



Facultad de Estudios Superiores
Acatlán

Posgrado en Derecho

**“Las contingencias fiscales por falta de sanción ante
indebidas interpretaciones de la ley por parte de las
autoridades”**

**Alfonso Avila Rivas
Cuenta: 40355079-5**



Asesor: Carlos Alberto Burgoa Toledo



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.

1. Capitulo General

Capitulo 1 Interpretación de las leyes

1.1 La Interpretación

1.2 Tipos de interpretación

1.3 Métodos de interpretación

1.4 Interpretación actual

Capitulo 2 Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación

2.1 Aplicación estricta

2.1.1. Aplicación formal

2.1.2. Aplicación sustancial

2.2 Interpretación jurídica

2.2.1. Interpretación administrativa (Resolución Miscelánea)

2.2.2. Interpretación judicial (sentencias y tesis)

2.2.3. Interpretación auténtica (exposición de motivos)

2.3 Supletoriedad

2.3.1. Naturaleza del Derecho Fiscal

2.3.2. Supletoriedad del Derecho Federal común

Capitulo 3. Criterios jurisprudenciales y casos reales relevantes

3.1. Criterios jurisprudenciales relevantes

3.1.1. Criterios jurisprudenciales del T.F.J.F.A.

3.1.2. Criterios jurisprudenciales de los T.C.C.

3.1.3. Criterios jurisprudenciales de la S.C.J.N.

3.2. Casos comunes relevantes

3.2.1. Determinación presunta de ingresos y valor de actos o actividades (Artículo 59-III CFF)

3.2.2. Determinación de dividendos fictos (Art. 165-V LISR)

3.2.3. La no deducibilidad de erogaciones por no ser estrictamente indispensables (Art. 31-I LISR)

3.2.4. Retenciones omitidas

Capítulo 4. Sanciones para autoridades como solución a interpretaciones arbitrarias

4.1 Aplicación de las normas Fiscales

4.2 Propuesta

4.2 Conclusiones

INTRODUCCIÓN

Las autoridades fiscales afectan recurrentemente la esfera jurídica del contribuyente al recaudar contribuciones apoyadas en interpretaciones indebidas de las leyes sin que exista sanción para ello, lo cual genera menoscabo en los derechos patrimoniales de las personas.

El frecuente uso de indebidas interpretaciones a las leyes por parte de las autoridades fiscales, afecta día a día los derechos patrimoniales de los contribuyentes, quedando impunes las actuaciones de éstas por falta de sanciones que castiguen su indebida actuación.

Analizar cómo las autoridades fiscales construyen indebidamente sus interpretaciones con fines recaudatorios y sin base legal, a fin de proponer sanciones para estos abusos con el propósito de disminuir la afectación que sufren los contribuyentes en sus derechos patrimoniales

En el primer capítulo analizare porque una interpretación indebida de las leyes impositivas por parte de las autoridades, provoca una afectación a los contribuyentes, por lo que la aplicación de sanciones a las autoridades ayudará a disminuir la contingencia e inseguridad jurídica que esto crea en los contribuyentes. Así mismo analizar las diferentes formas y métodos de interpretación de la ley con el fin de determinar los puntos de controversia entre las autoridades recaudatorias y los contribuyentes.

En el capítulo segundo se analiza el artículo 5 del CFF como fundamento rector o eje para la aplicación de las normas fiscales en el entendido de que estas establecen cargas a los particulares, dan exención a las mismas, establecen infracciones e imponen sanciones, llamadas de aplicación estricta, así versa el artículo en comento, sin embargo, cuando tratamos de entender lo que se refiere a las cargas a los particulares, debemos hacer un espacio para dilucidar los cuatro

elementos a que me refiero: Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa. Así como la aplicación formal y sustancial.

En el capítulo tercero hace referencia al presentar hechos basados en los criterios jurisprudenciales y casos prácticos comunes en donde se aprecia la indebida interpretación de las leyes fiscales por parte de las autoridades.

En el capítulo cuarto se proponen soluciones para que las autoridades fiscalizadoras incurran en una adecuada interpretación de las leyes fiscales sin perjuicio de los contribuyentes.

Capítulo I

La Interpretación de las leyes

1.1 La Interpretación

Son muy frecuentes las controversias que enfrentan los contribuyentes con las autoridades hacendarias, muchas de ellas a consecuencia de la inexacta interpretación de las disposiciones fiscales que se encuentran plasmadas en las diversas leyes que regulan esta rama del derecho, para superar lo anterior se deberá tomar en consideración, entre otras cosas, lo establecido al respecto por el Código Fiscal de la Federación, ya que es ahí en dónde se encuentran las reglas y pautas que se deben aplicar para determinar cuál es la interpretación que real y correctamente debemos hacer.

La experiencia profesional nos demuestra que frente a los casos de los diversos requerimientos hacendarios, la imposición resultante de la interpretación del texto que le sirve de fundamento legal a la autoridad fiscal se encuentra frecuentemente errada, porque de entrada, los encargados de aplicarla, siempre asumen la postura de que todos los ciudadanos somos en mayor o menor medida sus deudores, por consiguiente ésta acostumbra fincar créditos y determinar la procedencia de cargos y sanciones en contra de los sujetos pasivos con el consabido perjuicio al patrimonio del contribuyente. El presente trabajo de investigación está inspirado en la idea de efectuar un análisis, realizar una aportación y ofrecer una herramienta que auxilie en la correcta aplicación de las

leyes tributarias para contribuir a la eficaz construcción de un modelo teórico práctico.

El vocablo Interpretar deriva del latín que a su vez etimológicamente proviene de la palabra interpretari o interpretatio (a su vez el verbo interpretor que significa servir de intermediario) formado del prefijo inter (entre) y la radical pret (que indica conocimiento),¹ por lo general usa palabras individuales de una lengua y se aplica para hacer alusión a la realización de una actividad, que revela la acción interpretativa o el resultado, producto de esa actividad. Para la regulación fiscal, el Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), describe la manera de entender una interpretación aplicada a las contribuciones, lo que restringe el alcance de la norma, apartando de ella determinados supuestos, que se encontrarían incluidos de acuerdo con la redacción de su texto. El producto de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir convertir a un lenguaje inteligible.

Ludwig Enneccerus en los inicios de la interpretación, la define como parte de la norma jurídica escribiendo lo siguiente:

“Interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial. Semejante esclarecimiento es también concebible respecto al derecho consuetudinario, deduciéndose su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del « usus fori » reconocido y continuo. Pero el objeto principal de la Interpretación lo forman las leyes”.²

¹ <http://etimologias.dechile.net/?inte.rprete>

² Enneccerus, Ludwig, *Tratado de Derecho Civil*, Tomo I, Editorial Bosch, Traducido de la 39ª edición alemana, 1953, Barcelona España, p. 197.

Lo que nos lleva a advertir de este primer concepto una esencia ya clara de lo que se conceptuaba desde esos tiempos al determinar que el objetivo de la Interpretación es el esclarecimiento del sentido propio de una proposición jurídica

Las interpretaciones tienen antecedentes históricos como la del jurista italiano Francesco Messineo que conceptúa la interpretación de la ley de épocas anteriores diciendo:

“... es la investigación y la penetración del sentido y del alcance efectivo de la norma (o sea, de la voluntad de la misma), esto es, ‘la atribución de un significado’ a la norma para medir su extensión precisa y la posibilidad de aplicación a la determinada relación social a regular. Es, pues, una operación lógica, de conocimiento.”³

Manuel García Amigo comenta que:

“El fenómeno de la interpretación de las normas jurídicas es común a todas ellas; queremos decir tanto a las públicas –ley, costumbre, P.G.D. – como a las privadas –lex negotti–: en ambos tipos de normas, la interpretación trata de buscar su verdad normativa, para aplicarla, para que sea ella quien conforme la relación intersubjetiva de intereses conflictiva.”⁴

El tema de la meta de la interpretación ha enfrentado a los partidarios del intelectualismo y a los del voluntarismo. Los intelectualistas ponen de manifiesto que la interpretación es un acto de razonamiento, una operación lógico mental

³ Messineo, Francesco, *Manual de Derecho Civil y Comercia*, Tomo I, Ediciones Jurídicas Europa-América, Primera edición en español, 1954, Buenos Aires, Argentina, p. 95.

⁴ García, Amigo, Manuel, *Instituciones de Derecho Civil*, Ed. Revista de Derecho Privado, Primera Edición, 1979, Madrid, España, p. 190.

destinada a revelar el significado o sentido de la norma jurídica la interpretación propiamente dicha.

Los voluntaristas, por su parte, entienden que la interpretación no está dentro de lo que la palabra podría denotar, sino que desarrolla un análisis mucho más elaborado, más complejo, una creación en la que el juez podrá actuar con considerables parámetros de libertad.

Ambas posiciones podrán tener sin duda una gran discrepancia, pero se advierte que pueda existir una confusión, que se denota cuando se tiene que determinar de dónde se obtiene el sentido o significado que se debe lograr a través de la interpretación.

Por otro lado tenemos al subjetivismo como una de las teorías más antiguas que sostiene que para interpretar una norma, debe tenerse como punto de referencia a los creadores de la norma, con el propósito de determinar lo que quisieron decir, lo que manda a la ley es la voluntad de sus creadores como autores, y que la norma jurídica sólo es un medio o instrumento para expresar un mandato, así el intérprete debe llegar a la intención de estos para interpretar correctamente la norma.

Otro de los esquemas es el objetivismo, el cual expresa que sólo lo redactado en la ley está objetivamente dispuesto como orden o mandato ya publicado, se desprende de sus autores y adquiere vida propia, teniendo como consecuencia la voluntad de la ley por lo que debe concluirse qué está en ella objetivamente. En este esquema ampliado ha sido posible plantear, en torno de la interpretación, lo que se ha denominado problemática del método jurídico. De ella derivan varias preguntas, ¿qué hay detrás de las palabras de la ley? ¿se puede buscar algo más que: una voluntad real, una abstracción dogmática, una

ponderación de intereses, lo que el juez entienda, lo que el vulgo piense, un mandato de orden moral y político?.

La aplicación de normas fiscales es un fenómeno complejo que hace referencia no sólo a la fuerza constitutiva de las palabras, sino también al reconocimiento por parte de una autoridad legitimada lo que a su vez hace necesario que estén codificadas y sean reconocibles las formas subjetivas y objetivas que hacen referencia a los significados o a los contenidos de los actos prescriptivos normativos de la producción jurídica.

Los actos formales de la autoridad son de varios tipos, hay actos consistentes en disposiciones o mandatos, cuyo significado es la norma y se trata de actos dentro del ejercicio del poder. Estos actos a su vez se dividen en decisionales y constitutivos. Hay actos que sirven para el perfeccionamiento de los actos de autoridad en cuanto a su forma, dotados dentro del procedimiento decisional, de eficacia y autonomía estos son actos formales auxiliares de los actos emitidos por la autoridad. Estos actos son de observancia obligatoria respecto de las cargas, impuestas por normas deónticas sobre la formación de los preceptos como requisitos de forma de los ejercicios de poder y son requisitos de forma. Hay actos que resultan necesariamente obligatorios, característica que tienen en común todos los actos formales.

1.2 TIPOS DE INTERPRETACIÓN.

Como una parte de la actividad cotidiana del ser humano la interpretación de todo lo que ocurre en nuestro entorno es algo que siempre está latente y ésta interpretación proviene del sujeto que la realiza, lo anterior implica ver al hombre en función de intérprete. La interpretación para efectos del presente trabajo puede dividirse en doctrinal o científica, judicial o jurisprudencial y auténtica o legislativa.

Primero tomemos en cuenta al sujeto que interpreta según una de las definiciones del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española; "la persona que explica a otras, en lengua que entiendan, lo dicho en otra que les es desconocida⁵", el interprete considera que con los elementos que le proporcionan los datos le proporciona la capacidad para poder realizar cualquier traducción entendible que sirva para dar a conocer los afectos producidos en su argumento.

En la práctica de la materia fiscal, no resulta tarea fácil, para Manuel Atienza antes de realizar el trabajo que debe realizar un intérprete, se debe tomar en cuenta los tres pilares esenciales de una interpretación: el orador, el público y el intérprete imaginemos esta relación con un servidor público del Servicio de Administración Tributaria esgrimiendo estos elementos que aprovechará del servicio prestado, a fin de lograr que el contribuyente entienda el tema abordado en una determinada situación que le provocara una reducción del patrimonio. En el supuesto que ambas personas se conocen previamente, los contenidos, para tener la posibilidad de realizar lo conducente.

La interpretación doctrinal es aquella practicada por los doctrinarios, teóricos, juristas y tratadistas. Acorde a todo esto, los llamamos estudiosos del Derecho por que se dedican al estudio de la ciencia del Derecho, por eso se le conoce también como interpretación científica. La interpretación doctrinal, se caracteriza por ser libre, sin embargo, por su carácter científico y por la autoridad de quienes la practican, en ocasiones es la más deseada, esta forma es esencial en cualquier ámbito de la vida.

5

<http://buscon.rae.es/draeI/SrvltObtenerHtml?LEMA=int%C3%A9rprete&SUPIND=0&CAREXT=10000&NEDIC=No>

La interpretación judicial es la que se lleva a cabo por los jueces, como resultado de las controversias, sentencias y resoluciones jurídicas donde manifiestan la decisión que queda como una resolución definitiva para cada caso en particular y además sirve como precedente para otros casos similares o análogos.

La Interpretación auténtica (también llamada contextual), en relación al tiempo, puede ser preventiva y a posteriori, está implícita en el propio texto de la norma objeto de la interpretación. Es frecuente encontrar que dentro del mismo código o norma se establezcan definiciones que la forman, midiendo su alcance y sentido. La Interpretación auténtica puede ser a posteriori, tomando en cuenta su temporalidad, porque nace en un tiempo posterior a la creación de la norma y a partir de ese momento constituye para nosotros una nueva norma.

En la práctica profesional, se aplica de manera cotidiana la interpretación auténtica, a posteriori, ya que hasta la aplicación o auto aplicación de la norma se hace el análisis del hecho imponible fiscal, por lo que puede decirse que es solamente el texto estrictamente emanado de una ley lo que determina el alcance. En cualquier caso la interpretación auténtica se expresa únicamente a través de una norma y no mediante una simple explicación del sentido que se quiso dar al crear dicha norma.

La interpretación, por su alcance o extensión que a su vez podría repercutir de manera negativa puede clasificarse como obligatoria y descriptiva, esta última, a su vez, puede ser extensiva y restrictiva.

La interpretación que tiene obligatoriedad es aquella que se basa en el Derecho Común, ya que así lo marca el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y se utiliza como alternativa secundaria, cuando al realizar una simple

lectura del señalamiento jurídico, se ciñe irrestricto a lo que dice la norma, limitándose a aplicarla a los supuestos estrictamente comprendidos en ella. Lo que provoca que se encuentre siempre limitada a ser aplicada de manera literal teniendo que comprobar si el texto es claro y su letra revela fielmente el contenido y su obligatoriedad, como lo analizaremos ampliamente en el capítulo siguiente.

Al respecto José Luis Hernández Ramírez menciona sobre la interpretación declarativa: “Se refería a los casos en que supuestamente se creía que las palabras reproducían fielmente el pensamiento de la regla”.⁶

Consideramos que el objeto de la interpretación descriptiva es explicar el texto, que este procedimiento se emplea cuando los conceptos en la norma son amplios, se busca desentrañar la verdad oculta con la que fue escrita atendiendo desde dentro sus aspectos denotativos. Esta interpretación mide el alcance de la norma, la cual consideramos tiene carácter atributivo que se percibe en su expresión, límites demasiado estrechos, que nos obligan a dar una interpretación un poco más extensa, con el apoyo de leyes de manera supletoria, llegando así a una interpretación extensiva. A contrario sensu, cuando percibimos límites muy amplios obtenemos como resultado una precisión en su aplicación, reducidos estos límites en los que se aplica una interpretación restrictiva al calce de la norma. En los supuestos no comprendidos expresamente en ella, nos apoyamos de igual forma en leyes supletorias, al igual que en la interpretación extensiva, para determinar más específicamente los alcances reales de la norma en cuestión,

⁶ Hernández Ramírez, José Luis, *Análisis de la fórmula: interpretación jurídica* del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional, División de Estudios Jurídicos de la Universidad de Guadalajara, Marzo, 1995, Internet, Web www.Filosofiyderecho.com/rffd/numero5/interpretacion.htm.

cuando los términos de la ley expresan tácitamente menos o más de lo indicado al determinar cuál es el verdadero alcance de la norma.

La interpretación descriptiva se efectúa mediante un argumento *a pari*, (por comparación o analogía) al hacer referencia al caso no previsto en la norma determinando su denotación en el mismo sentido, provisto por la identificación de las premisas. También se puede efectuar con un argumento *a fortiori*, que se presenta cuando los hechos constitutivos de la hipótesis de una norma son más claros y evidentes en situaciones no comprendidas expresamente realizando un argumento a contrario, el cual consiste en reformular una norma a su sentido contrario, para solucionar imprevistos.

En la interpretación de los textos connotativos, al contrario de los denotativos, se restringe el alcance de la norma apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con su redacción.

1.3 MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

Con el propósito de alcanzar lo que refiere a las normas fiscales dirigido a su significado, han sido propuestos y desarrollados algunos métodos, entre éstos tenemos los métodos clásicos a los cuales ya hacía referencia Savigny y que son; el gramatical, el lógico, el sistemático y el histórico.

Se puede considerar entre éstos también al método teleológico, que muchos autores consideran dentro del método lógico.

Son diversas las doctrinas con diferentes corrientes de pensamiento acerca de la interpretación, sin embargo, se harán mención de las que a mi juicio son las

reconocidas direccionando su esquema a las leyes fiscales, usando una práctica en su interpretación y en consecuencia su aplicación.

La Escuela de la Exégesis, esta palabra proviene del término griego exeomai que significa “sacar fuera” lo que:

"A lo largo de la historia se ha utilizado en un sentido de “interpretación”, por ello a su vez poco a poco se ha ido haciendo sinónima de hermenéutica, del griego, ermenoiien, que significa “explicar, traducir, declarar”. Es la realización concreta de la interpretación mediante los métodos adecuados”⁷.

En sus inicios consistía en conocer el Código Civil con las mismas palabras y proposiciones empleadas en su redacción. Contenía un procedimiento de interpretación que durante su apogeo, en los siglos XVII y XVIII, llegó a combinar los métodos literal, lógico, sistemático e histórico; también lo hizo el método propuesto por la Escuela Histórica; como muestra de que los métodos no se aplican aisladamente o por sí solos, sino que se combinan a fin de alcanzar la misión de develar el contenido más exacto posible de la norma.

La Escuela de la Exégesis empezó a desarrollarse en Francia a principios del siglo XIX y hasta aproximadamente 1880 cuando tuvo su máximo apogeo. Se basa en la interpretación jurídica, donde necesariamente recurre a la consulta de la ley como fuente única y exclusiva del Derecho. Para los exegetas el Derecho es la ley, de ella se desprende la averiguación de la voluntad real del legislador y toda interpretación que no sea tal debe ser rechazada.

⁷ <http://www.teologia.com.es/index.php/Categor%C3%ADa:Ex%C3%A9gesis>

La Exégesis procede a la interpretación del Derecho a partir de un texto legal, por lo cual el texto de la ley es sólo la reproducción histórica normativa de la voluntad del legislador y lo que el juez debe aplicar, no es el simple texto, sino esta voluntad en cuanto a la exteriorización efectiva de la intención de un legislador. Su desarrollo se dio sobretodo en el campo del Derecho Privado y particularmente en el comentario al Código de Napoleón de 1804.

Por su parte, Roberto J. Vernengo explica que: “El método exegético consistía, en sus formas primitivas, en un conjunto de recetas destinadas a orientar al juez en su labor de interpretación del texto legal, en su procesamiento de la información normativa de origen.”⁸

La exégesis francesa del siglo XIX, había sostenido sobre la índole o naturaleza del Derecho, defendiendo bajo rótulos teóricos y metodológicos, ciertas notorias ideologías políticas, conservadoras o reaccionarias. Ya que en última instancia, la exégesis presupone un dogma; y este dogma, postula la presencia real del legislador en la ley. Para la exégesis, una norma es siempre expresión del acto de un individuo privilegiado, a saber: el legislador, e interpretar la ley consistía en reconstruir fielmente lo que el autor del texto legislativo había pretendido.

La Escuela de la Exégesis sostiene que la Interpretación jurídica debe necesariamente ver de manera interna la ley, como fuente única en exclusiva del Derecho. Los estudiantes afirman que el Derecho es la ley. La interpretación de la ley es la búsqueda de la voluntad real del legislador afirmando que toda interpretación que no sea así debe darse por no aceptada. La Exégesis se procede a la interpretación lo manifestado por el texto. En consecuencia es sólo la

⁸ Vernengo, Roberto, J., *La Interpretación jurídica*, Ed. UNAM, 1ª edición, 1977, México, p. 68.

reproducción histórica de la creación de la ley a través de la voluntad del legislador en consecuencia lo que el juez está obligado a aplicar es la traducción de la intención de el legislador.

La Teoría Dogmática, no es una corriente de pensamiento independiente, vendría a ser algo así como la etapa de apogeo de la Exégesis, que adquirió relevancia a partir de la segunda mitad del siglo XIX, que se caracterizó por su gran influencia racionalista, Se ha sostenido que mientras los antiguos exegetas recurrieron a la investigación mediante un método empírico, es decir, la recolección de información para determinar las palabras de la ley y la voluntad del legislador como hechos, el dogmatismo rechazó esta tendencia y propuso entender la ley no empíricamente sino objetiva y sobretodo lógicamente mediante la dogmática.

Si comparamos la escuela de la exégesis vemos que persigue encontrar la interpretación correcta a través de la búsqueda de la voluntad del legislador, la dogmática persigue encontrar lo mismo en el propio texto de la ley.

El método gramatical, también conocido como literal, es el más antiguo y exclusivo de las épocas anteriores a la Revolución Francesa, debido a que existía cierto grado de desconfianza en el trabajo de los jueces, razón por la cual éstos se encontraban obligados a ceñirse al sentido literal de la ley. Este método explicado por Claude Du Pasquier: . . ."en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la

frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata"⁹,

Aún con las limitaciones que pudiera tener el método gramatical (literal), a través de su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma mediante el estudio y análisis a la letra de su propio texto. Adicionalmente es por lo general el primer método al que el intérprete acude, pues, si el contenido de la norma es claro en su lenguaje, no existe motivo para seguir auscultándola con otros métodos interpretativos, pues si es el caso, estos métodos conducen a otro mensaje y sólo distorsionan el verdadero sentido.

El método lógico utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado. En su utilización existe una serie de reglas como: el argumento "*a maiore ad minus*", que se basa en el principio de que quien puede lo más, puede lo menos; el argumento "*a minore ad maius*", con su principio de quien no puede lo menos, tampoco puede lo más, el argumento en *contrario*, en donde la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás; y el argumento «*a pari ratione*», que nos dice que la inclusión de un caso supone también la de un caso similar.

Este método interpretativo también busca descifrar el significado de una norma, en atención a lo dispuesto en otra u otras normas del ordenamiento jurídico, pues por la lógica es que acudimos a normas con gran nitidez, que sirven para ser aplicadas a la norma oscura cuyo significado se intenta descubrir en la regla oscura.

⁹ Du Pasquier, Claude, *Introducción al Derecho*, Editorial Jurídica Portocarrero S.R.L. 5ta edición, Traducción del francés por Julio Ayasta Gonzales, Lima, Perú, 1994, p. 147.

El método sistemático denomina que una norma no es un ordenamiento aislado, responde al sistema jurídico normativo, orientado hacia un determinado rumbo, ver en forma específica el aspecto de las contribuciones que conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente y positivo, por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema principios y por consiguiente el significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con nitidez del contenido de otras normas del sistema.

Para poder explicar lo anterior, una norma jurídica que en sí misma tiene un significado, puede adquirir un sentido distinto cuando se pone en relación con las demás normas que constituyen el Derecho vigente. De manera que para Riccardo Guastini la interpretación sistemática la define como: “La que deduce el significado de una disposición de su colocación en el “sistema” de derecho, y entiende que éste puede ser el sistema jurídico en su conjunto, pero más frecuentemente lo es un subsistema del sistema jurídico total que es el conjunto de las disposiciones que disciplinan una determinada materia o una determinada institución.”¹⁰

Es preciso tener presente que la interpretación sistemática, es la que el intérprete lleva a cabo orientándose, no por una u otras normas en particular de un mismo u otro ordenamiento que se realiza cuando recurre al método lógico, orientándose en los principios que rigen un sistema, o en los que se inclina en su conjunto. Por tanto queda claro, que la diferencia entre los métodos de interpretación lógico y sistemático consiste en que este último es más genérico y principista, en tanto que el otro es más específico, delimitado y concreto.

¹⁰ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Quinta edición, 2003, México, pp. 43 y 44.

El método histórico pretende interpretar recurriendo a los antecedentes, basado en las ideas de sus creadores, concebir o elaborar proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc. Tomar las causas de su creación, su entorno histórico y realizar un estudio que se inicia en la exposición de motivos considera el inicio del momento histórico real, como una foto al momento de creación en la que se refleja el rol de ideas y presuposiciones, Hegel fue el primer filósofo en fusionar la idea de progreso con el historicismo al reconciliar el énfasis progresista en un orden racional con el respeto historicista por la costumbre. Buscó rescatar lo que él consideraba los elementos más positivos de la Revolución Francesa después de la derrota de Napoleón.¹¹

El método teleológico, deriva del prefijo “tele” que significa fin. Pretende llegar a la interpretación de la norma a través de su fin buscando en su espíritu, cual es la finalidad por la que fue creada y puesta dentro del ordenamiento jurídico. Respecto al hecho de que hubo movimientos en el siglo XIX, esta concepción ejerció efectos destructores y revitalizadores. Algunos autores asumen que la finalidad de la norma está en su “*ratio legis*”, es decir, en su razón de ser. Para esta corriente todo se mueve debido un plan divino hacia una meta o propósito final (telos). La perspectiva lineal teleológica es de manera única el producto natural de la tradición Bíblica. La historia es por lo tanto la restauración de la creación en su pureza original antes de la caída de Adán y la restauración del hombre en la comunión, comunicación y compañerismo con el Dios, Creador y Proveedor.

¹¹ Paul Edward Gottfried, *La Búsqueda del Significado Histórico: Hegel y la Derecha Americana de la Post-Guerra*, DeKalb, IL: Northern Illinois University Press, 1986, pp. 9-10.

El método empírico es atribuido a la escuela de la exégesis, sus inicios cual consisten en investigar empíricamente la voluntad del legislador; argumentar con los significados de las palabras de la ley y la intención del legislador, como realidad fáctica y obtener todo lo concerniente a la ley, con datos empíricos.

El desarrollo de tantos métodos para interpretar, demuestra que el estudio de la interpretación nunca termina por descubrir, ni totalmente y de manera inequívoca, ni satisfactoriamente, el mensaje expresado en la norma; sólo aspiramos a aproximarnos lo más posible a esta meta. En la teoría pura del Derecho, el jurista Hans Kelsen dice acerca de la interpretación:

“La Interpretación es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del derecho al pasar de la norma superior a una inferior. Según Kelsen no sólo se interpreta cuando el juez va a aplicar la ley, emitiendo así la norma individual referida al caso concreto que viene a ser su sentencia, sino también cuando el Poder legislativo legisla, para lo cual tiene que aplicar la Constitución y para cuyo efecto no puede dejar de interpretar la Carta magna. Sostiene que hay también una interpretación de normas individuales: sentencias judiciales, órdenes administrativas, actos jurídicos, etc. En síntesis, toda norma es interpretada en la medida en que se desciende un grado en la jerarquía del orden jurídico para su aplicación.

Nosotros creemos que, al interpretar la norma jurídica, en efecto se desciende un grado en la jerarquía del ordenamiento jurídico, pero no sólo se observará, se interpretará y se aplicará únicamente la norma desde la cual se desciende, sino en general todas las normas pertinentes de todo el ordenamiento jurídico jerárquicamente superior al de la norma interpretada (o de donde se desciende) desde la Constitución. Así, por ejemplo, una Resolución Suprema no puede contravenir un Decreto Supremo, pero tampoco puede contravenir la Constitución y la ley, las que siempre tendrán que ser que observadas, interpretadas y aplicadas el operador jurídico.

Toda norma, aunque sólo parcialmente, determina el acto jurídico por el cual es aplicada. En la medida o parte en que no lo determina, la norma superior es un marco abierto a varias posibilidades (o en todo caso, siempre por lo menos habrán dos) y todo acto de aplicación será conforme a la norma si no se sale de este marco.

Finalmente podemos mencionar, tal como ya habíamos referido, que Kelsen entiende que la interpretación es un acto de voluntad, pues la creación de la norma individual está destinada a llenar el marco libre establecido y dejado por la norma general (la norma interpretada y aplicada).¹²

Anterior a Kelsen, creía que en un caso específico, existía la solución correcta, debido a esto la interpretación requería sólo de encontrar el método adecuado para declarar y explicar a través de la teoría del ordenamiento jurídico, se veía a la interpretación como un problema de voluntad, mucho más que de cognición.

Para Kelsen, la norma es un marco de posibilidades con varios contenidos jurídicos potenciales y aplicables, que hacen posible la solución correcta, pero en ningún caso pertenece a la teoría del Derecho, sino a la política jurídica.

Para Kelsen la Interpretación es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del derecho pasa de la norma superior a una inferior y Sólo se interpreta cuando el juez va a aplicar la ley, emitiendo así la norma individual referida al caso concreto que resuelve por sentencia así como también cuando el

¹² Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Decimoctava Edición, 1982, Buenos Aires Argentina, pp. 169 y ss

Poder legislativo realiza sus funciones legislación, al aplicar la Constitución y para su efecto no puede dejar de interpretar y menos una constitución.¹³

Por lo que debemos de considerar que toda norma se interpreta en la medida en que se mueve dentro del grado en la jerarquía del orden jurídico para su aplicación, como son las órdenes administrativas, sentencias judiciales etc.

Al interpretar la norma fiscal, se desciende un grado en la jerarquía del ordenamiento jurídico, por lo que se interpretará y se aplicará únicamente la norma desde la cual se desciende, ya que desciende desde la Constitución.

Riccardo Guastini manifiesta que existe una primera teoría de interpretación:

“Según una primera teoría llamada «formalista», que se remonta a las doctrinas jurídicas de la ilustración, la interpretación es un acto de conocimiento, que consiste en descubrir el «verdadero» significado objetivo de los textos normativos. En este sentido, de acuerdo con Montesquieu, el juez no es más que «la boca de la ley», y la función judicial no es más que un «poder nulo».”¹⁴

Rodolfo Vázquez a su vez y desde una misma perspectiva manifiesta que:

¹³ Kelsen, Hans: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1039/16.pdf> p. 349,350 tomado en la fecha de 12 de octubre de 2010

¹⁴ Guastini, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, ed. Segunda edición, Madrid, Ed. Trotta, 2010, p 41

“Si la interpretación jurídica es dotar de significado ciertas cosas signos o acontecimientos, entonces la interpretación jurídica – siguiendo este orden de ideas - puede corresponder a cualquiera de estos casos:

a) Asignación de un significado jurídico, a ciertos hechos (comportamientos humanos, *inter alia*), los cuales se constituyen en “hechos jurídicos”, en la medida en que son jurídicamente considerados, *i.e.*, jurídicamente interpretados.

b) Asignación de un significado jurídico (técnico) a objetos conocidos ya como jurídicos, *i.e.*, los “materiales” pertenecientes a un orden jurídico positivo”.

15

La Interpretación Jurídica es de vital importancia, pues el Derecho sólo puede ser aplicado tras ser interpretado y hecho valer. Por tanto, no puede haber Derecho sin Interpretación.

Después de realizar estos conceptos y al intentar hacer uso de la Interpretación Teleológica que mantiene que si la ley es clara, basta con la interpretación gramatical, sin embargo, puede ocurrir que la ley sea oscura, en tal caso es conveniente apuntar a la intención de la norma, es decir considerar la “ratio legis”. La aceptación de que hay un espíritu de la ley, ¿implica que debemos considerar el empleo de procedimientos lógicos y valorativos o quizá los métodos estudiados?

¹⁵ Vázquez, Rodolfo, *Interpretación jurídica y decisión judicial*, ed. Quinta reimpresión, 2008, México, D.F., Ed. Fontamara, 2008, pp. 94-95.

1.4 LA INTERPRETACIÓN ACTUAL.

Uno de los exponentes contemporáneos de la interpretación jurídica que tienen reconocimiento por su calidad y cualidades es Riccardo Guastini, por lo que hace necesario tomar en cuenta la apreciación que tiene acerca de la interpretación comienza, al decir que interpretar presupone un ejercicio complejo en el que intervienen una gran variedad de factores, condiciones, fines, situaciones, aunado a los problemas que rodean, lo que deseamos interpretar en los más variados textos con distintos matices, el significado atendiendo a sus modalidades deónticas.

Según el uso de las diferentes acepciones, algunas cosas heterogéneas pueden ser objeto de interpretación y los significados del vocablo que puede contener, parecen depender principalmente del tipo de objeto sobre el cual la actividad interpretativa versa. Por lo que puede suceder que de un mismo hecho o acontecimiento existan no una sino varias interpretaciones, las cuales, por supuesto, estarán determinadas por factores, como el origen del intérprete, su situación social y económica, su formación cultural, entre otras. Un ejemplo burdo, lo podemos escuchar en el caso cuando los ingleses llegaron a Australia y se asombraron al ver unos extraños animales que daban saltos increíbles, inmediatamente llamaron a un nativo e intentaron preguntarle mediante señas que era eso. Al notar que el indio siempre decía "Kan Ghu Ru" adoptaron el vocablo inglés kangaroo (canguro). Los lingüistas determinaron tiempo después el significado, que era muy claro: los indígenas querían decir –no entiendo-.

Los problemas y dificultades más importantes a la que se debe enfrentar hoy en día el estudio o interpretación en general de las leyes contemporáneas, y en particular las fiscales es, sin lugar a dudas, a que su creación es difusa y tendrá que apearse tanto a la teoría del Estado creador de norma como a la teoría del Derecho, ya que no se puede dar sólo por su relevancia jurídica, sino por su dimensión política y social.

Interpretar, como acto humano, puede significar que se elaboren supuestos diferentes a las verdaderas intenciones de su creador, otras veces, significa describir detalladamente el sentido o el valor que se desea dar. Para Riccardo Guastini la interpretación se puede desarrollar en dos ámbitos:

“a) la interpretación «en abstracto», que consiste en identificar el contenido del significado —es decir, el contenido normativo (la norma o normas) — expresado por, y/o lógicamente implícito en, un texto normativo (una fuente de derecho) sin referencia a algún supuesto de hecho concreto; y

b) la interpretación «en concreto», que consiste en subsumir un supuesto de hecho concreto en el campo de aplicación de una norma previamente identificada en «abstracto».

Los dos tipos de interpretación responden a dos tipos de indeterminación del derecho: el derecho, en efecto, es doblemente indeterminado”.¹⁶

A decir del autor la indeterminación considera dos aristas, la propia de la norma y la del derecho, de este modo se puede visualizar que la investigación involucra proposiciones descriptivas que se ubican como puente entre observación y lectura que comparten de algún modo ambos polos de la relación concreto-

¹⁶ Guastini, Riccardo, *op.cit.* p.30

abstracto y se identifican afirmaciones interpretativas que constituyen el comienzo a cerca del realismo.

La Teoría General del Derecho, busca encontrar el significado teleológico de las normas jurídicas, cuando su sentido normativo es de manera deóntica, no describe, prescribe de forma clara, lo que supone partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma, es decir, determinar el significado exacto de la norma. La base del modelo teleológico encuentra su apoyo principalmente en el silogismo práctico o esquema de inferencia práctica. El punto de inicio del esquema de inferencia práctica nos señala al sujeto que tiene la intención de realizar algo. Adicionalmente considera necesario alcanzar su propósito y utiliza determinados medios, finalmente lo consigue a través de una acción. Este tipo de explicación es que la conclusión que se deriva de las premisas no es una conclusión lógica, sino una inferencia práctica, en el sentido de constituir una acción adecuada para la realización del fin propuesto. Sin embargo, en las explicaciones teleológicas este esquema de inferencia práctica opera de manera inversa. Esto significa que, para poder explicar un hecho histórico, inicialmente partimos de una acción ya realizada por un sujeto.

Construimos un argumento práctico, en términos de los motivos y creencias del agente para poder explicar dicha acción. La importancia de la inferencia práctica resulta decisiva en el esquema intencional propuesto por Von Wright. "El silogismo práctico viene a representar, para la explicación teleológica y para la explicación en Historia y Ciencias Sociales, lo que el modelo de subsunción

teórica representa para la explicación causal y para las Ciencias Naturales"¹⁷. Desde esta perspectiva, el modelo explicativo propuesto para las Ciencias Sociales no es considerado como un modelo causalista, sino auténticamente teleológico

Georg Henrik Von Wright en su libro *Norma y acción*¹⁸ propone una clasificación de las normas aunque no son estrictamente subclases de la clase general de las normas, más bien distintos sentidos de la palabra norma que es ambigua e imprecisa, aunque estrechamente relacionados entre sí.

Von Wright distingue tres tipos de normas principales y tres secundarias.

Las principales, reglas definitorias o determinativas, reglas que definen o determinan una actividad esto lo podemos constatar en los juegos, sus reglas de determinan procedimientos a seguir considerados como permitidos o los prohibidos que se deben realizar, un ejemplo más amplio es el cálculo lógico y matemático también se encontrarían dentro de este campo.

El segundo son las directivas o reglas técnicas, aquellas reglas que indican un medio para alcanzar un determinado fin, verbigracia las instrucciones de uso de un teléfono para encenderlo presione por 15 segundos el botón lateral y están

¹⁷ Wright, Georg. Henrik. Von (1976). Réplicas. En J. Manninen y R. Toumela (Eds.), *Ensayos sobre explicación y comprensión*. Madrid: Alianza, 1980.von Wright, 1971, p. 49

¹⁸ Wright. Georg. Henrik, Von. *Norma y acción*. Una investigación lógica. Madrid: Teenos. 1971.

condicionadas por la voluntad del destinatario y no para influir en ella dirigir, debido a esto la formulación de esta regla es hipotética, y en el antecedente aparece mayormente la mención de la voluntad del que va a hacer uso (voluntad) y no un hecho ajeno a esa voluntad.

Significado como signo es un elemento no perceptible un concepto una idea aunque no todos los signos significan algo sonido que indican presagian o anticipan¹⁹, es aquello que se debe encontrar, descifrar, descubrir o poner de manifiesto, lo que está oculto a través de la interpretación jurídica, en el fondo, la interpretación está representada en una extensión más amplia, es decir, no se pretende exponer en la dirección hacia donde está dirigida, más bien en general cuál es el alcance y el significado cierto y cabal de la norma jurídica.

Interpretar un texto normativo fiscal, es determinar o señalar la parte formal del derecho que significa un determinado fragmento, tener, en lo posible, la distinción, el significado de una cosa, especialmente de un signo, una palabra o una oración, distinguir del texto lo que quiere decir y los axiomas propios del ser humano individualizado, determinar el fondo, se precisa, que la persona que lleve a cabo esta tarea tenga agudeza e ingenio, para comprender o ver con claridad el sentido más profundo de las cosas, de manera que refleje una gran agudeza o ingenio, para comprender o ver con claridad, el significado más profundo de los textos, lo que esta mas allá de lo escrito, esto no impide que exista diferencia entre una interpretación fundada sobre la base de los conceptos jurídicos y una que funde sobre la valoración de los intereses y que a elección de una u otra

¹⁹ <http://www.slideshare.net/Lapinina/el-signo-1556479>

influya en la diversidad de las decisiones²⁰. Trazar la línea entre las dos cosas, sin embargo es poco precisa ya que como dice Riccardo Guastini: “Una cosa es preguntarse por el significado de las palabras, otra preguntarse sobre las supuestas intenciones del autor”.²¹

La interpretación jurídica se basa en los textos que contienen expresiones como, la actividad de indagar o descubrir el significado de un documento jurídico sin embargo esto para Riccardo Guastini es doblemente ambigua, la primera porque la atribución del significado la segunda a la calificación jurídica por lo que define dos actividades intelectuales diferentes²², también es el resultado de esa actividad, sin embargo las diversas teorías de interpretación nos ofrecen variadas y complejas respuestas.

La interpretación de los textos jurídicos sujetos a nuestro estudio, integran de leyes, reglamentos, actos administrativos, códigos y reglas. La escasa literatura de nuestro tema, nos fuerza a obtener fuentes desde el punto de vista del Derecho Doctrinal de manera general, para definir nuestro conocimiento y aplicar el nombre de la norma por su título. Lo que nos lleva a comentar, que la interpretación, se da por la complejidad que genera una irresolución, confusión o dudas en temas jurídico-fiscales, nacidas de la lectura del texto.

²⁰ Bobbio, Norberto, "*El problema del positivismo Jurídico*" México, Distribuidora Fontamara, S.A. México 1991, novena impresión 2007, p.33

²¹ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, traducción Gascón, Marina, Carbonell Miguel, ed. Porrúa, México 2010, novena edición p.2.

²² Guastini, Riccardo, *Interpretación de la constitución*, ARA Editores E.I.R.L., Perú 2010, Primera edición p.21.

La interpretación y la traducción, ésta refiriéndose al verdadero sentido, van en un mismo plano ya que ambas convierten, transforman, como dice Riccardo Guastini:

“Tanto la interpretación, como la traducción, de hecho, no son sino reformulaciones de textos”.

“Traducir’, significa reformular un texto en una lengua diversa a aquella en la que fue formulado. ‘Interpretar’, significa reformular un texto sin importar si es la misma lengua en el que fue formulado”²³

Conforme a lo anterior, el cuidado en la traducción debe ser de forma tal que no tenga en lo posible sesgos, por el lado del intérprete y por otra el texto interpretado, que como resultado debe tener un lenguaje inherente al objeto. Con esto llegamos a la paradoja de Aqvist en donde manifiesta la diferencia entre el deber deóntico y el deber técnico ¿es posible que se encuentren diferencias en esta paradoja?

Por lo que el intérprete llega con una serie de sesgos personales o teóricos que condicionan su actuar respecto del dogma, debido a que no es otra cosa de un anterior conocimiento, creencias, etc., de lo que se pretende interpretar, Riccardo Guastini lo define así:

“Toda construcción dogmatica condiciona la interpretación, bien sea sugiriendo una decisión interpretativa determinada que se prefiere sobre las demás, excluyendo ciertas decisiones interpretativas de otra forma posible. Además, toda construcción dogmatica es una matriz de normas «implícitas» o

²³ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, traducción: Gascón, Marina, Carbonell Miguel, ed. Porrúa, México 2010, novena edición p.6

sea de normas no formuladas por las autoridades normativas, sino elaboradas por los intérpretes a través de diversos procedimientos argumentativos pseudo-lógicos”²⁴.

La descripción que nos da el autor es un ejemplo de que la creación de la norma no siempre se desarrolla por especialistas o conocedores, de tal forma que la interpretación es necesaria. Conforme a lo dispuesto en el artículo 72 inciso h) de la constitución "la formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras" aquí aparece una norma especial al decir que con excepción de las contribuciones o impuestos donde la cámara de origen es la de Diputados, por disposición constitucional se prevé que en base a la soberanía nacional se discuta sobre las contribuciones, así mismo todo lo referente a este tema es emitido por el ejecutivo hacia la Cámara de Diputados, en el se definen la política fiscal, análisis del comportamiento económico así como la concertación y finalmente la decisión que se toma para su aprobación y publicación, a partir de ese momento podemos tomar la base autoaplicativa que es cuando se afecta la esfera jurídica y creación de los criterios jurisprudenciales.

Podemos tener por tanto dos alternativas al interpretar, principalmente las leyes y la jurisprudencia, que nos servirán de base en algunas circunstancias, para ayudarnos a dar claridad al texto y donde surja la duda, valorar los significados para así dar certeza en la toma de decisiones. Generalmente no de forma necesaria, esta forma de pensar se conecta y depende de la opinión aunque sea falaz, según la cual, las palabras tienen un significado intrínseco propio, es decir,

²⁴ Guastini, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, traducción Carbonell, Miguel, Salazar, Pedro, ed. Minima Trotta, Madrid 2008, segunda edición p.33.

un significado independiente de los diversos modos de usar y entender las mismas palabras, pre-constituido a la manera de usar y entender las mismas. Según esta perspectiva, cada palabra tiene su significado, no son los hombres quienes lo dan.

Por otro lado, hay quienes opinan que no existe el significado propio de las palabras, las palabras tienen el significado atribuido por quienes las utiliza, o por quienes las interpretan, por lo que el significado y cada decisión interpretativa, es en distinta medida arbitraria sin embargo para Riccardo Gustini esto es escepticismo:

"Ab asse ad posse valet consequential²⁵. Si todos los textos normativos, de hecho, se interpretan de modos diversos, todos los textos normativos son susceptibles de distintas interpretaciones. Cada interpretación atribuye al texto interpretado un significado diferente: de una misma disposición, obtiene distintas normas. A una multiplicidad de interpretaciones corresponde, pues, una multiplicidad de significados. Por tanto, todo texto normativo expresa, potencialmente, no un significado univoco sino una pluralidad de significados que compiten entre sí²⁶". . .

Para algunas personas que interpretan, un texto tiene dos tendencias, los textos legislativos y normas, en los que todo texto o fragmento de texto, expresa una norma, hay también quienes distinguen, entre textos legislativos y normas, en donde estas son el significado de los textos legislativos, en donde la interpretación, no tiene como objeto las normas, sino los textos legislativos, por tanto interpretar es producir una norma. Otros conceptos de interpretación, los

²⁵ Vale la pena cada centavo posible de las consecuencias

²⁶ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación Jurídica*, traducción Carbonell, Miguel, Gascón, Marina. ed. Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas México 2010, novena edición pp.139, 140.

cuales pueden ser utilizados genéricamente, para referirse en conjunto al trabajo de los juristas, o a la identificación de las fuentes del Derecho validas y la construcción en sistema de las normas jurídicas. Ocasionalmente y de forma inoportuna, interpretación, a veces, es usado como sinónimo de aplicación, sin embargo, el termino aplicación tiene un sentido diverso o contrario.

La sistematización del Derecho, abarca una serie de operaciones distintas, como las lagunas, la solución de antinomias y la exposición coordinada de la disciplina jurídica de alguna materia. Las lagunas. La noción de antinomia y laguna para Ferrajoli se producen solamente en los ordenamientos constitucionales y no en los ordenamientos de un solo nivel normativo. Por otro lado, sostiene que el Estado legislativo de Derecho es un sistema de un solo nivel normativo, por lo que en dichos ordenamientos no existen genuinamente ni lagunas ni antinomias.

Para Ferrajoli el funcionamiento de los sistemas normativos nomodinámicos, es decir, de los sistemas normativos de diversos niveles. Establece que son nociones fecundas que permiten dar conocimiento sobre algunos aspectos constitucionales y demuestra con claridad. (como el mismo FERRAJOLI reconoce, vol. 1, p. 909) por qué dichas nociones son mucho más restringidas que las usuales, ¿Es posible que esto ayude a comprender algunos aspectos centrales del sistema fiscal.?

Para él, el Estado legislativo de Derecho es un modelo de un único nivel normativo. Así mismo la razón por la cual, los sistemas nomoestáticos carecen de lagunas y de antinomias ya que en dichos sistemas, los principios lógicos de consistencia y complejidad figuran como principios iuris et de iure (de pleno y absoluto derecho) mientras en los sistemas nomodinámicos, los principios figuran como principios iuris tantum (Aquello que resulta apropiado en derecho y surte sus propios efectos mientras no se demuestre otra cosa. Son presunciones legales

frente a las cuales cabe alguna prueba). La explicación concreta de la ausencia de antinomias y lagunas en dichos sistemas no es, me parece, muy adecuada.

Acerca de las antinomias, dice, que en la legislación existen instrumentos para resolverlas. Sin embargo, considero que son posibles las antinomias entre leyes dictadas a la vez y sin que ninguna de ellas sea especial respecto de otra. En relación con las lagunas, sostiene que pueden ser colmadas mediante la aplicación analógica de las normas, prevista por los códigos civiles.²⁷

Por ejemplo, hablando de lagunas tenemos que, lo que no se encuentra dentro del contenido de la ley en concreto, por analogía, se puede encontrar a semejanza en otra parte de ella, o en otra norma en igualdad de circunstancias, por lo que se puede emplear para justificar la ausencia de elementos dentro de la norma, si no se complementa, nos encontramos dentro de una laguna de ley.

Según algunos contextos, la interpretación, se utiliza para subrayar un tratamiento de los textos jurídicos incorrectos o manipulatorios, en tales contextos interpretar significa eludir una norma. Mientras el verbo interpretar concierne a cualquier sujeto, el verbo aplicar concierne solo a aquellos sujetos que se desempeñan en órganos de aplicación o jurisdiccionales, podría decirse que un jurista interpreta el Derecho pero no necesariamente se podría decir que lo aplica.

La interpretación y aplicación, son actividades que se ejercitan sobre objetos diferentes de forma, en donde la interpretación, tiene como objeto los textos normativos, mientras la aplicación, incluye a la interpretación, como una

²⁷ Ferrajoli, Luigi *Principia Iuris*, Teoría del derecho y de la democracia, Bologna Italia, Editorial Trotta, S.A. 2011, t. 1, pp. 12-13, 172,173.

parte constitutiva. Mientras que los enunciados interpretativos, aquellos que adscriben significado a un texto normativo, son utilizados de dos modos; I) cuando puede ser usado para interpretar en sentido estricto, para adscribir significado a un texto y II) para transmitir una información, en torno al significado adscrito al texto en cuestión.

1.4.1 Teorías de la Interpretación

Algunas teorías que refieren a cerca de la interpretación lo confrontan dentro en la literatura jurídica, una cognitiva una escéptica y una intermedia. Todas estas teorías, pueden ser representadas en forma estándar, donde el texto T significa S, además, todas implican una distinta concepción de la discrecionalidad judicial.

La teoría cognitiva sostiene que la interpretación, es una actividad que trata de verificar el significado objetivo de los textos normativos, que son enunciados, de los cuales podemos comprobar su veracidad o falsedad.

Este modo cognitivo, se funda sobre asunciones falaces, como en la creencia de que las palabras contienen un significado propio, que depende de la relación entre la palabra y la realidad, o la creencia de que un órgano colegiado intrínseca e internamente conflictivo que tiene una voluntad subjetiva preexistente, entendiendo que todo texto normativo solo admite una sola interpretación verdadera, donde la interpretación de todo sistema jurídico es completo, sin lagunas y coherente, de modo que toda controversia cae siempre sobre el dominio

de una norma pre-construida, así las decisiones de los jueces están determinadas por normas preexistentes, ya pues se limitan a aplicar el Derecho que encuentran ya hecho.

Esta teoría se conecta con la doctrina de la separación de poderes, con el principio de la sujeción a la ley de los jueces y al mito de la certeza del Derecho, por lo que está desacreditada a los ojos de cualquier jurista advertido. Existe también la teoría escéptica, que sostiene que ésta, es una actividad de valoración y de decisión, no de conocimiento. Funda su opinión en la no existencia del significado propio de las palabras, ya que todas las palabras pueden tener el significado que le otorgue el emisor y esto depende de las diferentes posturas valorativas de los intérpretes, por lo que los enunciados interpretativos no son verdaderos o falsos. Desde este punto de vista, las normas jurídicas son el resultado de cada interpretación, ya que los sistemas jurídicos no son completos ni coherentes. Podemos ver que esta teoría carece de vínculos objetivos, que depende de todo un ambiente, los usos lingüísticos admiten una gama de significados para una expresión en particular.

Una teoría intermedia a las anteriores, sostiene que algunas veces es una actividad de conocimiento y otras es una actividad de decisión discrecional. Los casos en que se aplica la norma de forma natural y otra en donde los jueces la aplican con discrecionalidad, tomando en cuenta dos o más soluciones alternativas, adscribiendo el significado de un texto normativo.

Se puede descubrir o adscribir el significado de un texto de acuerdo a la naturaleza del caso, ya sea un caso claro, o que se encuentre sobre el área de penumbra. La interpretación puede hacerse a través de varias técnicas, sin embargo, para hacer un uso adecuado en la interpretación, existe la declarativa que es una interpretación literal primaria y una correctora llamada secundaria la

cual depende de la primera. La interpretación tiene usos diversos por lo que la declarativa es más fácil de usar, debido a que se concentra en la sintaxis inmediata, y su significado original es mucho más subjetivo, ya que da un significado literal y preciso de lo interpretado.

La interpretación declarativa se refiere a lo que el creador quiso transmitir dentro de la norma, de este punto ya hemos hablado, sin embargo al seguir la teoría de Guastini se hace necesario reforzarlo, su uso se realiza en base al lenguaje común y en contradicción de este mismo, debido a su lenguaje ordinario las palabras brotan de manera fácil, crean un significado vago, controvertido, de manera que el lenguaje común no siempre es un argumento resolutivo, el uso del diccionario jurídico o técnico tendrá como resultado la exclusión de uno y de otro.

La interpretación correctora es contraria a la anterior, se presenta como una corrección a la voluntad del creador de la norma, se corrige, cuando existe dentro de los vocablos diferentes significados, tan amplios o restringidos como se pueda entender, su interpretación no se atribuye a un documento normativo, ya que la voluntad, la intención y las razones del legislador contienen sesgos, su argumentación se basa en procesos lógicos, que es precisamente la razón propia del creador o razón legal, otro razonamiento consistente en probar una tesis por la exclusión o refutación de todas las tesis alternativas, se considera como el argumento de reducción al absurdo, cuando de acuerdo a la naturaleza de las cosas está fuera de la realidad jurídica.

Otra tipología de la interpretación discurre en interpretación extensiva e interpretación restrictiva. La extensiva toma en cuenta supuestos de hechos que la interpretación literal no haría, cuando el intérprete no solo se concentra en la parte literal sino que incluye otros supuestos que son similares o analógicos. Esta se da cuando la noción de los conceptos abarca otros supuestos es decir se extiende, y

se encuentran aparentemente fuera de su estricta significación, esta interpretación va más allá de que la misma norma quiere decir, así entonces es sólo una interpretación que presupone para aclarar la posible laguna en la ley.

La interpretación restrictiva contrario a lo que sucede en la interpretación extensiva, aparentemente restringe el alcance de la norma apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con la formulación de su texto, se entiende que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro de éste y se dará, cuando la interpretación lógica restringe el propio significado. El intérprete justifica el argumento de la disociación, interponiendo un motivo diferente no tomado en cuenta hasta ese momento y así restringir la aplicación de la norma, sólo a algunos supuestos de hecho previstos.

Si tomamos en cuenta que algunos tipos de interpretación pueden justificarse mutuamente como estrategia, encontramos a la interpretación sistemática y a la adecuada. La interpretación sistemática basa su aplicación en el contexto del hecho otorgando un significado análogo a términos que de ninguna manera pueden tener el mismo significado y significado antagónico de igual manera según lo requiera, podemos ver que estos procedimientos se emplean para colmar lagunas. Por su parte la interpretación adecuada tiende a adaptar el significado a lo dispuesto en una ley de mayor jerarquía o con un nivel superior de manera estructural.

Debido a la adecuación constante de las leyes fiscales en corto tiempo, su interpretación está en constante cambio, la primera se otorga en el momento y el lugar en el que son creadas, a lo que llamamos interpretación histórica, donde se aplican significados que se atribuyeron a la época de creación, sin embargo en la actualidad se pueden ver como inusuales un ejemplo lo tenemos en el artículo 123 constitucional en su fracción "X. El salario deberá pagarse precisamente en

moneda de curso legal, no siendo permitido hacerlo efectivo con mercancías, ni con vales, fichas o cualquier otro signo representativo con que se pretenda substituir la moneda." Así la interpretación debe de evolucionar de acuerdo al constante cambio de las circunstancias históricas adaptando leyes relativamente viejas o con situaciones históricas diferentes, adaptando su capacidad a situaciones nuevas que no fueron previstas en el momento de su creación guiándose siempre por la naturaleza de las cosas. Ésta interpretación también puede ser restrictiva y extensiva a la vez, según las nuevas circunstancias y significados de los vocablos y las condiciones o costumbres actuales a ese respecto.

Las leyes o normas son escritas en lenguaje común a la naturaleza de las personas que hacen uso de ellas, no obstante deben interpretar la norma como lo haría un juez, buscando el verdadero significado que sus creadores quisieron decir, o determinar el más adecuado al caso en concreto, con discrecionalidad propia.

Mientras que, en un lenguaje estructurado acorde a la naturaleza de la ley, todos los vocablos en combinación con su respectiva sintaxis, son definidos dentro de la norma, lo que involucra una escasa desviación al motivo de su creación, percibiéndose claramente su significado.

1.4.2. Ambigüedad y Vaguedad

Una oración puede expresar más de una proposición. Puede ocurrir así porque alguna de las palabras que integran la oración tiene más de un significado, o porque la oración tiene una equívocidad sintáctica. La ambigüedad semántica de algunas palabras como, por ejemplo, prenda, radio etc., es un hecho conocido. Si digo -se rompió el radio-, se puede dudar si se alude al aparato radiofónico o a la parte del brazo de una persona.

La ambigüedad semántica no constituye una mera homonimia accidental, sino que da lugar a mayores equívocos, debido a que la palabra tiene los varios significados y una estrecha relación entre sí. Cuando uno de los significados de la palabra se refiere a una actividad o proceso, y el otro al producto o resultado de esa actividad o proceso. Es lo que sucede con palabras como; esfuerzo, tecnología, construcción, pintura. Puedo decir -me encanta la pintura, refiero a si me gusta pintar o contemplar cuadros o frescos.

En ese sentido se da lugar a ambigüedades, desviadas cuando una expresión tiene un significado vulgar relacionado con su uso científico, pero diferente de él. Eso ocurre con términos comunes como; sal y alcohol, con una denotación más restringida que aquella en que los usan los químicos. La ambigüedad semántica se origina muchas veces en un uso metafórico de una palabra, pero que con el tiempo va creando un significado independiente del original. Lo mismo sucede con el texto arteria usado como distribución de las vialidades.

Luigi Ferrajoli manifiesta la ambigüedad, en los postulados²⁸ de su teoría, la que considera que la cuestión es la interpretación adecuada, donde se establece lo siguiente, en concreto aquello en donde no está permitida la comisión está permitida la omisión, este comportamiento supone una modalidad la cual califica de lógica deóntica, que tiene como expectativa una consecuencia y es de manera una implicación, a lo que define que dadas las definiciones llamadas modalidades deónticas son, como es habitual, lo permitido, obligatorio, prohibido y facultativo, entendido como permitida la comisión y permitida la omisión. Lo Permitido hace así como el término primitivo (términos indefinidos)²⁹ entre las modalidades, y todas son definidas a partir de él; siendo obligatorio lo equivalente a no permitida la omisión y lo prohibido a no permitida la comisión. De este modo, dice que todo comportamiento está regulado por alguna modalidad deóntica de tal forma que está prohibido o está permitido. De acuerdo con esta tesis, el Derecho es completo porque es una verdad lógica que todos los comportamientos que no están prohibidos están permitidos (es decir, que todo lo que no está prohibido está permitido). Esta tesis parece avalada entre No-prohibido y Permitido. Sin embargo, el estudio con algo más de prudencia, la tesis según la cual todo lo que no está prohibido está permitido. Lo Prohibido (le llamare prohibición) puede ser entendido de dos formas, el primero puede ser, cuando aparece en una proposición normativa, de dos formas: en sentido fuerte y en sentido débil. Un comportamiento está permitido en sentido débil en el sistema normativo cuando no existe ninguna

²⁸²⁸ Ferrajoli considera la sucinta interpretación de los términos primitivos que se acaba de formular, si por un lado da sentido –aunque a su vez sea sumario- a los postulados de la teoría que hacen uso de tales términos, por otro resulta ulteriormente precisada los dichos postulados. Lo que equivale, por así decir, a definiciones implícitas de los términos primitivos, al hacer que solo quepa asociar a éstos los significados que satisfacen las relaciones establecidas por aquellos y que asume como postulados dieciséis proposiciones.

²⁹ Ferrajoli, Luigi *Principia Iuris*, Teoría del derecho y de la democracia, Bologna Italia, Editorial Trotta, S.A. 2011, t. 1, p. 81

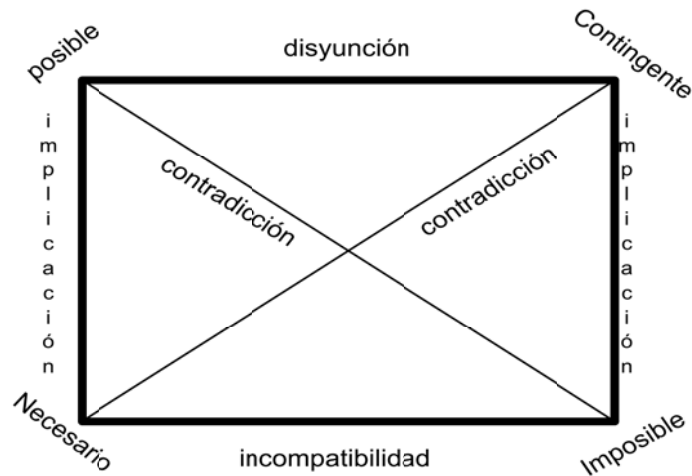
norma que lo prohíbe. Un comportamiento está permitido en sentido fuerte en el sistema normativo cuando existe una norma que lo permite. Esta definición, entonces la podemos distinguir en un sentido débil y otro fuerte. En el sentido débil, el Principio de Prohibición sostiene que si un comportamiento no está prohibido por un sistema normativo, entonces no hay en ninguna norma que lo prohíba. Indiscutiblemente en este sentido débil, el Principio es bajo las premisas verdadero. Ahora bien, no sirve para excluir las lagunas del sistema normativo. La verdad de este Principio es perfectamente compatible con la presencia en de casos no regulados en el texto.

En sentido fuerte, la prohibición sostiene que si un comportamiento no está prohibido por un sistema normativo, entonces hay una norma que lo permite. Esta versión considero que es una verdad descriptiva, en consecuencia los sistemas normativos serían completos. Pero la verdad de esta versión es contingente, dentro del cuadro de los modos deónticos y se encuentra definido de la manera siguiente:

"Este cuadro representa las relaciones lógicas que se dan entre proposiciones de la forma sujeto-predicado que tengan el mismo término como sujeto y el mismo término como predicado y que difieran entre sí solo por la afirmación o la negación del uno del otro. Como es sabido, puede recibir al menos tres tipos de interpretaciones: la clásica, en términos de «algunos», «todos», «no todos», y «ninguno», esto es, de relaciones entre modos ónticos; aquella otra en términos de «posible», «necesario», «contingente» e «imposible» es decir entre modos aléticos³⁰"

Visto desde el punto de vista del cuadro deóntico quedaría así:

³⁰ Ferrajoli, Luigi *Principia Iuris*, Teoría del derecho y de la democracia, Bologna Italia, Editorial Trotta, S.A. 2011, t. 1, p. 105-106.



Es decir depende de la existencia en el sistema normativo o de una norma que permita todo aquello que no está prohibido por el sistema. Es recurrente que dicha norma le denomina regla de clausura. Alguna parte del ordenamiento la contienen, así es entendido en una máxima del Derecho penal dentro del principio de legalidad, todo lo que no está prohibido penalmente (no existe una norma que lo prohíba como delito) está permitido.

Podemos decir que del análisis de Ferrajoli que: el Principio de Prohibición no es una justificación adecuada de tal postulado, porque en su versión débil es necesariamente verdadero pero es compatible con la presencia de lagunas en un sistema normativo y, en su versión fuerte, es sólo contingentemente verdadero y, por tanto, sólo cuando existe en un sistema normativo una regla de clausura puede decirse que es completo, es decir, no garantiza tampoco que, de manera necesaria, los sistemas normativos sean completos.

Visto de esta manera deja dudas sobre la interpretación de los postulados deónticos, si las normas jurídicas son reglas³¹ y las reglas pueden ser modalidades deónticas, por lo que se puede interpretar como para todo comportamiento, si no hay una norma que permite su comisión, entonces hay una norma que permite su omisión. Pero esta formulación es claro que no se trata de una verdad lógica, sino de una verdad empírica, contingente, que depende de la existencia de dichas normas en un sistema jurídico-positivo. En realidad, las verdades analíticas no dicen, nada sobre el mundo, y por tanto, nada dicen sobre nuestros sistemas jurídicos positivos. Entonces tenemos que estos son axiomas que no figuran como descripción de los sistemas jurídicos, sino formulaciones de ideales normativos acerca de cómo deben ser nuestros sistemas jurídicos, en su terminología. En mi opinión, esta ambigüedad del lenguaje permea toda su construcción teórica, pero mostrar cómo, requeriría de un desarrollo más pausado.

Es vaga la proposición expresada por una oración a causa de la imprecisión del significado de algunas de las palabras que forman parte de la oración.

Las palabras hacen referencia a una propiedad que se da en la realidad en grados diferentes, sin que el significado del término incluya un límite cuantitativo para la aplicación de él. Algunas veces se dice, respecto de las palabras vagas la realidad puede ser; constituida por los hechos denotados con certeza por el término, un ejemplo: la palabra alto, refiere a las personas que miden más de 1,80 m, otra es, formada por hechos respecto de los cuales se sabe con seguridad que la palabra no se aplica a; las personas que miden menos de 1,65 m, en relación a alto, y la última, constituida por casos a propósito de los cuales dudamos en

³¹ Ferrajoli, Luigi *Principia Iuris*, Teoría del derecho y de la democracia, Bologna Italia, Editorial Trotta, S.A. 2011, t. 1, p. 225,228.

aplicar o no el término (las personas que miden entre 1,70 y 1,80 m, respecto de alto un continuo, no constituye el único caso posible, ni el más complejo, de imprecisión semántica.

Si el silogismo razonado contiene inferencias donde coexisten la denotación y la connotación, entendiendo por connotación la intensión de la norma y denotación es la forma extensiva de la norma e una o varias. La vaguedad se presenta en la semántica de los vocablos, cuando se percibe una incertidumbre excesiva y poco clara en forma extensional, con más de un alcance aplicativo, la vaguedad al contexto de extensión puede ser de interpretación no determinada exactamente, considero el hecho de que la creación de la norma sea en lo posible clara al momento de hacerlo, sin embargo no todos lo toman en cuenta, de tal manera que incluso lo podemos corroborar en un criterio jurisprudencial que establece:

"Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice (actualización 2002) I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C. Página: 356 Tesis: 133 Tesis Aislada Materia(s): Constitucional.

Leyes. Su inconstitucionalidad no depende de los vicios en la redacción y precisión de términos en que el legislador ordinario pueda incurrir.-

Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, ninguno de los artículos constitucionales exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en las leyes, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable y nada práctica, provocando que se incumpliera, de manera oportuna, con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que

una ley sea inconstitucional sólo por incurrir en una deficiencia de definición o irregularidad en su redacción, pues la contravención a ésta se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.

Amparo en revisión 399/2001.-Grupo Televisa, S.A. y otras.-3 de mayo de 2002.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Mariano Azuela Güitrón.-Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Secretario: Fernando Mendoza Rodríguez."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, junio de 2002, página 160, Segunda Sala, tesis 2a. LXIV/2002.

Una especie de vaguedad más intensa todavía, está constituida por palabras respecto de las cuales no sólo no hay propiedades que sean aisladamente indispensables para su aplicación, sino que hasta es imposible dar una lista acabada y conclusa de propiedades suficientes para el uso del término, puesto que siempre queda abierta la posibilidad de aparición de nuevas características, no consideradas en la designación, que autoricen el empleo de la palabra.

La ambigüedad se presenta también en la semántica en distinto sentido y aunque se aplica también a la extensión de los textos, al predicado, se refiere a éste cuando en la norma existen diversos conceptos, de aplicación, como veremos más adelante.

Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su vaguedad o ambigüedad, confusión o contradicción, no existe norma legal ni política que regule la exigencia para que se realicen acciones que corrijan esta situación, veamos un ejemplo: el Impuesto Suntuario, que a partir del 1 de enero del 2003 quedó derogado de la ley fiscal, cuando fue creado causó ambigüedad en los contribuyentes.

Laguna es un vacío entre una norma y una consecuencia jurídica, contrario a lo que dice Riccardo Guastini: “Existe una laguna cuando no hay alguna norma que conecte una consecuencia jurídica cualquiera a un determinado supuesto de hecho de modo que se producen controversias no susceptibles de solución alguna.”

Debemos identificar que nosotros consideramos una laguna no sea un problema de interpretación, esto lo podemos determinar tomando en cuenta si, el supuesto hecho recae en una norma, considerando esto no existe laguna en la ley, o si la norma aplica a cierto supuesto de hecho, que es cuando si podemos considerar la existencia de una laguna, el Código Civil español establece la integración de la norma, por medio de la analogía soluciona las lagunas del ordenamiento toda vez que se está obligado a resolver de los asuntos que conozca, ya que a la letra dice:

Artículo 4 1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.³²

La laguna se corrige al integrar razonamientos en el sentido de la norma de forma implícita, y complementarlo con las determinaciones de los jueces hacia hechos no previstos por la norma con soluciones basadas en los criterios de las tesis y jurisprudencias, así como la creación de nuevas leyes que nos permitan llenar estas lagunas.

Es posible acudir a la interpretación extensiva y evolutiva como técnica para evitar crear una laguna, de modo que en la extensiva podemos adicionar elementos que se pueden tomar en cuenta para la aplicación en una ley y en la evolutiva permite adaptar las leyes viejas a situaciones actuales y en su momento no previstas en el momento de creación de la ley.

Caer en el supuesto que al momento de interpretar se crea una laguna, sucede cuando aplicamos argumentos de disociación, cuando tomamos en cuenta algún elemento contrario al del legislador. En este mismo sentido creamos una laguna cuando aplicamos el argumento a contrario tomando en cuenta los conceptos a los que no hace alusión la norma. Así mismo podemos hacer una interpretación de la norma con el fin de satisfacerlas, aplicando el argumento a simili o analógico, y realizando una asociación de ideas podemos determinar una solución.

³² Código Civil español, Capítulo II Aplicación de las normas jurídicas, Artículo 4.1.

El orden jurídico presenta una abundancia de soluciones, ya sean incompatibles o equivalentes, para un mismo caso. Se dice que hay en cambio, una laguna axiológica del derecho cuando el sistema jurídico carece, respecto de cierto caso, de alguna solución normativa. Como lo han puesto de manifiesto Alchourrón y Bulygin³³ es un trabajo difícilmente superable sobre los sistemas normativos, no tiene sentido hablar de lagunas del derecho si no se hace referencia a un cierto sistema jurídico y a un caso determinado. Un caso puede no estar solucionado por un sistema, pero sí por otro; a su vez, un sistema jurídico puede no estipular soluciones normativas para un determinado caso, pero, contendrá soluciones para otros. Los autores mencionados definen el concepto de laguna normativa como sigue: un cierto caso constituye una laguna de un determinado sistema normativo, cuando ese sistema no correlaciona el caso con alguna calificación normativa de determinada conducta (o sea con una solución).

Un punto de disparidad en la interpretación se da debido a la ambigüedad de con que se crean éstas, viendo como ambigüedad en este caso el significado que se ha tomado en cuenta el contexto de cada una de los intérpretes y el sentido de la sintaxis que aplica en cada caso. La estructura que observamos tiene bases en ambos sentidos el primero muestra el concepto al que se refiere la norma, como el nombre de la causalidad a que estamos sujetos, que van acompañados del sentido que tiene y sus alcances, todo esto está interconectado con elementos que unen a algunos que disocian a otros o crean vertientes de aplicación de ésta manera la interpretación se basa en los elementos que conectan los conceptos básicos y los complementos. Un ejemplo lo tenemos en palabras claves, para saber por ejemplo qué es un ingreso, son las palabras

³³ Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas e interpretación <http://www.scielo.org.ar/pdf/anafil/v26n2/v26n2a05.pdf>

conectoras o incluso los signos de puntuación utilizados, los que nos dan el sentido de la norma. Para interpretar una norma fiscal nos enfrentamos a determinar a qué concepto se refiere de manera particular y concreta, en nuestro actuar diario para poder identificar, que algún acto realizado se ubica en el supuesto que la norma nos marca.

En ocasiones no sabemos hasta qué punto nosotros podemos modificar el alcance que la norma refiere, porque nos encontramos en un momento en el que dicha disposición no deja claro hasta dónde está el límite para ella y ésta situación es una característica constante en la aplicación. Leer una disposición contributiva cuando refiere al ingreso del gobierno, se puede interpretar de varias formas, referida al gobierno federal, o al gobierno estatal o incluso y de manera válida al gobierno municipal llevándonos a lo que se conoce como una ambigüedad semántica ya que deja de manera discrecional la elección del órgano al que se refiere con esa disposición.

Sin embargo en un texto podemos tener varias opiniones, debido a la estructura o conexiones entre las ideas y complementos que los componen, cuando en una ley nos refieren a que ésta aplica a todos los ciudadanos, implica que aplica a todos no importa la región en que se efectuó el acto, o si acaso aplica también a los actos efectuados por extranjeros porque no me especifica si la calidad de ciudadanía se tiene que contemplar, esto implica un caso de la llamada ambigüedad sintáctica que generalmente podemos resolver tomando en cuenta el contexto y de ahí el posible desacuerdo de quién lo interpreta ya que cada quien tiene un contexto diferente a considerar al aplicarlo.

Enfrentamos a una ambigüedad pragmática cuando tenemos varias alternativas que considerar en la interpretación, aquellas que aun cuando se aplica el contexto no queda claro el alcance, ya que no sabemos el sentido dado en el

momento de su creación, esto es, lo que no está dicho lo que no se determina con claridad, dicho de manera deóntica.

De la misma forma nos encontramos que algunas normas en diferentes leyes del sistema son completamente contrarias una de otra, a esto se le conoce como antinomia, esta forma la tratan de evitar en lo posible los legisladores sin embargo es común encontrarlas. La antinomia propicia una interpretación cuando una se contrapone a otra, por ejemplo si caemos en el supuesto del artículo 107 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) y luego tomamos el artículo 11 del Impuesto Empresarial a Tasa Única (I.E.T.U.) observamos lo siguiente:

Resulta que si aplicamos el artículo 107 L.I.S.R. tenemos una serie de ingresos y deducciones, que se consideran para determinar la base que servirá para el cálculo del impuesto, considerando que también estamos sujetos al I.E.T.U. vemos que no son los mismos ingresos y deducciones considerados para determinar la base de cálculo del impuesto, a pesar de que en los dos impuestos aplican los mismos conceptos, esa antinomia nos permite observar de que un mismo supuesto existen dos criterios para determinar bases, en teoría General del Derecho la define como iguales. La antinomia nos lleva a un conflicto interno entre las leyes y no entre las disposiciones en sí, ya que ésta puede incluso darse a partir de una interpretación, así mismo, puede evitarse a partir de ésta. Una manera sencilla de resolver una antinomia es descartando aunque no de manera ficta una de las leyes fiscales o del Código Civil Federal que ayudan a resolver el conflicto.

Aunque existen formas de resolver la antinomia, como la de tomar en cuenta la jerarquía de las leyes que participan, o el orden cronológico de creación de cada una de ellas, o incluso, de la materia en específico a la que ésta se refiere en particular o la razón para la que fueron creadas.

Para propiciar una solución al problema, podemos considerar que una ley posterior, deroga a una anterior, una ley superior, deroga a una inferior, así como una ley especial deroga a una general, aunque una ley puede caer en varios de estos supuestos, y tendremos que considerar varios criterios para determinar su aplicación, ya que la ley de una materia en específico deroga a la norma general la ley emitida con posterioridad abroga a la anterior y una ley superior invalida a una ley inferior. Para resolver las antinomias, podemos recurrir a alguna de las opciones antes mencionadas como la más indicada para adaptar su significado a una ley superior o a la restrictiva de manera que elimine la aplicación de otra ley que se contraponga a la interpretada.

Los medios más razonables para resolver las antinomias son las que se refieren a la jerarquía de las leyes por un lado, o la que toma en cuenta la fecha de creación de las leyes, ya que las leyes que se refieren a una materia en específico sólo limitan la aplicación de los otros dos medios. Si tomamos en cuenta el orden jerárquico, las leyes de manera interrelacionada se encuentran en una misma relación jerárquica, se tiene que considerar, la relación que cada una mantiene en relación con la Constitución, entonces se considerará como válida la que no se contraponga a la Constitución, provocando así la invalidez de la otra. Si se toma en cuenta el orden cronológico de las leyes que pertenecen a un mismo nivel jerárquico, consideramos, que la última en existir, da por abrogada la anterior.

La interpretación es un fenómeno complejo, en lo jurídico no se agota en una realidad simple e individual sino que abarca un sin número de cosas porque existe una inmensa variedad de definiciones que se proponen a la hora de su conceptualización, todas ellas válidas y que van desde las descriptivas hasta las que tratan de determinar su esencia, al utilizar la palabra analogía podemos observar que se aplica a diversos sujetos en un sentido, o según la razón, que no es absolutamente idéntica, ni totalmente diferente, por ejemplo: Primer premisa, si

la ley expresa que deben pagar impuestos todos los automóviles de procedencia americana, con menos de diez años de uso “y” que valgan más de cien mil pesos; como primera conclusión tenemos que, la obligación de pagar impuesto está condicionada a los siguientes hechos:

- a) que la unidad sea americana,
- b) que tenga menos de diez años de uso, “y”
- c) que tenga un valor mayor a cien mil pesos.

En conclusión, si eliminamos la condición de que el vehículo sea americano, si aplicamos la interpretación analógica podemos preguntarnos entonces ¿también deberán pagar el impuesto los vehículos de procedencia china, europea, canadiense, centro y sudamericanos?

La analogía se crea para complementar lo ausente, para fundamentar el vacío del derecho, es un sinónimo, referimos a algo semejante al hecho en cuestión que no está determinado plenamente en la ley, apoyarnos en un argumento simili, para poder hacer uso debemos tomar en cuenta que el hecho guarda una relación de igualdad con el primero, entonces vemos que si el hecho (P) tiene un efecto (G) el hecho simili considerado (F) tiene un mismo efecto (F), vemos que podemos considerar que es aplicable la ley a un hecho que no está previsto por esta, de ahí que se le considere un argumento productor.

Sin embargo podemos decir que es válida siempre y cuando sea aceptada, ya que puede ser discutible, puede haber otras formas de interpretación, por ejemplo el artículo 5 del C.F.F. expresa textualmente que:

“las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica”.

Es cierto que al integrar la parte faltante con otro semejante, estamos ante una creación de normas imperativas y otras permisivas de las cuales solo utilizaremos las imperativas, puesto que estas son obligatorias, las permisivas nos conceden derechos por lo que no usamos en ellas de manera regular las analogías, entonces si usamos el argumento analógico, debemos evitar que exista otro en contrario.

Al usar cualquier analogía, a pesar de su importancia como método de integración del derecho, presenta ciertas limitaciones, una, está prohibida en el ámbito penal, y otra, es que se presente como un procedimiento subjetivo. La analogía, en la materia penal, va encaminada en beneficio del presunto culpable, con el fin de evitar que sea declarado culpable por un delito que no esté expresamente descrito o tipificado como tal.

El cómo aplicar analogías cuando el texto es incompleto se encuentra definido en el mismo artículo 5 del C.F.F., segundo párrafo, en el que se dispone lo que debemos hacer en caso de controversias, veamos a continuación lo establecido por dicha disposición:

“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.”

Existe la idea de que al aplicar una interpretación análoga, se está incurriendo en la fabricación de una nueva ley y alterar así, el significado, por lo

que la aplicación de la analogía está prohibida en disposiciones estructurales, con el fin de mantener la identidad del sistema jurídico.

Tenemos un desacuerdo entre la analogía y la interpretación extensiva, en función de su ámbito de aplicación, si no se permite aplicar analogías a las disposiciones penales, no podríamos hacer interpretaciones extensivas al respecto, aunque podemos observar que el Código Penal, usa palabras como “hechos expresamente tipificados”, en donde, si el hecho en cuestión no está expresamente descrito no existe la posibilidad de hacer extensiva alguna disposición que lo manifieste.

La interpretación la expresamos en la argumentación, la cual se puede considerar únicamente como interpretativa, si se aplica a normas descriptivas, ya que si una norma nos indica una determinación para un hecho, si el hecho lo tomamos en sentido contrario, entonces debemos considerar que la determinación es en contrario también, por ejemplo, si una norma nos dice que ciertos hechos específicamente están prohibidos, podemos inferir que los que no están expresamente indicados están permitidos.

Sin embargo, cuando tenemos una norma en que se determinan hechos permitidos, el argumento en contrario debe tomarse como que si los no especificados deben ser prohibidos, por lo que vemos que esta postura no es del todo neutra, ya que también se puede entender como una técnica creadora.

La norma imperfecta contiene silogismos que no son ni ciertos ni falsos, pero que en la creación de ésta se cumplió con el proceso legislativo, una forma de complementarlas, es a través de los tribunales, creando un nuevo derecho o complemento de la norma, sin embargo para algunos autores este procedimiento tiene varios argumentos, uno de ellos es la identificación de la norma como se encuentra en el texto y la creación de uno nuevo, desde mi punto de vista nos

ayuda más considerar que sirve como interpretación la ausencia de claridad, ya que si fuera incompleta difícilmente lograríamos hacer una construcción decorosa, en consecuencia la norma es imperfecta pero completa. La creación de las normas tiene factores axiológicos, es decir, valores morales y fácticos, nosotros interpretaremos sobre el derecho, por lo que, debido a estos factores existen múltiples interpretaciones dentro de su ámbito.

Esto no tiene antecedentes recientes, sin embargo, la interpretación está teniendo nuevas expectativas con su propia resolución, de forma interna encontramos que algunas conclusiones son positivas, lo que debemos de empezar a considerar para un uso adecuado al caso en particular, ya que para nuestro entendimiento es la fiscal, compararla con alguna otra obtendremos resultados negativos, de hecho Ronald Dworkin³⁴ toma la literatura como un modelo de la interpretación del derecho

Partiendo de una interpretación general, nos ayuda a anticipar un mínimo de errores hasta llegar a las distinciones específicas, ya en ella podremos diferenciarlos de otras disciplinas, de los contextos generales obtendremos definiciones específicas sobre el tema de los silogismos existentes tenemos ciertos o falsos principalmente el resultado, es una evaluación, aunque en base a las premisas podemos tener una diversa gama de rutas como parte esencial, dando claridad de ciertas afirmaciones generales que integren nuestra

³⁴ Dworkin, Ronald, *Law as interpretation* p. 92

interpretación, logrando que sea objetiva aunque pueden ser discutibles por ejemplo:

La objetividad de la interpretación da coherencia a nuestros argumentos, haciendo fácil una reformulación junto con su pluralismo se puede lograr el éxito al iluminar sobre la obscuridad, es posible que el interprete pueda encontrar el significado en el objeto, debido a lo que se comentaba anteriormente, diferentes sujetos leen el mismo texto y se interpreta en forma individual, de aquí la forma como la parte subjetiva, se torna contraria, con una tenacidad subjetiva, con la idea de recuperar la intención del legislador, se vuelca en sesgos individuales existentes en lo sujetos, al final, lo que cuenta es lo que exteriorizamos producto de nuestro análisis en forma de producto, sin embargo el hecho es que no expresan lo que desean expresar de manera que agotan el significado, con intentos de lo que quieren significar, ilustrando un argumento con razones diferentes que las personas pueden tener, o pensar que tienen.

El desarrollo interpretativo con su variedad de razones que tiene por el interés del objeto, abre la posibilidad a una pluralidad de interpretaciones que determinan su naturaleza con una importancia fundamental del conocimiento jurídico, se hace necesario tomar en cuenta a la autoridad en el esquema interpretativo, dentro del sistema normativo, institucionalizándola al aplicar y ejecutar disposiciones jurídicas, para justificarla, tiende a ser legal a las personas que se les aplica.

Si bien es cierto, una vez obtenido el resultado de la interpretación, ésta se puede reforzar con argumentos que pueden servir, entre otras cosas, para influir en el ánimo de una autoridad administrativa, debemos de proporcionar argumentos que sostengan nuestro dicho, por lo tanto, para que tome la decisión y justifique su decisión, presentando su resultado con una fundamentación jurídica,

y una decisión razonada habrá sido conducida por argumentos, toda vez que los argumentos deben estar íntimamente relacionados con cada decisión, esto le dará sustancia, a partir de los argumentos que sirvieron de base para esa decisión, para Manuel Atienza ésta conclusión, desde el punto de vista lógico, debe ser verdadera o por lo menos altamente plausible:

“Plantearse la cuestión de la corrección de los argumentos significa plantearse el problema de cómo distinguir los argumentos correctos de los incorrectos, los validos de los inválidos”³⁵

El objeto, fue fuente de material que nos sirvió para tomar la decisión, que motiva la decisión, para nosotros tener presente todas estas motivaciones es dar razón a nuestro dicho, que deben ser lo que se ofrezca en cualquier proceso que tomemos, de tal forma, que dentro del contexto de nuestra justificación que ofrecemos existe esta motivación a la decisión, debemos de considerar que también existe una razón a la contraparte, por lo que es necesario apreciar el caso de forma amplia y libre, para encontrar los nexos que justifiquen un supuesto distinto de otro.

Con lo anteriormente mostrado, vemos que podemos identificar en los textos jurídicos diversos significados que versan sobre los métodos aplicados, vemos que la interpretación está intensamente firme en el derecho, se encuentra aquí y ahora, se provee constantemente las practicas jurídicas llenas de interpretación, ésa es la naturaleza propia del derecho, que la interpretación tenga un papel importante, que sirva de base a los argumentos que posteriormente

³⁵ Atienza, Manuel, *Las Razones del Derecho*, Ed. 2005, 2ª reimpresión, México, Ed. Litoroga S.A. de C.V., Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de UNAM, p.13

estarán dentro de una decisión judicial, dentro de ésta decisión no deben existir los axiomas, sólo basarse en los hechos, sin embargo hechos cotidianos muestran lo contrario, esto es común, entonces direcciona el comportamiento de la autoridad con facultades para actuar, la cual puede tener un momento creativo con un significado nuevo, con un argumento el cual muestra una decisión y tomar un camino diferente a lo esperado por el contribuyente respecto de las cargas fiscales, por lo tanto, un desacuerdo con los sujetos pasivos, lo genera una posición contradictoria entre la autoridad dotada de facultades y el contribuyente, la mayoría de las veces vemos que existen estándares en la líneas del comportamiento de derecho público, por lo que la interpretación sólo es posible, cuando el significado no es evidente, a lo cual denominamos como la obscuridad o laguna en la norma fiscal, como en otras muchas leyes.

Si la interpretación infiere significado, a los conceptos que han sido manifestados en forma obscura, el resultado es un trabajo puramente de interpretación ajena a las normas.

Capítulo 2

Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

2.1 Aplicación estricta

Como ya lo hemos establecido son bastante frecuentes las fricciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes a consecuencia la interpretación y aplicación las leyes tributarias, un claro ejemplo lo vemos respecto al tema de los ingresos acumulables y a las deducciones autorizadas. Por una parte la autoridad considera una cosa y por la otra, el contribuyente estima una diversa. Ésta contradicción de opiniones puede repercutir posteriormente en un crédito fiscal y más adelante en un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y posteriormente en un juicio de amparo ante los Tribunales Colegiados de Circuito. Los derechos fundamentales consagrados en nuestra constitución, otorgan los suficientes elementos para que los contribuyentes enfrenten sus diferencias con las autoridades así como delimitar sus actuaciones.

El fundamento de toda defensa ciudadana en materia fiscal contra aquellos actos de autoridad que vulneran su esfera jurídica está consagrada en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución Política, así como en el artículo 31 fracción IV, de la misma, sostenida en los ampliamente conocidos principios de audiencia, legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad tributaria, generalidad y vinculación con el gasto público. Es también evidente que el Estado se cubre contra posibles actos por parte de algunos contribuyentes que son habituales defraudadores del fisco, por consiguiente y en su afán de corregir posibles prácticas que no convienen, realiza modificaciones de manera constante que dan como resultado una gran cantidad de antinomias, lagunas y excesos.

La aplicación de las normas consiste en sistematizarlas, concatenarlas y materializarlas en el ámbito jurídico frente a hechos relacionados directamente con las leyes, entendiendo el significado del texto legal tomando la norma o partes de ella que se deben aplicar y desde luego interpretar. El Derecho Tributario no se agota en esta faceta llamada interpretación, cabe destacar que las leyes fiscales se encuentran en constante movimiento de manera dinámica. Así es como la autoridad contribuye a superar los obstáculos que impiden su efectiva aplicación debido a posturas o interpretaciones contradictorias.

Aunado a lo anterior, se deben sumar los criterios sostenidos en las jurisprudencias y tesis que arroja la actividad de las diversas autoridades judiciales federales. Esto ayuda en algunos casos y complica en otros, dependiendo de qué lado nos encontremos. Parece ser esquivo el problema de fondo que representa, utilizar en amplitud la interpretación llamada estricta. Lo anterior lo retoma con especial importancia el órgano de gobierno encargado de aplicar las normas que es considerado experto en la materia, ya que aunque la administración pública llegase a aplicar las normas tributaras con base en una adecuada interpretación, los encargados de realizar la función jurisdiccional podrán adoptar su propio criterio. El presente análisis también pretende explorar los límites de la interpretación estricta a que hace referencia el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, haciendo a un lado las doctrinas tradicionales para apoyarse en teorías actuales que contribuirían en la solución de problemas interpretativos.

Común es ver en la vida cotidiana que dos sujetos estén en desacuerdo en su punto de vista sobre acontecimientos y hechos diarios, casi siempre diferimos, ya que cada persona analiza y percibe los hechos de acuerdo con su muy personal y subjetivo punto de vista, debido a las consecuencias de ciertos actos y las circunstancias que nos rodean en general. En el ejercicio de la práctica legal

se ha considerado que las normas fiscales deben interpretarse y aplicarse de manera restrictiva. La interpretación estricta ha ocasionado abusos por parte de los contribuyentes y de las autoridades fiscales. Los primeros realizando planeaciones fiscales basadas en elusiones, lagunas de la ley o en interpretaciones literales y los segundos, al aplicar un formalismo y un rigor excesivo.

Los que defienden la interpretación y aplicación restrictiva de la ley fiscal no parten simplemente de un argumento caprichoso sin sustento, como se ha querido hacer valer en múltiples foros, consideran que la seguridad jurídica del individuo es un bien superior a la recaudación del Estado. Su conclusión deriva y se fundamenta en el principio de legalidad tributaria previsto en el Artículo 31 fracción IV, de la Constitución, del cual proviene el principio de certeza, a través del cual la norma fiscal no debe permitir arbitrariedades por parte de las autoridades, pues de lo contrario, el contribuyente no tendría seguridad jurídica sobre el cumplimiento de sus obligaciones.

En contraposición vemos lo que ocurre en la práctica, principalmente por parte de la autoridad, la que considera que las normas fiscales deben interpretarse atendiendo al fin para el que fueron creadas, a efecto de evitar los abusos por parte de algunos contribuyentes, sin descartar las atribuciones que la ley otorga a las personas para hacer cumplir las normas de modo muy independiente a la facultad del estado de mandar a otros a cumplir funciones que los lleven a lograr objetivos. Se delega una autoridad en una persona para lograr el bien, éste es el fin, es la meta final, el bien común, el desarrollo de la función pública.

¿Qué sucede cuando existe arbitrariedad por parte de la autoridad y dicha autoridad se ejerce ya no para obtener el beneficio de la comunidad, sino para el beneficio personal, cuando se usa la investidura de una manera incorrecta e

injustificada para explotar las ventajas y privilegios de su posición, para obtener beneficios personales? Ante esto debemos recordar que uno de los más importantes principios plasmados en nuestra constitución establece que se debe evitar la arbitrariedad y desafortunadamente ésta ha ocurrido y ha llegado a salirse de control.

Lo anterior lo podemos ver desde dos puntos de vista que finalmente se vinculan. Por una parte, la empresa, la persona moral, sociedad u organización, al formarse debe tener dentro de su reglamento interno y qué mejor dentro de sus principios, una normativa ética, un código de conducta que rija todas las actividades. Por otro lado, una persona física, un individuo que tiene una formación, una cultura, un nivel social en el cual se desenvuelve, que le ha dado un nivel académico, una estructura conceptual y mental, que lo define socialmente frente a los demás. Si ésta formación le aleja de lo que socialmente es aceptado como apegado a la moral y a las buenas costumbres, entonces daría lugar a un posible mal ejercicio de poder cuándo se llega a éste.

Debemos reconocer que el ejercicio del poder involucra entre otras cosas la capacidad del gobernante para inducir o influir en las decisiones y omisiones de otros. Observemos que el ejercicio del poder involucra ocupar un puesto, cargo o comisión de acuerdo con cierta capacidad, conocimiento, habilidad o pericia, en algunos casos influye el título académico obtenido o el gran conocimiento y la experiencia adquirida, éstas referencias sin duda influyen en las personas y éstas a su vez creen hacer siempre lo correcto, sin embargo, su actuar puede ser errado y en determinado momento perjudicar o beneficiar a cualquier contribuyente al momento de emitir un crédito fiscal. Si coincidimos con lo anterior reconocemos que las personas que ejercen el poder pueden incurrir en diversas conductas, y éstas pueden ser correctas o incorrectas. Estamos aceptando también que el apartarse de la normatividad implica incurrir en un exceso. ¿Qué hacer ante la

arbitrariedad, la violación de normas jurídicas y frente al caso de funcionarios que sólo buscan su desarrollo y proyección personal? ¿Podemos evaluar el desempeño de la autoridad y el ejercicio de sus funciones?

En el ámbito jurídico dónde probablemente existen más discrepancias en la interpretación de las leyes es precisamente en el área de las contributivas, encontramos diversas formas de pensar y de actuar, debido a los sesgos personales que todos desarrollamos a través de nuestra vida y si a lo anterior le agregamos el sentido o enfoque que tiene un servidor público destinado a la recaudación para el Estado, podemos resumir que la interpretación se presenta en dos sentidos totalmente opuestos. Por un lado el deseo o la encomienda de recadar de uno y por otra parte el sentido de ahorro y necesidad de cuidar del patrimonio, de tal forma que esta dinámica termina por tensar las relaciones entre autoridades (sujeto activo) y contribuyentes (sujeto pasivo).

Veamos lo que establece el artículo 5 del C.F.F.

“Artículo 5o.- 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.”

Desde su creación, (recordemos que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981), éste artículo ha otorgado seguridad jurídica a los contribuyentes, al garantizar la aplicación estricta de las leyes

fiscales. Destacaremos las claves que este artículo presenta bajo el esquema que presenta Riccardo Guastini. La primera se refiere a la aplicación estricta en donde el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa esta primera aplicación la determina como las cargas. Para dar cumplimiento a estos elementos la segunda infiere a las excepciones, verbigracia, la tercera es multa, la pena la cual la convertimos al texto llamándolas sanciones e infracciones y éstas a su vez multas y delitos.

De modo tal, el referido artículo 5 en su primer párrafo nos marca que una norma es de aplicación estricta a los contribuyentes que concurren en los supuestos que marca la norma, en el entendido de que es la que enmarca los hechos incurridos por los contribuyentes, los que de acuerdo a los hechos en que incurra se subsume o no en la norma para su aplicación.

El Dr. Carlos Burgoa Toledo lo expresa de la manera siguiente:

“La aplicación lleva aparejada el adjetivo “estricta para los siguientes casos:

Cargas (en donde se espera una conducta de hacer o no hacer-acción/omisión-);

Excepciones a las mismas (que discurren de las conductas antes nombradas); y

Sanciones e infracciones (castigo por no hacer debiendo hacer y viceversa).

Las cargas, dice la ley, se entienden las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, esto es, los elementos impositivos de las

contribuciones, los cuales, junto con los elementos neutralizadores producen el principio de proporcionalidad.³⁶

Podemos decir que el artículo 5 del C.F.F. se divide en los tres aspectos anteriormente descritos y los podemos llamar de aplicación estricta (cuando se trata de elementos impositivos), interpretación e integración. Sin perder de vista el texto constitucional y su artículo 31 fracción IV, que nos dice de la contribución por parte de los sujetos como elementos pasivos al gasto público, en función de su capacidad individual aportando una parte del incremento en el patrimonio, estos son los elementos que conforman la carga (son los elementos impositivos), y se ven disminuidos con las excepciones, (elementos que neutralizan parcialmente esta acción) y evitan que la carga impida la continuidad de operación del actor.

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad a que se refiere nuestra Constitución es: “.....la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”³⁷

Por otro lado, la multa o la pena, se causan por incurrir en una omisión a lo que se ordena o por acción de lo que se prohíbe hacer, el cumplimiento a la norma fiscal aplica en razón, ya que una vez que se dieron los supuestos de ley y se presenta la conducta para la obtención de los ingresos, hay que dar cabal cumplimiento a la norma. El artículo 83 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 84 señala que son infracciones; las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas por la autoridad

³⁶ Burgoa, Carlos Alberto, revista Consultorio Fiscal número 496, El artículo 5 del C.F.F. como eje de actuaciones y decisiones, 2010, México, D.F. F.C.A., UNAM, p.75

³⁷ Arrijo, V., Adolfo, Derecho Fiscal, 15 edición, Ed. Themis, México, 2000, p. 256

en el ejercicio de las facultades de comprobación, como las siguientes: No llevar contabilidad. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales, cuya multa va de \$1,070.00 a \$10,670.00, según sea el caso.

Una vez que convergen los supuestos, se origina la deuda impositiva allende los deberes tributarios de tipo formal, como es la presentación de declaraciones, de la cual se tendrá que determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, así como determinar las sanciones aplicables, en función de la ley positiva vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

Tomemos algunos ejemplos de los conceptos que el artículo 5 del C.F.F. menciona como cargas, (sujetos, objeto, base tasa o tarifa). Lo relativo a las cargas lo tenemos fundamentado en el artículo 10 de Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) que dice: Que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

Un ejemplo de sujetos, Persona Moral, lo tenemos en el artículo 8 de la misma ley señala que las personas morales son, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Con referencia al objeto se encuentra en el artículo 14 de la L.I.S.R. en dónde estipula cuales son los ingresos que considera como acumulables.

El cálculo, la vemos en el artículo 121 de la L.I.S.R. donde nos indican como determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de los ingresos o de activos, respectivamente.

2.2 Interpretación jurídica.

Es importante señalar con base en el estudio de las aplicaciones de las facultades de las autoridades, que solo pueden hacer lo que le permite la ley, mientras que el contribuyente puede hacer todo lo que desee mientras se encuentre dentro del marco de la legalidad. Ahora bien el artículo 5to también continua con el vocablo interpretación, la cual busca el su significado de la ley.

“El significado, para la Lingüística, es aquel elemento el cual unido al significante conforma lo que se conoce como signo lingüístico. Tomando prestadas las palabras de Ferdinand de Saussure, el lingüista de origen suizo y que es considerado de alguna manera como el fundador de la Lingüística moderna, el significado, es el contenido mental que se le da al signo lingüístico.”³⁸

Consideramos que esta definición es de gran ayuda para nuestro estudio pues contiene elementos que usamos para la interpretación.

³⁸ <http://www.definicionabc.com/general/significado.php>

A través de las revisiones y modificaciones que el artículo 5 del C.F.F. ha sufrido con el paso del tiempo nos lleva a darnos cuenta de la posibilidad que tenemos ahora de realizar una interpretación más libre de las disposiciones fiscales, que señalan cargas fiscales, y que indican sanciones y excepciones.

En el capítulo anterior mencionamos que la interpretación, puede ayudarnos esclarecer posibles ambigüedades y vaguedades de la ley, a encontrar el verdadero significado de la norma y también a determinar su alcance último; a llenar o colmar lagunas, resarcir los daños causados a partir de los sesgos personales del intérprete administrativo (autoridades), a partir de lo cual podemos incurrir en faltas que nos llevan a consecuencias que debemos afrontar al hacernos acreedores a créditos fiscales, y las autoridades debido también a esos sesgos al incurrir en abusos o excesos hacia el contribuyente exigiéndole el pago de contribuciones de los que ha sido omiso.

Si accedemos a la posibilidad de una interpretación más amplia, o con menos apego al carácter restrictivo de la norma, caeremos en el supuesto de una mayor disparidad de aplicación redundando en una mayor posibilidad de enfrentamiento con el Estado, disminuyendo la certeza jurídica inherente a esta norma.

Las características que esperamos de toda norma fiscal es que se encuentre apegada a lo establecido en las garantías de igualdad y proporcionalidad que otorga la Constitución. Podemos percibir que estas normas están direccionadas a un mecanismo coercitivo de recaudación, que hace parecer que la aplicación no sea tan equitativa para todos.

El término “carga” se refiere explícitamente al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa pero son solo algunos de sus elementos. De tal suerte que contrario a lo que

se podría entender como una restricción descriptiva del vocablo carga, afirmando que únicamente en dichos casos opera la norma, el supuesto queda abierto para todos los elementos que conforman las cargas a los particulares, veamos el siguiente precedente:

Octava Época
Registro: 213078
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
XIII, Marzo de 1994
Materia(s): Administrativa
Tesis: I.4o.A.594 A
Página: 326

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTICULO 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 limitativa 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.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2054/92. Girasol Internacional, S. A. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Esta jurisprudencia indica que nadie estará obligado a pagar impuestos o cumplir con sanciones que no estén expresamente señaladas en la ley, donde queda exactamente claro que el hecho de la vida real se ajusta a la conducta señalada en la norma, esto muestra al Derecho Fiscal algo semejante al Derecho Penal, en dónde rige el principio que dice que "no hay delito ni pena, sin ley estricta y escrita aplicable". ¿Este hecho hace posible que pueda disminuir el uso excesivo del poder del Estado?

El segundo párrafo del artículo 5 del C.F.F. menciona que respecto de las demás disposiciones hay interpretación y supletoriedad. Estas normas pueden ser las de procedimiento. En este caso si, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta estableciera un procedimiento de revocación con reglas muy generales, las reglas particulares las podríamos extraer sin problema y de modo válido y legítimo del Código Fiscal de la Federación.

El texto supletoriedad se refiere a la falta o carencia de un procedimiento que regule un cuerpo normativo y se acude para deducir los principios de la norma y tratar de subsanar la omisión de este procedimiento. Cuando algo no está previsto en el artículo 5 del C.F.F. se establece que a falta o disposición expresa en la ley de la materia se podrá utilizar como auxiliar el Derecho Federal Común pero sólo sirve como norma descriptiva. Por ejemplo, las personas físicas están definidas en el artículo 22 del código Civil Federal, mismos sujetos que

encontramos dentro de la aplicación estricta como un elemento fundamental para el cobro de contribuciones, al respecto dicho artículo señala:

“Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.”

Consideramos necesario mencionar algunos requisitos que son necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras:

- a) Que el ordenamiento que se pretenda suplir esté expresamente manifestado y señalado;
- b) Que el ordenamiento objeto de supletoriedad contenga el aspecto específico jurídico de que se trate;
- c) Que la norma sea insuficiente para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia ya sea parcial o total; y
- d) Que las disposiciones con que se cubra la deficiencia no contraríen la naturaleza del Derecho Fiscal.

La ausencia de uno de estos requisitos, ocasiona la inoperatividad de la supletoriedad, como se confirma en la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 199547

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

V, Enero de 1997

Página: 374

Tesis: I.3o.A. J/19

Jurisprudencia

Materia(s): Común

SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA.

La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío con relación a leyes de contenido general. El carácter de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 173/91. María Verónica Rebeca Juárez Mosqueda. 3 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Amparo directo 983/95. Guillermina Luna de Rodríguez. 18 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1103/95. Afianzadora Lotonal, S.A. 1o. de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo directo 1233/96. Nacional Financiera, S.N.C. 16 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Vicente Román Estrada Vega.

Amparo en revisión 1523/96. Jaime Levy Alcahe. 24 de junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Otra tesis reciente expresa los requisitos con los que debe operar la supletoriedad de la norma es la siguiente:

Registro No. 164889
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXI, Marzo de 2010
Página: 1054
Tesis: 2a. XVIII/2010
Tesis Aislada
Materia(s): Común

SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE.

La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que: a) el ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente, o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos; b) la ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule de manera deficiente; c) esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el

problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir; y, d) las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.

Contradicción de tesis 389/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Segundo en la misma materia del Séptimo Circuito. 20 de enero de 2010. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Ileana Moreno Ramírez.

Así vemos que la integración, (comúnmente llamada supletoriedad) tiene también un papel fundamental dentro del artículo 5º del C.F.F., al completar la norma con el ordenamiento señalado para buscar su significado. Podemos encontrar dos vías de integración una interna y otra externa, sin embargo al utilizar la sintáctica vemos que se convierte de heterointegración e autointegración la diferencia es que si la integramos con el ordenamiento jurídico de México o de otros Estados, la norma mexicana sólo contempla la mexicana. De la misma forma hacemos un análisis del segundo párrafo del artículo 5to Código Fiscal de la Federación, que dice: “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”.

Haciendo referencia a su primera parte, los métodos de interpretación definidos por Carmona Tinoco Jorge Ulises son: Administrativo.- El cual encuentra su fundamento en los artículos 33 fracción I inciso g) y h) así como el 35 del Código: y “El cuál es la que realizan preponderantemente los órganos que integran

el poder ejecutivo, cuando aplican las normas constitucionales que los sustentan y a su vez delimitan el alcance de su actividad.”³⁹

La Judicial, que proviene de la Constitución en su artículo 94 y en la ley de amparo artículo 192: “Podemos concebirla como aquella que realizan los órganos jurisdiccionales en su tarea normal de solución de controversias, especialmente cuando la materia controvertida son cuestiones de constitucionalidad.”⁴⁰

La Auténtica, es la realizada por los propios creadores de la norma la efectuada por el legislador o por el poder legislativo, llámese autor de la norma y de allí que podemos también llamarla “interpretación legislativa” su fundamento está en el artículo 72 inciso f) de la Constitución.

La Doctrinal, su fundamento se ubica en el Código Federal de Procedimientos Civiles artículo 222.

De acuerdo con García Maynes “Se da el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.”⁴¹

Y la comunas, o popular a decir, la de todos: “Es aquella que realizan los gobernados, el público en general; se percibe mediante la opinión pública y con

³⁹ Carmona, Jorge Ulises, La interpretación Judicial Constitucional, 1996, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México p.95

⁴⁰ Ibídem p.101

⁴¹ Ibídem p.103

mayor claridad cuando es manifestada vía los grupos de presión y los partidos políticos”.⁴²

La segunda premisa del artículo dice: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común”

Verbigracia; El Código Civil Federal (C.C.F.) es de aplicación supletoria su artículo 9º, establece textualmente lo siguiente: “Artículo 9o.- La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior.”

La tercera premisa de forma conjuntiva con la segunda dice: “cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”

Si estamos integrando una la ley su aplicación no será contraria a la que realizan las autoridades y los jueces. Visto esto entonces aplicamos a la norma fiscal, la interpretación extensiva mediante la cual si definimos los textos y son oscuros ya que es menos de lo que el legislador quiso decir, usamos procedimientos tales como el argumento *a pari*, o *a fortiori*, o el argumento a contrario, que ya fueron descritos en el capítulo anterior mediante los cuales podemos solucionar casos en concreto.

En la aplicación restrictiva se reducen lo silogismos o vocablos a la expresión en un significado más acotado referente del término jurídico y se relaciona con la interpretación literal, la cual resulta conservadora. Por ejemplo, la siguiente tesis jurisprudencial dice:

⁴² Ibídem p.105

Novena Época
Registro: 183389
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVIII, Agosto de 2003
Materia(s): Administrativa
Tesis: I.4o.A.389 A
Página: 1845

SOCIEDADES CONTROLADORAS. DE LA INTERPRETACIÓN Estricta O REstrictiva DEL ARTÍCULO 57-E DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE), NO SE ADVIERTE ALGUNA EXCEPCIÓN PARA EJERCITAR LA OPCIÓN QUE PREVÉ O PARA PROSCRIBIRLA.

La interpretación estricta o restrictiva debe circunscribirse al núcleo más restringido o concreto de un texto, esto es, a partir de los supuestos o alternativas posibles de su contenido, *prima facie*, debe restringirse su significado disociando de los previstos sólo los que sean evidentes y expresos conforme a la interpretación literal, descontando otros que conceptualmente también pudiesen ser viables bajo otro esquema de interpretación. Por tanto, de una interpretación estricta o restringida del artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece, en lo que interesa, que las empresas controladoras tienen la opción de calcular el activo consolidado del ejercicio tomando en cuenta tanto el valor del activo como el valor de la deuda de las sociedades controladas y las que le correspondan en la participación consolidable, no se advierte excepción alguna para ejercitar esa opción, ni se advierten razones para proscribirla.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 29/2003. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de las autoridades demandadas, Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la

autoridad que emitió el acto impugnado. 26 de febrero de 2003.
Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Claudia Patricia Peraza Espinoza.

Registro No. 178454
Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Mayo de 2005
Página: 157
Tesis: 1a./J. 46/2005
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de

la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

Amparo en revisión 564/98. Rodolfo Castro Ruiz. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo directo en revisión 1114/2003. Mercados Regionales, S.A. de C.V. 14 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel Rosales Guerrero.

Amparo en revisión 613/2004. Comunicaciones Celulares de Occidente, S.A. de C.V. y otras. 13 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Amparo en revisión 1821/2004. Industria Envasadora de Querétaro, S.A. de C.V. 19 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 611/2004. Sergio Treviño Cañamar. 16 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Luis Fernando Angulo Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 46/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintisiete de abril de dos mil cinco.

2.3. Supletoriedad.

El artículo 5 del C.F.F. es claro al momento de definir cuál va a ser el ordenamiento jurídico que lo suplirá, aseveración que de ninguna manera se presta a la realización de labores de corte hermenéutico.

A mayor abundamiento, resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Mayo de 1991

Página: 305

SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA. La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación lo establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializados con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 173/91. María Verónica Rebeca Juárez Mosqueda. 3 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia I.3o.A. J/19, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Enero de 1997, pág. 374.

En consecuencia, se puede advertir que un requisito de procedibilidad para que resulte factible la supletoriedad consiste en que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio, lo que equivale a aplicar lo sostenido por el artículo 5 del C.F.F., como lo vemos explicado en la siguiente jurisprudencia de la Corte:

Semanario judicial. Octava época.
Tomo XIII. Marzo 1994.
Tribunales colegiados. Pág. 326.
Jurisprudencia mexicana. 8ª época. Administrativo
1º tribunal colegiado del 15º circuito.

NORMAS FISCALES. SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACIÓN.

Si bien es cierto que el Código Fiscal del Estado establece que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distinguos, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista obscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 346/90. Metsuschita Internacional de Baja California.
6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández. Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

La instrumentación de la supletoriedad no puede consistir en la aplicación arbitraria y caprichosa de la autoridad, es necesaria cuando las circunstancias lo requieren, lo cual puede ocurrir cuando el ordenamiento jurídico objeto de la supletoriedad prevea la figura jurídica que será objeto de la supletoriedad, esto es claro si se toma en cuenta que la supletoriedad es el medio por virtud del cual se perfecciona y detalla la aplicación de determinada figura jurídica que se encuentra regulada en forma incompleta en el ordenamiento que será suplido.

Es improcedente la aplicación supletoria de normas jurídicas que no se encuentren reguladas en el cuerpo normativo objeto de la suplencia. En este sentido cabe citar un ejemplo, en materia de seguridad social, en ninguna parte de la Ley del Seguro Social (L.S.S.) ni de sus reglamentos se encuentra regulada la figura de la negativa ficta, en este marco conceptual, se integra el C.F.F. como orden supletorio de la L.S.S., por tanto resulta fiable aplicar supletoriamente la negativa ficta a la materia de seguridad social, verbigracia, con motivo de una instancia que se le plantea al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y que no es resuelta en el plazo de tres meses, toda vez que la institución legal no se encuentra contemplada en tal materia, sin que sea obstáculo para ello que el C.F.F., que actúa como ordenamiento supletorio, sí la regule.

Adicionalmente, es de relevancia indicar que para que proceda la figura jurídica en análisis, consiste en que las normas existentes en el C.F.F. sean insuficientes para su aplicación a un caso en concreto fundado y motivado, por ausencia parcial o total de la reglamentación necesaria.

En este contexto, es claro que el C.F.F. y todas las leyes tributarias pueden ser susceptibles de perfeccionarse como el Derecho mismo. En realidad esta es una de las características principales del orden legal, la dinámica actual da la

posibilidad y necesidad de su mejora, esto de ninguna bajo ningún pretexto o forma autoriza a que se adopte a una ley determinada como supletoria.

No se puede dejar a un lado el hecho de que, quizá resulte deseable que se afine o perfeccione la regulación del mismo C.F.F., sin embargo, el camino para ello no es establecer supletoriedades al arbitrio de las personas encargadas, sino a través de procesos legislativos razonados, analizados y estudiados con buenos argumentos.

Al final del segundo párrafo, se puntualiza como requisito para que la supletoriedad aplique que las disposiciones o principios de la ley supletoria no contravengan la naturaleza del Derecho Fiscal.

2.4. Reflexiones finales.

El artículo 5 del C.F.F. es definitivo en establecer cuál es el ordenamiento jurídico que le es supletorio, recayendo tal calidad en el Derecho Federal Común, en este contexto, ha de tenerse en consideración que la figura jurídica de la supletoriedad para que opere respecto a determinado ordenamiento jurídico, es menester que, entre otros, observe dos lineamientos inexcusablemente, el primero de ellos consistente en que la ley suplida regule la posibilidad de ser objeto de suplencia y, el segundo, consistente en que el propio orden legal a suplirse regule expresamente cuál o cuáles serán las leyes que fungirán como supletorias. Esta aseveración se deduce incluso de criterios jurisprudenciales que así lo han determinado, consecuentemente, se erigen como lineamientos de observancia obligatoria que no pueden ignorarse.

A partir de la década de los 90, incluso antes de la reforma de 1994, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló consistentemente que el artículo 5 del C.F.F. permite interpretar la norma mediante cualquier método jurídico, y que una vez desentrañado su contenido, entonces debe ser aplicada de manera estricta al caso concreto, lo cual significa que no pueden existir aplicaciones analógicas o por mayoría de razón.

Así, poco a poco nuestros tribunales han adoptado una posición más flexible en la aplicación de las normas fiscales, con algunos aciertos y marcados desaciertos en el camino. Cada vez de manera más frecuente encontramos afirmaciones de contenido económico o pragmático en las resoluciones de algunos órganos jurisdiccionales en nuestro país, con el sólo propósito, noble en apariencia, pero incorrecto, de justificar una aplicación indebida de la ley o una falta de observancia a la misma, con el fin de que se pague lo que parece justo desde un punto de vista económico al juzgador.

Los asuntos cambian desde la perspectiva procesal de acuerdo con la siguiente tesis:

Jurisprudencia

8ª época. Administrativo.

2º tribunal colegiado del 1º circuito.

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.

Segundo tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito.

Amparo en revisión 382/91. Profesional de Llantas, S.A. de C.V. 21 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretaria: Alejandra de León González.

Hemos visto que la interpretación es el medio que tiene aquel estudioso del Derecho Fiscal para llegar a conclusiones sobre los aspectos de controversia de la ley. La interpretación no es sólo decir lo que se entiende de la Ley, va más allá de ese aspecto superficial y simplista, pues implica desentrañar el sentido de la expresión legislativa para comprender, plenamente, su alcance y tenemos a nuestro alcance diversos métodos que nos auxilian para alcanzar nuestra meta de interpretar.

Antes que nada es necesario hacer hincapié en el significado que del proceso cognitivo arroja el término interpretar, por un lado desde un aspecto argumentativo implica generar una explicación o declarar el sentido de una cosa y la interpretación se convierte en su causa y efecto. La interpretación jurídica en nuestro sistema de derecho positivo es textual. De aquí que el vocablo interpretación denota a grosso modo, o bien la actividad de averiguar o decidir el significado de algún documento o texto jurídico y su causa, o bien el resultado o producto de esa actividad: el significado mismo y sus efectos.

En complemento a lo anterior, cabe señalar que obtener el significado de un texto jurídico implica a su vez, obtener lo que no significa. Esta afirmación usando el brocardo *a prima facie*, parecería simple carente de significado, sin embargo es trascendente. De aquí que el no significado de un texto legal se traduzca en la ausencia de parte de una norma o en la ausencia completa de la misma. Esto

implica que el intérprete sea consciente, que su objetivo, es tanto obtener lo que significa el texto como lo que no significa. De esta manera se encuentra en aptitud de reconocer cuándo es necesario continuar en la búsqueda de un texto del cual se desprenda la norma que va a aplicar o bien, una vez agotadas todas las fuentes posibles, crear una norma nueva con base en los llamados métodos o técnicas de interpretación jurídica.

La primera frase del artículo 5to del C.C.F. refiere a la aplicación de las normas fiscales. El Derecho Fiscal se debe de aplicar estrictamente en ciertos aspectos, a menos que una norma exceptúe dicha manera. La autoridad, una vez realizado el ejercicio cognitivo de interpretación o de integración en su caso, tiene la obligación de aplicar la norma sólo en los términos obtenidos. Lo anterior debido a que las autoridades únicamente pueden realizar los actos para los cuales se encuentran expresamente facultados para ello y es el Estado el que aplica el Derecho. Ello podría implicar que dicha disposición sobra, ya que con norma o sin norma, la autoridad se encuentra constreñida a actuar bajo esos parámetros, máxime si observamos su deber de motivar y fundamentar sus actos, para lo cual se debe describir la adecuación de los hechos a la norma en particular. Por lo anterior, la única explicación viable sería que ésta norma pretende ligar al particular para que su conducta hacia la autoridad sea en los mismos términos que esta última hacia él.

Ahora bien, la tercera oración del artículo 5° del C.F.F., se refiere ya directamente a la interpretación. Indica que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas y las que fijan las infracciones y sanciones, se deben interpretar estrictamente.

Partiendo de que el texto normativo tiene su razón de existir como un conducto comunicativo entre lo que el órgano legislativo en su realidad: tiempo y

espacio determinado considerado debe ser una norma coactiva para el gobernado. Ello implica necesariamente a un receptor con su propia realidad, existiendo siempre dos momentos: cuando se emite el texto normativo y cuando se recibe. De esto se desprende que no existe una perfecta interrelación entre lo que quiso decir el órgano legislativo y lo que establecen los textos legales, aunado a la modificación cotidiana de la realidad y ante la imposibilidad por parte del órgano legislativo de predeterminedar todos los supuestos jurídicos y de hecho.

La idea generalizada de que el propio ordenamiento jurídico extraído de sus textos incluye necesariamente una solución normativa para todos los hechos de Derecho Fiscal posibles es falsa, presuponer que el órgano legislativo deliberadamente excluyó normas para aquellos hechos no contemplados por estas últimas y dándoles a los hechos no incluidos una norma implícita de contenido opuesto respecto de las otras normas, una remisión implícita a los supuestos o consecuencias existentes cuando los hechos incluidos son semejantes a los no incluidos o algún sentido de lógica argumentativa, respecto de hechos que no previó expresamente es falso. Esta aclaración es de gran importancia, ya que limita el campo de acción interpretativo a los textos jurídicos en sus términos. Por ello, claramente distinguiremos entre la interpretación en sentido estricto y la interpretación en sentido amplio.

La interpretación jurídica en sentido estricto es aquella limitada exclusivamente a la comprensión del texto de la ley, sin confundirla por supuesto con la llamada interpretación literal pues llega incluso a no ser una interpretación, más bien una lectura de un texto atribuyéndole un supuesto significado de propia voluntad o intención de la ley, del legislador, ratio legis, sentido natural de la ley, etcétera, ni con la interpretación gramatical, sino más bien identificándola con la interpretación textual.

De ahí que la interpretación jurídica en un sentido amplio no es la interpretación de los textos, sino la creación de normas distintas, agregando supuestos, consecuencias normativas para abarcar hechos no incluidos por las normas existentes. A esto se denomina integración del Derecho, la integración se debe dar sólo una vez que se llega a la conclusión, de que no existe norma que incluya el hecho, para lo cual necesariamente existe un ejercicio previo y riguroso de identificación y exclusión de datos en dónde se coloca el hecho en el supuesto o consecuencia estudiado, utilizando los métodos necesarios de interpretación.

El Derecho Fiscal se manifiesta con mayor acento, debido a su interconexión con prácticamente todas las disciplinas, a la cantidad de sujetos que intervienen en su renovación constante y a la amplia generalidad en los supuestos de sus normas, es por ello que nos preguntamos ¿El estado, usando contribuciones provenientes de los ciudadanos debe considerar que legítimamente las posee como exclusivamente suyas, o son de utilidad común, en el sentido de que no se aprovechen de él solamente, sino sirvan a lo determinado por las normas a todos los demás?

Cuando la vaguedad se presenta en una palabra, es porque se aísla de su canon semántico, la extensión de su denotación es variable, por ejemplo la locución plazo, no nos indica el periodo preciso en cantidad de días, la palabra tiene distintas definiciones, ya sea el sustantivo un límite temporal como una palabra de varias especies.

Por su parte, la vaguedad en una oración o en un grupo de oraciones conjuntadas fuera de su contexto, opera cuando la estructura sintáctica es incorrecta, por lo cual el texto debe reformularse de acuerdo con las reglas de transformación gramatical, en su caso, para el derecho cabría agregar que se partirá de que la norma jurídica se compone de un supuesto ligado a una

consecuencia, por una relación de imputabilidad para obtener el texto estructuralmente adecuado.

Si la vaguedad va interrelacionada con la falta de contexto de las palabras y oraciones, consideramos que no existen dichas vaguedades en el texto legal en todo caso lo que existen son amplios supuestos o contradicciones legales, las cuales son resueltas por la creación de nuevas normas cuando ello es permitido.

Por ejemplo, si un texto normativo se refiere al contribuyente como supuesto de una obligación de hacer, el contribuyente debe ubicarse en las causas inmediatas necesarias que lo investirán de algunas características, las cuales le permiten estrechar la amplitud del vocablo como podría ser, determinando si se refiere al contribuyente del impuesto sobre la renta, y si la causa inmediata necesaria seleccionada no resulta suficiente para lograrlo, se tendrá que acudir a otra causa inmediata necesaria hasta agotar todas las causas o efectos, para encuadrar el concepto exacto al que se refiere la ley.

Debido al cambio en el carácter de contribuyente por una posible existencia de un menoscabo en su patrimonio debido a la creación de una norma que afecte su esfera jurídica por el hecho imponible de las ley fiscales naciente, ver las consecuencias, es decir, hacia los efectos que se generen al activarse el supuesto. ¿En este orden de ideas, realmente los impuestos como exigencia fundamental constitucional de ser proporcionales y equitativos da como resultado que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos?

Esto tiene como finalidad despejar sucesivamente las aparentes vaguedades con las que se encuentra el intérprete, hasta que se obtiene el límite textual de su significado, por no existir mayores referentes contextuales sin que el resultado se pueda tachar de verdadero o falso.

Ahora bien, en términos de la interpretación estricta a la que se refiere el artículo 5° del C.F.F. en el caso de que se llegara a la conclusión de que una vez contextualizada la palabra o la oración, se topará el intérprete con una contradicción, como podría ser el caso de que la norma interpretada determinara que encender un cigarrillo causa el impuesto al valor agregado, lo cual contradice al artículo 1° del C.F.F. Se tendría entonces que concluir que ésa contradicción existe y debe ser resuelta en otra etapa previa a la aplicación, que es la sistematización, debido a que no se puede aplicar un criterio de prevalencia meta textual.

Podríamos entonces recapitular que la interpretación estricta a que se refiere el artículo 5° del C.F.F., es la que se ha analizado como interpretación textual y sus técnicas y su amplitud, ya fueron señaladas. Sin embargo, hay que recordar que la propia disposición permite al intérprete ubicar las disposiciones fiscales que no establecen cargas a los particulares, las que no señalan excepciones a las mismas, las que no fijan las infracciones y sanciones, y las normas que no se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de forma distinta, aplicando cualquier método de interpretación jurídica, de lo cual surge un cuestionamiento ¿la autoridad está facultada para interpretar una ley, ya que esto no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo de forma correcta y por una orden?

En este sentido, es preciso insistir que el intérprete debe, agotar las técnicas de la interpretación estricta o textual previo a la utilización de cualquier otro método. Lo anterior porque se podría argumentar que la oración "aplicando cualquier método de interpretación jurídica" permite integrar sin previamente interpretar, ya que explícitamente el texto no exige dicho orden. Sin embargo analizando la estructura contextual de la propia disposición no se puede crear una norma que ya existe, toda vez que es requisito previo que una norma no exista

para que se cree. Por lo anterior, independientemente que el texto legal se encuentre en esos términos, el intérprete deberá, verificar utilizando las técnicas de la interpretación textual, la existencia de la norma y su aceptabilidad del hecho concreto y sistematizar las normas, previamente a la integración o "aplicación de cualquier método de interpretación jurídica". Con lo que podemos hacernos el siguiente cuestionamiento: ¿Existe realmente una interpretación fundada basada en los conceptos jurídicos y una interpretación fundada en intereses de otra índole?

Finalmente, recalcar que el proceso de integración siempre tiene como resultado la creación de una norma. Esta creación tiene por efecto agregar supuestos normativos y/o consecuencias en el Derecho. Se podría argumentar en contrario señalando que cuando una norma nueva tiene identidad con el supuesto de otra si bien su consecuencia es distinta lo que hay es una ampliación o reducción de la norma preexistente, lo cual es falso, ya que la norma jurídica se compone tanto por su supuesto como por su consecuencia legal.

Capítulo III

3 Criterios Jurisprudenciales y casos reales relevantes

3.1 Criterios jurisprudenciales relevantes

La investigación de los conceptos, la inferencia, la lógica deóntica y todos los demás elementos aportados en el primer capítulo, ubican a las técnicas de interpretación como un medio eficaz para encontrar el resultado deseado. La interpretación se preocupa principalmente por arribar a conclusiones certeras a través de medios tales como el razonamiento lógico-deóntico, con el uso de afirmaciones basadas en premisas para llegar a un entendimiento armónico de la norma y encontrar respuestas y respaldo en el vehículo de la argumentación para encontrar una mejor de postura ante las arbitrariedades por parte de la autoridad.

El desarrollo del conocimiento vertido en los dos primeros capítulos nos da la pauta para confirmar como el uso de la lógica deóntica en combinación con la norma mostrada a través de hechos aplicados en determinados casos planteados por las autoridades jurisdiccionales dan una muestra de la problemática planteada, sin embargo una vez que se ha obtenido la parte conceptual aplicada al marco jurídico y las causas reales, permiten que al realizar el análisis de estos tres elementos encontremos respuestas favorables para los ciudadanos, es por eso que con más frecuencia se utiliza éste medio a través del cual algunas personas obtienen la protección de su patrimonio e intereses, utilizar un diálogo racional, la interpretación se convierte en una arma clara y precisa que es usada frente a los excesos por parte de la autoridad o en los juicios según sea el caso, con apego la ley, para probar y comprobar la validez del conocimiento, por lo que una persona

puede comprobar que sus determinaciones han sido realizadas dentro de su entorno como resultado de una planeación sana y en estricto apego a la ley.

La presentación de criterios jurisprudenciales en esta exposición nos muestran un trabajo que ofrece el resultado arrojado con motivo de los análisis de los argumentos ventilados en tribunales con los que las autoridades federales enriquecen las disposiciones jurídicas y determinan sus alcances y contenido. Las numerosas tesis de jurisprudencia y tesis aisladas que emite son muestra de la actividad en el ejercicio jurisdiccional que se ha venido presentando, con mucha mayor intensidad, en los últimos años del ya concluido siglo XX⁴³.

La jurisprudencia da determinación a la interpretación de manera firme y reiterada (en el mismo sentido) que emiten el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (T.F.J.F.A.), la Suprema Corte de Justicia de la Nación (S.C.J.N.), y los Tribunales Colegiados de Circuito (T.C.C.), entre otros, asentando un criterio respecto a la correcta aplicación e interpretación de la norma, ya sea para complementar o para cubrir alguna laguna de legislación, en los casos sometidos a su resolución.

En cualquier materia la jurisprudencia se convierte en un precedente y su observancia es obligatoria para todos los tribunales de la República Mexicana (área geográfica conforme lo dispuesto en el artículo 27 constitucional) y se encargan de resolver conflictos en materia fiscal, administrativa, han sido de gran

43

<http://www2.scjn.gob.mx/Ministros/oscgv/Conf/LA%20JUSTICIA%20CONSTITUCIONAL%20EN%20MATERIA%20FISCAL.pdf> datos tomados el 18 de agosto de 2011, p.4

ayuda cuando son impugnados, es decir se pueden hacer valer⁴⁴, sólo si son invocadas en un litigio o controversia administrativa, siempre y cuando el caso tenga semejanza al que resuelve la jurisprudencia invocada, con el objetivo de que dicha opinión o antecedente ayude a la interpretación de leyes, reglamentos federales o locales e incluso tratados internacionales referidos a la doble tributación.

Estas instancias se han pronunciado en referencia a la interpretación de las leyes, en especial al segundo párrafo del artículo 5to del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.), para dar una solución armónica sin contradecir el sistema fiscal y complementar los vacíos propios del sistema legal en México, por ejemplo:

Diario de los Debates
Primer Período. Año III.
Número: 283-LXXI S.O.
Miércoles 7 de Enero de 2009.
Página 35

LEYES. SU INTERPRETACIÓN NO SÓLO COMPETE AL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN A TRAVÉS DE SUS RESOLUCIONES, SINO TAMBIÉN AL ÓRGANO LEGISLATIVO CORRESPONDIENTE, SIEMPRE Y CUANDO CUMPLA LOS MISMOS REQUISITOS QUE DEBEN OBSERVARSE PARA SU FORMACIÓN (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN).

⁴⁴ Sin embargo, no hay que olvidar que no sólo los contribuyentes pueden hacer valer este derecho, también así la autoridad administrativa o hacendaria se puede valer de estos criterios y hacerlos valer de igual forma con el medio de defensa correspondiente.

De los artículos 63 fracción i y 73 de la constitución política del estado de nuevo león se advierte que con independencia de las facultades de expedir, reformar y derogar las leyes relativas a la administración y gobierno interior del estado en todos sus ramos, conferidas al congreso local. Éste también está facultado para interpretar esas normas generales con la única limitación de guardar los mismos requisitos que deben observarse en su formación.

El medio para determinar los alcances de los preceptos tributarios, es forzosamente la interpretación, que proviene principalmente por parte de los poderes legislativo y judicial, como se presenta en la tesis mencionada, con un sentido determinado, aplicando la gramática, la semántica y la sintaxis que requieren.

La interpretación estrictamente judicial es aquella practicada por jueces y tribunales al momento de resolver y emitir resoluciones jurídicas en las cuales dicha interpretación queda debidamente sustentada, los jueces la utilizan como parte de la teoría general del derecho⁴⁵. Este instrumento lo utilizan los jueces cotidianamente y su carácter es obligatorio, lo hace que trascienda directamente en la vida de la sociedad por lo que debemos considerar su dimensión, con la siguiente pregunta, ¿Es posible que en las resoluciones provenientes de instancias correspondientes a los órganos superiores, los precedentes vendrían a influenciar con mayor autoridad y frecuencia a las demás autoridades?

Sin embargo también en las jurisprudencias existen contradicciones, atendiendo a la anterior, es factible que existan casos como se conoce propiamente, contradicción de tesis, donde se define de forma precisa el alcance,

⁴⁵ COUTURE, Eduardo J.: "Estudios de Derecho Procesal Civil". Tomo III. Argentina, Ediciones Depalma. Tercera edición, 1979. Buenos Aires, p 35

donde la interpretación puede ser por cualquier método, a fin de conceptualizar el texto normativo para dotar de certidumbre la norma creada.

Registro No. 161666
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXIV, Julio de 2011
Página: 7
Tesis: P. V/2011
Tesis Aislada

CONTRADICCIÓN DE TESIS. DEBE ESTIMARSE EXISTENTE AUN CUANDO LOS CRITERIOS DERIVEN DE PROBLEMAS JURÍDICOS SUSCITADOS EN PROCEDIMIENTOS O JUICIOS DISTINTOS, SIEMPRE Y CUANDO SE TRATE DEL MISMO PROBLEMA JURÍDICO.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 72/2010, determinó que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho; sin que para determinar su existencia el esfuerzo judicial deba centrarse en detectar las diferencias entre los asuntos, sino en solucionar la discrepancia. Asimismo, en la tesis P. XLVII/2009, de rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. DEBE ESTIMARSE EXISTENTE, AUNQUE SE ADVIERTAN ELEMENTOS SECUNDARIOS DIFERENTES EN EL ORIGEN DE LAS EJECUTORIAS.", esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que ante situaciones en las que pudiera haber duda acerca del alcance de las modalidades que adoptó cada ejecutoria, debe preferirse la decisión que conduzca a dar certidumbre en las decisiones judiciales, a través de la unidad interpretativa del orden jurídico. En esa medida, puede determinarse válidamente la existencia de una contradicción de tesis no obstante que los criterios sostenidos por los tribunales participantes deriven de problemas jurídicos suscitados en procedimientos o juicios de naturaleza distinta, siempre y cuando se trate, precisamente, del mismo problema jurídico.

Contradicción de tesis 268/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Noveno y Décimo Tercero, ambos en Materia Administrativa del Primer

Circuito. 3 de mayo de 2011. Unanimidad de diez votos. Impedido: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Encargado del engrose: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Tania María Herrera Ríos.

El Tribunal Pleno, el trece de junio en curso, aprobó, con el número V/2011, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a trece de junio de dos mil once.

Las tesis P./J. 72/2010 y P. XLVII/2009 citadas, la primera con el rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.", aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXXII, agosto de 2010, página 7 y XXX, julio de 2009, página 67, respectivamente.

Lo cual sirve para unificar criterios y decidir cual debe prevalecer y así preservar la interpretación de manera uniforme de las normas que integran el sistema jurídico mexicano y más importante en la parte fiscal toda vez que el proceso que sirve para dirimir controversias aplica por igual a cualquier número de contribuyentes que se encuentren en la misma situación respecto de la norma.

Aplicar este proceso al cuadro de la lógica Deóntica puede ser similar en el sentido que lo manifiesta Ricardo Guastini⁴⁶ al afirmar que existe incompatibilidad cuando al menos una de las dos resoluciones resulta falsa ya que no pueden ser ambas verdaderas, toda vez que si bien existe un orden personal al caso concreto

⁴⁶ Guastini Ricardo, "*Principia iuris*" 1ª ed. Trotta Traducción de J. Carlos Bayón Mohino ,Marina Gascón Abellan, Luis Prieto Sanchís, España, 2011, p. 109

las suma de estos individuos bajo la misma materia arroja que la parte gradual de la misma se puede ver afectada.

La interpretación a través de criterios jurisprudenciales puede ser dentro de la lógica deóntica, para la jurisprudencia al respecto en materia contributiva, vemos las tesis emitidas al respecto por el T.F.J.F.A., la S.C.J.N. y los T.C.C.

3.1.1 Criterios jurisprudenciales T.F.J.F.A.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado respecto a la interpretación de la Ley y a los métodos de interpretación así como a distintos rubros de los impuestos como son los ingresos, el concepto de estrictamente indispensable, la determinación de dividendos e incluso a los sujetos de retenciones de los diferentes impuestos.

Con las importantes y no menos numerosas facultades de comprobación con las que cuentan de manera legal las autoridades hacendarias una de las más relevantes es la presuntiva de ingresos por erogaciones del contribuyente y la presuntiva de ingresos acumulables con la posibilidad de que la Secretaría, regularice el procedimiento para la determinación de créditos en perjuicio del contribuyente pese a que en diversas ocasiones el pronunciamiento resulte a favor del contribuyente, esto ha sido suficiente para lograr una mayor recaudación como se puede corroborar en la siguiente sentencia.

No. Registro: 51,457

Época: Sexta

Instancia: Sala Regional del Golfo

Fuente: R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 19. Julio 2009.

Tesis: VI-TASR-XXVII-9

Página: 379

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEPÓSITOS BANCARIOS
CONSIDERADOS INGRESOS OMITIDOS POR LA AUTORIDAD FISCAL POR NO
ESTAR SOPORTADOS CON DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. CARGA DE
LA PRUEBA DE.

Una interpretación de los artículos 28, último párrafo y 30 del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que es obligación de los contribuyentes poner a disposición de las autoridades la contabilidad y la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Por tanto, si la autoridad fiscal al revisarla detecta depósitos bancarios cuyo origen no se acreditó con documentación comprobatoria y emitió una resolución liquidatoria en la que determina que se trata de ingresos omitidos, al impugnarla la parte actora en el juicio contencioso administrativo, no puede pretender que aquella no le dio a conocer las pruebas que sustentan la determinación, sino que debe aportar las que demuestren que los depósitos no corresponden a sus ingresos, ya que en la liquidación la autoridad señaló un hecho negativo que por su naturaleza no es susceptible de probarse y que traslada la carga a la contraria, que es la obligada a acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y que tiene acceso a la información de las cuentas bancarias en las que se hicieron los depósitos.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 625/08-13-01-9.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 20 de febrero de 2009, por mayoría de 2 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrado Instructor: Héctor Francisco Fernández Cruz.- Secretario: Lic. Ramiro Olivo Leal.

Es importante la observancia obligatoria del particular así como el verificar que la acción autoritaria se encuentre adecuadamente fundada y motivada, sin embargo, para la autoridad fiscal que ejercita su facultad de presunción de ingresos, al momento de fundar y motivar resulta imprecisa en algunos casos, tanto en el ejercicio de la facultad como en el cálculo y determinación de la presunción que efectúa. Esto ha derivado en la emisión de diversas resoluciones por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La tesis refiere al vocablo obligación, por lo que nos encontramos ante un enunciado prescriptivo al dirigir la conducta de un contribuyente que debe mostrar lo que requiera a la autoridad con el fin de que conozca su situación, lo que nos lleva al campo que las normas en forma de obligaciones lo que constituye una razón para realizar la acción como lo manifiesta Von Wright⁴⁷ la obligación se define en términos de condición necesaria algo que debe ser, algo que debe ser hecho por lo que es necesario probar a que se debe la inclusión en los depósitos bancarios.

Si en el Juicio Contencioso Administrativo resulta importante aportar de manera correcta y oportuna las pruebas en que se sustentan las afirmaciones, para provocar en el juzgador la convicción de la existencia o acontecimiento del hecho que fue afirmado, en hechos a priori el contribuyente le demostró a la autoridad correspondiente los mismos elementos en consecuencia de lograr la ausencia del crédito fiscal haciendo caso omiso. En cualquier facultad emitida por acto de autoridad (crédito fiscal o pruebas), las partes deben demostrar ya sea sus acciones o excepciones, pero debido a ciertas complicaciones que suelen presentarse no siempre resulta claro quién es el que debe probar; en otras palabras, quién tiene la obligación de demostrar o acreditar su aseveración.

De acuerdo a la L.F.P.C.A., en el juicio fiscal serán admisibles todo tipo de pruebas, es decir; aquellas que se encuentren reconocidas por la ley, siempre y cuando tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

⁴⁷ http://www.luisvives.com/servlet/SirveObras/doxa/01361620824573839199024/cuad-erno15/volIII/doxa15_18.pdf p, 838, tomado en octubre 12 de 2011.

Es importante destacar la relevancia del escrito que se presenta ante la autoridad jurisdiccional y en el que se acompañan y se señalan todas las probanzas (principalmente documentales) con las que se acreditan los hechos controvertidos, la ausencia de una interpretación armónica se presenta cuando la autoridad omite el análisis de los elementos que le fueron aportados da como resultado la ausencia de seguridad jurídica.

Con absoluta independencia de lo anterior también tenemos la figura de los denominados ingresos presuntos que también han sido materia de disputas legales y admiten pruebas en contrario tal y como se demuestra en el siguiente criterio jurisprudencial.

No. Registro: 39,799
Precedente
Época: Quinta
Instancia: Décima Sala Regional Metropolitana.
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 54. Junio 2005.
Tesis: V-TASR-XXI-1573
Página: 477

INGRESOS PRESUNTOS.- ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO EN EL JUICIO DE NULIDAD.- Cuando del minucioso estudio practicado a los documentos ofrecidos como prueba en el expediente de nulidad, se acredite que un ingreso determinado de manera presuntiva por la autoridad en el desarrollo de la visita domiciliaria de la cual es objeto el particular, no es un ingreso, ya que el depósito relativo obedeció a un contrato de mandato a título gratuito celebrado por el enjuiciante en su carácter de mandatario; y se concluya que el importe respectivo no pasó a formar parte de su patrimonio, ya que en el mismo momento en que fue depositado el cheque correspondiente (el cual incluso tampoco fue expedido por el actor, sino en su favor) se realizó la transferencia del mismo a una cuenta diferente, abierta a nombre de otra persona; la autoridad no puede considerarlo una infracción a las leyes fiscales por no declarar tal cantidad en su contabilidad, ya que la misma no es un ingreso; en efecto, el artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, refiere que se considerarán ingresos los provenientes de la actividad empresarial que

desarrolló el contribuyente, o bien, los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles, y respecto de dichos ingresos existe la obligación de pagar el impuesto correspondiente; no obstante, el depósito bancario lato sensu no puede ser considerado como un ingreso del contribuyente, en la inteligencia de que dicha cantidad no pasó a formar parte de su patrimonio, quien únicamente cumplió con la obligación, contraída vía mandato, de transferir la cantidad depositada en su cuenta a otra diversa. No es óbice a lo anterior el hecho de que el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establezca la posibilidad de que las autoridades al momento de ejercer su facultades de verificación, puedan de manera presuntiva considerar como ingresos del contribuyente visitado, todos los depósitos efectuado en sus cuentas bancarias, ya que se demuestra en el juicio contencioso, que no se trata de un ingreso.

Juicio No. 11394/03-17-10-1.- Resuelto por la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de octubre del 2004, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Roberto Bravo Pérez.- Secretaria: Lic. Graciela Monroy Santana.

La fundamentación que la autoridad impositiva establece al presumir un ingreso se desprende de la norma acorde a la juridicidad o antijuridicidad del presunto acto, que como efecto se traduce en la cita del texto o enunciados jurídicos correctos y completos lo que le da una legítima actuación del funcionario público y dará lugar a que se estime Constitucional y por ende legal el acto presuntivo de ingresos de que se trate.

Al respecto vemos como es el mismo tribunal quien estableció, que si bien el depósito relativo obedeció a un contrato de mandato a título gratuito celebrado por el contribuyente en su carácter de mandatario y no pasó a formar parte de su patrimonio, en ese sentido, la autoridad no puede considerarlo un ingreso presunto de conformidad con las leyes fiscales por no declarar tal cantidad en su

contabilidad, ya que la misma no es un ingreso; en efecto, el artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁴⁸ Así lo estipula.

Retenciones por remanente

Un concepto de remanente que podemos explicar, es la cantidad que resulta de disminuir de los ingresos obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas en el mismo período, el cual puede ser distribuido entre los socios o integrantes. Los integrantes consideran remanente distribuido los ingresos en efectivo o en bienes que éstas les entreguen, sin embargo, no se considera remanente distribuido el reembolso de aportaciones que hayan realizado los socios o accionistas.

El artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) considera remanente distribuible primero por regla general o por la mayoría de personas morales o mayoría de personas físicas, en donde la primera corresponde al Título IV, la segunda al título II y la tercera a las secciones de I o II capítulo del Título IV.

Sin embargo el artículo 110 señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado entre otros y que se asimilan a estos ingresos los siguientes, fracción II, los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como

⁴⁸ **Artículo 4o.** Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles como se ve en la siguiente criterio emitido por el T.F.J.F.A. referente a equiparar los ingresos que se refiere con los remanentes y los dividendos fictos.

No. Registro: 52,359

Aislada

Época: Sexta

Instancia: Segunda Sala Regional del Norte - Centro II

Fuente: R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 26. Febrero 2010.

Tesis: VI-TASR-XXXII-20

Página: 320

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. CONFORME AL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ACREDITAR PLENAMENTE QUE SE ACTUALIZA ALGUNO DE LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS POR EL SEÑALADO DISPOSITIVO LEGAL, PARA QUE PROCEDA LEGALMENTE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS Y EN SU CASO DE UTILIDAD FISCAL.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 55, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus ingresos, cuando entre otros supuestos, no se presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no se proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales; de donde tenemos que si la determinación presuntiva de ingresos realizada por la autoridad, se efectuó por el hecho de que la actora, no le proporcionó a la autoridad fiscal revisora durante la revisión que se le practicó, las facturas de ingresos, que según la autoridad consideró necesarias para determinar dichos ingresos; ello no resulta ser un motivo legal para proceder a la señalada determinación presunta, al no acreditar la autoridad que dicha documentación omitida representaba más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones; máxime si la parte actora acredita en juicio, que a la autoridad le aportó dentro del procedimiento de revisión de que fue objeto, la documentación que amparó los

ingresos acumulables, como en el caso lo fueron los estados de cuentas bancarios, libros de contabilidad y pólizas de venta, por lo que la autoridad se encontraba en posibilidades de determinar en forma cierta y real, los ingresos acumulables de la empresa revisada, sin que se diera el supuesto de determinación presuntiva; por lo que se surte la causal de nulidad prevista en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al haberse dictado la resolución controvertida en contravención de las disposiciones legales aplicadas.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4172/08-05-02-1.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte-Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 21 de agosto de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Héctor Carrillo Máynez.- Secretario: Lic. Jesús Rafael Lara Muñoz.

La diferencia entre remanente y dividendo ficto radica en que el dividendo es la ganancia en una entidad mercantil que le corresponde a cada acción, dividendo ficto es un concepto que se asimila a dividendo, es decir; cuando se habla sobre distribución de utilidades, no sólo como el importe que se le entrega al socio sino como lo contempla la L.I.S.R. es un beneficio en sustitución de lo que pudiera otorgar una empresa con el fin de homologar al asimilarlo a dividendos fictos que en un determinado momento es el remanente.

A la autoridad se le aportó dentro del procedimiento de revisión, la documentación que justificaba los ingresos acumulables, tales como los estados de cuentas bancarios, libros de contabilidad y pólizas de venta, visto lo anterior la autoridad contaba con los elementos necesarios para determinar en forma cierta y real, los ingresos acumulables de la empresa revisada, sin que se diera el supuesto de determinación presuntiva.

Podemos tomar esta situación en dos aspectos el primero considerar una ineficacia total por parte de la autoridad o tomar una inclinación contraria hacia el

contribuyente tomaremos como analogía lo dicho por Georg Henrik Von Wright en su libro de Normas Verdad y lógica⁴⁹ página 6.

Retenciones por servicios profesionales

Los servicios profesionales son actividades identificables, intangibles y perecederas, resultado del esfuerzo personal y con sus propias capacidades que producen un hecho, un desempeño o esfuerzo, ofrecido por un sujeto, para efectos del impuesto sobre la renta, existen diferentes tipos de servicios profesionales que son materia de una acción contractual para satisfacer las necesidades o deseos de otra persona, por lo que al encuadrar en la norma los supuestos, en algunos casos habrá que hacer la retención correspondiente.

Los servicios independientes como lo establece el artículo 14, fracción I de la citada ley, son las obligaciones a que se constriñen dos o más sujetos, del hacer que realice una persona a favor de otra, sin importar el acto que le dé origen, sin embargo, el último párrafo del numeral establece que se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en el propio artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial, una prueba contundente es al registro federal de contribuyentes de la persona que presta el servicio, siempre y cuando se pacte dentro del contrato y se entregue copia fotostática del mismo.

⁴⁹ ". . . Si el propósito de legislador es dejar perplejos a los ciudadanos o castigarlos, no es irracional: solo lo es respecto al propósito normal que persigue la institución de dar órdenes; es decir, respecto a la realización de estados de las cosas como consecuencia del incumplimiento de las órdenes. Más que "irracional", la orden debería quizás considerarse "perversa".

Gastos estrictamente indispensables

Las erogaciones que reúnan los requisitos del artículo 31 fracción I de la L.I.S.R. son perfectamente deducibles para las personas, empero esta regla, del porque se pueden deducir, es por tratarse de un gasto necesario para el cumplimiento las actividades, bajo un enfoque que, de no realizarlo se tendrán que disminuirse o dejar de funcionar (suspenderse), por lo que debemos considerar que no sólo las erogaciones que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, sino de aquéllas que corresponda a una actividad lícita que se inscriba, donde el contribuyente en pleno desarrollo de su objeto social le signifique ganancias, lo que redunde en estar gravadas para efectos fiscales por lo que son estrictamente indispensables para los fines de la actividad, que establece la fracción I del artículo 31 de la L.I.S.R.

La S.C.J.N. considera que estrictamente indispensable debe incidir de cómo se conceptualiza, el concepto del comprobante fiscal el cual ampara la erogación efectuada por el contribuyente, lo que de modo natural da a la operación que originó el pago de la contraprestación.

Entonces, ¿Cómo se puede determinar si un gasto es estrictamente indispensable?, lo primero que debemos es valorar el acto que le dio origen, que sea justificado para que el contribuyente efectuara el gasto que va a deducir, en segundo lugar determinar si la erogación se encuentra directamente vinculada con la consecución de su actividad sin descuidar su objeto social, tal y como lo confirma la siguiente jurisprudencia:

Tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. S.J.F.
de diciembre de 2004, pág. 565.

Además de la tesis transcrita, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (actual T.F.J.F.A.), mediante criterio aislado, estableció el concepto de gastos estrictamente indispensables como a continuación se indica, el cual, en términos generales, coincide con el establecido por la Segunda Sala de la S.C.J.N. antes mencionado:

Deducciones estrictamente indispensables, son considerados aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la persona, sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, si se trata de una persona moral, o los fines del negocio si no lo es, de donde se concluye que no pueden considerarse como tales los deducidos por la empresa, cuando no tienen ninguna relación con esos fines.

Regto: 185,660 Tesis aislada Materia(s): Administrativa Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Octubre de 2002 Página: 1443 Tesis: XIV.2o.68 A

RENTA. PARA DETERMINAR SI EL GASTO QUE EL CONTRIBUYENTE PRETENDE DEDUCIR ES ESTRICTAMENTE NECESARIO PARA SUS FINES DEBE ATENDERSE A SU OBJETO SOCIAL (ARTÍCULO 24, FRACCIÓN I, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO). El artículo 24, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé como deducciones autorizadas, los gastos que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, para lo cual debe atenderse al objeto de la persona moral, por ser éste el que marca la directriz de tal actividad y el que determinará si es preponderante o no la erogación para cumplir con sus fines, sin que obste que dichos desembolsos carezcan de una relación directa o inmediata con un ingreso, de modo causal, debido a que únicamente se requiere que contribuyan de modo indirecto a la obtención del mismo. Por ende, si en el acta constitutiva de la sociedad se pactó como parte del objeto social la promoción, superación y actualización de los conocimientos profesionales de los socios y asociados, los gastos que se realicen para satisfacer tales propósitos sí son estrictamente indispensables, en virtud de

que tienden a satisfacer una necesidad del contribuyente y coadyuvan a alcanzar sus fines.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 18/2002. Administrador Local Jurídico de Mérida. 31 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos.

Instancia: 2a. Sala Época: 9a. Época Localización Novena Época
Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XX, Diciembre de 2004 Tesis: 2a. CIII/2004 Página: 565 Materia:
Administrativa Tesis aislada. Rubro RENTA.

Con la finalidad de dar cumplimiento al principio de proporcionalidad tributaria, el cual se relaciona directamente con la capacidad tributaria de los sujetos, la Ley del I.S.R. se reconoce, dentro de la mecánica de determinación de la base del I.S.R., la posibilidad de deducir las erogaciones necesarias para la obtención de los ingresos objeto del impuesto.

Tales erogaciones deben cumplir con una serie de requisitos establecidos en la Ley del I.S.R. y del C.F.F. para que proceda de manera legal su deducción, mismos que tienen como última finalidad la de asegurar la veracidad y realidad de los gastos, para evitar que el contribuyente disminuya de manera indebida las erogaciones que sirven de base para el cálculo del impuesto.

En esta semántica observamos que el legislador observó de manera clara específica y con una denotación que no dejó lugar a duda la aplicación del concepto de “estrictamente indispensable” que demostró de manera factualmente

irrefutable, lo que demostró ulteriores estudios de sus gastos con hechos que motivaron su actuar, demostrando su verdad jurídica como lo expresa Luigi Ferrajoli⁵⁰ la combinación se dio en ambos sentidos.

"... Cada vez que una proposición habla de un hecho concreto que hace referencia a normas, esta puede ser comprendida y tratada como una proposición factual singular, cuanto como una preposición jurídica operativa. Es en razón de esta ambivalencia que estas preposiciones a menudo tanto una motivación jurídica cuanto una motivación factual. La cosa esta tan consolidada que en las sentencias –como en los autos, en las providencias, en los recursos o, en lo general en todos los actos jurisdiccionales– se separa la "motivación de los hechos" de la "motivación del derecho". Y la distinción entre los modelos semánticos de verdad. . .

3.1.2 Criterios jurisprudenciales de los T.C.C.

De conformidad al artículo 17 de la L.I.S.R. para la presunción de ingresos, las personas morales acumularán el total de los ingresos en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el año fiscal, inclusive los que provengan de establecimientos en el extranjero, los ingresos en efectivo, pueden ser en cheque, transferencia bancaria, divisas, pagos con tarjeta de crédito o débito y se consideran percibidos por una entidad, por concepto de una contraprestación pactada y provienen de fuentes normales o propias del giro de la misma, adicionalmente se deberán considerar los ingresos obtenidos en forma extraordinaria, los tribunales se han manifestado al respecto.

Registro No. 162509
Localización:
Novena Época

⁵⁰ Ferrajoli, Luigi. Epistemología Jurídica y Garantismo. Ed. Distribuciones Fontamara, S.A. México, 2008. p. 37

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIII,
Marzo de 2011
Página: 2399
Tesis: II.2o.T.Aux.26 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

PRESUNCIÓN DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PARTICULAR ESTÁ EN POSIBILIDAD DE DESVIRTUARLA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, AL RENDIR PRUEBA EN CONTRARIO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

En términos de lo dispuesto en el artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2004, las autoridades fiscales están facultadas para presumir como ingresos, aquellos depósitos realizados en la cuenta bancaria del contribuyente que no tenga registrados en sus libros de contabilidad; sin embargo, al tratarse de una presunción iuris tantum, el particular está en posibilidad de desvirtuarla en el juicio contencioso administrativo, al rendir prueba en contrario, por lo que en tal caso, la autoridad -ante su obligación de motivar y fundar sus actos-, debe exhibir los medios de prueba conducentes que contrarresten los efectos demostrativos de los aportados por aquél.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO AUXILIAR, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO.

Amparo directo 613/2010. Adrián Cornelio Zurhaar Villareal. 15 de diciembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Alfredo Enrique Báez López. Secretario: Víctor Hugo Velázquez Rosas.

Las autoridades fiscales podrán presumir los ingresos, tratándose de aquellos depósitos realizados en la cuenta bancaria del contribuyente que no tenga registrados en sus libros de contabilidad como se hizo del conocimiento del

juzgador, considerando que se trataba de una presunción iuris tantum⁵¹, considerando la posibilidad de mostrar prueba en contrario, lo que al ofrecer la información a la autoridad competente se encuentra en posibilidad de que el asunto no llegue a tribunales expresado así por el particular.

Al respecto el, Gabino Eduardo Castrejón García opina:

" . . . La autoridad fiscal deberá valorar las pruebas ofrecidas en términos de dicho precepto, aunque también podrán efectuar una valoración sin sujetarse a las reglas establecidas para el efecto, lo que con ello consideramos que se logra una subjetividad y desde luego una discrecionalidad a la autoridad para realizar dicha valoración, lo que no se desvirtúa con el simple hecho de que la autoridad funde y motive su resolución. Siempre hemos afirmado que una exagerada libertad o discrecionalidad de la autoridad para dictar sus resoluciones corre el peligro de invadir la esfera del abuso del poder y sobre todo dejar en estado de indefensión al particular.⁵²

Siempre que se especifique de manera clara y diferenciada, cada uno de los registros contables, para determinar si en efecto se trata de un ingreso o de un depósito, no es considerado como tal, como puede ser un reembolso, una devolución, o cualquier otra circunstancia que no represente un aumento en el patrimonio del contribuyente, como lo determina la siguiente jurisprudencia:

⁵¹ Locución latina. Tan sólo de derecho. Da a entender que la ley presume la existencia de algún hecho, salvo que se pruebe lo contrario. Como ejemplo de presunciones iuris tantum puede citarse el nacimiento con vida de las personas, cuando existe duda sobre esa circunstancia; la muerte simultánea de las personas fallecidas en un desastre común; la voluntariedad de la entrega, por el acreedor, del documento original acreditativo de la deuda que se halle en poder del deudor; el ánimo de defraudar a los acreedores mediante actos que les sean perjudiciales, cuando aquél se encuentra en estado de insolvencia; (...) la presunción de buena fe a efectos de la prescripción adquisitiva. (Fuente: OSSORIO, M. (2000). Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Ed. Eliasta, Ed. 27°, Buenos Aires, p. 538)

⁵² Castrejón, García, Gabino Eduardo. Derecho Procesal Administrativo. Ed. Cárdenas Velazco Editores. México, 2007. p. 484.

Registro No. 164552
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala0
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI,
Mayo de 2010
Página: 838
Tesis: 2a./J. 56/2010
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

Contradicción de tesis 39/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 21 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 56/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de abril de dos mil diez.

Ejecutoria: Registro No. 22299

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 39/2010.

Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SEGUNDO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO Y PRIMERO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Julio de 2010; Pág. 903;

Según el artículo 93 de la L.I.S.R. Las personas morales del Título III, no son contribuyentes del I.S.R. Los integrantes consideran remanente distribuido los ingresos en efectivo o en bienes que estas les entreguen, Por los pagos parciales a socios de remanente distribuable, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles anuales que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

Registro No. 175609

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

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

Marzo de 2006

Página: 1992

Tesis: I.8o.A.90 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, PÁRRAFO QUINTO Y FRACCIÓN IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUÉLLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO

NUMERAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999).

Del artículo 152, fracciones I, quinto párrafo y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1999, se advierte que las personas morales que realicen pagos por concepto de dividendos distribuidos a residentes en el extranjero tienen, entre otras, la obligación de retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar aquéllos por el factor de 1.5385, y de proporcionar la constancia en la que se señale el monto pagado por dicho concepto y el impuesto retenido, aun cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta del año anterior en que no se preveía ese gravamen, lo cual permite advertir que el "impuesto por dividendos" se causa al momento en que éstos se distribuyen y pagan y no cuando se genera el saldo de la cuenta de donde provienen, lo que se corrobora si se toma en consideración que el impuesto sobre la renta grava el ingreso real del contribuyente, es decir, aquel que efectivamente percibe y que modifica positivamente su patrimonio, pero no el ingreso virtual como lo es la simple expectativa a obtenerlo. En ese sentido, la generación de las utilidades por parte de la empresa, no crea derecho alguno en favor de los socios, ya que únicamente permite definir los términos en que la empresa cubrirá el impuesto sobre la renta a su cargo; además, la existencia de utilidades respecto de las cuales ya se cubrió el impuesto relativo, y que lleguen a conformar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, constituye una simple expectativa de derecho a favor del socio o accionista, condicionada al pago de los dividendos decretados a su favor. De ahí que la recepción de dividendos libres de gravamen no puede considerarse como un derecho adquirido de los socios, por el solo hecho de que aquéllos deriven del saldo de la referida cuenta, generada en 1998, en donde, se reitera, no existía a cargo del socio o accionista la obligación de cubrir un impuesto adicional y, por ende, el numeral en comento no viola el principio de irretroactividad contenido en el artículo 14 de la Constitución Federal.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 281/2004. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Administrador General de Grandes Contribuyentes y del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 25 de agosto de 2005.

Unanimidad de votos. Ponente: María Guadalupe Saucedo Zavala. Secretaria: Celina Angélica Quintero Rico.

Retenciones por servicios

El concepto de servicios profesionales tiene por objeto una o varias actividades concretas específicas, lo que excluye la posibilidad de la subordinación de conformidad con la Ley Federal del Trabajo. Igualmente, en los contratos de servicios profesionales se imposibilita el pago de algún emolumento que no sean honorarios; mientras la contratación individual o colectiva a un plazo indefinido, permite al patrón de éste gozar de una serie de reajustes y beneficios adicionales que se otorgan de manera general, como son las horas extras, gratificaciones entre otras.

La tarea necesaria palabra adecuada a nuestro tema, consiste en que todos los procesos de aplicación judicial o administrativa del Derecho obedecen a la necesidad de determinar que tratamiento jurídico ha de darse a un hecho concreto, esa tarea corresponde a las autoridades una en vía de revisión y la otra en vía de acepción que debe constar cuatro actividades:

1. Los hechos
2. Norma aplicable
3. Interpretación jurídica del hecho y la norma
4. Resolución conforme a Derecho.

Gastos estrictamente indispensables

Existen erogaciones que son perfectamente deducibles para las empresas, el principio del porque se pueden deducir estos gastos, es que deben de tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades,

de manera que de no realizarlo, tendrían que disminuirse o suspenderse, para lo cual deberá tomarse en consideración no sólo las erogaciones que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, sino aquéllas que correspondan a una actividad lícita y que puede llevar a cabo el contribuyente en el desarrollo de su objeto social, mismo al que se refiere la fracción I del artículo 31 de la L.I.S.R. En tal sentido, para determinar si un gasto es estrictamente indispensable, debe valorarse el acto con motivo del cual el contribuyente efectuó la erogación que pretende deducir, para así determinar si tal erogación se encuentra directamente vinculada con la consecución de su objeto social

Registro No. 18566
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI,
Octubre de 2002
Página: 1443
Tesis: XIV.2o.68 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

RENTA. PARA DETERMINAR SI EL GASTO QUE EL CONTRIBUYENTE PRETENDE DEDUCIR ES Estrictamente NECESARIO PARA SUS FINES DEBE ATENDERSE A SU OBJETO SOCIAL (ARTÍCULO 24, FRACCIÓN I, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO).

El artículo 24, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé como deducciones autorizadas, los gastos que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, para lo cual debe atenderse al objeto de la persona moral, por ser éste el que marca la directriz de tal actividad y el que determinará si es preponderante o no la erogación para cumplir con sus fines, sin que obste que dichos desembolsos carezcan de una relación directa o inmediata con un ingreso, de modo causal, debido a que únicamente se requiere que contribuyan de modo indirecto a la obtención del mismo. Por ende, si en el acta constitutiva de la sociedad se pactó como parte del objeto social la promoción, superación y

actualización de los conocimientos profesionales de los socios y asociados, los gastos que se realicen para satisfacer tales propósitos sí son estrictamente indispensables, en virtud de que tienden a satisfacer una necesidad del contribuyente y coadyuvan a alcanzar sus fines.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 18/2002. Administrador Local Jurídico de Mérida. 31 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos.

3.1.3 Criterios jurisprudenciales de la S.C.J.N.

Ingreso es todo movimiento en el haber patrimonial de las personas físicas o morales que implique un aumento en el capital de las mismas. Ahora, en cuanto al punto acerca de que si debe existir un concepto único de ingreso, esto puede tener dos vertientes, la primera desde el punto de vista del contribuyente, el cual puede sostener que se está violando el principio de legalidad, al estar pagando el objeto que contempla la L.I.S.R. sin estar éste último definido o conceptualizado claramente en la misma ley; la segunda vertiente sería la de la autoridad recaudadora, ya que ésta bien podría manifestar la dificultad de conceptualizar al ingreso por las diversas formas en que el contribuyente puede allegarse de ingresos, y estaría en la dificultad de que el contribuyente evadiera el pago del I.S.R. por no actualizarse adecuadamente o estrictamente el hecho generador en su caso específico. La S.C.J.N. manifiesta al respecto:

Registro No. 185995
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI,
Septiembre de 2002
Página: 347
Tesis: 2a. CXIV/2002
Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

INGRESOS. EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SU DETERMINACIÓN PRESUNTIVA NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD.

De conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Por tanto, si el particular no prueba en contra de dicha presunción se entiende que esos depósitos representan un ingreso o el valor de los actos o actividades por los cuales se deben pagar contribuciones conforme a las disposiciones relativas, lo que pone de manifiesto que en esos supuestos derivados de la determinación presuntiva que realiza la autoridad, se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que, por ende, el citado precepto no viola la garantía de proporcionalidad establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 1795/2001. Refrigeración Nieto de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

El S.A.T. al respecto del cálculo del impuesto por los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos, establece que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades, deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos dividendos o utilidades, la S.C.J.N. con respecto a la acumulación de ingresos para la determinación de dividendos menciona:

Registro No. 166818
Localización:
Novena Época

Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX,
Julio de 2009
Página: 89
Tesis: P. XXXVIII/ 2009
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LOS ARTÍCULOS 212 Y 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN MECANISMO PARTICULAR DE TRIBUTACIÓN QUE GRAVA LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, AUN CUANDO NO SE HUBIEREN DISTRIBUIDO LOS INGRESOS, DIVIDENDOS O UTILIDADES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

Conforme a los indicados preceptos, los residentes en México y los no residentes con establecimientos permanentes deben cubrir el impuesto sobre la renta por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que dicho ingreso no esté gravado en el extranjero o bien que lo esté con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del que se causaría y pagaría en México; y para tal efecto, la Ley del impuesto relativo precisa que dichos ingresos serán gravados, aun cuando no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día, a los cuales se les aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De lo anterior, se advierte que los artículos 212 y 213 del referido ordenamiento únicamente obligan a reconocer anticipadamente una utilidad susceptible de repartirse, con el consiguiente pago de un tributo, con base en el derecho que tiene el contribuyente a participar de las ganancias de la entidad de que se trate y que, si no llegan a decretarse o determinarse, es precisamente porque el inversionista ejerce un control que le permite diferir dicha decisión y, por ende, la materialización de la deuda tributaria - todo ello, en conjunción con la circunstancia de que la inversión ha sido ubicada en un régimen fiscal preferente-. De ahí que, constitucionalmente, existe un signo de capacidad contributiva susceptible de gravarse -el derecho a percibir una ganancia que, si no se ha materializado en una utilidad líquida, es porque el control que ejerce el causante le permite diferir el reconocimiento del ingreso-, lo cual legitima el establecimiento del gravamen. Así, si bien es cierto que el concepto referido tradicionalmente no sería reconocido como ingreso en términos de los artículos 1o. y

17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (dado que dichos numerales requieren la existencia de un derecho en crédito para considerar que el impacto patrimonial positivo ya ha tenido lugar), también lo es que la exigibilidad de la prestación se retrasa e, inclusive, puede llegar a no darse, con base en el hecho consistente en que se ejerce un control sobre la entidad receptora de la inversión. De esta forma, se aprecia que la decisión de gravar un ingreso anticipado, esto es, sin que necesariamente existiera una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente -al menos en los términos a los que se refiere el Título II de la Ley-, constituye una excepción a la regla general de tributación, justificada por las condiciones en las que se puede generar el ingreso -máxime si ello se da coincidentemente con la inversión en regímenes fiscales preferentes-, así como en la trascendencia que tiene la tributación, como un deber de solidaridad, por lo que no se estima reprochable que se acuda a mecanismos que busquen evitar el diferimiento en el reconocimiento del ingreso, así como tampoco se considera cuestionable que se intente disuadir a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, de configurar sus operaciones en una forma tal que coincida con la disminución de la carga tributaria propia, y en un escenario en el que no se contaría con elementos para fiscalizar la operación de que se trate, dada la falta de transparencia en cuanto a la existencia y manejo de recursos en los territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, todo lo cual revela que los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan la garantía de proporcionalidad tributaria, contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Inclusive, debe tomarse en cuenta que de permitirse que se utilizara la tributación a través de territorios vinculados a regímenes fiscales preferentes, como medio para disminuir la carga tributaria propia, aun cuando ello se dé en circunstancias que favorecen que el ingreso no se reconozca o, cuando menos, se difiera el reconocimiento, no sólo se afectarían las finalidades más altas que se persiguen con los recursos estatales, sino que el costo correspondiente a los gastos públicos que la Constitución encomienda a la organización estatal tendría que repartirse entre el resto de los contribuyentes, lo cual no apunta hacia la más justa distribución del ingreso y la riqueza, ordenada por el propio texto constitucional.

Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre

Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Pedro Arroyo Soto y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

El Tribunal Pleno, el veinte de mayo en curso, aprobó, con el número XXXVIII/ 2009, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de mayo de dos mil nueve.

Retenciones a servicios profesionales

Kotler, Bloom y Hayes, definen un servicio profesional de la siguiente manera: "Un servicio es una obra, una realización o un acto que es esencialmente intangible y no resulta necesariamente en la propiedad de algo. Su creación puede o no estar relacionada con un producto físico"⁵³. Complementando ésta definición, los servicios abarcan una amplia gama, que va desde el alquiler de una habitación de hotel, el depósito de dinero en un banco, el viaje en avión a la visita a un psiquiatra, hasta cortarse el cabello, ver una película u obtener los servicios de asesoría de un abogado o de un contador. Algunos servicios son intangibles, en el sentido de que no incluyen casi ningún elemento físico, como la tarea del consultor de gestión, pero otros pueden tener un componente físico, como las comidas rápidas, al respecto tenemos la siguiente tesis.

Registro No. 180078
Localización: Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX,
Noviembre de 2004
Página: 20

⁵³ Kotler Philip, Bloom Paul y Hayes Thomas, *El marketing de Servicios Profesionales*, Editorial Paidós SAICF, 2004, Págs. 9 y 10.

Tesis: P. LX/2004
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa; y, por otro, si bien es cierto que es posible que la proporción de la carga tributaria correspondiente a quienes reciben ingresos por la prestación de servicios profesionales sea mayor a la de aquellos que obtienen una renta derivada de actividades empresariales, también lo es que el trato desigual no se da respecto de la totalidad de los integrantes de estas categorías de contribuyentes, sino que ello sólo acontece cuando los ingresos por actividades empresariales son de una cuantía inferior a determinados montos que la propia ley prevé. Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos.

Amparo en revisión 2399/2003. Raúl Javier González Castillo. 30 de marzo de 2004. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número LIX/2004, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de dos mil cuatro.

Gastos estrictamente indispensables

Las deducciones en materia fiscal son conceptos que el legislador permite se resten del ingreso acumulable esto interviene directamente en el pago del impuesto al aumentar el patrimonio, sin embargo no es suficiente todas vez que se tienen que cumplir una serie de requisitos establecidos en el artículo 31 fracción primera de la Ley del Impuesto Sobre la renta al señalar que los gastos deben ser estrictamente indispensables, de este concepto esta indeterminado dentro de las normas por lo que hace necesario identificar las características propias de este requisito.

Esto no significa que no sea real lo que deja al momento de aplicación un ejercicio de la facultad discrecional por parte de la autoridad sin embargo existen tesis que determinan que tal requisito no implica una facultad discrecional ya que

se debe fundar y motivar correctamente su actuación. En ése sentido Araceli Fernández Expresa⁵⁴:

El calificativo de estrictamente indispensable con la técnica del concepto jurídico indeterminable la Ley refiere a una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en un enunciado, pero es claro que intenta delimitar un supuesto concreto que admite ser determinado en el momento de aplicación"

No obstante la importancia del requisito de gastos de ser estrictamente indispensables, y ya que es aplicable a todas las erogaciones, en la L.I.S.R., nunca se ha definido el mismo, es decir, nunca se ha contemplado lo que el contribuyente debe entender por un gasto estrictamente indispensable, y sólo los tribunales, a través de las resoluciones a los juicios entablados al respecto, son quienes han emitido criterios sobre el alcance de tal concepto, al respecto las tesis de la S.C.J.N. nos manifiestan lo siguiente:

Registro No. 922019
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Apéndice (actualización 2002)
Tomo III, Administrativa, P.R. TCC
Página: 369
Tesis: 168
Tesis Aislada
Materia(s):

⁵⁴ Valerio, Fernández Araceli. "*Requisitos de las Deducciones y su Cobertura*" Defensa Fiscal año 5 número 55, mayo 2003. P 45

RENTA. PARA DETERMINAR SI EL GASTO QUE EL CONTRIBUYENTE PRETENDE DEDUCIR ES ESTRICTAMENTE NECESARIO PARA SUS FINES DEBE ATENDERSE A SU OBJETO SOCIAL (ARTÍCULO 24, FRACCIÓN I, DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO).-

El artículo 24, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé como deducciones autorizadas, los gastos que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, para lo cual debe atenderse al objeto de la persona moral, por ser éste el que marca la directriz de tal actividad y el que determinará si es preponderante o no la erogación para cumplir con sus fines, sin que obste que dichos desembolsos carezcan de una relación directa o inmediata con un ingreso, de modo causal, debido a que únicamente se requiere que contribuyan de modo indirecto a la obtención del mismo. Por ende, si en el acta constitutiva de la sociedad se pactó como parte del objeto social la promoción, superación y actualización de los conocimientos profesionales de los socios y asociados, los gastos que se realicen para satisfacer tales propósitos sí son estrictamente indispensables, en virtud de que tienden a satisfacer una necesidad del contribuyente y coadyuvan a alcanzar sus fines.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 18/2002.-Administrador Local Jurídico de Mérida.-31 de mayo de 2002.-Unanimidad de votos.-Ponente: Luisa García Romero.-Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, octubre de 2002, página 1443, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis XIV.2o.68 A.

La resolución de los conceptos jurídicos indeterminados a pesar de su imprecisión no le confiere a la autoridad la libertad de apreciar libremente y motivar de manera general, sobre la denotación que establece el concepto, todo lo contrario la autoridad administrativa está obligada a motivar de manera

pormenorizada, apoyándose con argumentos lógico jurídicos su aplicación incluso a través de la deóntica.

Dentro de la lógica deóntica, la autoridad determina cuando ejercer su facultad de actuación de fiscalización, una vez iniciada, actúa de manera unilateral, en consecuencia es posible que los particulares en cuestión vean afectado su patrimonio de forma directa al termino de ella, sin embargo durante el desarrollo de la revisión se solicitan documentos e informes, se verifican las operaciones si existe alguna duda en su oportunidad se les solicita que expresen sus opiniones para desvirtuar los hechos expresados por la autoridad, las cuales llegan a tener una denotación tan amplia que se puede llegar al embargo fiscal afectando principalmente las cuentas bancarias, esto se demuestra en el amparo emitido en fecha 27 de febrero del mismo año que el órgano jurisdiccional determinó en el 2010 en la segunda sala, conforme el oficio 17 de febrero del 2004 recaído en el oficio 322-SAT-01-01-01-01-22222, así como su ejecución a la jurisprudencia con registro número 163474. como ejemplo:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
y su Gaceta XXXII, Noviembre de 2010

Página: 104 Tesis: 2a./J. 133/2010 Jurisprudencia Materia(s): Administrativa

EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DECRETADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. AUNQUE SE TRATE DE UN ACTO FUERA DE JUICIO CONSTITUYE UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO.

Ésta resolución demuestra que el T.F.J.F.A. da margen de tolerancia a la autoridad para que sin mediar trámite judicial remita orden de embargo precautorio de las cuentas de inversión, cheques, cajas de seguridad, fideicomisos, entre otras, fundamentando esta actuación en el Artículo 145 fracción III del C.F.F.

Mediante un notificador ejecutor que hace efectivo éste y traba las cuentas bancarias de la institución.

Es un hecho notorio, de algunos conocidos lo dicho en relación a la Orden de Embargo Precautorio, puede constatarse del contenido de los documentos de quienes lo han manifestado en sus demandas de amparo frente a los actos administrativos.

La compleja administración del Estado exteriorizada en actos de los funcionarios, con el fin de recaudar, en algunos casos son independientes de la propia administración, sin embargo producen efectos jurídicos, verbigracia el de aquel policía de acciones especiales que se le da la orden de someter a un sujeto, sin acatar el orden procedimental, nos encontramos ante una decisión administrativa cotidiana sin embargo el ordenamiento es ejecutorio y oponible para el contribuyente, al respecto, Gabino Eduardo Castrejón García opina:

"Para realizar el acto administrativo se requiere seguir un procedimiento, es decir, una serie de actos y condiciones previamente establecidos en la norma jurídica, con el objeto de adecuarlos a la misma y consecuentemente conformar la voluntad administrativa, misma que se expresa en un acto. . . que debe seguir con estricto apego a Derecho los requisitos esenciales del procedimiento establecidos en una norma jurídica." ⁵⁵

Los actos de las autoridades omiten las obligaciones que tienen los contribuyentes las cuales se encuentran registradas en el pasivo (cuentas por pagar) a corto plazo de la empresa propio de las actividades que desarrolla, estos

⁵⁵ Castrejón, García, Gabino Eduardo. Derecho Procesal Administrativo. Ed. Cárdenas Velasco Editores. México, 2007. p.p. 85-86.

son sus algunos efectos; el contribuyente en cumplimiento de las obligaciones contraídas con anterioridad (diversos plazos de pago en días) y con un saldo disponible en bancos de \$100,000.00 intenta para pagar a sus proveedores y realiza una a una sus transferencias electrónicas para cubrir sus deudas, la primera con un importe de 10,000.00 la segunda el monto de 12,000.00 y una tercera por 8,000.00, la suma de sus pagos de ese día es por 30,000.00 con cargo a su cuenta, no obstante que tiene suficiente dinero disponible en la cuenta, las cantidades solicitadas no son transferidas a los proveedores, con las consecuentes reclamaciones y recargos por los atrasos por lo que decide aclarar con las institución bancaria vía telefónica el ejecutivo del banco manifestándole que la razón por la que no había sido operados sus movimientos es porque los saldos de la cuenta estaban intervenidos ó bloqueada o congelada no sabe la razón, pero si sabe que por orden de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante un oficio, le ordenaba a la Institución Bancaria que congelara la cuenta y no permitiera ningún movimiento de efectivo de salida, ya que había sido embargada.

Debemos señalar a las autoridades responsables de ordenar y ejecutar el embargo, toda vez que resulta violatoria del derecho contenido en el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por un precepto secundario en la aplicación de las normas.⁵⁶

⁵⁶ El Artículo 14 Constitucional dice: "...nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho..."

Del Artículo 14 Constitucional, se desprende, que para que a un gobernado se le prive de sus propiedades, posesiones o derechos se requiere, como requisito previo, el juicio y después el embargo.

La orden de embargo y su ejecución en la cuenta bancaria se hizo sin previo juicio, toda vez que, jamás se mencionó o se le hizo sabedor que se seguía en su contra un procedimiento judicial o Administrativo, la ejecución de un embargo es la consecuencia de una resolución provisional o definitiva que ha pronunciado la autoridad competente. En este ejercicio es innegable que el embargo y su ejecución a los saldos en las cuentas, afectan en el patrimonio, ya que su argumento fue ajeno a las leyes de la materia.

Se incumplieron las formalidades esenciales del procedimiento, conforme a las leyes expedidas al aplicarlas al caso en concreto, se negó el permiso de designar bienes, como lo establece el Artículo 155 del C.F.F. ya que es el contribuyente quien debe designar los bienes que habrán de embargarse y sólo en el caso de que éste no designe bien alguno, entonces el derecho le corresponde al acreedor, siguiendo el procedimiento administrativo de ejecución, al cumplir con la presencia del titular del derecho, esto evidencia la carencia de toda formalidad y fundamentación legal, contraria del derecho individual contenido en el Artículo 14 de Nuestra Carta Magna. Sin embargo el que se ignore totalmente las disposiciones legales secundarias autoridades fundamentaron la órdenes y ejecución, fue independiente de que fueran o no aplicables los preceptos que invocaron en su mandamiento.

El resultado es el mismo, en el sentido que se le privó de sus propiedades, posesiones y derechos, en el juicio se incumplieron las formalidades esenciales del procedimiento, fuera de las leyes expedidas con anterioridad al hecho, en base a lo anterior tenemos algunos supuestos, la ausencia de notificación no se

sobreseyó el juicio, al continuar fue impreciso las formalidades y fundamentos de conformidad con las leyes del procedimiento, a priori al hecho.

Otro fundamento menciona hechos basados en el artículo 23 fracción VII y XI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria⁵⁷, este artículo no faculta a la Administración Local de Auditoría Fiscal a intervenir, bloquear, congelar o embargar cuentas bancarias, como primer paso, el ejecutar un procedimiento de fiscalización.

⁵⁷ Artículo 23 fracción VII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación, verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; inclusive en materia de origen; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; notificar a las autoridades del país de procedencia, en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización de los vehículos o aeronaves robados u objeto de disposición ilícita, así como resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción; y prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades; inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, así como declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

En el momento que se ordena ejecutar el acto administrativo es privativo de los derechos fundamentales como es el de la propiedad privada considerando que se incumplió con las formalidades esenciales del procedimiento, ni fue conforme a la regla secundaria expedida, además de carecer de fundamentos motivo por el cual se determina que el acto se encuentran carente de apoyo y sustento jurídico incluso puede tener una amplitud tal, que puede llegar a generaar a una acción de responsabilidad de carácter penal tanto para las autoridades ejecutoras del embargo como para los funcionarios que firman la ejecución.

Se observa que independientemente del fundamento jurídico, el sustento de ella está sesgado por los servidores públicos aparentando que es para hacer cumplir la ley y sólo se advierte la ausencia de elementos contraviniendo las garantías constitucionales.

Quebrantar el derecho fundamental consagrado en el Artículo 14 Constitucional, se observa como el contribuyente obtiene un estatus práctico de indefensión jurídica, toda vez que el procedimiento, sí se llevo a cabo, pero carece de fundamentación y de motivación, por lo que será necesaria la solicitud del amparo y protección del tribunal toda vez que las autoridades actuaron de motu proprio, unilateral y arbitrariamente.

Contrario a la claridad de la ley, se llevo a cabo inefectividad al dispositivo legal en cita, la afectación en la esfera jurídica del contribuyente además de ser violados sus derechos fundamentales, el beneficio que obtuvo el Estado cuando aprovechó los bienes embargados.

El acto administrativo ejecutado descrito encuentra su fundamento, en el artículo 155 del C.F.F., que cita:

“Artículo 155.- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

- IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna."

Los servidores públicos responsables dejaron fuera de sus preceptos la regla establecida en el C.F.F. enunciada.

Tenemos presente en estos actos de autoridad el saber si existió o no mandamiento escrito fundado y motivado de modo específico, para adecuar la

conducta de los servidores a la norma, ¿si no existió mandamiento escrito cómo fue que se fundó y motivó?

La molestia en su persona, familia, papeles y posesiones, que se manifiesta y a los terceros perjudicados demanda de garantías, atentan en contra del derecho individual contenido en el Artículo 22 de la Constitución.

3.2 Casos comunes relevantes

Algunos casos reales, en base y debido a la interpretación de funcionarios públicos, llega el contribuyente al extremo de utilizar armas, recursos como el juicio de nulidad para esclarecer los conceptos por los que fue requerido, y en su caso, el determinado crédito fiscal.

La autoridad fiscalizadora ejerce la facultad de revisión para el Estado, y determina la revisión al contribuyente tomando en cuenta diferentes situaciones de los mismos, incluso de forma aleatoria. Durante el desarrollo de la revisión se solicitan documentos e informes, se verifican las operaciones correspondientes al periodo en cuestión, si existe alguna duda en su oportunidad solicita al contribuyente que exprese sus aclaraciones a los cuestionamientos que realiza el fiscalizador para tener un contexto de los movimientos en los que tuvo duda, así el contribuyente desvirtúa los supuestos que la autoridad considera como desviaciones, haciendo una interpretación de la ley, tiene una denotación tan amplia que puede llegar hasta el embargo fiscal.

Como primer caso tenemos por ejemplo, la determinación de un Crédito Fiscal por parte de la Secretaría de Finanzas del Estado de México, ubicada en Coacalco, en el Estado de México, en julio 20 de 2011.

La contribuyente es una institución educativa, cuya actividad preponderante consiste en impartir, fomentar y patrocinar servicios de educación en todos los niveles, en cada uno de ellos cuenta con el reconocimiento de validez oficial de estudios, otorgado por la Secretaría de Educación Pública. El hecho de pertenecer o tener reconocimiento del sistema educativo nacional es de vital importancia, ya que esto dará la pauta del tratamiento fiscal de la institución.

La autoridad inicia una revisión sustentado en lo que estipula el artículo 42 Fracción. III del C.F.F. llamada “visita domiciliaria”, emite las correspondientes actas parciales en cada una de sus actuaciones, y como primera acción preventiva hacia la contribuyente, emite una orden para el embargo de las cuentas bancarias, aduciendo omisiones en los ingresos y solicitando declaraciones complementarias de acuerdo a su revisión, e interpretación subjetiva de los movimientos.

La contribuyente proporciona todos los datos, informes, papeles de trabajo declaraciones presentadas correspondientes y demás información que le fue requerida, así como aclaraciones de los registros, para desvirtuar las desviaciones que le fueron expuestas, tanto de los movimientos, como de la ley en que fundamenta sus dichos que desde ese momento manifiesta la autoridad, aun así presenta declaraciones complementarias que le fueron solicitadas por ésta.

En el acto final de la revisión la autoridad considera que nuestra determinación de Impuesto Sobre la Renta, salvo algunas excepciones, no tienen mayor trascendencia y se encuentra correcta, sin embargo, al continuar con el proceso administrativo, el caso se turnó a revisión a la oficina central, con sede en Toluca

de Lerdo en donde no se tomaran como válidos ninguno de los argumentos manifestados por el contribuyente, acto seguido, fundamentó y motivó un crédito fiscal, incluso con algunos puntos, sin relacionar el hecho, con la ley.

La autoridad emite el acta final de la revisión, en donde establece a la contribuyente un crédito fiscal, haciendo referencia principalmente a cuatro grandes rubros, en los que considera que se encuentra la discrepancia, los cuales analizaremos cada uno por separado:

1. Determinación presunta de ingresos y valor de actos o actividades.
2. Determinación de remanente distribuible
3. Deducciones autorizadas
4. Retenciones omitidas

Con los datos generales presentados hasta este momento podemos tener conocimiento suficiente para analizar la determinación del crédito fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta que llevó a cabo la Secretaría de Finanzas del Estado de México.

3.2.1. Determinación presunta de ingresos y valor de actos o actividades (artículo 59-III C.F.F.).

Por las características de constitución y objeto antes mencionadas de la institución y de acuerdo a los artículos 95 y 102 de la L.I.S.R. la contribuyente no es sujeto a la L.I.S.R. por lo tanto sus obligaciones para esta ley se limitan a retener y enterar los impuestos correspondientes, un muy claro ejemplo lo tenemos en el trabajo personal y subordinado, en el servicio que presten las personas físicas, siempre y cuando no se realicen otras actividades gravadas, etc.

Estas personas jurídicas colectivas determinan sus registros contables cuando se dan las situaciones jurídicas y de hecho, llevando libros de ingresos y egresos y de registro de inversiones y deducciones, como lo establece el artículo 106 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

La Secretaría de Finanzas funda su actuación en los artículos 93 primer párrafo y tercer párrafo, 95 primer párrafo, fracción X penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) y con base en ello, considera como una omisión de ingresos obtenidos por la contribuyente, los cuales debió acumular para efectos del remanente distribuible.

El argumento de la contribuyente es que, si bien es cierto, no incluyó los ingresos provenientes de becas en los ingresos en la Declaración Informativa Anual presentada a través del portal que se encuentra en la página que el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.) tiene expofeso para ello, si lo registró en la contabilidad y asimismo las incluyó en las Declaraciones Informativas provisionales, presentadas en el mes correspondiente donde aparece el depósito en su cuenta bancaria y lo comprueba con los pagos realizados a las contribuciones del Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Empresarial a Tasa Única, aduciendo que esta situación deriva del Programa de Apoyo a Becas de Movilidad Internacional que ejerce en colaboración con el Banco Santander México, S.A., el cual ha otorgado una beca a dos estudiantes de la institución.

La Declaración Informativa Anual del ejercicio que se presenta, es un resumen de los movimientos consuetudinarios registrados en la contabilidad, durante un periodo que comienza el primer día hábil de cada año calendario y termina al último día de este, también llamado ejercicio fiscal, en el apartado de remanente, cuantifica los ingresos y egresos y determina la base que sirve para calcular el remanente distribuible, ésta información se describe también en la

Declaración Anual de Personas Morales, de acuerdo al formato 21 de las Personas Morales con Fines no Lucrativos.

De lo cual podemos ver que la autoridad puede actuar en dos direcciones:

La primera de ellas es que la autoridad, en ejercicio de sus facultades, podrá determinar presuntivamente el remanente distribuible bajo los procedimientos descritos en el artículo 56 del C.F.F., y que para este análisis mencionamos los dos primeros que dicen:

"Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación."

Bajo este esquema el legislador consideró, que para la determinación presuntiva de ingresos, puede tomar dos formas distintas de determinar la omisión, que no se contraponen sino que se complementan, el primero son los movimientos que se encuentren en los registros contables, y el segundo, los ingresos manifestados en las declaraciones. En la parte patrimonial, los registros en la contabilidad muestran el ingreso correspondiente, durante el periodo, asimismo las declaraciones presentadas en el mes, por lo que la única ausencia de ingresos se presenta en la Declaración Anual, de tal manera que con esto

contradice el argumento de la autoridad, toda vez que no se trata de omisión, ¿entonces cuál es la causa que da motivo conforme al interés del contribuyente?

La autoridad funda y motiva, con relación a las actuaciones del contribuyente, en apego a la norma bajo su criterio, razón por la cual tal vez debamos analizar otros aspectos; partiendo del supuesto que la L.I.S.R. establece en el Artículo 93 tercer párrafo que a la letra dice;

“**Artículo 93.**-.....determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, excepto los señalados en el artículo 109 de ésta Ley, y de aquellos por los que haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con el título IV de la L.I.S.R.”

Así mismo y de conformidad con lo que establece el artículo 101 de la misma ley⁵⁸; el texto normativo se expresa en línea horizontal, hasta el vocablo excepto, que irrumpe la línea para generar pautas que disocian el texto, y en este momento, nace una condición, que divide parcialmente lo que engloba un todo, es decir no todos participan en la regla, invalidando la parte, para posteriormente, manifestar que a ese ingreso parcial, se debe restar de las deducciones autorizadas.

La segunda opción para su actuación tiene que ver con la relación que guarda la inclusión de otro artículo dentro de éste, como base del mismo, a fin de

⁵⁸ **Artículo 101.** Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I. Llevar los sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley y efectuar registros en los mismos respecto de sus operaciones.

complementarlo y tener un orden claro y lógico en el anunciado que sirve de complemento, como un elemento neutralizador, el artículo 109, al hacerlo incluyente, desvirtúa la generalidad, para convertirlo en forma aletica (en algunos ingresos), no todos los depósitos recibidos forman parte de los ingresos, lo que da origen a una nueva forma de determinarlos, considerando que no se pagará el impuesto por la obtención de los ingresos percibidos por becas educacionales para los trabajadores y sus hijos.

Al momento que la contribuyente aclara que el importe depositado por el Banco Santander México, S.A. es con el fin de otorgar becas, justifica su ingreso y su egreso, primero por la particularidad de saber quien lo emitió y segundo, a que se destinó este recurso, haciendo de éste, un ingreso no sujeto a impuesto. Una vez que en el enunciado a través de la disociación convierte a éste en una situación que puede tener diversas situaciones en cuanto a la aplicación de la norma.⁵⁹

No obstante la explicación presentada a la autoridad emitió la determinación de omisión de ingresos, cuando la contribuyente solo incurrió en una falta en cuando a errores aritméticos, haciéndose acreedora en todo caso únicamente a una multa por discrepancias en los datos presentados en las declaraciones.

Por otra parte como mencionamos al inicio la contribuyente pertenece al sistema educativo, esto da la pauta al tratamiento fiscal especial a la institución, ya que dentro de la L.I.S.R. se ubica en el Título III "Del Régimen de las Personas

⁵⁹ Burgoa, Toledo, Carlos, "El Poder Tributario frente a la Constitución, Sicco, México, 2009, p 57 "donde la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible". . .

Morales con Fines No Lucrativos”, que comprende los artículos 93 al 105, en forma específica lo determina el artículo 95 en su fracción X que señala:

Artículo 95.- Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

...

X.- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación , así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza. Organizaciones culturales, científicas o tecnológicas, bibliotecas y museos.

Puede observarse que las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza tributan en el Título III, y como requisito para esto es que deben contar con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, esto quiere decir que no pagaran Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.) por sus operaciones, sin embargo el quinto párrafo del artículo 93 dispone que:

“En el caso de que las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de esta Ley, a la tasa prevista en el artículo 10 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de personas morales autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de esta Ley”.

De la lectura del párrafo anterior se desprende que existen casos en que si se debe determinar I.S.R., cuando se obtengan ingresos como puede ser por;

enajenación de bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, los centros educativos son personas jurídicas colectivas cuya finalidad no es la obtención de ganancias en términos económicos o la obtención de lucro, así encontramos a las Instituciones de asistencia o de beneficencia, las asociaciones religiosas, las asociaciones o sociedades civiles de investigación científica entre otras.

Sin lugar a dudas las normas del derecho son juicios emitidos por autoridad competente. En primer lugar, y bajo determinadas situaciones que condicionan a los sujetos del derecho son juicios hipotéticos ejemplo el sujeto A esta obligado a cierta conducta, hace caso omiso, el sujeto Estado, aplica determinada sanción negativa esto es un juicio hipotético, porque, depende de la realización de supuestos determinados como consecuencias de derecho aunado a lo anterior generalmente son expresados como un imperativo, ya que ordenan o prohíben un determinado comportamiento y está condicionada a que se incurra en una trasgresión o en un delito lo cual en las normas fiscales esta ausencia de cumplimiento se convierte en una sanción como lo menciona Hans Kelsen.

Sus normas se caracterizan porque estatuyen un acto específico de coacción, el cual en determinadas condiciones debe ser ejecutado por un hombre contra otro. El esquema del precepto jurídico es, pues: bajo la condición de un hombre se comporte de una manera determinada, es decir, haga u omita algo determinado, otro hombre –esto es, *el órgano del Estado*- debe ejecutar un acto de coacción cintra el primero existen dos actos típicos de coacción, a saber: la pena y la ejecución forzada. El fin de esta amenaza coactiva es provocar una conducta de los hombres que haga innecesaria la coacción. Conforme a este fin, los hombres

deben comportarse de tal modo que su conducta no constituya el supuesto para que se produzca la consecuencia coactiva.⁶⁰

El caso en concreto, es cuando se lleva a cabo la enajenación de mercancías, estos hechos están sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo cuando las escuelas son las que directamente venden uniformes, papelería, credenciales a la comunidad estudiantil.

Sin embargo en las Instituciones educativas, los alumnos no son miembros, ni cuentan como socios, ni asociados, por lo que en principio se puede pensar que se tendría que pagar el I.S.R. de conformidad con el Título II de la L.I.S.R., ya que los servicios estarían prestados a personas distintas de sus miembros, para demostrar lo anterior vemos el criterio normativo que en materia de impuestos emite el S.A.T. encontramos el criterio 55/2007/I.S.R.⁶¹

Para la determinación del impuesto, en cualquiera de los dos supuestos antes señalados (que no cuenten con reconocimiento de validez oficial o que lleven a cabo la enajenación de mercancías), se llevará a cabo siempre y cuando dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales obtenidos durante el ejercicio. En este caso se debe determinar el I.S.R. conforme lo establece el Título II y que graba los ingresos de actividades que no requieren reconocimiento de validez oficial de estudios.

⁶⁰ Kelsen, Hans. *Compendio de teoría general del Estado*. Ed. Ediciones Gernika, S.A. primera edición. 2009, México, p.p. 33-34

⁶¹ "55/2007/I.S.R. Instituciones educativas con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. No se encontrarán obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta."

Con lo anterior y tratándose de una interpretación armónica de las disposiciones antes señaladas, lo establecido en el artículo 93, párrafo quinto de la L.I.S.R., no será aplicable tratándose de la prestación de servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que los ingresos percibidos correspondan a los pagos que por concepto de cuota de inscripción y de colegiaturas, efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las instituciones Educativas.

Considerados los preceptos anteriores podemos inferir que la Secretaría de Finanzas, a pesar de contar con los elementos necesarios para ubicar correctamente la figura fiscal en la que se encuentra la institución que revisa ha pasado por alto las excepciones de los artículos mencionados en el que se encuentra la contribuyente como lo vemos en el siguiente construcción de Hans Kelsen:⁶²

". . . Consideremos primero el segundo caso cuyo ejemplo típico es el acto imperativo el estado: la sentencia judicial, la orden administrativa. En este tipo de producción de normas individualizadas, tampoco encuentra propiamente cabida el concepto de derecho subjetivo. Estos actos son considerados preferentemente desde el punto de vista d la función orgánica (del órgano), y no tanto desde el del derecho; y la participación en la formación de la voluntad del estado tiene que ser necesariamente función orgánica, por lo menos según la definición oficial de los derechos políticos-. Pero realizados ordinariamente por funcionarios, prevalece el carácter de función orgánica que viene a suplantar la posición subjetiva que late en el concepto de autorización o pretensión (o derecho subjetivo). En general no se habla del derecho del órgano (del funcionario), sino de sus facultades, de su *competencia*. Y aquí por competencia se entiende no solo el límite del poder

⁶² Kelsen, Hans. *Compendio de teoría general del Estado*. Ed. Ediciones Gernika, S.A. primera edición. 2009, México, p.p. 91-92

jurídico, sino también de éste mismo. No obstante, suele hacerse alguna excepción: de un modo singular por lo que respecta al monarca, cuya competencia es denominada generalmente *derecho*.

3.2.2 Determinación de Dividendos Fictos

La Secretaría de Finanzas presentó una observación referente al rubro de honorarios asimilables a salarios y en general por la prestación del un servicio personal y subordinado, pagado a los miembros del consejo, administradores, comisarios y gerentes generales, lo que corresponde al pago de la tabla máxima del por ciento para aplicarse en el ejercicio fiscal de 2008 sobre el excedente del límite inferior que marca el artículo 177, correspondiente al 28% del total de los ingresos omitidos por el contribuyente, lo que deberá retener y enterar el total de las retenciones efectuadas a dichos gastos que incurrió.

En éste rubro la autoridad considera que la contribuyente realizó un pago de dividendo a un socio, con la consecuente determinación de omisión de pago de I.S.R. retenido, sustentado en el art 95 de la L.I.S.R. último párrafo, que nos dice:

Artículo 95.- Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes:

...

En el caso en el que se determine remanente distribuible en los términos del párrafo anterior, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el

mes de febrero del año siguiente a aquél en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

Debemos considerar primero que se está tomando una personalidad jurídica diferente al beneficiario del pago, y al hacerlo invariablemente aplica una tasa diferente a la que corresponde, un punto importante es el concepto por el cual se efectuó el pago considerando una temporalidad distinta, en función al ejercicio fiscal de la contribuyente ya que no existe obligación del pago de I.S.R.

La Secretaría de Finanzas considera el pago realizado y lo manifiesta en la redacción donde efectúa el crédito, tomándolo como un dividendo, lo cual no es aplicable a la contribuyente ya que éste no considera un pago de dividendos, entendiendo como dividendo la cuota que al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción, como lo señala el art 11 de la L.I.S.R., sino que se trata de un anticipo de remanente como está registrado contablemente y reflejado en los comprobantes del pago, proporcionados al auditor en su oportunidad.

La contribuyente como institución educativa, al final del ejercicio fiscal determina de remanente distribuible en función de sus ingresos y egresos y de acuerdo al artículo 110 de la L.I.S.R., y es decisión de los socios retirarlo o no, en caso de hacerlo y solo en este caso, se calcula y entera el I.S.R. correspondiente, en la tasa máxima, según lo determina el artículo 172 de la L.I.S.R.

¿Si en el transcurso del ejercicio se otorga un pago como anticipo de un remanente, podríamos nosotros considerar que es un pago definitivo al respecto?

En este caso en base a la fecha en que se pagó, se considera que se otorgo un anticipo de ese remanente y que al ser únicamente un anticipo, no causa, en ese momento el cálculo y pago del impuesto.

A pesar de las aclaraciones y explicaciones al respecto por parte de la contribuyente en el momento de la revisión, la Secretaría de Finanzas, a través de su gestión sugirió a la contribuyente el pago de las diferencias que calculó a su consideración omitidas y determinaron, a gestión de la autoridad, en virtud de que la autoridad considera y fundamenta su actuación considerando que se infringió lo previsto en las disposiciones fiscales dispuestas en los artículos 110 primer párrafo fracción III, 113 primer y sexto párrafo y 177 primer párrafo: de la L.I.S.R. en relación con el artículo 26 primer párrafo fracción I del C.F.F., causando a la contribuyente un erogación extraordinaria, no prevista en su flujo de pagos y a nuestra consideración indebida con la consecuente pérdida de liquidez.

En cuanto a la aplicación del concepto de socios de la Sociedad Civil también existen algunas diferencias, para poder causar el impuesto es necesario conceptualizar la palabra miembro, considerando que la ley no distingue o no nos da una definición exacta al respecto, en consecuencia tampoco define claramente al integrante de una asociación, o una sociedad civil.

Debemos incluir algunos enunciados del artículo 110 respecto de lo citado en el crédito fiscal, como es el vocablo anticipo, señalado en la fracción II del inciso I, la ausencia en el fundamento se puede subsanar al enumerarlo, este inciso nos ayuda a cambiar el significado que tiene para la autoridad.

Para lo cual, veamos ahora lo que éste mismo artículo nos indica, respecto de lo que se pueden considerar ingresos por sueldos y salarios por un trabajo personal y subordinado, y como considera los otros que se asimilan a estos ingresos, en los incisos que consigna la fracción I como a continuación señala:

Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

...II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

Incluso al considerar únicamente el tercer inciso del artículo, no se justifica su actuar, la parte subjetiva corresponde a otros actores a pesar que se menciona a los socios, incluso, en la determinación del crédito, la autoridad señala que tuvo en su poder el acta constitutiva y pudo comprobar que se trataba de un socio, con todos los documentos que le fueron expuestos y pese a todo y a su manera de interpretar la ley considero el pago al socio como remanente distribuible, en base a la posible eficacia gradual⁶³ de la norma ambos incisos coinciden en que se debe de calcular con la tarifa del artículo 113 de la L.I.S.R., como se observa a continuación:

Artículo 113. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. . .

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente: Tabla.....

En cuanto al artículo 5 del C.F.F. analizado en el capítulo segundo de este mismo trabajo, se determinó, que no es sujeto a interpretación, lo que se refiere a tabla o tarifa, sujetos, objeto, base (nombrados sin orden), conforme se va presentando el orden, primero, el sujeto es un integrante de la sociedad, lo cual se menciona en la fracción II, en la fracción tercera no recae la conducta, por lo que

⁶³ Ferrajoli, Luigi Principia Juris, Trotta, España, 2011, pp. 314-316.

se realiza el cálculo conforme lo establece a la tabla del artículo 113 de L.I.S.R., tercero si se cubrió el pago, sin embargo no es forzosa su integración al encontrarse dentro de los 45 días que establece el artículo 13 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, todo lo anterior deriva del artículo 29 fracción XI en el cual describe a los sujetos a los cuales les permite hacer la deducción a la persona moral.

De lo anterior podemos concluir que la autoridad omitió que el pago fue hecho a un miembro de la sociedad y que el concepto del pago no corresponde a lo interpretado por la autoridad por lo que su procedencia está al margen de la norma.

3.2.3 Deducciones autorizadas

Como tercer rubro observado la autoridad se refiere a los gastos efectuados por el contribuyente y que en su apreciación muy particular, no son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad preponderante y no las considera como deducciones autorizadas, determinando una diferencia en los ingresos acumulables considerados para el cálculo de remanente distribuible. Para establecer la definición de una deducción, el legislador previno que el destino de los recursos fuera primeramente necesario para la configuración del objeto y posteriormente indispensable, por lo que un gasto debe adecuarse a los fines de la actividad del contribuyente.

De manera general, para que las erogaciones las podemos dividir en generales o básicos y particulares, para que sean consideradas como deducibles deben de reunir una serie de requisitos fiscales y de aplicación, a este respecto y para prever abusos, el legislador estableció el concepto, estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, que lo establece la

L.I.S.R. en la fracción primera del artículo 31 y su correspondiente para personas físicas la fracción II del artículo 125 el primero a la letra dice:

"Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, . . . "

La L.I.S.R. al ser una norma de contenidos determinados e indeterminados (ejemplos de conceptos jurídicos indeterminados, tenemos a la utilidad pública, bien común, precio justo, falta de probidad, faltas a la moral); que nos dan a entender el no poder considerar que existan en dichos casos la posibilidad de facultades discrecionales, no describe nada al respecto, tampoco proporciona más elementos para conocer su significado y no establece con exactitud sus límites, no obstante su indeterminación, al caso en concreto, la autoridad considera que deja a su libre arbitrio determinar cuándo una deducción en particular cumple con el o los requisitos, sin embargo no se trata del ejercicio de una facultad discrecional por parte del estado ya que su discrecionalidad es epistémica.

En necesario evaluar este requisito, ya que debemos apreciar las circunstancias de modo tiempo y lugar que sean incluyentes para la obtención de los ingresos, tendría poco sentido que una erogación se considerara como no deducible cuando ésta generó ingresos como se corrobora en el criterio jurisprudencial ⁶⁴ por lo que podemos decir que el criterio para ésta determinación

⁶⁴ **Registro No.** 177342, Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005 Página: 1431 Tesis: I.4o.A.59 K Tesis Aislada Materia(s): Común

se debe ajustar a la necesidad y objetivo de cada contribuyente y que debe de realizarse para lograr sus fines, por lo que el gasto debe estar directamente

CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS. LA FORMA DE ACTUALIZARLOS AL CASO CONCRETO EXIGE UN PROCESO ARGUMENTATIVO QUE DEBE REDUCIR LA DISCRECIONALIDAD Y LAS APRECIACIONES SUBJETIVAS, ELIMINANDO LA ARBITRARIEDAD.

Definir un concepto jurídico indeterminado puede ser complejo y requerir de una especial valoración, sobre todo cuando el lenguaje empleado en su redacción implique conceptos científicos, tecnológicos, axiológicos, económicos, políticos, sociológicos o de otras disciplinas, pues de suyo requiere acudir a ellas. Frente a tal caso es menester acudir a valores, principios e intereses que resulten compatibles con el fin de los actos administrativos para esclarecer el contenido y alcance de dichos conceptos. Por tanto, la subsunción puede ser discutible y opinable e implica estar en zonas de incertidumbre decisoria o probabilidad que necesariamente conducen a una discrecionalidad cognitiva o de juicio. Sin embargo, tener que sortear tales imprecisiones y vaguedad en la apreciación intelectual y cognoscitiva no es en realidad un caso de discrecionalidad ni de apreciaciones subjetivas. Efectivamente, al tenor de la intelección de los fines de la norma, aunado a la estimación de valores, políticas, principios e intereses en conflicto, todo ello situado en su contexto e interactuando, se obtiene que la autoridad debe encontrar una solución o respuesta en el caso concreto. Para completar la idea conviene distinguir que los conceptos jurídicos indeterminados pueden ser: a) Conceptos de experiencia que consisten en apreciar hechos; la competencia del Juez es ilimitada y b) Conceptos de valor donde además de apreciar los hechos, se implican juicios de valor que pueden ser técnicos, por ejemplo, impacto ambiental, interés público, utilidad pública. Ello exige un proceso argumentativo en el que entran en juego valoraciones político-morales vigentes en el medio social pues sólo así es posible adscribir un significado a los conceptos indeterminados frente a la situación prevaleciente, de suerte que la autoridad debe motivar cómo es que valoró y connotó, hecho y derecho, ya que a pesar de las apariencias se trata de un esquema condicional en el que se debe aplicar la regla a través de la subsunción y asignación de las consecuencias que el fin de la norma exige atender -intención y propósito del sistema normativo-. Así pues, la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados reduce la discrecionalidad administrativa, eliminando la arbitrariedad de todo aquello que deba ser juzgado en términos de legalidad o justicia, pues la interpretación del concepto no necesariamente deriva del texto de la disposición que lo establece, sino del sentido contextual del ordenamiento.

relacionado con la actividad de la empresa, ya que de no hacerlo podría afectar sus actividades, entorpecer su desarrollo y limitar su crecimiento.

En este caso las erogaciones propias de su actividad y los ingresos en una entidad educativa, generan un vínculo de causalidad ya que son asiduas, naturales y asociadas con la realización del objeto, a través de las cuales la escuela obtiene sus ingresos.

En cuanto al caso que nos ocupa, la autoridad al efectuar la revisión a los gastos generales de la institución, determina que los gastos correspondientes a festejos y celebraciones no son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad preponderante, consistente en impartir fomentar y patrocinar servicios de educación en todos los niveles, y determina que dichos gastos y erogaciones observadas se deben de considerar para la determinación del remanente distribuible de la contribuyente, los gastos en cuestión fueron efectuados para la organización, entre otros, del evento de fin de año, en el que tienen conceptos como alquiler de luz y sonido, lonas, sillas, adornos decembrinos, compra de despensas para rifas entre los padres de familia y misa de fin de año, partiendo del contexto escolar y de que la contribuyente es una institución educativa, consideramos si estos gastos sí son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, ya que dan continuidad a tradiciones mexicanas propias del desarrollo de la comunidad educativa de la institución, por lo que la institución sí lo considera como un gasto estrictamente indispensable, dándose en ése preciso momento la discrepancia fiscal.

Esto se apoya y fundamenta en el artículo 3 de nuestra constitución que dice: "La educación que imparta el estado tenderá a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentará en el, a la vez, el amor a la patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad

internacional, en la independencia y en la justicia." (Reformado el 10 de junio de 2011),

Las razones prácticas obedecen a los valores axiológicos y armónicos de las facultades del ser humano, se ve el laicismo educativo y la democracia, dignidad de la persona, libertad de enseñanza éstas son algunas de las libertades que garantiza el Estado como un sistema de vida, para que sea integral las erogaciones realizadas tienen su valor al momento de realizar la cohesión democrática y los valores que el legislador consideró desarrollar en las personas sujetas a la educación en México. Todo esto como resultado de la garantía educativa obligatoria y gratuita, permitiendo la igualdad social identidad cultural y la libertad de ideologías.

Hemos visto la forma axiológica de la educación ahora basados en la ley lo comentado en párrafos anteriores y tener los gastos asociados a los ingresos que se generan como ejemplo usemos al contador que presta servicios independientes de contaduría, puede deducir gastos como una computadora, papelería, leyes y cursos que sirvan para cumplir con la norma sobre su certificación, entonces si tenemos a un médico los gastos para su consultorio no pueden ser los mismos, ni tampoco los de un ingeniero.

3.2.4 Retenciones Omitidas

Es fundamental tener presente que el enterar las cantidades retenidas de ISR e IVA en forma extemporánea, puede comprometer la deducción de los conceptos de gasto de los cuales deriva la retención y que su entero después de la fecha límite de la presentación esto implicaría la no deducción de conceptos tan importantes como los salarios, asimilables, honorarios y arrendamiento por citar algunos. Esto no es absoluto, está condicionada a que el entero de la retención

sea espontánea. Por ejemplo, si las autoridades fiscales le requirieran el día de hoy, el entero de retenciones omitidas del ISR de los trabajadores por el primer semestre de 2008, la deducción no prosperaría.

En otro orden de ideas la autoridad observa y señala los movimientos de retención y entero de impuestos a personas físicas, por el concepto de trabajos realizados, consistentes en la aplicación de pigmentos y su enajenación, mencionando que no es por las ventas de mercancías o productos, independientemente de la persona física que expidió la factura, lo que consideró que prestó a la contribuyente un servicio profesional. La autoridad fundamenta y esgrime su argumento en base en los artículos 95 primer párrafo, fracción X penúltimo y último párrafo y 101 primer párrafo fracción I del artículo, primer párrafo fracción V de la L.I.S.R., en relación con los artículos 177 primer párrafo y 26 primer párrafo de la fracción 1 del C.F.F.

El particular como sujeto pasivo expresó sus argumentos, sin embargo la autoridad hizo caso omiso, no obstante lo anterior algunos artículos nos ayudarán a descifrar esta discrepancia; el C.F.F. establece en su artículo 2608 referente a los servicios profesionales: "...Los que sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.", también en el Código Civil Federal los oficios (como actividades), son considerados en otra categoría, como lo señala el Artículo 308, por analogía, hablando acerca de los alimentos, distingue los niveles o especialidades, al momento de señalar en qué consisten los alimentos mencionando entre otros ... "la educación primaria del alimentista, y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales" con estas diferencia viene una pregunta ¿Qué es y quiénes pueden tributar como Servicios Profesionales?. Este régimen se

encuentra en el Título IV Capítulo II de la L.I.S.R. denominado como "De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales", está diseñado ex profeso para regir a dos tipos de actividades, las Empresariales y las Profesionales, en este caso nos abocamos a los Servicios Profesionales. En cuanto a las personas físicas, su definición se encuentra en el artículo 22⁶⁵ del C.F.F.

Primero debemos definir que se considera un servicio profesional, el Servicio de Administración Tributaria⁶⁶ considera las siguientes actividades, como Servicios Profesionales: Arquitectos, Abogados, Médicos y Dentistas, Informáticos, Profesores, Ingenieros, Administradores, Deportistas, Terapeutas y Enfermeras, Actores, Músicos, Cantantes, Psicólogos, Pintores de arte, Escritores, Artistas, Diseñadores entre otros servicios independientes, podemos observar que se refiere a actividades que emanan de un profesional especializado y requiere una formación técnica.

Lo mencionado anteriormente son los considerados, que se dedican a prestar servicios profesionales de manera independiente, o sea prestan servicios profesionales y están obligados a tributar en este régimen, puesto que así lo estipula el artículo 120 de L.I.S.R. El concepto por el pago que reciben estas personas de sus clientes, se le denominan honorarios, para lo cual deben expedir un comprobante fiscal (recibo de honorarios), por cada ingreso percibido.

⁶⁵ **Artículo 22.-** La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

⁶⁶ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/princ_fisc_p/131_9899.html, sitio visitado el jueves 14 de julio de 2011

Hasta este momento no se ha mencionado en ninguna parte los oficios, como actividad desarrollada por personal capacitado en base a la práctica, no necesariamente con conocimientos formales y casi siempre de forma improvisada como medio de subsistencia, entonces podemos considerar como oficio a los pintores de inmuebles, a los carpinteros, electricistas, plomeros etc.

En este caso los servicios recibidos fueron, como se mencionó, para la aplicación de pigmentos al inmueble y fue efectuado por un pintor que en el momento de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, lo hizo como persona física, con actividad empresarial, entonces ¿Cómo comprobar que corresponde a una persona con actividad empresarial?, con un documento público y oficial este es el que emite el S.A.T. al contribuyente en el momento de su inscripción, la llamada Cédula de Identificación Fiscal la cual viene acompañada con la constancia de registro en el Registro Federal de Contribuyentes, (ya no se imprimen en formatos oficiales y a colores, sino en hojas blancas de papel bond tamaño carta y en blanco y negro). En él se describen las actividades empresariales que realiza la persona física así como sus obligaciones.

Este documento como lo establece el artículo 127 de L.I.S.R., que escrito a la letra dice:

"Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo."

La presentación de dicho documento público a la autoridad, como referencia de lo expuesto ésta lo considero irrelevante y decidió no tomarlo en cuenta

No obstante que se encuentra establecido por este artículo la situación no infiere en él toda vez que en la primera línea se asienta claramente los vocablos de servicios profesionales por lo que no hace necesaria la retención en nuestro caso, la consecuencia de la omisión la interpretación que se hace de la definición de servicios profesionales y de pagar el monto exacto tanto a los trabajos realizados como al monto tributario que la ley ordena.

Una causa cotidiana se presenta en la interpretación jurídica, lo que tiene una gran importancia en el ámbito administrativo y jurisdiccional, en este capítulo nos propusimos demostrar cómo el uso de la jurisprudencia y a la doctrina son elementos indispensables.

Capítulo IV Sanciones para autoridades como solución a interpretaciones arbitrarias

4.1 Aplicación de Normas Fiscales

La diferencia de una traducción tradicional a una utilizada con la lógica deóntica obliga al intérprete, no sólo a transmitir un mensaje del texto de origen al idioma meta de quien se dirige, también debe mantener y respetar la calidad del contribuyente. El funcionario público tiene a su alcance elementos para resolver problemas lingüísticos o conceptuales como lo es: el glosario descriptivo existente propio de la norma, además de tener a su alcance el Internet, libros con autores reconocidos y personal de la propia unidad fiscalizadora, considerar que no sólo cuenta con sus conocimientos y su intelecto por este motivo que es fundamental que contemple su contexto.

Para algunos fiscalizadores representa el incumplimiento de una obligación de manera sistemática reflejando así sus actos como parte de su investidura. De hecho, esto se presenta también en algunas instituciones que no son más que las garantías del cambio de paradigma del derecho un ejemplo de ello son los partidos que una vez que se encuentran inmersos en su puesto aunado con el plano normativo, se ciñe a la prohibición con ausencia de un fundamento adecuado a pese a poder ser sancionado como lo establece la propia constitución consagrado en las garantías en lo referente al abuso de autoridad. Los derechos fundamentales tomados de manera congruente al libre ejercicio de la profesión, son violaciones recurrentes normativas, en el sentido de que su ausencia es una laguna inaceptable y su introducción una obligación jurídica. Por otro lado, es obvio que para desempeñar sus funciones basados en garantía una primaria (la

cual desconocen o fingen desconocer) deberá dotarse a la esfera pública Mexicana como una innovación de la decisión mas importante de una fiscalidad natural, es decir, un poder metaestatal de fiscalización, el encargado de reunir los documentos que obran en poder de la autoridad para el ejercicio de su acción que sirva de garante indispensable para una política de la redistribución fundada en los derechos y no en oportunidades particulares. Estaría aún más justificada, sobre la base de los principios generales respecto de los particulares, la imposición de una indemnización, o mejor dicho una compensación adecuada, por el enriquecimiento indebido de empleados fiscalizadores producto de mal servicio y su explotación, incluso el daño o reparación del daño: ya que como bandas dedicadas a realizar actos poco probos, utilizan su cargo para obtener parte del patrimonio de las personas.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna califica que los contribuyentes participen del gasto público de manera proporcional y equitativa como beneficio a las personas que se encuentren en territorio nacional imponiendo que su uso será para el bien y en el beneficio de todos, cualquiera que sea la condición que guarden. Del mismo modo, los recursos son patrimonio del particular que está en desarrollo como consecuencia de las actividades que realiza para beneficio propio y de la sociedad, al tomar en cuenta particularmente los intereses y las necesidades de los que menos tienen, esto debe asegurar la equitativa repartición de las ventajas que de éstas contribuciones se utilizan en beneficio de todos, sobre una base no discriminatoria. Sobre estas bases, proponer una fiscalización más adecuada para evitar la explotación de los particulares. Considerar en serio la interpretación del derecho, así como su diseño (proceso legislativo), representa la única alternativa racional a un futuro sin violentar las reglas porque esta anarquía equivale a la primacía de la ley del más fuerte y no nos favorece, ni siquiera al Estado, porque su resultado es la inseguridad y precariedad aunado al descontento.

Para positivizar el derecho, habrá que evitar la falacia en la que incurre gran parte de los servidores públicos mediante un estado fuera de la política y del orden jurídico para poder pasar al realismo. En los procesos de verificación no hay nada de legal, lo que tampoco hace necesario el uso del terrorismo, por lo tanto, esto puede ser evitable. Algunos puestos son fruto de amistades en el ámbito político que sirve para cubrirse, si se prefiere, de un vacío en la política, que es, a su vez, fruto de una mala elección, si se quiere contrarrestar es necesario que la política y los servidores públicos se les inculque una cultura jurídica y legal en apego irrestricto a la norma, se elaboren garantías nuevas y específicas de un Estado de derecho fiscal capaz de hacerles frente. Esto no es nuevo, ha existido siempre como un suceso continuo en la historia de las instituciones. Por lo tanto, dejar en claro los problemas fiscales como fiscales con base en principios axiológicos constitucionales, para así poder medir las diferencias con los problemas políticos o con la política de Estado.

No presento algo ontológico, ocultando las responsabilidades de los contribuyentes, realizar lo que simplemente se requiere hacer porque va contra los intereses dominantes, además son de corta duración entre sexenios y es lo único que lo vuelve inverosímil a los demás. Es claro que, no tiene ningún sentido sostener que, siendo realista, el diseño que se tiene ha probado su ineficacia es una utopía y de cualquier modo no ha tenido el éxito que se esperaba, lo vemos en sus continuos fracasos han hecho manifiesta su eficaz cumplimiento, de una recaudación más amplia, debido quizás a una omisión del control de poderes legales. El ente fiscalizador no es una institución ajena a la sociedad. Su impotencia e incapacidad de controlar a los servidores, así como el futuro de México y de los derechos reconocidos universalmente, no dependen de su naturaleza, sino únicamente de la voluntad del gobierno, en esta parte intervienen los tres medios de control, empezando por los fiscalizadores, y su disponibilidad a renunciar a su papel de terrorismo fiscal, hacer suyo el patrimonio de otros, así

como a sujetarse al estado de derecho. Sería en beneficio de todos no sólo para el servidor, sino también del contexto que lo rodea, rehabilitar su condición, reforzar sus funciones de legalidad y garantía de los derechos, es cierto que se debe tener razones morales pero sobre todo jurídicas, cuidando la tutela de nuestra seguridad patrimonial y por lo tanto de nuestros propios intereses.

Hay quienes sostienen la tesis, que la introducción de todas estas instituciones fiscalizadoras representa el cumplimiento de una obligación de los gobernados. De hecho, no son más las garantías que propicien el cambio de paradigma fiscal, este no se va producir ni con las esperadas reformas fiscales que sobre el papel se plasmen en el plano normativo, con la prohibición de usos inadecuado, actuar con la estipulación de los derechos personas de la manera más amplia que se hizo manifiesto en nuestra carta Magna recientemente, si tomamos en serio las proclamaciones de que los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la mención en su artículo primero la "Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia de su patrimonio", es decir dentro de ella se encuentra la hegemonía de la norma, en el sentido de que su falta es una laguna inaceptable y su introducción una obligación jurídica. Sin embargo, es obvio que para desempeñar semejantes funciones de garantía las funciones administrativas y aún más las de garantía primaria deberá dotarse a la esfera pública donde ésta sería la innovación más importante y con mayor trascendencia de una fiscalidad sana, así mismo un poder de fiscalización encargado de reunir a los contribuyentes junto con la autoridad provistos de recursos necesarios para precisar la afinidad a las instituciones dotados con garantías, que son las premisas mayores indispensable para una régimen gubernamental en la redistribución fundada en los derechos y no en las particularidades de algunos. Imaginemos si esto estaría aún más justificado, si sobre la base de los principios fundamentales del derecho privado, la imposición de una indemnización. Este realismo termina por legitimar y secundar

como algo inevitable lo que es de cualquier modo obra de los mexicanos, y donde gran parte de la responsabilidad corresponde a los que se encuentran facultados de poder.

Como escribió en los textos del Leviatán Thomas Hobbes: “el más débil tiene la fuerza suficiente para matar al más fuerte, o mediante una maquinación secreta o aliándose con otros”⁶⁷

El Gobierno ya no es capaz de garantizar la libre competencia entre las empresas, con el brocardo a contrario sensu, manifiesto que las empresas extranjeras con la introducción de sus productos ponen a México en competencia desleal pretendiendo cobrar mayor impuesto, nosotros tenemos menos garantías y más altos impuestos según manifiestan algunos contribuyentes, una reducción al gasto social, con un poder ilimitado y lleno de vínculos a los intereses del Estado, con menor condición para la inversión.

Es por hechos de facto que se muestra el dilema que se plantea a la teoría, la burocracia la hace extremadamente radical cumpliendo cabalmente con el debilitamiento irreversible del Gobierno lo que equivale a un debilitamiento de los gobernados por parte del Estado, aunado ambos a la sujeción de todas las voluntades individuales y a lo que representa su poder con garantía de la ley como expresión de la voluntad única. Los sujetos pasivos que hoy realizan operaciones, no tienen legitimación fiscal ni vínculos como lo estipula el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución.

⁶⁷ http://www.webdianoia.com/moderna/hobbes/textos/hobbes_text_nat.htm, en el capítulo XIII "De la condición natural del género humano, en lo que concierne a su felicidad y miseria.

4.2 Propuesta

La crisis en que se encuentra el Estado y el déficit de las finanzas públicas que la caracteriza, nos obligan a esquematizar, el desorden actual lo que podemos idealizar o a redefinir al Estado dentro de un nuevo orden social y redefinir el orden internacional sobre la base de la crisis del estado, redefinir el orden significa tomar conciencia de la ausencia de una esfera pública definida a la altura de los nuevos acontecimientos, es muestra clara de este desorden el desvío de nuestras instituciones y sus funciones deberán estar a cargo de los intereses generales como son los derechos fundamentales en el ejercicio de una actividad legal así como el ejercicio de sus funciones ya que estos elementos conforman nuestra esfera jurídica.

La premisa tanto de la fiscalización como de la política tiene como efecto principal de la crisis del Estado que sobre el plano interno ha creado un vacío de derecho público, la ausencia de reglas, límites y vínculos que sirvan para garantizar la hegemonía de los derechos de los contribuyentes frente a los nuevos poderes públicos basados en las leyes fiscales, debido a las nuevas tecnologías que han desplazado a los viejos esquemas de papel que de cualquier forma, han aumentado este poder y medio de control. Considero que la misma globalización de la economía puede identificarse en el plano jurídico, con este vacío de un derecho gubernamental capaz de disciplinar a los grandes poderes económicos de los servidores, no hay en realidad una ausencia de derecho, amén de que no puede existir, sino un vacío de derecho público. La consecuencia de esto es una

anomia generalizada como lo establece Émile Durkheim⁶⁸ aunado a la regresión autoritarista tanto de las agresiones. Es poco pretender que sean las empresas las que se hagan cargo de manera espontánea en cuanto al cumplimiento de los derechos de todos al cumplimiento de las obligaciones. Incluso, admitiendo que las finalidades de la esfera jurídica se considere desde el pago de los bienes que por derecho le corresponde al estado, es necesario y de interés de todos y, por lo tanto, también del mundo en que vivimos, es demasiado pretender que aquéllas no pueden ser alcanzadas, por su naturaleza misma, sino solamente con medios públicos olvidando por completo que existen otros medios y recursos para el bien común. El sistema fiscal carece casi por completo de estos medios capaces de responder a los nuevos retos. Hay quienes han prometido la seguridad del patrimonio de los particulares, garantía de las libertades fundamentales y de los derechos sociales para todos los contribuyentes, aún faltan por completo las que podríamos denominar como las reformas constitucionales, con claridad podemos decir de las garantías de los derechos proclamados la claridad de las prohibiciones y de las obligaciones que les corresponden y la facilidad que se da a violaciones. El ordenamiento estatal está integrado sólo por su Constitución y por las instituciones sustancialmente carentes de poderes y de decisión. El orden jurídico no es más que un ordenamiento dotado no sólo de la norma primaria y poco más que reglas, carece de instituciones de garantía. Poner en claro un conjunto de promesas no cumplidas es sólo cuestión política que no se ve sancionada. Lo que se produce en un singular paso atrás, en la humanización de las relaciones entre los contribuyentes y entre el Estado a eso se le llama en política involución es como una parada técnica cuando la gente no se siente

68

http://www.uia.mx/actividades/publicaciones/iberoforum/8/pdf/VOCES%20Y%20CONTEXTOS/5.%20MARIA_DEL_PILARLOPEZ_IBEOFORUMNO8.pdf. Sitio visitado el 22 de febrero de 2012

segura del camino emprendido, o cuando sospecha que va por camino equivocado.

Esta forma extrapolar se acentuó, en los dos últimos sexenios cuando a la creciente inseguridad de la economía toco de forma paradójica, una disolución del estado y las personas. Éste es precisamente el enorme problema que actualmente tenemos, de hecho este vacío de derecho fiscal gubernamental esta cada vez mas frágil y camina directo al fracaso, lo que se sostendrá por mucho tiempo la agresión constante que tenemos, que pone en peligro nuestra seguridad, considero posible aspirar a sistemas más avanzados en la lucha contra la delincuencia fiscal, toda vez que si revertimos la exponencial desigualdad tomando en cuenta las inmensas y crecientes capacidades de desarrollo aprovechando las declaraciones de los derechos, sin embargo existe esta desigualdad, el dato más relevantes actual emitido en la pagina del Servicios de Administración Tributaria, es la cantidad de personas que pasan a la informalidad, victimas del desempleo por variadas razones sin embargo son improductivos, desde luego poner fin a esta situación no es un deber del estado más bien es de interés común siempre que se tenga el mismo objetivo o meta mediante pactos indispensables para garantizar el resultado.

Finalmente es el mismo preámbulo para el universo del los mexicanos con una reforma fiscal realista, es evidente entre los derechos de unos al ser protegidos por un régimen de derecho con el fin de que el contribuyente no se vea obligado por la autoridad coaccionadora, a que realice actos ilícitos producto del poder.

Constituye un problema no del todo resuelto por los tribunales las exigencias de la igualdad entre los artículos 14, 16 y 31 constitucionales. El artículo 31 no encierra ningún concepto que se proteja mediante el recurso de

amparo. Aunque el texto constitucional se refiere en varios preceptos a la igualdad, en la práctica suele hablarse indistintamente del principio de equidad. El artículo 32 alude a la igualdad de condiciones en sentido material; se insta a los poderes públicos para que promuevan las condiciones necesarias, para acceder a esta meta.

En el artículo 14 se alude al derecho fundamental de la igualdad. La igualdad que protege, es solo una igualdad formal, no es la igualdad material a la que alude el artículo 32. Lo único que exige el artículo Conforme a este criterio, el legislador fiscal trata igual a los contribuyentes atendiendo a su capacidad económica. La igualdad en la ley significaría así que a igual capacidad económica igual tributación, salvo que exista una razón objetiva y razonable; en caso contrario estaremos en presencia de una discriminación fiscal.

Interesa apuntar que lo que exige el artículo 14 es que a situaciones iguales se dispense el mismo tratamiento normativo, pero no que a situaciones desiguales se les otorgue desigual tratamiento normativo. En otras palabras, del artículo 14 se deriva un derecho subjetivo: que dos sujetos que se encuentran en idéntica posición reciban el mismo trato por parte de la norma. Pero no se desprende un derecho subjetivo a un tratamiento desigual. Se trata de igualdad formal⁶⁹.

⁶⁹ La igualdad formal implica que la ley en su texto proteja a todas las personas sin distinción, y requiere que esta protección sea igualmente accesible para todas las personas en la situación descrita por la norma jurídica mediante los actos de aplicación individuales de esta ley. La igualdad formal parte de dos principios fundamentales: trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales. Por lo tanto, el derecho de igual protección de la ley significa que ésta no puede ser aplicada de manera distinta a personas en situaciones similares e, igualmente, que no puede ser aplicada de forma idéntica a personas en situaciones diferentes. <http://www.equidad.scjn.gob.mx/spip.php?article46>. sitio visitado el 17 de abril de 2012

Cuando se tiene que resolver un proceso donde se invoque el artículo 14 constitucional implica; determinar si existe o no tratamiento desigual, identidad sustancial de la igualdad; para que exista desigualdad de sujeto debe existir un elemento de comparación; relevancia o irrelevancia constitucional de la desigualdad, No son constitucionalmente relevantes los tratamientos desiguales que respondan a una simple sucesión de las normas en el tiempo.

Naturalmente corresponde al sujeto que invoca la interpretación asumir la carga procesal aportar el elemento de definición, en relación directa con este corresponde al sujeto que defiende la legalidad de la norma argumentar la fundamentación de ese tratamiento diferente. Como derecho fundamental, la interpretación en términos de la aplicación de la ley, es exigencia y se proyecta no en el aspecto de crear la norma, sino en el momento de su aplicación, que supone un límite a la Administración o al Juez.

La aplicación judicial de la ley es un derecho fundamental que viene a exigir que los justiciables reciban la misma respuesta judicial cuando se encuentren en situaciones litigiosas sustancialmente comparables, que la ley se aplique por los órganos judiciales sin provocar discriminaciones arbitrarias. Aquí se plantea un problema previo que hace referencia a la necesidad de mantener el equilibrio institucional entre los diferentes poderes.

La obtención de determinadas clases de contribuciones y del importe de las mismas, la existencia de riqueza como la posesión de un domicilio que supere un determinado valor, una segunda residencia, empleados de hogar, caballos de carreras o embarcaciones o aeronaves de recreo determinan la existencia de la obligación de presentar declaración.

En mi opinión es evidente el desconocimiento de las leyes de algunos legisladores, se muestra al momento en que justifican su falta de capacidad cuando se atropella de manera procesal o de hecho la protección de leyes que se presentan mal fundadas, esto contraviene el derecho que la Constitución les otorga. Si ponemos el ejemplo la Ley de Ingresos al momento de publicación se vuelve autoaplicativa y puede desarrollar una inconstitucionalidad manifiesta si esta se declara, la ausencia de este ingreso para el Estado provoca una disminución de los recursos que sirven para satisfacer los bienes y servicios que proporciona.

Considero no resuelto aún incluso inagotado, el sistema tributario mexicano en el carácter intrínsecamente del sistema. ¿Puede, de hecho, un sistema como el propuesto ser completo? De primera mano no, sin embargo el derecho positivo fiscal vigente en términos generales es positivo, porque de no ser así sería el fin ya ejecutado con esto podemos determinar que los sistemas lógicos no pueden huir a dos criterios ser, coherentes y completos. Son dos principios impuestos para que el legislador coadyuve a la interpretación.

Aceptar el carácter coherente anidado para los sistemas que describen actos de expresión expresado en el comportamiento, como los sistemas lingüísticos o textuales. De hecho, en este último, un comportamiento no debe ser calificable al mismo tiempo como lícito o como no lícito, ni un acto derivado de un comportamiento lícito no puede ser calificado como ilícito. Una característica refiere que tenemos un sistema lineal porque se manifiesta bajo diversos aspectos. Un primer aspecto refiere a que una conducta no puede ser deónticamente sin requisitos necesarios, el segundo aspecto se refiere a que si se dan relaciones lógicas entre normas, el legislador debe desarrollar todas las implicaciones lógicas de orden superior. En consecuencia se establece la primera hipótesis en las lagunas de los sistemas, la ausente connotación deóntica de una

conducta y la ausencia de la emanación de una norma que haga efectiva otra norma.

Tomo las características de Ferrajoli respecto de las normas, al no negar el riesgo de estar incompleta, lo presenta como un valor adjunto como algo natural, cuando en las primeras de un método axiomático manifiesta:

"Se entiende que una teoría construida de esta manera es como un mosaico, o si se prefiere un complicado edificio del que primero se deben construir los fundamentos, después levantar los muros maestros y sólo sucesivamente construir las paredes divisorias y preparar las decoraciones internas. Con la diferencia que en el trabajo teórico no se dispone desde el comienzo ni del plano ni de los materiales de construcción [...] un diseño inicial existe [...] una teoría del Estado constitucional de Derecho y de las técnicas de garantía de derechos subjetivos, comenzando por aquellos fundamentales"⁷⁰

Con este argumento proporciona la posibilidad de la existencia de nuevos trabajos en el área de la interpretación, aplicación y argumentación. La expresión, que hay detrás del Principia Iuris tomo I, es que el sistema propuesto está motivado y seguro no incidentalmente, es por una exigencia política de la creación de la norma, por el deseo de incidir en la producción de las normas, de forma práctica, poner en orden para poder estar en la posibilidad de dar uso a la aplicación de la deontica lógica, a fin de evitar arbitrarias interpretaciones. Poder diferenciar aquello que es lógicamente deducible de aquello que no lo es, es un gran filtro que somete a verificación de coherencia textos de la ley, elementos

⁷⁰ Luigi, Ferrajoli , 2007: *Principia Iuris*, Bari: G. Laterza editore, vol. I, pp. 55, 56.

impuros, desagrupados que dificultan la lógica, elecciones hechas sobre la base de criterios de oportunidad y de uso político, difiere de dar pie al fundamento jurídico y de coherencia racional. Estas expresiones primarias de los temas expuestos en el esquema deóntico construido de definiciones constitucionales, depurando falsedades semánticas o de pliegues adquiridos en el debate político, esto hace evidente sobre todo en la parte dedicada a los derechos de los contribuyentes.

Tratar de resistematizar y depurar lo ya producido, a través del examen lógico definido, lo expreso de poca factibilidad, colocar los principios de Ferrajoli donde el trabajo primordial es dar forma, sistematizar lógicamente el material precedente del caso, lo que se ha producido se conoce pero no ha sido sistematizado en otro sentido, es necesario dar expresión formal depurada de referencias derivados de la experiencia deóntica para así abrir el camino a otras interpretaciones posibles del mismo esquema formal existente.

Así se abre entonces el desafío de interpretar al sistema fiscal, se necesita de la ciencia, la imaginación y la invención teórica basada en la lógica deóntica, esto hace evidente el interés en someter al análisis riguroso las eventuales intervenciones legales más que formular nuevas leyes. No se trata de construir un derecho nuevo, no se trata de construir un nuevo espacio, se trata más bien de entender si con los elementos que tenemos hacerlos valer dotados de doctrina al hecho.

En nuestra opinión existe una relación entre la formalización y la estructura, con base en la lógica dando funcionalidad sin formalizarla. Perfeccionarla se corre el riesgo de que la interpretación ayude a la arbitrariedad, tampoco es un problema de lectura, si el Derecho es el elemento de estructura del Estado constitucional perteneciente a la esfera pública para el soberano de manera

sistémica debe existir una interrelación de comunicación del Derecho se debe practicar deónticamente.

La formalización constitucional del cuadro lógico tiene su base en las reglas de la deóntica y sus simbolismos. El potencial de información dentro de la formalización es antigua, reconocida por el mismo Ferrajoli a Apuleyo de Madura cuya primer acercamiento se remonta al siglo II A.C.⁷¹ El programa logicista relacionado a la interpretación, tiene tiempo, que hace uso de instrumentos formales, como la matemática. Escribir matemática en un lenguaje simbólico al día de hoy el uso en nuestro país es poco probable, incluso para la propia autoridad, se considera en derrota debido su desconocimiento y a la incapacidad de plantear esquemas nuevos basados en la lógica matemática hacia todo aquello que tenga uso formal. La lógica deóntica sin embargo esto lleva claridad, brevedad, precisión y mayor confiabilidad.

En esta dicotomía la encontramos hoy en día. En esta hipótesis el lenguaje simbólico a diferencia del ordinario o lenguaje de palabras, tenemos signos que son conocidos una vez estudiados, no son ambiguos ni vagos presenta formulaciones exactas, por esto mismo en este lenguaje en mi apreciación es correcto, conocer su uso resultara en beneficio y con el tiempo tendrá mayor facilidad y en protección del patrimonio y del Estado. Una derivación en la interpretación de palabras comprende presupuestos que no se habían hecho explícitos, pero que habían entrado inadvertidamente en los supuestos. Una ulterior ventaja de usar símbolos artificiales en vez de palabras se revela de manera concisa la concisión y la claridad de las fórmulas simbólicas. Es Frecuente

⁷¹ Ferrajoli, Luigi *Principia Iuris*, Teoría del derecho y de la democracia, Bologna Italia, Editorial Trotta, S.A. 2011, t. 1, p. 129.

que un enunciado necesita muchas líneas en un lenguaje de palabras que al ser expresado simbólicamente se refleje en una línea.

Si reconocemos al Derecho positivo el factor constitutivo, construido de la facultad delegada y reconocemos que el espacio público basado en la comunicación constituye un espacio productor de reglas, que no se relegan a la instancia privada del legislador, entonces el problema de la comunicación viaja simultáneamente al problema de su coherencia lógica del Derecho. El trabajo debe hacerse en dirección a la coherencia y no solamente al control lógico, en este entramado, el implanto lógico y el implanto factual es necesario.

El sistema constitucional es meramente axiomático, las normas secundarias explican el universo de discurso describen rigurosamente un universo ya definido. El sistema de reglas describe en lo posible lo que para ella significan los conceptos en ese sentido el orden llega a un sistema descrito de varias formas. En ese sentido Ferrajoli niega que exista un control lógico en la construcción normativa. Lo ve como una construcción que tiene que dar forma a la producción del derecho, al considerarlo como un método productivo y no un proceso de análisis, su procedimiento se realiza mediante pruebas, errores y cambios gracias al método axiomático que permite los cambios de acción en el interior de un sistema lógicamente vinculado. Esto lo podemos apreciar en los sucesivos cambios, adiciones, modificaciones, definiciones es lógico que cada cambio de una tesis primitiva (postulado o definición) modifica la cadena de las Constituciones que de ella directa o indirectamente derivan en reglas. En este proceso reside la potencialidad explicativa del sistema y no su limitación.

Esto no se limita a una declaración de principios, porque se reflexiona sobre la relación entre sistema formal del Derecho y el sistema factual del Derecho. Estos dos sistemas tienen una relación semejante entre un lenguaje formal y un

lenguaje natural. Ambos son conjuntos infinitos de interpretaciones posibles, se distingue con base a sus propias reglas de formación, enunciados bien formados relacionados a otros, ambos tienen sus propias reglas que derivan de los pronunciamientos alimentados con axiomas.

Si el derecho positivo es todo sistema de normas producidas en las formas previstas, entonces estado Constitucional de derecho es un sistema en la producción de normas, regulada normativamente por; las normas de producción y lo referente a los significados producidos. Debido a que los requisitos que imponen no solo a la forma de los actos de producción del derecho como condiciones de su existencia positiva, sino también a su contenido por lo que respecta a sus efectos. Todo el derecho es un sistema de signos y de significados de formas predispuestas por las reglas que confieren su vigencia conforme a los actos preceptivos que se ajustan a ellas, significados expresados o producidos por éstos en coherencia con otras reglas que condicionan su validez.

En el lenguaje formal la gramática es básica en relación con los sucesos, las normas positivas se construyen según reglas dadas, éstas pueden ser ampliadas, esto desarticula el lenguaje, pero queda en su interior su limitante que dentro de ellas de manera natural existe, una cantidad considerable de argumentos que finalmente se puede describir. Si queremos usar un lenguaje natural, la gramática convierte en reglas formales las reglas seguidas y adquiridas en el uso, solo se modifica al modificarse la realidad del sujeto, que vienen después de la expresión y se vinculan al caso concreto.

Cuando queremos generar un lenguaje formal a partir de la interpretación prescriptiva mediante lógica deóntica determinamos que si las agrupamos en conjuntos lógicos nos indican transformaciones acordes de algunas jurisprudencias que se llevan a cabo independientemente del contexto en los

cuales se colocan. Naturalmente la gramática puede estar articulada, en lenguajes poco claros y complejos, sin embargo es como si el contexto no existiera en la generación de palabras y frases, como si el lenguaje generado estuviera ya depurado de cualquier contextualización.

Considero que un riesgo del sistema axiomático propuesto por Ferrajoli está en la acentuación del lenguaje formal con reglas esencialmente independientes a los contextos, que hacen que el sistema sea cerrado, si bien en expansión y potencialmente ampliable. Evitar algún riesgo en la capacidad de inventiva y aclarar que el lenguaje formal propuesto es de tipo prescriptivo, que designan objetos y procesos obligatorios no precisamente teórico, presenta a esta combinación la creación de signos lógicos y términos definibles explícitamente. Cada día se acentúa el hecho que en las disciplinas jurídicas y los resultados fiscales observados son correspondientes a las dos interpretaciones que se pueden dar a la teoría: normativista y realista y de esta manera Ferrajoli cautela, preventivamente, delante de la posibilidad que su axiomatización del lenguaje normativo sea llamada de formalismo se transforma en lenguaje sencillo de comprender.

El riesgo inminente dentro del sistema designado y formalizado a lo que yo llamo la apertura de la contingencia debido a los cambios en la historia fiscal y la complejidad de su texto, nuevas reglas puedan llegar a establecerse al permanecer estáticos. Existe la posibilidad de ponerlas en el interior, de llevarlas al propio sistema, ampliando y modificando, si es necesario a definiciones nuevas, revisar todas las posibles consecuencias que los cambios determinan. Pero la relación entre sistema fiscal y realidad aparece siempre más compleja y no limitable.

Con este argumento pretendo subrayar que la información que proviene de las fuentes del Derecho en sistemas europeos o de América Latina pueden estar influenciados con los sistemas del common law (suponiendo que sea cierto) lo podemos ver la limitante que tiene en el constante aumento de normas que abren camino en base a la jurisprudencia. Ley y criterio tienen dos funciones diferentes cuando se les considera como elementos constructores del Derecho, como si el primero se refiriera a la lógica deóntica y el segundo a la eurística, el primero parece pertenecer al ámbito de lo definible, el segundo al ámbito de lo que es posible por lo tanto alético. Considero que las relaciones que guarda la teoría formal del Derecho y derecho empírico pueden ser como aquellas que se establecen en la lógica deóntica, al menos en la lógica entre ámbito de lo definible, de la interpretación estricta y de la supletoriedad. En el ámbito de lo definible es abstracto la coherencia lógica de los objetos definidos lo que hace de manifiesto el interés, se puede hablar de objetos infinitos y de aciertos fuera de tiempo, lo que cuenta es que valga el principio de no contradicción, es decir que no puedan ser al mismo tiempo A y no A. sin embargo en la materia fiscal es común.

Consideramos que si la lógica deóntica, es aquella que guía las selecciones, las decisiones y las concretizaciones de los enunciados normativos, es la lógica de lo computable, la que constituye el eje del Derecho como sistema regulador de una dinámica compleja y mutable, como lo es la dinámica fiscal. Los sistemas constitucionales llenos de axiomas a su vez dan indicaciones y guían al Derecho, pero parten a la lógica de lo definible y como tal pueden ser cercanos, pero irreduciblemente diferentes a la lógica interpretativa.

Lo que tienen en común los actos formales es su naturaleza cuya forma jurídica es condición necesaria y suficiente para su existencia, se caracterizan por tener elementos de forma y significado, la formalidad está siempre dentro del principio de legalidad en latu sensu como principio de mera legalidad relativo a los

actos y al de estricta legalidad en lo relativo a sus efectos, previstos por normas deónticas y son inteligibles y reconocibles a partir de ellas, aunque su realización es facultativa debido a su observancia obligatoria, su ausencia implica que no se dan ni formas ni actos formales, los actos exigen siempre como mínimo una forma, a falta de la cual los significados que expresan no se manifiestan como consecuencias. La formalidad deriva en los signos cuyos significados tienen relevancia de efectos jurídicos.

La interrelación entre formas, normas y significados deriva del hecho de que los actos formales cuyos efectos jurídicos son los propios significados de acuerdo, cuando se trate de decisiones, a las intenciones y voluntades de sus autores en ese sentido los actos formales son constitutivos en sentido lato y en sentido jurídico, que constituyen sus significados en cuantos a sus causas, de tal forma que el sentido es un rasgo específico de la eficacia de los actos, la eficacia de las leyes. La constitutividad de los significados jurídicos puede estar vinculada a la naturaleza prescriptiva de los actos formales al identificarse con la prescriptividad jurídica que constituyen las normas, las situaciones particulares expresan sus efectos. Esta constitutividad en sentido estricto, es en cuanto por acción de los productores de estatus ónticos es usado por los sujetos respecto de los objetos.

Lo dicho anteriormente los actos formales se dividen en prescriptivos y descriptivos los prescriptivos preceptivos son usados en las decisiones cuyo significado consiste en una norma que los actos están habilitados a producir observando todas las normas supraordenadas a ellas. Las decisiones son siempre manifestación de la voluntad en lo relativo no sólo al contenido.

Los actos constitutivos su efecto prescriptivo es jurídico subdividido en decisiones constitutivas que son los que constituyen su mismo estatus jurídico normativos y los puramente constitutivos que son los que constituyen las normas

preconstituidos por normas hipotético-constitutivas, las decisiones del resto de los actos formales es el hecho de que sus efectos y significados no están predeterminados por las normas que los prevén, sino que son decididos por ellas, y las normas simplemente se someten a vínculos de la lógica deóntica.

Todos los actos que obligan producto de norma, son siempre decisiones, incluso cuando las normas que producen son constitutivas. Entonces los actos formales que no integren decisiones son puramente constitutivos, este principio se manifiesta únicamente como principio de legalidad formal, dado que las normas deónticas a las que están sometidos son sólo las que conciernen a su forma y también a su significado, preconstituido por normas hipotético-constitutivas.

El uso de la deóntica lo muestro en los siguientes ejemplos:

Describamos al acto ilícito como todo acto informal prohibido que desobedece una prohibición y de violación correspondiente expectativa negativa. En sentido contrario al cumplimiento es todo acto informal obligatorio lo que obedece una obligación y satisface la correspondiente expectativa positiva. Pero también lo distinguiremos del incumplimiento, que es todo acto informal cuya omisión es un cumplimiento. Entonces el incumplimiento es un particular tipo de ilícito consistente en la omisión de una prestación obligatoria.

En el extremo superior del hexágono deóntico tenemos actos de autoridad en caso los actos informales facultativos es el acto prescriptivo constitutivo que consiste en el ejercicio de una facultad, que se identifica con el poder. En contrario es el acto no regulado, atípico, e informal, que consiste en un acto es causa y el efecto del impulso que mueve la voluntad.

Si entendemos la interpretación como el principio de mera legalidad los ilícitos y los cumplimientos se configuran como supuestos de hecho de significados normativos, como materia de puro conocimiento, sin intervención de los sentidos entonces, como desobediencia de prohibiciones y los otros como obediencia de obligaciones a la luz de normas, que serán reconocidas en las normas primarias. En virtud del principio de estricta legalidad se reconoce también sus efectos y por lo tanto su eficacia viene a su vez predeterminados por normas, que serán conocidas como secundarias.

Ahora tomaremos los actos formales. La estructura decisional están sometidas a las normas deónticas relativas a los elementos de los que se componen, las normas sobre la forma establecen como para el resto de actos formales también llamadas formalidades, los procedimientos y los sujetos competentes para su difusión así como las normas sobre el significado, que establecen límites y vínculos de tipo sustancial dirigidos a su contenido. Las Normas formales son las normas deónticas que regulan las formas de los actos. También son conocidas como de procedimiento respecto de la forma. Son reglas sintácticas sobre la forma de los actos formales que permiten su reconocimiento en signos de la lengua jurídica.

En ese sentido las normas sustantivas también son normas deónticas ya que regulan los significados de las decisiones, estas normas se dirigen al significado, la sustancia, los contenidos que conllevan las decisiones las reglas tiene características semánticas sobre el significado de particulares signos jurídicos que son los enunciados que se derivan de su proceso de Constitucionalización.

Si existe esta construcción de normas entonces toda norma fiscal contiene lógica deóntica y esta regula la forma de un acto formal o el significado de una

decisión entonces las normas formales y las normas sustantivas tienen por objeto la forma y el significado de los que tales actos se componen. Se refiere únicamente a decisonal que disciplinan los elementos de la comunicación jurídica de un lado, sus formas y procedimientos, el quién decide y el cómo decidir; de otro, sus significados o contenidos, de lo que está permitido toda vez que no está prohibido o no es obligatorio.

Conclusiones

Los actos de autoridad sometidos a normas formales producidas por fuentes de grado supraordenado a ellos, o sea, a las reglas de la norma jurídica disciplinan su contenido como signos cuyo significado, o está preconstituido por normas hipotético-constitucional, o es decidido dentro de las normas deónticas sustantivas de grado supraordenado a ellos. Consisten siempre en la observancia o en la inobservancia de la ley y que las decisiones consisten siempre en la observancia o en la inobservancia de alguna ley sustantiva sobre su creación, Los actos se comportan siempre a la observancia de alguna ley en ausencia de la cual no existen. Un acto formal no existe, y en consecuencia carece de cualquier efecto, si carece de toda forma, o sea, si no observa ninguna de las normas formales que disciplinan su formación.

La observancia de la ley fiscal condiciona la regularidad de las decisiones es decir la validez sustancial en caso de su inobservancia, siempre está sólo prohibida, esto se manifiesta en la no contradicción, no concierne al ser de las normas sino a su deber ser, pertenece al lenguaje teórico sobre las normas; concierne sólo al significado de las decisiones, cuyo significado no es decidido por el acto sino normativamente preestablecido.

La observancia de las normas positivas es cuestión de hecho, mientras que la observancia de las normas sustantivas es una cuestión de derecho entonces la interpretación no puede cambiar inesperadamente la tradición del lenguaje, hay que justificar el cambio en el uso. Un cambio radical puede llegar a alterar las reglas, un intérprete no puede invocar una justificación inválida entonces por regla general no puede invocar un juicio de valor que él mismo no está dispuesto a generalizar para cubrir al caso en concreto.

En conclusión la lógica deóntica carecería de sentido si, en términos absolutos, se quiere identificar como una teoría o doctrina sobre las normas jurídicas. Al definirla como un conocimiento capaz de ofrecer soluciones universales. A mi juicio su papel es más restringido por lo que la lógica deóntica tiene un alcance pragmático al proporcionar y analizar la validez lógica de las normas que rigen la realización de operaciones cognitivas de los sujetos en un campo definido previamente y en un caso específico, por ejemplo, el principio de permisión de Luigi Ferrajoli define "Los enunciados simples o atómicos son expresiones formadas por una constante predicativa seguida de un número adecuado de variables subjetivas llamadas temas. Esta constante predicativa es real, pero abstracto y su carácter es únicamente pragmático o práctico especulativo. Porque, si le quitamos el carácter denotativo, tendríamos que la norma que permite en un contexto, puede no ser operativa en otro contexto. Esto representa que un mismo acto podría ser permitido y no permitido en campos diferentes.

Si el campo es la totalidad de los humanos que viven sobre la tierra, entonces no opera el principio de permisión, que es lo mismo decir que el principio de permisión es válido para las partes pero no para el todo. Por esto, resulta imposible vincular las lógicas modales y las deónticas a estructuras positivas fiscales.

La Lógica modal deóntica sólo es posible destruyendo la universalidad atributiva de sus principios. Presuponiendo que sus operaciones se dan en un contexto o campo de fenómenos (generales), su definición y naturaleza del campo desborda las categorías lógicas que se predicán de él (particular). De modo que estas categorías y principios tienen únicamente un alcance pragmático, regulativo que ha de dar por supuesto un código que se justifica por otras categorías que ya no son lógicas, sino que pueden ser, culturales, religiosas, históricas o políticas. Por lo que tenemos la dificultad de extender la Ley Fiscal al campo de proposiciones éticas, este principio no pueden funcionar más que de modo abstracto, esto es materialmente con normas morales y jurídicas.

Los principios de la lógica deóntica no son formalizaciones de situaciones factuales sino que, a mi juicio, son ellos mismos juicios normativos, cuyo alcance pragmático debe ser definido previamente. La lógica deóntica, en cuanto a los procesos internos de las leyes, puede ser una herramienta de discernimiento sobre las operaciones realizadas con los propios términos de la constelación del derecho, pero, no un conocimiento trascendental a priori sobre las realidades factuales o fenoménicas, sobre los contextos predefinidos anteriores al propio ordenamiento jurídico. La lógica deóntica se mantiene en un contexto cerrado por lo que su conocimiento es de gran valor, una herramienta útil para determinar jerarquías e incompatibilidades entre normas y rangos de normas preferentemente operativas en un contexto codificado y positivado. Su inclusión en el sistema tiene un problema, la ruptura entre modalidades aléticas y deónticas, que admitimos paradójicamente que lo obligatorio está permitido, por motivos idénticos podemos admitir la posibilidad de lo contrario. Es inadmisibles que en un mismo código existan disposiciones que obliguen y no permitan, son inadmisibles en lógica general dos principios contradictorios pero es admisible que en un código no se permita hacer lo que, en otro contexto es obligatorio.

Para determinar el contenido de los textos normativos, es preciso interpretar, para lo cual se requiere que sea valorado, interpretar en conclusión no es conocer el derecho, es complementarlo ayudar a hacerlo, entonces el derecho no es un conjunto de enunciados, sino un conjunto de significados, esto representa que no hay derecho sin interpretación, el derecho en sentido material entendiéndolo como la emisión de formulaciones normativas, por lo que la interpretación no coincide con la identificación del derecho es más bien parte del derecho dentro de su objeto que se quiere identificar o conocer, dicho de manera particular, la interpretación no es epistemología del derecho, lo que determina que es un discurso un metalenguaje respecto al discurso interpretativo.

Para Luigi Ferrajoli, la división entre derechos fundamentales y derechos patrimoniales consiste en distinguir las características atribuidas a cada uno de estos tipos de derechos, cuando refiere de los derechos patrimoniales también llamados de propiedad, manifiesta que estos son derechos singulares, es decir atribuibles exclusivamente a su titular (único), excluye a todos los demás sujetos, por otro lado derechos fundamentales son universales y atribuibles a todos (todos los seres humanos). Por lo tanto los derechos fundamentales constituyen la base de la igualdad jurídica, mientras que los derechos patrimoniales se distinguen quien es titular de un derecho patrimonial o no. No obstante, debe entenderse que el derecho del propietario es un derecho fundamental universal ya que este se aplica al principio de igualdad.

Las características de los derechos fundamentales son: indisponibilidad, inalienables, inviolables, intransigibles y personalísimos. Lo que constituye un límite para el poder público como para la propia autonomía de los titulares ya que son irrenunciables, por otro lado los derechos patrimoniales son: disponibles, negociables y alienables. Los derechos patrimoniales y fundamentales, consisten en que los primeros surgen a través de actos de tipo mercantil o contractual, en

cambio los derechos fundamentales surgen inmediatamente de la ley y generalmente conferidos a través de normas constitucionales. Los derechos fundamentales son normas y los derechos patrimoniales se encuentran predispuestos por normas, en ese sentido podemos considerar que los derechos patrimoniales son de tipo horizontal, por constituirse en relaciones entre sujetos particulares, asimismo, en cambio los derechos fundamentales son de tipo vertical, por constituirse entre el individuo y el Estado y corresponden prohibiciones y obligaciones a cargo del Estado, cuando se encuentren regulados por normas constitucionales.

Concuerdo con Ferrajoli, en cuanto a que dimensión sustancial consiste en el conjunto de obligaciones, límites y vínculos puestos para tutela de los derechos fundamentales y que corresponden a la esfera pública del Estado, en ese sentido y con apego a lo estipulado en el artículo primero de nuestra constitución publicada el nueve de febrero de dos mil doce, en donde estableció los principios de promoción, respeto, protección y garantía los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad. Un modo de coadyuvar a un mejor ingreso para el estado en base de ahorro estriba en el principio de promoción, como resultado de esta investigación y en apego a las constantes predicativas utilizar de manera cotidiana la lógica deóntica, en lo que concierne a las leyes fiscales se resume en una garantía a los derechos patrimoniales de los particulares.

2. Bibliografía

Libros

- GUASTINI RICCARDO, Estudios sobre la Interpretación Jurídica, ed. 1999, trad. Marina Gascón, Miguel Carbonell, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2010.
- FERRAJOLI, LUIGI, Epistemología Jurídica y Garantismo, ed. 2008, Fontamara, S.A., México, 2008.
- GUASTINI RICCARDO, Teoría e Ideología de la Interpretación Constitucional, ed. 2008, trad., Miguel Carbonell, Pedro Salazar, Trotta, S.A., Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Madrid, 2010.
- GUASTINI RICCARDO, Estudios de Teoría Constitucional, ed. 2007, trad., Miguel Carbonell, Pedro Salazar, Fontamara S.A., México, 2010.
- BURGOA TOLEDO CARLOS ALBERTO, El Poder Tributario, ed. Gasca Sicco, México, 2009
- EBERHARD SCHMIDT-Assmann, La Teoría General del derecho Administrativo como Sistema, ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2003.
- COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN FISCAL, Manual de la defensa del contribuyente por medio del contador público, Colegio de Contadores Públicos de México. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1993.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Raúl Luis, Medios de defensa fiscal, México, ed. Gasca Sicco, 2005.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, Derecho Administrativo y Administración Pública, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, segunda edición, ed., Porrúa, México 2008.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, La defensa fiscal y usted, 1998, Ed. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México, 1998

- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁÑEZ Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, cuarta edición, ed., Trillas, México, 1999.
- ROSEMBUJ, Tulio, El Fraude de la Ley, *La Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, segunda edición, ed., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid, 1999.
- SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A., *Medios de defensa en*

materia fiscal, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.

- SALDAÑA MAGALLANES Alejandro A., *La Ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004.
- PAZ LÓPEZ, Alejandro, *El recurso de revocación en materia fiscal*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2009.
- PONCE RIVERA, Alejandro *Estudio práctico de las contribuciones retenidas*, México, Ediciones Fiscales, ISEF, 2005.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, texto vigente con la Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2009.

Código Fiscal de la Federación, cuadragésima séptima edición México Distrito Federal, ed., CENGAGE Learning, con reformas para el año 2010.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente cuadragésima séptima edición México Distrito Federal, CENGAGE Learning, con reformas para el año 2010.

Ley Federal del procedimiento Contencioso administrativo, cuadragésima séptima edición México Distrito Federal, CENGAGE Learning, con reformas para el año 2010.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985 Texto Vigente Última reforma publicada Diario Oficial de la Federación 1de octubre de 2007.

Ley De Amparo, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1936, México Distrito Federal, texto vigente con la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17junio de 2009.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, texto vigente

con la última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2009.

Código Civil Federal, Publicado en el Diario Oficial de la Federación en cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928
Texto vigente con la última reforma publicada Diario Oficial de la Federación 28 de enero de 2010.

Manual de Operación Aduanera (M O A), Unidad 1ª.tramites, registro y control de usuarios que actúan ante la aduana, Apartado C: Control y Registro de prestadores de servicios

Jurisprudencia. (Disco Compacto de I.U.S. 2007 jurisprudencia y tesis aisladas junio 2007 – diciembre 2007, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, México 2007.

Revistas especializadas

Defensa fiscal: La revista mexicana de estrategias, México, Grupo Empresarial Editorial, 1998

3. Metodología

Selección de métodos.

El análisis considerado es el método inductivo ya que resulta útil el planteamiento de la hipótesis para acercarnos con una determinada probabilidad que se presenten ciertos eventos al analizar un concepto específico hasta obtener un parámetro más general y acceder al conocimiento objeto de estudio para poder explicarlo. En nuestro caso específicamente la metodología inductiva por analogía.