionalidad del Primer

Párrafo de los Artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo”, Guadalajara, Ed. Universidad de Guadalajara, 1996

H. CÁMARA DE DIPUTADOS, “Derechos del Pueblo Mexicano”, México, Ed. H. Cámara de Diputados, 1994

HUERTA OCHOA, Carla, “Interpretación y Reforma”, en 80 Aniversario Homenaje Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Ed. UNAM, 1997

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, “Lecciones de Derecho Penal”, México, Ed. Harla, 1998

LERDO DE TEJADA, Francisco, “Código Fiscal de la Federación Comentado”, México, Ed. Iies, 1977

LINARES QUINTANA, Segundo V., “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado”, Tomo II, Buenos Aires, Ed. Alfa, 1953

LUQUI, Juan Carlos, “La Obligación Tributaria”, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1989

MAGALONI, Ana Laura. “El Juez Norteamericano ante la Ley. Las Técnicas de Interpretación del Statute Law”, Isonomía Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, número 6, México, Ed. ITAM, 1997

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano", México, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967

MARTÍNEZ PICHARDO, José, "Lineamientos para la Investigación Jurídica", México, Ed. Porrúa, 1996

MERRYMAN, John Henry, "La Tradición jurídica Romanocanónica", México, Ed. FCE, 1997

NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974

ORTEGA, Joaquín B., "Los Principios de la Justicia Tributaria en la Constitución", Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXV Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número extraordinario, México, Ed. TFF, 1965

PADRÓN AMARÉ, Oswaldo y PADRÓN AMARÉ, Carlos E., "La Interpretación de la Ley Tributaria", Caracas, Ed. Jurídica Venezolana, 1976

PAVÓN VASCONCELOS, Francisco, "Manual de Derecho Penal Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1990

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la Lengua Española", Tomo II, Madrid, 1984

RECASÉNS SICHES, Luis, "Equidad", Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo X, Buenos Aires, Ed. Editorial Bibliográfica Argentina, 1959

RECASÉNS SICHES, Luis, "Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho", México, Ed. Porrúa, 1980

REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, tomo I, México, Ed. TFF, 1982

REYES VERA, Ramón, "Multas Tributarias Formales", Nuevo Consultorio Fiscal, Número 300, México, Ed. Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, 2002

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, "Obligaciones Fiscales", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 90, México, Ed. UNAM, 1997

SCHMITT, Carl, "Teoría de la Constitución", Madrid, Ed. Alianza Editorial, 1982

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "Introducción al Estudio de la Constitución", México, Ed. UNAM, 1989

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "La Jurisprudencia y la Formación del Ideal Político", México, Ed. UNAM, 1983

TENA RAMÍREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1998

TENA RAMÍREZ, Felipe, "Leyes Fundamentales de México", México, Ed. Porrúa, 1978

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia en Materia de Impuestos 1917-1985", México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1985

VALADEZ, Diego, "Nuevo Derecho Constitucional Mexicano", México, Ed. Porrúa, 1983

VILLORO TORANZO, Miguel, "Introducción al Estudio del Derecho", México, Ed. Porrúa, 1990

OTRAS FUENTES

"Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación", México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, 1986

"Exposición de Motivos de la Iniciativa del Código Fiscal de la Federación", 1º de abril de 1967

"Código Fiscal de la Federación 1982, Exposición de Motivos", México, SHCP, 1982

"Código Fiscal de la Federación 1983, Exposición de Motivos",
México, SHCP, 1983

"Exposición de Motivos del Nuevo Código Civil del Estado de Puebla",
Puebla, Ed. Cajica, 1985