



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

POSGRADO EN DERECHO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

LA INTERPRETACIÓN COMO DISTORSIÓN DE LOS ELEMENTOS
ESENCIALES DEL IMPUESTO

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:

MAESTRÍA EN DERECHO

PRESENTA:

DIEGO FRAUSTO GETE

TUTOR:

MAESTRO EN DERECHO GONZALO LEVI OBREGÓN SALINAS
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

MEXICO, D.F. 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

**LA INTERPRETACIÓN COMO DISTORSIÓN DE LOS ELEMENTOS
ESENCIALES DEL IMPUESTO.**

ÍNDICE

Capítulo 1 Contribuciones y la Teoría de la interpretación

1.1 Potestad Tributaria	1
1.1.1 La potestad tributaria en la Federación.....	7
1.1.2 Limitaciones constitucionales a la potestad tributaria.....	11
1.2 Interpretación.....	19
1.2.1 Métodos de Interpretación Generales.....	21
1.2.2 Métodos de Interpretación en Materia Fiscal.....	32
1.2.3 Interpretación e Integración.....	34
1.2.4 Técnicas de interpretación.....	36
1.2.4.1 Reglas y Tópica.....	37
1.2.4.2 Principios generales del derecho.....	43
1.2.5 Semántica y Sintaxis.....	50
1.3 Elusión y Evasión Fiscal.....	58

Capítulo 2 Elementos esenciales del impuesto

2.1 Análisis de los elemento esenciales del impuesto.....	67
2.2 Sujeto.....	69
2.2.1 Sujeto Activo.....	69
2.2.2 Sujeto Pasivo.....	70
2.3 Objeto.....	71
2.3.1 Concepto.....	72
2.3.2 La utilidad como objeto.....	73
2.3.3 Los ingresos como objeto.....	75
2.4 Base Gravable.....	78
2.4.1 Concepto.....	78

2.4.2 Deducciones autorizadas.....	80
2.5 Tasa.....	80
2.5.1 Monto.....	80
2.6 Época de Pago.....	82
2.6.1 Pagos Provisionales y Declaración Anual.....	82

Capítulo 3 Interpretación y la Contingencia de la Interpretación

3.1 Escenario del Problema.....	84
3.2 Problemática Interpretativa.....	94
3.3 ¿Por qué existe una distorsión de las disposiciones fiscales?.....	99
3.4 Evidencia.....	102

Capítulo 4 Causas de la distorsión

4.1 Paradigma Interpretativo.....	118
4.2 Primer Resultado. Robustecimiento de la Autonomía del Derecho Fiscal.....	126
4.3 Segundo Resultado. El imperio del texto de la ley.....	130
4.4 Tercer Resultado. La discrecionalidad en la interpretación.....	132
4.5 Cuarto Resultado. La claridad del lenguaje.....	135
4.6 Quinto Resultado. El contribuyente, falta de certeza y seguridad en su actuar.....	138
4.7 Sexto Resultado. Consecuencias penales.....	141
4.8 Valoración de la Hipótesis.....	147

CONCLUSIONES.....	148
PROPUESTA.....	150
BIBLIOGRAFÍA.....	159

INTRODUCCIÓN

“En la práctica cotidiana es común que las autoridades fiscales y los contribuyentes caigan en desacuerdo sobre la interpretación y aplicación de las leyes fiscales, pues mientras uno dice que una partida es deducible el otro afirma que no; mientras uno dice que una cantidad no es acumulable el otro dice que sí; y así sucesivamente, lo que en primer lugar genera la liquidación de créditos fiscales y con posterioridad la contienda ante los Tribunales”.¹

La interpretación de la norma es uno de los más polémicos y de mayor relevancia para los juristas de la actualidad. Esta relevancia y el debate que se ha suscitado a lo largo de la historia se aprecian en la profunda evolución que ha sufrido.

Gran parte de esas controversias entre las autoridades fiscales y los contribuyentes se derivan de la interpretación de las disposiciones aplicables, ya que se realizan dependiendo de la voluntad del intérprete, buscando desentrañar la norma jurídica y anteponiendo los intereses de las partes en conflicto.

De una labor en la que se limitaba al intérprete a una labor casi mecánica, circunscrita a reproducir silogísticamente la ley en cada caso concreto, se ha evolucionado a considerar que existen otras formas de interpretar complementarias o aun diferentes al propio silogismo.

De aquí surge la importancia de contar con los conocimientos necesarios para llevar a cabo esta labor, en el marco de un modelo teórico que contenga los métodos de interpretación, la hermenéutica, y los elementos de la materia fiscal para que este tipo de desacuerdos puedan disolverse y se lleve a cabo de mejor forma la tarea interpretativa fiscal.

¹ Palabras del Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo.

De lo anterior surge uno de los principales problemas que se consagran en el tema central de esta investigación: la interpretación y la distorsión que genera.

Así, la interpretación que hacen tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes, por lo que se refiere a su aplicación se explica en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el cual dice lo siguiente:

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.

El cual es susceptible de ambiguas interpretaciones generando distorsión ya que ultiman en la subjetividad por la aplicación estricta que consagra o en el método de interpretación a emplear traduciéndose en problemas metodológicos de interpretación, consecuentemente produciendo problemas con la materia sustantiva de la materia fiscal en relación con los elementos de las contribuciones, lo que trae oposiciones en la interpretación, mientras uno dice que una partida es deducible el otro afirma que no; mientras uno dice que una cantidad no es acumulable el otro dice que sí; y así sucesivamente, lo que en primer lugar genera la liquidación de créditos fiscales y con posterioridad la contienda ante los tribunales, lo que lleva a plantear la siguiente interrogante.

¿Por qué se genera una distorsión al interpretar las disposiciones fiscales y los elementos esenciales del impuesto?

Las normas jurídicas se pueden interpretar utilizando los diversos métodos que estén establecidos para ello y los intérpretes los utilizan indiscriminadamente como mejor les convenga para expresar su verdad, sin embargo en vez de procurar el orden jurídico crean un caos, generado por una distorsión interpretativa, específicamente y en lo que nos ocupa en la materia fiscal.

La presente investigación se delimitará al estudio actual de la interpretación, la distorsión y los problemas que se generan por la interpretación y el contexto de las disposiciones fiscales en relación a los elementos esenciales del impuesto.

OBJETIVOS

Este trabajo se delimita a estudiar la teoría de la interpretación, la naturaleza fiscal y los elementos de las contribuciones sistemáticamente para proponer una solución a la distorsión.

Se señala como objetivos los siguientes:

Objetivo General

Analizar la naturaleza fiscal, sus elementos y los principios que la rigen así como la teoría de la interpretación aplicada a la materia fiscal; analizar los problemas actuales en el país con la finalidad de obtener resultados que nos ayuden en la consecución de una propuesta para este trabajo de investigación que sea doctrinaria y jurídicamente válida.

Objetivos Específicos

Estudiar y analizar la naturaleza fiscal, así como la interpretación y los límites de los mismos.

Analizar la norma que fundamenta la interpretación en la materia fiscal y sus elementos.

Analizar el escenario del problema, la distorsión que se ocasiona con la interpretación y ejemplos actuales.

Analizar los resultados obtenidos, paradigma y valorar la hipótesis.

HIPÓTESIS

La permisión otorgada por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación para interpretar utilizando cualquier método de interpretación crea distorsión en los elementos esenciales del impuesto, ya que la discrecionalidad y el lenguaje empleado no son ni una misma voluntad ni cuentan con un mismo concepto.

De lo anterior se desprende que si pudiera precisarse correctamente el alcance de las leyes, que estas incluyeran las variables necesarias para desentrañar el correcto significado del texto normativo, desaparecería esa distorsión.

JUSTIFICACION

Justificación Académica: El presente proyecto representa la oportunidad de poner en práctica los conocimientos y experiencia adquirida durante nuestra formación personal en el posgrado, planteando una solución viable a una realidad problemática, apoyando al crecimiento de la Ciencia Jurídica y sirviendo como referencia a los demás estudiosos de temas similares.

Justificación Personal: La interpretación y la materia fiscal siempre han sido materias de gran curiosidad e interés para mi persona, por lo que busco profundizar en el presente trabajo de investigación en el conocimiento de ambos campos, para llegar al final a una propuesta que sea al menos mínimamente aprovechada por mis colegas interesados sobre los mismos temas.

Justificación Social: Nuestra labor en este mundo es ínfima, nuestra energía limitada y nuestro tiempo corto, pero a lo largo de nuestro camino podemos aportar nuestro conocimiento, el cual puede servir para mejorar aunque sea minúsculamente los avances científicos, haciendo que valga la pena el esfuerzo.

En lo específico, si logramos aportar nuevo conocimiento que facilite los problemas jurídicos del día a día, podríamos apoyar al mejoramiento de nuestra sociedad la cual se vería favorecida con nuestro trabajo.

MÉTODOLOGIA

Técnicas

Utilizaré preponderantemente las técnicas de investigación documental y de modo adicional la técnica que sean necesarias conforme la investigación lo requiera.

Delimitación del tema

Teórica: Teoría de la Interpretación.

Método

Fundamentalmente mi trabajo utiliza el método deductivo y sistemático.

Los conceptos esenciales de este trabajo se enfocan en una orientación de pensamiento filosófico y de conocimiento en derecho fiscal ya que se abordara el tema en base a la Teoría de la Interpretación y a la Naturaleza Fiscal y los elementos de la misma.

Delimitación Espacio temporal

El objetivo general de estudio en el cual se aboca el presente trabajo de investigación corresponderá específicamente a México en el año 2009 al 2014 tomando los datos que sirvan a efecto de medir el alcance e influencia del problema.

Recursos

Los recursos que utilizaré para la elaboración del presente trabajo es mi computadora, Internet, libros sobre el tema, hojas, revistas, periódicos, asistencia a congresos, convenciones y simposios relacionados con el tema de investigación, opiniones de algunos expertos, trasladarme a bibliotecas de Universidades, Centros de investigación, Instituto de Investigaciones Jurídicas en la UNAM y otras de esta ciudad.

CONTRIBUCIONES Y LA TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN.

1.1 POTESTAD TRIBUTARIA

En nuestro sistema jurídico el fundamento de la potestad tributaria radica en lo que se denomina poder de imperio, el cual detenta el Estado, nacido de las instituciones creadas por el pueblo en su beneficio, es decir, con su voluntad soberana, el pueblo le otorga el poder público al Estado y éste a su vez lo ejerce a través de los tres poderes de gobierno como son Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

En estos términos Quintana Valtierra y Rojas Yáñez han definido a la potestad o poder tributario como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.¹

Por su parte el maestro De la Garza ha definido al poder tributario, también llamado poder fiscal o “potestad tributaria” o poder de imposición, como “la facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”.²

El jurista Giuliani Fonrouge señala que es “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”.³

Para José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé el poder tributario es “la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos en la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales”.⁴

¹ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Trillas, 1997.

² De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1976.

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Buenos Aires Argentina, Ediciones Depalma, 1976.

⁴ Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General de Finanzas y Derecho Tributario, Argentina, Ediciones Depalma, 1995.

El poder de imperio, en lo que se refiere a la imposición de los tributos puede ejercerse únicamente a través de la ley y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y del Derecho Constitucional moderno, porque “no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado Moderno de derecho”.⁵

Ha sido un tema muy discutido en cuanto a su denominación, toda vez que no hay uniformidad de criterios y opiniones entre los conocedores e investigadores del derecho tributario para definir esta cuestión, pues algunos lo identifican como poder impositivo, mientras otros lo llaman poder tributario, también se le conoce como supremacía tributaria, soberanía fiscal o potestad tributaria.

Lo cierto es, que en todos los casos o enfoques se conduce a un solo punto, el cual consiste en explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengán a sufragar el gasto público, haciendo uso de la soberanía o autoridad mediante la imposición de leyes tributarias.

Por lo que a esta parte concierne, resulta más atinada la denominación de potestad tributaria atendiendo a su significado jurídico-gramatical, por lo que en base a lo anterior, se define como “la atribución legal que ejerce el Estado a través del Poder Legislativo, para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro del espacio territorial del país, para cubrir el gasto público, el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia”.⁶

El Poder Legislativo es el titular de la potestad tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes y es precisamente en las leyes donde se establecen las contribuciones; mientras que al Poder Ejecutivo le

⁵ López de Falco, Rosa María. Estudio Monográfico acerca de la autonomía y conceptualización del Derecho Financiero Público o Fiscal”, Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo México, P. 285.

⁶ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1999.

competente la aplicación de las mismas; y al Poder Judicial le corresponde el control constitucional del mismo.

Todos los Estados han ejercido la potestad tributaria sobre la población que gobiernan para cumplir con sus atribuciones cuyo fin último precisamente es la satisfacción de las necesidades colectivas mediante el gasto público, para lo cual es preciso indicar que en cada época y en cada pueblo o Estado en particular, la forma de ejercitar esta potestad ha variado, siendo unos muy despóticos y violentos y otros equitativos y proporcionales a la capacidad de los sujetos pasivos.

Nuestra historia ha sido muestra de ambos gobiernos, la cual hasta antes de la Constitución de 1917, observaba tributos despóticos y provenientes de la voluntad del gobernante en turno y con posterioridad rigiéndose sobre los principios constitucionales antes mencionados.

Así como la propia historia de México, la historia universal ha manejado los conceptos de tributos, impuestos y contribuciones indistintamente, manejándolos como el ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado para exigir al pueblo parte de su riqueza.

Los conceptos de tributo e impuesto se pueden identificar como aquellas épocas en las cuales el Estado ejercía esta facultad o poder en forma despótica, en cambio, el término de contribución se da como un concepto más democrático, equitativo y proporcionado a la posibilidad del contribuyente quien tiene la obligación de enterar las contribuciones que le exige el Estado.

Por lo que respecta a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y atendiendo a que la potestad tributaria es dada al Estado por el pueblo para su beneficio, se encuentra consagrada en la fracción IV del artículo 31 como a continuación se muestra:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.⁷

Con lo que es claro que el vocablo utilizado en la Constitución, es el de contribución, haciendo alusión a que este tributo debe ser equitativo y proporcional a las posibilidades de cada individuo.

Por eso concluimos que, si bien para efectos del derecho tributario la palabra tributo y contribución son lo mismo, para nuestro sistema jurídico y constitucional debemos referirnos al concepto de contribución.

Las principales características de la potestad tributaria, según Luis Humberto Delgadillo⁸ son las siguientes:

- Es inherente o connatural al Estado.
- Emanada de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Faculta para imponer contribuciones mediante la ley.

La potestad tributaria se ejercita por el Estado cuando actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución. Como escribe Gabino Fraga “el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables. El impuesto se establece por el poder público; en ejercicio de una prerrogativa inherente a la

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Editorial Espingue, 2013

⁸ Delgadillo, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, México, Editorial Limusa, 2003.

soberanía por lo que la obligación de cubrirlo está regida por normas de orden público”.⁹

No así, cuando dicho Estado hace efectivas las contribuciones, pues en este plano, actúa como un simple acreedor y en el ejercicio de ese derecho debe ceñir su conducta a las disposiciones legales contenidas en la ley, y por lo tanto estará sujeta a los recursos y medios de impugnación que la propia ley otorga al gobernado para revisar su actuación, ello es lo que se conoce doctrinariamente como competencia tributaria.

Las características de la potestad tributaria, ateniendo a lo escrito por Narciso Sánchez¹⁰, siguiendo el postulado de Giuliani Fonrouge¹¹ son: abstractos, permanentes, irrenunciables e indelegables. Los cuales se definen como:

Abstracto, significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, idiosincrasia, raza, condiciones sociales, políticas, etc.

Permanente, desde el momento en que se identifica como una función connatural del Estado y propia de la soberanía, que solo puede extinguirse con la desaparición del propio Estado, en otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política se instituye su poder tributario y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello, no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o pacto entre naciones.

⁹ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, Editorial Porrúa, 1979.

¹⁰ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1999, p.4.

¹¹ Op. Cit. p. 4.

Irrenunciable, el Estado no puede ni debe desprenderse de éste atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir con sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

Indelegable, no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal ni permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ánimo internacional. En lo interno dentro de una Nación, dándose casos de delegación de dicho poder, como puede ocurrir en que por mandato constitucional, la Federación transfiera el ejercicio de una parte de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado o el Poder Legislativo pueda delegar sus facultades a favor del ejecutivo para regular la economía pública en el rubro tributario.

La potestad tributaria se divide en dos, en potestad originaria y potestad derivada, se da la primera cuando nace originalmente de la ley suprema hacia el ente o entes que han de ejercitarla, en nuestro sistema jurídico se actualiza dicha procedencia de la Constitución Política hacia la Federación y las entidades Federativas. En cambio es derivada dicha potestad cuando el ente jurídico lo posee porque a su vez le fue transferida por otro ente público que tiene la potestad originaria.

No es óbice mencionar brevemente la diferencia entre potestad y competencia tributaria, ya que se considera oportuno realizar esta diferenciación de manera simple. La potestad es el órgano creador de la disposición legal contributiva e impositiva hacia el particular mientras que la segunda es el ente público encargado de su recaudación, el cual lo ejecutara cuando se haya producido el hecho generador previsto en dicho ordenamiento jurídico.

Por lo tanto no hay que confundir al titular de la potestad tributaria con el de competencia tributaria, pues aunque en la mayoría de los casos el sujeto activo en ambas figuras jurídicas es el mismo, como lo puede ser la Federación y los

Estados, existen situaciones en las cuales puede ser el titular de la potestad tributaria de la Federación y el de la competencia tributaria una Entidad Federativa.

1.1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA FEDERACIÓN.

La gran mayoría de los tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación han establecido que la potestad tributaria federal no tiene ninguna limitación constitucional, en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlas, tal y como lo señala la propia Constitución al establecer en la fracción VII, del artículo 73 que el Congreso de la Unión tiene el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

El sistema de distribución de poderes tributarios está regido por los siguientes principios:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados;
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación;
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

De los cuales se desprenden las siguientes reglas, en cuanto a la repartición de facultades:

- Facultades atribuidas a la Federación, señaladas en el artículo 73 y las prohibidas a las Entidades Federativas previstas en los numerales 117 y 118 de la Constitución Política;
- Facultades atribuidas a las Entidades Federativas, como aquellas que de acuerdo al artículo 124 constitucional no estuvieran expresamente reservadas a la Federación o no prohibidas a los Estados;

- Facultades prohibidas a las Entidades Federativas: a) de manera absoluta las contenidas en el artículo 117 e inciso b) relativas, que son las contenidas en el artículo 118, al señalar que se requiere autorización del Congreso de la Unión;
- Facultades coincidentes para los dos órdenes (Federal y Estatal) en algunas materias;
- Facultades coexistentes en las que una parte de la misma facultad compete a la Federación y otra a las Entidades Federativas;
- Facultades de auxilio, en la que una autoridad auxilia a otra por mando constitucional;
- Facultades que emanan de la jurisprudencia.

Sobre dicho tema se ha pronunciado la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia firme, disponiendo que la Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124);
- b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX);

c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).¹²

Con base en lo anterior, la fracción XXIX, del artículo 73 de la Constitución Política Mexicana, otorga potestad de tributación en algunas materias para la Federación, las cuales son las siguientes:

1. En Materia de Comercio Exterior, a efecto de disponer contribuciones a las importaciones y a las exportaciones, esta facultad exclusiva le pertenece a la Federación, la cual es consagrada en la fracción I del artículo 118 de nuestra Constitución Política que establece que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones y se haya su antecedente en la Constitución de los Estados Unidos de Norte América.

2. En materia de aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Política; esto es minería y petróleo, lo cual es comprensible pues la propiedad originaria de dichos recursos corresponde a la Nación; al respecto son dos las razones que se esgrimen para que sea la Federación en forma exclusiva la autorizada para imponer contribuciones:
 - a) Los recursos mineros y petroleros son propiedad exclusiva de la Nación y no de los Estados;

 - b) El Gobierno Federal es el representante de la Nación y como tal es el único que puede proteger adecuadamente estos recursos frente al extranjero.

¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: CXXI. P. 1448.

3. En materia de instituciones de crédito y compañías de seguros; el Gobierno Federal impone tanto a los bancos como a compañías de seguros, contribuciones o impuestos por sus actividades; dicha exclusividad federal es porque se requiere gravarlo en forma uniforme, independientemente del lugar en donde se puedan generar.
4. En materia de servicios concesionados o administrados directamente por el Gobierno Federal, respecto a este generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.
5. En materia de impuestos especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de fermentación;
 - f) Explotación Forestal;
 - g) Producción y consumo de cerveza.

La justificación por la cual recae dicha potestad en forma exclusiva en la Federación es, como se puede observar, las materias en las cuales se surte, son la producción industrial, la cual se encuentra localizada en todos y cada uno de los Estados que conforman la Federación

Lo que requiere una legislación homogénea y solo puede ser expedida por el Congreso de la Unión, logrando con esto que la industria tenga certidumbre legislativa e impositiva, e impidiendo con esto que la industria, quede más gravada en un Estado que en otros, así como eliminando la competencia local de los impuestos.

Así mismo, existe potestad tributaria a favor de la Federación por prohibición expresa de las Entidades Federativas, en lo que respecta a las fracciones II y VII del artículo 117, las cuales pueden simplificarse en el uso de las emisiones de moneda con recurso financiero, los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y los tributos o procesos alcabalatorios.

Las Facultades Concurrentes de la federación en materia tributaria para con los Estados, a criterio de Jorge Carpizo, no deben denominarse en nuestro sistema jurídico como Facultades Concurrentes sino Coincidentes Amplias¹³, tienen origen en aquellas materias que pueden ser gravadas por ambos entes públicos.

Dicha concurrencia se da en base a la potestad otorgada al Congreso de la Unión, en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política; ello se ve entonado en forma especial en virtud del pacto Federal, ya que al otorgársele a dicho Congreso de la Federación se le otorgan las facultades para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

1.1.2 LIMITACIONES CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Los tres poderes de la Unión participan en el ejercicio de la Potestad Tributaria dentro de las atribuciones que la propia Constitución Política les otorga, correspondiéndole al Poder Legislativo mediante el Congreso General en el caso de la Federación y a las Legislaturas Locales en el caso de los Estados, la facultad de legislar sobre las contribuciones que los gobernados deberán de pagar al Estado para sufragar el gasto público, pero mediante las limitaciones que la propia Constitución señala.

Ya que la facultad que tiene el citado Poder no es arbitraria, sino que está regida por la propia Constitución Política, en la cual aparecen diferentes restricciones o

¹³ Carpizo, Jorge, Estudios Constitucionales México, UNAM México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1980.

limitaciones, que son restricciones al poder del Estado y que hacen un estado de derecho.

En tal sentido la Constitución estableció un modelo de Estado en el cual la economía no es un fin en sí mismo, sino un medio o instrumento de realización personal; lo cual implica afirmar que el respeto de la persona y de la dignidad no puede estar en función de los impactos económicos. “Por lo que la potestad tributaria no deviene en absoluta, por el contrario, debe ejercerse en función de determinados mandatos que modulan los principios y límites constitucionales de la potestad tributaria y garantizan la legitimidad constitucional”.¹⁴

El poder fiscal o tributario “no es una relación de fuerza ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho. Esa relación jurídica es una relación de base constitucional porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia, y fija los límites al ejercicio de ese poder, que configuran las llamadas Garantías Constitucionales del contribuyente, materias que integran la rama denominada derecho tributario constitucional”.¹⁵

La potestad tributaria no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establece. La imposición de determinados límites permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas, en tal sentido son garantías de las personas frente a esa potestad.

Por eso mismo no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de límites a la Potestad Tributaria. Se debe afirmar también que la potestad tributaria

¹⁴ Landa Arroyo, Cesar. Constitución y Fuentes del Derecho, Tercera edición, Lima Palestra Editores, 2007 p.204.

¹⁵ García Belsunce, Horacio A. Temas de Derecho Tributario, Argentina, Abeledo Perrot, 1982, p.77.

del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales.

El ejercicio de la potestad tributaria debe ajustarse a los lineamientos señalados por la Constitución, tanto por lo que se refiere al establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, restricción a la que identificamos como el límite a la potestad tributaria del Estado.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá promover el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución.

El ejercicio de la potestad tributaria debe ajustarse a los lineamientos señalados por la Constitución, tanto por lo que se refiere al establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, restricción a la que identificamos como el límite a la potestad tributaria.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá promover el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución.

Irretroactividad

El artículo 14 constitucional establece que: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir las leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican. Se presenta cuando la duración de una situación jurídica, nacida al

amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra.

Respecto de esta cuestión la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una ejecutoria donde establece que:

“El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado.

...Esta distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una ley; si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados *facta praeterita* es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso *facta pendencia*, será necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá un efecto inmediato; por último, en relación con los hechos futuros *facta futura* es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva”.

Esta interpretación nos puede servir como base para concluir que en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó. Esta característica se establece en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

Legalidad

Esta garantía incluye dos aspectos: 1) Sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) Sobre la actuación de las autoridades.

La primera parte se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que sólo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribuciones, con los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lo que nos permite aplicar en este caso el aforismo de *Nullum Tributum sine lege*.

Este precedente nos lleva a considerar el principio de Reserva de la Ley, en virtud del cual las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme al proceso legislativo que prevé nuestra Constitución, es decir, sólo la ley, formal y materialmente considerada, puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, como lo establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.

Como excepción a este principio encontramos la posibilidad de que el Ejecutivo legisle en los términos de los artículos 29 y 131, párrafo segundo, de la Constitución.

El segundo aspecto se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia y, en general, todo acto de autoridad a estar fundado y motivado. Dicho párrafo expresa: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”

El Código Fiscal de la Federación señala que entre las causas que producen anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, se encuentra

omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.

El último párrafo del artículo 16 autoriza la realización de actos de control de impuestos a través de la inspección de papeles y libros de los contribuyentes, para conocer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siguiendo las formalidades prescritas para los cateos.

Libertad de trabajo

El artículo 5° de la Constitución consigna la libertad de trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del Estado, ya que un impuesto no debe afectar dicha libertad de empleo, como tampoco la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad sea lícita.

La libertad de trabajo no debe ser atacada por el ejercicio del poder fiscal al expedir leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.

Derecho de petición

La Constitución establece en su artículo 8° que “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa”

La existencia de esta garantía individual es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el derecho de petición es una facultad que todo individuo tiene para solicitar la intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla la ley fiscal. Cuando el gobernado

ejerza su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fue presentada.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia es que:

“La garantía no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario”.

No confiscación de bienes

De acuerdo con el artículo 22 constitucional, queda prohibida la confiscación de bienes, y el mismo precepto señala de manera expresa que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de bienes para el pago de impuestos o multas.

El Estado, es conveniente hacer notar, no está facultado por dicho ordenamiento para aprobar impuestos confiscatorios; lo que se busca con este precepto es evitar que los particulares evadan el pago de sus contribuciones.

Exención de impuestos

El artículo 28 de la Constitución establece que en los Estados Unidos Mexicanos queda prohibida la exención de impuestos, en los términos que establezca en la ley secundaria. El texto original de este artículo establecía la prohibición absoluta de la exención.

Este enunciado originó grandes controversias entre los doctrinarios, y al respecto la Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que mientras la

exención no se otorgue en forma particular en un momento dado, sino que se aplique a toda una categoría de sujetos, estará dentro de los lineamientos constitucionales. La tesis de la Suprema Corte es:

...la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinadas personas, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

Proporcionalidad y equidad

La proporcionalidad de las contribuciones se encuentra prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en la que se establece la obligación de contribuir de esta forma para los gastos públicos. En el mismo dispositivo se hace referencia a la equidad en la imposición.

La idea de proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo, del que la contribución forma parte y es de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos.

Debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos.

La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia contributiva. Esto nos permite reiterar que la equidad resulta la “justicia del caso concreto”.

1.2 INTERPRETACIÓN.

El término interpretación proviene del latín *interpretatio, onis*, que quiere decir “interpretación, explicación, exposición; juicio, conjetura”. Por su parte el verbo interpretar viene del Latín *interpretor, aris, atumum, ari*, que quiere decir “interpretar en tal o cual sentido, explicar, conjeturar acerca de, exponer”. Para intérprete, viene del latín *interpres, etis*, que proviene de *inter* y *pretium* o de *pars* que significa “mediador, agente, intérprete, traductor”.¹⁶

De lo anterior puede establecerse que interpretar implica venir en ayuda de alguien, servir de intermediario, de traductor a efectos de aclarar, explicar o hacer accesible en un lenguaje común, algo complejo que es difícil de entender.

Riccardo Guastini opina que el vocablo interpretación, como todos los que tienen la misma raíz, puede denotar una actividad como interpretativa, o bien el resultado o producto de ella. Cita como ejemplo las disposiciones legales sobre el razonamiento que son las que disciplinan la actividad interpretativa, y al contrario, una interpretación restrictiva es el resultado de cierta técnica; por lo tanto, resultado o producto de dicha actividad no es otra cosa más que el significado del objeto interpretado.

Asimismo asevera que mientras el verbo interpretar concierne a cierto sujeto, toda vez que cualquiera puede realizar una actividad interpretativa, el verbo aplicar atañe solo a los sujetos que se desempeñan en órganos llamados precisamente de aplicación, principalmente jueces y funcionarios administrativos, de ahí que un

¹⁶ Pimentel Álvarez Julio, Diccionario Latín Español, México, Editorial Porrúa, 2006, p. 385.

jurista o un ciudadano común interpreta el derecho pero en su opinión no es apropiado decir que un jurista o un particular aplica el Derecho.

De acuerdo con el mismo autor, cuando se habla de interpretar un texto se trata de atribuir el sentido o significado a un fragmento particular del lenguaje (vocablos, locuciones, enunciados); sin embargo, manifiesta que conviene advertir que a veces no se distingue entre la interpretación del texto y la del comportamiento humano que este produce.

Declara que “la interpretación jurídica pertenece al género de la exegesis textual y añade que en expresiones como interpretación de la ley, interpretación de los actos o documentos normativos, interpretación de normas y otras similares, el vocablo interpretación denota a grandes rasgos, la actividad de averiguar o decidir el significado de algún documento o texto jurídico o bien el resultado o producto de esta actividad: el significado mismo”.¹⁷

Hallivis Pelayo comenta que “la interpretación puede utilizarse tanto para indicar la actividad interpretativa, que realiza el intérprete, como para indicar el resultado de esta actividad. El producto que obtenemos de la actividad denominada interpretación es el significado del objeto interpretado, es decir el contenido normativo que contiene el precepto o documento que se interpretó”.¹⁸

El mismo autor manifiesta que “es muy importante esa precisión ya que el texto legal que se interpreta es distinto de su interpretación, y no se puede designar como norma tanto al texto normativo que se interpreta como al resultado de esta interpretación”.¹⁹

¹⁷Guastini Riccardo. Estudios sobre la interpretación jurídica, UNAM México, Instituto de Investigaciones Jurídicas P. 1,3 y 5.

¹⁸Veluzzi, Vito. Interpretación Sistemática. ¿Un concepto realmente útil? Citado por Hallivis Pelayo Manuel en el libro Teoría General de la Interpretación, México, Editorial Porrúa. 2007. p. 67-68.

¹⁹Hallivis Pelayo, Manuel. Op. Cit. p 36.

1.2.1 MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN GENERALES.

Manuel Atienza considera que el uso de las técnicas o reglas interpretativas es decir, la solución de cómo interpretar “depende de la teoría de la interpretación que se sustente, esto es, de cómo se conteste a las preguntas de que es interpretar y porque y para que se interpreta”.²⁰

Muchos autores sostienen que el intérprete debe asumir una teoría moral respecto del caso en cuestión que, en los casos fáciles será muy sencilla ya que esta será la que determine el derecho positivo aplicable, mientras que en casos difíciles, se deberá optar por un determinada manera de entender los valores constitucionales supremos del sistema.

Se coincide con Atienza ya que también se considera que se debe asumir una postura respecto de los valores en juego para poder realizar adecuadamente la argumentación en pro o en contra de nuestro resultado interpretativo, por lo que se debe estar en una posición con la finalidad de buscar la mejor respuesta a nuestras interrogantes y tenemos que estar dispuestos a hacerlo desde un punto de vista axiológico.

Para analizar qué camino se debe utilizar para lograr una interpretación exitosa en el sentido de explicar, descubrir o atribuir según la postura que se asuma, el significado de los textos normativos y en su caso determinar sus posibles alcances y consecuencias jurídicas, para posteriormente y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer y traducir y aplicar en su caso, se deben analizar las escuelas de la interpretación y los métodos que propugna cada una de ellas.

Por lo extenso que sería estudiar cada escuela solo nos abocaremos a definir las someramente procurando puntualizar los puntos finos de cada una de ellas.

²⁰Atienza, Manuel. Cuestiones Judiciales, México, Fontamara, 2004, p.82.

Filológico - Histórica, Subjetiva o Tradicional.

Esta corriente es denominada por Karl Larenz como “de la voluntad”²¹, refiriéndose a lo que el legislador quiso decir, a los órganos de creación jurídica en el momento de emitir un texto legislativo esto es “aducir la intención del legislador se refiere a la razón de la ley (ratio legis) es decir a su momento lógico político”.²²

Consideran que la interpretación que se le debe dar a un texto es la que el legislador quiso que tuviera. Por lo tanto, lo que buscan es precisamente la intención del legislador, puesto que consideran que el sentido de la ley solo es posible hallarlo conociendo esta *voluntas legislatoris* con la que se emitió el texto normativo.

De esta forma se busca la voluntad del legislador como la denomina Karl Larenz, “la voluntad histórico psicológica del legislador”²³, es decir lo que quiso transmitir o reglar el órgano que la emitió.

Lógico – Sistemática u objetiva.

Esta corriente tiene como partidarios a Radbruch, Sauer y Binder,²⁴ los cuales consideran que el sentido de una ley no reside en la voluntad del legislador, porque no nos manifiesta lo que quiso el legislador, ni tiene validez por ello, sino que vale como regla que ordena la vida humana en sociedad, al regular la conducta de los ciudadanos.

Esta corriente lo que investiga es la voluntad de la norma, no la de su autor, dado que no puede existir más voluntad del legislador que la que se encuentra en la ley que emitió; la que, una vez producida se independiza de su autor, alcanza

²¹Larenz, Karl, Metodología de la Ciencia del Derecho, 2 ed. Barcelona. Ariel. 2001. p.312

²²García Máynez, Eduardo. Lógica del Raciocinio Jurídico. México. Fontamara. 2002. p. 26.

²³Larenz, Karl, Metodología de la Ciencia del Derecho, 2 ed. Barcelona. Ariel. 2001. p.312

²⁴Larenz, Karl, op.cit. p.312.

existencia propia en la vida jurídica y contiene o encierra una voluntad objetiva “se manifiesta en el sentido de sus términos y en la lógica interna a la que responde su redacción, razón por la que los elementos decisivos en esta interpretación son el gramatical y el lógico”.²⁵

En conclusión, sustituye la voluntad subjetiva del legislador por la voluntad objetiva de la ley, lo que permite que la temporalidad de la ley rebase el contexto necesariamente momentáneo que originó la norma, por una objetividad que permite que sea aplicable a las circunstancias sociales, económicas y políticas vigentes en el momento en que se pretende aplicar, ya que el contexto que dio lugar a la norma generalmente evoluciona con el tiempo, de forma que si nos atuviéramos a su sentido original, se podría contraria el objetivo que se persiguió al emitirla.

Esta corriente se centra en “desentrañar el sentido objetivamente válido de las normas, de forma que el intérprete entenderá la ley mucho mejor de lo que la comprendieron quienes la expedieron”.²⁶ Para ello parten de la concepción de un sistema jurídico en que las normas no se encuentran aisladas, sino que forman parte de un todo. Con esto las normas adquieren una significación propia, implícita en los signos que constituyen su contenido y que no solo depende de lo que las palabras expresan por sí mismas.

Cognitiva, escéptica y mixta.

Guastini al hablar de las teorías, se pronuncia por referirse a ¿que es interpretación? distinguiéndose de las doctrinas que expresan lo que la interpretación debe ser. Bajo esta perspectiva, considera que existen tres teorías: “la cognitiva, la escéptica y la intermedia o mixta”.²⁷

²⁵Díaz Roca, Rafael. Teoría General del Derecho. Madrid. Tecnos. 1997.p. 262

²⁶Radbruch, Gustavo, citado por García Máynez Eduardo. Lógica del Raciocinio Jurídico. México. Fontamara. 2002. p. 26

²⁷Guastini, Ricardo. Op. Cit. p. 13

La cognitiva, llamada por Atienza formalista, es una fusión de las dos que se analizaron con anterioridad y en ella la pregunta es ¿Qué es interpretar? La responde a partir de la perspectiva de “hasta qué punto la interpretación es una actividad de tipo cognoscitivo y por tanto si los enunciados interpretativos se pueden calificar como verdaderos o falsos”.²⁸

Según Guastini, para saber si es una actividad cognitiva, se verifica empíricamente tanto el significado objetivo de los textos normativos como la intención subjetiva de sus autores, por lo que se encarga simplemente de *descubrir*, puesto que las normas admiten solo un significado verdadero.

Esta teoría está relacionada con la división de poderes, el principio de sujeción del juez al derecho y lo que él denomina *el mito de la certeza del derecho*, aclarando que se difundió a través del iuspositivismo del siglo XIX y que hoy está muy desacreditada *a los ojos de cualquier jurista advertido*.

Este autor considera que esta teoría se basa en las asunciones falsas de que los sistemas completos y coherentes, esto es, sin lagunas y sin antinomias; las palabras tienen un significado propio derivado de la relación natural entre palabra y realidad o de que los legisladores tienen una voluntad unívoca.

Lo cual se considera difícil en la realidad actual de órganos colegiados necesariamente conflictivos y en que “hay que descubrir ese significado objetivo o esa voluntad subjetiva, ambos preexistentes con lo que no hay espacio para la discrecionalidad judicial, ya que consideran que los jueces solo aplican el derecho ya elaborado y no crean nada nuevo”.²⁹

²⁸Atienza, Manuel. Op. Cit. p. 83

²⁹Guastini, Ricardo. Op. Cit. p. 13

Por lo que toca a las técnicas que utiliza la corriente cognitiva, “excluir la utilización de aquellas que supongan el uso de materiales no legislados o que no puedan ser obtenidos por deducción de los textos legislados, con lo que otorga prioridad a los criterios lingüísticos sobre los demás, limitando a nuestro juicio la tarea interpretativa, al excluir, entre otras herramientas a las axiológicas”.³⁰

Argumenta que “los escépticos o realistas, por su parte, consideran a la interpretación como una actividad de valoración y de decisión, no de conocimiento, ya que las palabras no tienen un significado propio, sino dos o más, el de quien la formula y el de quien la usa, significados que no necesariamente coinciden, por lo que la interpretación depende de la postura valorativa del interprete, además de que los legisladores por lo general son cuerpos colegiados en los que no existe voluntad colectiva ni mucho menos una voluntad individual que pueda ser conocida en forma empírica”.³¹ Asimismo considera que “el intérprete no descubre sino que crea al decidir”.³²

De esta forma consideran los realistas que los enunciados interpretativos no pueden ser ni verdaderos ni falsos, ya que se limitan a conferir preferencia a un significado de un texto normativo sobre otro. Desde esta perspectiva se entiende que “las normas no preexisten a su interpretación, sino que son el resultado de ella, ya que los sistemas jurídicos no son completos no coherentes y los jueces crean derecho nuevo al enfrentarse a lagunas y antinomias”.³³

Por lo que respecta a las técnicas que aplican los realistas, utilizan ampliamente “los métodos interpretativos, pero el criterio de corrección de ese uso (las reglas de prioridad) no puede ya ser jurídico (o sea, no puede ya ser legislado: de ahí que necesariamente exista discreción) lo que lleva, bien a renunciar a tales

³⁰Atienza, Manuel. Op Cit. p. 86

³¹Guastini, Ricardo. Op Cit. p. 15

³²Atienza, Manuel. Op Cit. p. 83

³³Guastini, Ricardo. Op Cit. p. 16

criterios o bien a configurarlos en términos extrajurídicos, de adecuación política, económica, ética, etc”.³⁴

Respecto de la teoría intermedia, sus seguidores consideran que la interpretación puede ser una actividad tanto de conocimiento, en la que se descubre el significado de un texto normativo; como de decisión discrecional, en el que se adscribe significado a un texto normativo, puesto que casi todas las normas jurídicas son de *textura abierta*, es decir de significado vago o indeterminado, que implica que, respecto del significado de un texto normativo “se puede distinguir un *núcleo esencial luminoso* y una zona indefinida o zona de penumbra, lo que lleva a que existan casos tanto fáciles, en los que se descubre el derecho por el juzgador, de acuerdo con la teoría cognitiva; como difíciles, en los que el juez decide discrecionalmente, como sigue la teoría escéptica”.³⁵

De esta forma, sostiene que “en los casos claros se descubre el sentido, mientras que en los difíciles se adjudica el sentido”.³⁶ Además, aclara Guastini que se puede sostener que “los intérpretes también usan la discrecionalidad para decidir que controversia cae en una zona luminosa o de penumbra y no solo para decidir controversias difíciles”.³⁷

Precisamente la crítica de Guastini a este grupo de teorías consiste en sostener que, a final de cuentas, es siempre el intérprete quien decide si un caso se encuentra en la zona de penumbra o bien pertenece a la zona luminosa del lenguaje.

En relación a los métodos de interpretación jurídica, existen varios, los cuales auxilian al intérprete para desentrañar el sentido y alcance de las normas que integran los ordenamientos legales, en materia fiscal, algunos autores se refieren

³⁴Atienza, Manuel. Op Cit. p. 86

³⁵Guastini, Ricardo. Op Cit. p. 16

³⁶Atienza, Manuel. Op Cit. p. 83

³⁷Guastini, Ricardo. Op Cit. p. 16

al método de interpretación de las leyes fiscales como método estricto, o interpretación estricta, donde como se ha mencionado, los resultados se confunden con el medio de interpretación por lo que el desentrañamiento de una norma no puede estar limitado a un solo método.

De acuerdo con Gómez de Silva, la palabra método “procede del latín “*methodus*”, del griego “*methodos*” que significa modo de investigar; búsqueda de conocimientos; acción de ir detrás, de “*met*” detrás, después, y “*hodos*” viaje, definiéndola como manera, proceder, sobre todo si es ordenada y sistemática”.³⁸

Por otro lado, la Real Academia Española de la Lengua define método de acuerdo con varias acepciones como: “modo de decir o hacer con orden; modo de obrar o proceder, hábito o costumbre que cada uno tiene y observa; procedimiento que se siguen en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla”.³⁹

De los conceptos anteriores se deduce que método significa hacer las cosas con orden, con sistema, por lo tanto, es un modo ordenado y sistemático de proceder, lo que lleva implícito un conocimiento profundo de la actividad que se desempeña, como en el caso del conocimiento científico.

En el plano que nos ocupa que es el jurídico, en relación a los métodos de interpretar las leyes, Roberto Hoffman apunta que “el método de interpretación tiene su origen en el Derecho Romano, mediante su adaptación a los cambios de la vida romana; sin embargo es hasta principios del siglo XIX, con motivo del código francés de 1804, que se formula una teoría de la interpretación jurídica, dando nacimiento a la Escuela de la Exegesis, en la cual se intenta el primer análisis sistemático y metódico sobre interpretación de la ley”.⁴⁰

³⁸Gómez de Silva, Guido. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española. México. Fondo de Cultura Económica, S.A. 1988. p. 454

³⁹Real Academia Española de la Lengua. Diccionario. Consultado en la url: www.rae.es

⁴⁰Hoffman E. Roberto, Introducción al estudio del Derecho. México. Universidad Iberoamericana. 1998. p. 235.

Zavala Aguilar define al método de interpretación como “la ciencia que de modo ordenado, se encarga del conocimiento del derecho y su investigación debidamente sistematizada, para poder aplicar las disposiciones jurídicas a supuestos concretos encontrando la verdad legal, a diferencia de la técnica que es el conjunto de procesamientos y recursos de que se vale el método para cumplir su objeto, por lo tanto considera al método como género y la técnica como la especie, toda vez de que el conjunto de técnicas hacen al método”.⁴¹

Siguiendo ese orden de ideas, Hallivis Pelayo se pronuncia por diferenciar la hermenéutica de la interpretación al señalar que “no deben confundirse, ya que la segunda se aplica y le rigen los principio que descubre y fija la hermenéutica. Es decir, la hermenéutica diseña los métodos de interpretación y la interpretación jurídica los aplica”.⁴²

Margain Manatou enuncia los métodos de interpretación jurídica “exegético, histórico y económico, estricto o literal”⁴³ a su vez Hoffman cita los métodos de interpretación que propone Savigny “gramatical o filológico, racional o lógico, histórico y sistemático, pero hace notar que el análisis y uso de esos métodos y elementos debe hacerse de forma sistemática”.⁴⁴

Es difícil concebir leyes redactadas y elaboradas de tal manera que no contengan ficciones y presunciones, por ejemplo, que contrasten con el punto de partida sobre verdades conocidas o verdades históricas, leyes de tales características solo podrían ser elaboradas por legisladores preparados y versados en la materia, lo cual desgraciadamente, al menos en la realidad de nuestro país, dista de ser posible, por lo que se concluye que no hay métodos perfectos, ni puede señalarse el más adecuado, ello quedara a juicio del intérprete ante el caso en concreto.

⁴¹ Zavala Aguilar, Gustavo. Op. Cit. p. 44

⁴² Hallivis Pelayo, Manuel. Op. Cit. p. 6.

⁴³ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima Edición. México. Porrúa. 1991; p.150-151.

⁴⁴ Hoffman E. Roberto. Op. Cit. p.235

Por razón de su importancia para el presente trabajo de investigación y por su extensión solo nos abocaremos a los métodos de interpretación más comunes para la interpretación de las normas jurídicas en México, los cuales son el método teleológico, método gramatical o literal, método económico y método sistemático.

Método Teleológico.

La palabra teleología “proviene del griego *telos* que significa fin y de *logos* el cual alude al discurso, a la palabra, a la razón, y se refiere a la ciencia que estudia que tipo de objetivos o fines deben buscar con determinados comportamientos los seres humanos, para algunos el fin es la felicidad, para otros el placer, etc. Asimismo se le denota como la doctrina de las causas finales”.⁴⁵ De lo que se dilucida que la teleología es la ciencia que estudia el fin de las cosas.

Cisneros Farías Germán concibe al método lógico como “aquel que consiste en analizar los elementos y características particulares de cada ley para entender el sentido lógico de la norma sujeta a interpretación”.⁴⁶

El método lógico nació en la Escuela Objetivista o de la Voluntad de la Ley, de acuerdo con Zavala Aguilar y se da cuando “se busca el espíritu del precepto normativo al desentrañar la realidad de las cosas, examinado los hechos sobre los que se establece, también busca el elemento sistemático que coordina la norma jurídica con los demás preceptos integrantes de la normatividad aplicable y concluye que persigue la finalidad de la ley conocida como *ratio legis*”.⁴⁷

Roberto Hoffman apunta que el método teleológico es expuesto por Savigny e Ihering y consiste en que “el intérprete antes que ninguna otra consideración, debe cuestionarse cuál es el interés que la norma trata de proteger y después de precisarlo, decidir la controversia e interpretar el precepto de modo que en su

⁴⁵ Real Academia Española, Diccionario. Consultado en la url: www.rae.es

⁴⁶ Cisneros Farías, German. Op. Cit. p. 96

⁴⁷ Zavala Aguilar, Gustavo. Op. Cit. p. 47

aplicación efectivamente resulte protegido el interés que el precepto legal se propone garantizar”.⁴⁸

Método Exegético y gramatical.

La interpretación a la letra o gramatical tal vez sea el método más común y espontáneo que se utiliza en la interpretación de las leyes, muchas veces inconscientemente, de hecho, erróneamente se dice que la interpretación o aplicación estricta es sinónimo de interpretación literal.

Zavala Aguilar insiste en que “el método exegético, literal o gramatical, es considerado como tal porque utiliza el sentido fiel o gramatical de las palabras, fundado en el principio de legalidad que cito *nullum tributum sine lege*, cuyo origen se remonta a la Escuela Absolutista, por el gran culto que le rinde a las palabras utilizadas, en donde se aplica lo que la letra significa y por si fuera poco, es el método que en su opinión las autoridades desean que se aplique”.⁴⁹

Hoffman señala que “la Escuela de la Libre Investigación Científica encabezada por el francés Francois Geny, critica al método exegético y argumenta que la interpretación gramatical y la interpretación lógica se complementan necesariamente, en virtud de que particularmente en los casos de oscuridad la labor del experto es integrado de la norma jurídica porque allí donde la voluntad del legislador falta totalmente, el intérprete debe complementar y en ocasiones, integrar a la norma para cubrir las lagunas de la ley”.⁵⁰

Este método es un error ya que el tratar de interpretar por la suma de significados de palabras lleva a una confusión al intérprete, razón por la cual hay varios problemas de interpretación en la materia fiscal.

⁴⁸ Hoffman E. Roberto. Op. Cit. p 238.

⁴⁹ Zavala Aguilar, Gustavo. Op. Cit. p. 44

⁵⁰ Hoffman E Roberto. Op. Cit. p 238

Método Económico

Este método considera las implicaciones económicas de las normas tributarias, ya que el implicar una recaudación y extracción de recursos de los contribuyentes para el Estado tiene una incidencia y un resultado económico, además existe una atmosfera y circunstancias financiera en la sociedad receptora de dichas normas.

Zavala Aguilar lo llama método de significación económica, cuyo origen es en la Escuela de la Interpretación Libre, porque analiza y toma en consideración las circunstancias económicas bajo las cuales surgió la norma a interpretar y establece el alcance de acuerdo con las razones económicas que imperaban en ese momento y que actualmente rigen, pero debe cuidarse que invariablemente la redacción del precepto a dilucidar permita adecuar el sentido jurídico o económico de la disposición aplicada, pues recuerda que en materia fiscal los resultados progresivos están prohibidos.⁵¹

Método Sistemático

Este radica en interpretar la norma jurídica considerándola conjuntamente con las demás que forman parte del ordenamiento jurídico y aun correlacionándola con otras disposiciones integrantes de todo el sistema jurídico al que pertenecen, ya que de tomarla aisladamente, pueden provocarse contradicciones y antinomias en relación con otras normas a fin de preservar su congruencia.

Cisneros Farías explica que Savigny “introdujo los conceptos construcción y reconstrucción del Derecho por medios lógicos sistemáticos”⁵² al respecto Hoffman establece que el método en cuestión intenta comprender como un todo coherente, la totalidad de las normas jurídicas y de los institutos jurídicos que le sirven de base.

⁵¹ Zavala Aguilar, Gustavo. Op. Cit. p . 50

⁵² Cisneros Farias German, Op. Cit. p. 96

1.2.2 MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN MATERIA FISCAL.

Se debe hacer una arbitraria selección de los criterios de interpretación que tradicionalmente se han utilizado en la materia y diremos que los más importantes son tres: *in dubio contra fiscum*, *in dubio pro fiscum* y aplicación estricta.

El primero de ellos, *in dubio contra fiscum* o *in dubio pro* contribuyente consiste en que en caso de duda se debe interpretar en beneficio del contribuyente. Para explicar este criterio, Vanoni dice “que en el mundo antiguo el impuesto encuentra sus orígenes en la sujeción política, donde el vencedor adquiriría poder de vida o muerte sobre el vencido y debía pagar prestaciones a favor del Estado o grupo más fuerte, por lo cual se identificó a los tributos como contrarios a la libertad y al tener connotación del vasallaje, resultaban odiosos y se rechazaban”.⁵³

Ante eso y la voracidad de quienes recaudaban, surge *in dubio contra fiscum*, “fundado en el célebre texto del jurisconsulto romano Modestino del Digesto *non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responde rit*, lo cual significa no puedo apreciar que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente”.⁵⁴ Como era difícil que los súbditos se opusieran a la autoridad del emperador, el medio que se encontró para limitar el alcance de los impuestos fue a través de las opiniones de los jurisconsultos.

Posteriormente, fue una elaboración científica por parte de los pos glosadores, “quienes en su estudio del derecho romano, buscaron la protección para la economía de los súbditos”.⁵⁵ Por último, en Francia de los siglos XVIII y XIX, se

⁵³ Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 77-86; Gonzales García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona Aranzadi, 1997, pp. 20-23.

⁵⁴ Krauze Murguiondo, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2000, pp.17-19; Vanoni, Ezio, *Op. cit.* nota 38, p. 77 y González García, Eusebio, *op. cit.* nota 38, p. 21 (cita de la traducción de Modestino).

⁵⁵ *Ibidem*, p. 21. Para él, algunos países europeos volvieron sus ojos al derecho romano para fortalecerse mediante la asociación de éste con la fuerza, el imperium y la potestas que tenían los emperadores

desarrolla la idea de que las leyes tributarias deben interpretarse en forma restrictiva, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos. Se justifica esta postura con una concepción contractualista que establece que “en caso de duda, las cláusulas de los contratos interpretan en contra de quien lo redactó y como en este caso el Estado es el que redacta las normas tributarias se debe optar por el resultado que le sea más favorable al contribuyente”.⁵⁶

En la actualidad tiene carácter residual en el derecho procesal y funciona “como una regla para determinar la carga de la prueba, de forma que, para poder cobrar un impuesto, el Fisco debe demostrar la existencia del Hecho Imponible”.⁵⁷

En segundo criterio es el de *in dubio pro fisco* “que postula que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado para mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario”⁵⁸ porque si se interpreta a favor de un contribuyente “se puede perjudicar a otro, quien deberá pagar lo que dejó de pagar aquel, ya que de todas formas el Estado debe percibir las contribuciones hasta el monto necesario para cubrir sus necesidades”.⁵⁹

Este principio se origina en una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen romanista, que se basa en la premisa que “en caso de duda, debe

romanos, le era muy cómoda al monarca de los nacientes Estados nacionales europeos apoyarse en un derecho prestigioso como era el derecho romano que además, dotaba de enorme poder el ejercicio de la acción administrativa, p. 21.

⁵⁶ Ibidem, pp. 19-23. Explica González García que esta idea la “retoma la escuela de la exegesis francesa del derecho civil al recordar la vieja concepción del derecho de obligaciones y contratos”.

⁵⁷ Krauze, Murguiondo, Gustavo A., op.cit, nota 39, p. 19.

⁵⁸ González García, Eusebio, op.cit, nota 38, pp. 22 y 23. Según Amatucci, este criterio “tuvo su más antigua expresión en el rescripto del emperador romano que, en la duda, imponía al juez considerar con particular benignidad la posición del fisco... corre el peligro de suscitar la imposición de un tributo sin que este previsto por la ley y por tanto, no encuentra fundamento en el sistema”. Amatucci, Andrea, “la interpretación de la Ley Tributaria”, Tratado de derecho tributario, Bogotá, Temis, 2001, pp. 620 y 621.

⁵⁹ Mantellini G, Citado por Godoy, Norberto J. Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992, pp. 166 y 167.

prevalecer lo colectivo sobre lo individual, por lo que se debe interpretar a favor del fisco”.⁶⁰

Como solución a esas dos corrientes antagónicas, aunque se dice que es una continuación del criterio contra fiscal, surgió una tercera postura que considera “que cuando se interpreta una norma tributaria, debe hacer en forma estricta, limitando la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas”.⁶¹

1.2.3 INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN

La interpretación supone la existencia de un precepto jurídico; la integración consiste en suplir el silencio de las normas, completando aquellas mediante la elaboración de una nueva fórmula que no está contenida en el ordenamiento, mediante la integración el jurista intenta elaborar un nuevo precepto.

Ha de buscarse una solución justa recurriendo en primer lugar a la analogía y posteriormente si el método analógico resultare ineficaz, deberá resolverse el caso conforme a los principios generales del derecho.

La ley, a través de sus preceptos, no puede prever absolutamente todos los casos posibles que presenta la vida, en sus múltiples y variados aspectos que ofrecen las relaciones humanas, que sin embargo por razones de orden, de seguridad y de justicia, deben ser sometidos a la norma jurídica.

⁶⁰ Gonzáles García, Eusebio, op cit. nota 38, pp. 22 y 23. Comenta el autor que este criterio tuvo su momento de esplendor en la década de 1930 con regímenes totalitarios y critica que lo que no toma en cuenta es que el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. En suma, la tarea normativa implica un juego de intereses colectivos y e individuales, transformando en el equilibrio, que la ley ha de buscar en cada caso.

⁶¹ Norberto Godoy cita a Degni, para quien las normas tributarias por el solo hecho de “dar la impresión” de ser restrictivas, deben ser interpretadas en forma estricta, posición que por lo simplista nos exime de todo otro comentario. Op Cit. nota 44, p. 167.

La situación que se presente cuando la ley es omisa frente a un caso no contemplado por ella, se conoce con el nombre de lagunas de la ley.

Estas lagunas deben ser colmadas por el juzgador, mediante el procedimiento de integración de la ley. La integración de la ley se lleva al cabo complementando los preceptos mediante la elaboración de otros que no se encuentran expresamente contenidos en las disposiciones formuladas por medio del acto legislativo.

Los procedimientos de integración y de interpretación de la ley son diversos. En la interpretación, el intérprete trabaja frente a una disposición legislativa y su labor consiste en desentrañar el significado de lo que precepto expresa; en la integración por el contrario, la ley es omisa, el caso concreto no está comprendido en la hipótesis de un precepto -se trata de silencio o insuficiencia de la ley-.

La interpretación supone la existencia de un precepto jurídico, por medio de la integración se trata de elaborar un precepto mientras la interpretación es un proceso mental complejo, que se puede llamar de grado único, mientras que la integración es un proceso mental de segundo grado.

El acto legislativo está constituido por un conjunto conexo y coherente de normas, ordenadas hacia un solo fin, que es la regulación de las actividades humanas, presidida por la idea de justicia. Este conjunto organizado de disposiciones lleva en si su propia fuerza de expansión y de dilatación que bien empleada sirve para disciplinar todas las relaciones sociales, aun las que no han sido previstas expresamente por el legislador.

No puede negarse que la ley en ciertos casos sea omisa, que el legislador no pueda prever todas las hipótesis posibles que se han de presentar al juez y en ese sentido, la ley como acto legislativo, tiene lagunas. Del derecho no puede postularse la existencia de tales lagunas, por éste, el derecho, cuenta con sus

propios métodos de auto integración que son la analogía y los principios generales del derecho.

1.2.4 TÉCNICAS DE INTERPRETACIÓN

Mario Álvarez nos explica esta noción, al comentar que la técnica jurídica se ocupe del "...estudio y análisis de los medios empleados en la elaboración, transformación y aplicación de las normas jurídicas en vigor. Tradicionalmente... se divide en Técnica Legislativa, abocada al examen de la producción legislativa, y Técnica de aplicación del Derecho -técnica jurídica stricto sensu- dirigida al análisis de los problemas de aplicación del Derecho propiamente dichos".⁶²

Así, corresponde a la técnica jurídica estudiar y analizar el proceso de aplicación de la norma, así como hacer frente a los problemas que trae aparejada la aplicación de todo ordenamiento jurídico, entre otros los de vaguedad, falta de claridad y lagunas, que, se podría aventurar, podemos encontrar en prácticamente todos los sistemas jurídicos.

De esta forma, una parte de la técnica jurídica se refiere a la interpretación. Acudimos a la técnica de interpretación, para saber cómo aplicar los diferentes instrumentos para realizarla.

Coincidente con esta idea y con el concepto que dimos de método y sistema. García Máynez nos plantea que como se considera a la interpretación un arte, que, como tal, posee una técnica especial, la cual, a su vez, supone el correcto empleo de una serie de medios que permitan obtener ciertos fines, surge la necesidad de analizar los métodos de interpretación, ya que una buena interpretación dependerá de "la idoneidad de los procedimientos que utilice".⁶³

⁶² Álvarez Ledesma, Mario, Introducción al derecho, México, Mc Graw Hill, 2004, p. 257. Cfr. Robles, Gregorio, "La decisión en el Derecho y la Tópica Jurídica", en Boletín Mexicano de Derecho Comparado No. 54, UNAM, México, septiembre de 1985, pp. 962-965.

⁶³ García Máynez, Eduardo, Introducción..., op. cit.. I, p. 157

1.2.4.1 REGLAS Y TÓPICA

De la técnica jurídica, nos interesa la denominada *stricto sensu*, que se ocupa de interpretar o aplicar el Derecho. Para analizarle hemos decidido dirigirnos directamente a los dos temas que resultan centrales para la interpretación: las reglas o criterios de interpretación y la argumentación.

Según nos comenta Mario Álvarez, siguiendo a Zagrebelsky, la interpretación se realiza por seres de carne y hueso, lo que “le imprime una insoslayable carga de subjetividad. Ello explica porque el Derecho prescribe reglas específicas que sujetan al juez a ciertos parámetros en su labor interpretativa, disminuyendo dicha subjetividad... Dichas reglas, sin embargo permiten un cierto grado de adaptabilidad del ordenamiento jurídico a los cambios sociales e históricos que cada sociedad experimenta”.⁶⁴

En la mayoría de los países encontramos una serie de textos normativos dirigidos a regular la forma de interpretar, sea por los jueces o por otro tipo de intérpretes. Las reglas que prescriben sirven de guía al intérprete para realizar su labor.

Según Peces-Barba, Fernández y Asís, hay reglas o criterios de interpretación, que son pautas que sirven de apoyo para interpretar las normas, de manera que el intérprete “sabe que el significado que va a atribuir a esa disposición, para ser válido, no puede estar en contradicción con el que ha sido otorgado a normas superiores. Incluso también es posible afirmar que el significado de los normas superiores sirve de guía de la interpretación de las inferiores”.⁶⁵

⁶⁴ Álvarez Ledesma, Mario I., Introducción, op. cit., p. 280.,

⁶⁵ Cfr. Peces. Barba, Gregorio, Fernández, Eusebio y Asís, Rafael, Curso de Teoría del Derecho, op. cit., pp.

Esto es, hay reglas contenidas en ciertos textos normativos por ejemplo, en el caso de México, el artículo 14 Constitucional, el 19 del Código Civil Federal o el 5° del Código Fiscal de la Federación.⁶⁶

Que nos marca la pauta respecto a cómo interpretar en un determinado sistema jurídica o una materia específica. Desafortunadamente, un instrumento tan importante, que facilitaría mucho el camino para la labor interpretativa, ha sido muy poco utilizado por los legisladores en el mundo y muchas veces con timidez o limitación. Recordemos que Savigny criticaba el que “los códigos modernos contienen menos disposiciones sobre interpretación que sobre las fuentes del Derecho”.⁶⁷

Por ello, diremos que las reglas de interpretación contenidas en textos normativos son por lo regular insuficientes y evidentemente constituyen solo uno de los instrumentos que utiliza la técnica interpretativa, algunos otros, iniciando por la tópica.

Hay que recordar que desde la época de los Griegos se hablaba de los *topoi* o *loci* que significa lugares comunes, llamados aforismos o brocardos, o aún principios que, como por ejemplo *primero en tiempo mejor en derecho*, funcionaba como ayudas iniciales concretas, fórmula de búsqueda directrices, etc., recomendados para encontrar argumentos y aún soluciones y que hacían más fácil y rápida la interpretación.

⁶⁶ “En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”: Último párrafo del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. “Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a los principios generales del derecho”: Código Civil Federal artículo 19; “Las disposiciones 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”, Código Fiscal de la Federación, artículo 5°.

⁶⁷ Von Savigny, Friedrich Karl, Sistema del Derecho Romano Actual..., 2004, op .cit., p.219.

Para explicarlos debemos remontarnos a Aristóteles, quién elaboró un catálogo de *loci* o argumentos tanto para quienes defienden una hipótesis, como para los que la debaten “estudia todos los tipos de lugares que pueden servir de premisa a los silogismos dialecticos o retóricos y, según las perspectivas establecidas por su filosofía, los clasifica en lugares del accidente, del género, de lo propio, de la definición y de la identidad”.⁶⁸

Hay que recordar que el propio Aristóteles estudio los argumentos, pero no limito “el saber del Derecho al silogismo necesario ni a la dialéctica”.⁶⁹

De esta forma, la tópica o arte de la invención, proporciona indicaciones útiles, los *topoi* o *loci* ofrecen ayudas iniciales concretas. De hecho, los tópicos funcionan como fórmulas de búsqueda, en el sentido retórico, como directrices ofrecidas, aceptadas, o rechazadas, para la invención, es decir “para descubrir puntos de vista que solucionen el problema en la dirección indicada dentro de una tópica de primero o segundo grado, como posibilidades para ingresar en conversaciones como objetos de la negociación”.⁷⁰

Viehweg quien no niega sus raíces aristotélicas, analiza la tópica, la “técnica del pensamiento que se orienta hacia el problema”, nos explica que lo que pretende es “suministrar datos para saber cómo hay que comportarse en una situación semejante a fin de no quedar detenidos sin revisión”.⁷¹

Es decir, se busca la solución justa o adecuada, mediante la tópica. De esta forma la argumentación tópica se basa en “enunciados de contenido”,⁷² lugares comunes, o enunciados de aceptación generalizada, proposiciones admitidas como verdades o simplemente buenas razones para tomar decisiones. Es un arte

⁶⁸ Perelman, Chäim y Olbrechts – Tytsa, Lucie, Tratado de la Argumentación..., op. cit., p. 146.

⁶⁹ Villar Palasi, José Luis, op. cit., p. 153.

⁷⁰ Idem, pp. 180 – 181 y 198 – 199; cfr. López Villegas, Eduardo, op. cit., p. 161.

⁷¹ Viehweg, Theodor “Análisis de la Tópica”, op. cit., p. 89..

⁷² De ahí viene el término “tópica”.

que nos permite hallar, o descubrir los tópicos adecuados y pertinentes a una argumentación que resuelva el caso concreto.

Puy Muñoz nos explica el contenido de este arte, recalcando de lo que se ocupa es de localizar premisas que permiten encontrar consensos y avanzar eliminando zonas de disenso a partir, precisamente, del consenso, con la idea de que los participantes en el diálogo o razonamiento solo van a aceptar lo que se acuerde.

Así la tópica se convierte en un repertorio de lugares comunes u opiniones compartidas. Además, nos indica cómo trabajar con esos elementos. Y también la teoría que visualiza desde cualquier perspectiva más o menos amplia dicho conjunto. Ahora bien, por todo ello, “la tópica es simultáneamente el arte de buscar tópicos, de argumentar con ellos, de convencer y disuadir con ellos, y en definitiva de motivar con ellos la acción pacificadora de los involucrados en un conflicto, después que se produjo, e incluso antes de que estallara”.⁷³

De esta forma, una función muy importante en la solución de problemas la realizan precisamente los *topoi* o tópicos, que son puntos de vista que elegimos arbitrariamente y, mediante su ponderación, nos auxilian en la obtención de las premisas adecuadas al caso.

Estos puntos de vista directivos encausan la orientación y es a lo que Viehweg llama *tópica de primer grado*. Para lograr una mayor seguridad, se obtienen repertorios de puntos de vista o catálogos de tópicos que, al utilizarlos, da igual a la *tópica de segundo grado*. “Una vez que se plantea el problema, a cuya luz la invocación de los tópicos cobrará sentido, estos funcionan como posibilidades de orientación e hilos conductores del pensamiento”.⁷⁴

⁷³ Puy Muñoz, Francisco, *Tópica Jurídica y Retórica Jurídica...*, op. cit., pp. 10 – 16 cita en p. 16.

⁷⁴ García Amado, Juan Antonio, “Tópica, Derecho y Método Jurídico”, op. cit., pp. 169 – 170.

Es decir, desde el punto de vista lingüístico, los *topoi* cumplen funciones directrices, propuestas de entendimiento, directrices lingüísticas para la acción, ya que son aceptados o rechazados por quienes conversan o discuten entre sí a fin de lograr una opinión. En la argumentación tópica la justificación es externa, mediante la prueba, la teoría de la interpretación y los valores, que nos permiten elaborar y afirmar los tópicos.⁷⁵

La tópica no nos va a asegurar soluciones ciertas e incontrovertibles sino solo nos dará soluciones aceptables dentro de un marco ideológico que adoptemos. Al respecto, es prudente comprender que los razonamientos tópicos no se dirigen a establecer demostraciones científicas, “sino a guiar deliberaciones y controversias”.⁷⁶

Efectivamente, los tópicos, nos permiten tener una directriz, un camino seguro, para dirigir la interpretación y llevarla a un buen fin. Desde la perspectiva de la retórica, se “vuelven comprensibles en la dimensión pragmática del lenguaje. En tanto fórmulas de búsqueda pragmáticas y situacionales, abren un juego creativo controlable. Sugieren *ex tempore et situatione* acciones lingüísticas e intelectuales que pueden ser aceptadas o rechazadas por los participantes”.⁷⁷

El propio Viehweg explica que se podrán explicar cómo invitaciones. “Por ejemplo: -mira si se dan p. q. [...], “piensa que r. no está dada [...]-, -recuerda el caso similar s. [...]-. Como cualquiera lo sabe, los comentarios y los libros de instrucciones jurídicas están llenos de los correspondientes *topoi*. Ellos y las discusiones con ellos, así como también su permanentemente renovada oferta -de

⁷⁵ Considera este autor que la función de los tópicos “...tanto generales como especiales, consiste en servir a una discusión de problemas... La constante vinculación con el problema impide un tranquilo razonamiento lógico hacia atrás y hacia adelante, es decir la reducción y la deducción. Uno se ve continuamente perturbado por el problema y no se libera de él, a menos que le declare puro problema aparente, por lo cual se ve empujado a una constante búsqueda de premisas y, con ella, al *ars inveniendi*, es decir, a la tópica”. Viehweg, Theodor, “Análisis de la Tópica”, op. cit., pp. 93 – 94.

⁷⁶ Prieto Sanchís, Luis, *Ideología e Interpretación Jurídica*, op. cit., p. 82.

⁷⁷ Viehweg, Theodor, *Tópica y Filosofía del Derecho*, op. cit., p. 189.

una edición a otra de estos comentarios-, ponen suficientemente de manifiesto, también al lego, el aire de familia que existe entre la jurisprudencia y la retórica”.⁷⁸

En otras palabras, un ejemplo sería que cierta conducta desea sancionarla una autoridad y el particular considera que no se encuentra prohibida por ningún texto normativo y la autoridad no encuentra el texto que así lo dispone. La discusión iniciaría “recuerde por favor que existe la máxima “*Quae non probantur prohibita, licita et permisa censetur*” las cosas que no se prueban que están prohibidas se juzgan licitas y permitidas, y así iniciaría la discusión con un tópico, lugar común de ambos participantes, que la guiaría”.⁷⁹

Debemos aclarar que constituye el primer paso en cualquier técnica de argumentación, en el que se hayan los argumentos que ya existen o se crean nuevos por lo que además de fingir como auxiliar de la retórica y de la argumentación, realiza una serie de tareas independientes como la elaboración de diccionarios jurídicos y el análisis del lenguaje jurídico “fraccionando y distinguiendo la tópica de términos y expresiones jurídicos, de la tópica de definiciones y principios jurídicos, de la tópica de argumentos valorativos -de justicia de los otros valores superiores del ordenamiento jurídico- y normativos -de mandato, de prohibición y de permiso- y de la tópica de las teorías jurídicas fenomenológicas, antológicas y axiológicas: para luego comparar resultados”.⁸⁰

Así “la tópica moderna constituye una metodología preparada para resolver en el campo del derecho problemas, situaciones dudosas e inciertas, cuestiones opinables, no enteramente ciertas, probables o posibles, a través de recurrir a directrices retóricas, principios revelados por la experiencia, que permiten resolver problemas”.⁸¹

⁷⁸ Viehweg, Theodor, *Tópica y Filosofía del Derecho*, op. cit., p. 199.

⁷⁹ Iure Editores, *Reglas Clásicas del Derecho*, Iure México, 2003, p. 39.

⁸⁰ Puy Muñoz, Francisco, *Tópica Jurídica y Retórica Jurídica. Un ensayo de Distinción*, op. cit., p. 21.

⁸¹ Idem. pp. 22 – 23.

Como vimos en el apartado correspondiente a su teoría, otra alternativa en el mismo sentido nos la ofrece Wróblewski quien, respecto de la interpretación operativa, propone un modelo que, en resumen, consiste en:

- a) determinar si hay una duda acerca del sentido verdadero de la norma que se aplicará al caso, lo que dependerá de las circunstancias concretas del mismo;
- b) Si se determina una duda respecto al sentido de la norma, el intérprete debe recurrir a directivas interpretativas⁸² de primer grado las que se utilizan para determinar el sentido utilizando el contexto lingüístico de la norma (es decir el contexto del lenguaje natural en que está formulada), su contexto sistémico (contexto del sistema al que pertenece la norma) y contexto funcional (contexto psico-social en que fue promulgada o aplicada), las cuales selecciona de conformidad con valores que pretende alcanzar;⁸³
- c) comparación de los resultados de b);
- d) si todavía no se puede determinar el sentido porque los sentidos lingüístico, sistémico y funcional son diversos, se utilizan las directivas de segundo grado que permiten determinar las preferencias respecto de los sentidos diversos que se obtuvieron en el paso anterior;⁸⁴ y
- e) se obtiene un resultado final que es una decisión interpretativa, que se justifica internamente a través de sus premisas.⁸⁵

1.2.4.2 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Como complemento, debemos referirnos a los principios generales del Derecho, tema en el que la primera duda que surge es si estos constituyen el equivalente o por lo menos parte, de lo que hemos considerado como tópicos.

⁸²Wróblewski, Jerzy, *Constitución y Teoría General de la interpretación jurídica*, Madrid, Civitas, 1985 p. 36.

⁸³Wróblewski, Jerzy, *Sentido y Hecho en el Derecho*, Mexico, Fontamara, 2001, pp. 56-57 y Wróblewski, Jerzy, *Constitución y Teoría General...*, op. cit., p. 36.

⁸⁴Wróblewski, Jerzy, *Constitución y Teoría General...*, op. cit., p. 36.

⁸⁵Wróblewski, Jerzy, *Sentido y Hecho en el Derecho*, op. cit., pp. 57-59.

Algunos autores los clasifican como fuente formal supletoria del Derecho mexicano. Villoro los incluye como “parte del postulado de plenitud hermética del Derecho, que establece que el juez siempre tiene que juzgar”,⁸⁶ haciendo alusión a nuestro Derecho, que establece que “a falta de ley aplicable, el juez resuelve conforme a estos principios creando nuevas formas jurídicas”.⁸⁷

Como nos expresa García Máynez, esto no es exclusivo de México, ya que todos los códigos modernos disponen como fuente supletoria a los principios generales del derecho. “haciendo de ellos el último de los recursos de que el juzgador puede valerse para resolver las cuestiones sometidas a su conocimiento”.⁸⁸

Vanoni nos alerta respecto de lo incierto del concepto principios generales del derecho, pero subraya lo necesario que resultan éstos para completar al derecho positivo con aquellas reglas que no han sido explícitamente formuladas legalmente, pero que constituyen un auxilio necesario para el intérprete y, sugiere “que cuando no exista una regla clara y no sea suficiente la analogía para superar las dudas, nos debemos remitir a los principios generales”.⁸⁹

Aunque sus antecedentes son más remotos, diremos que fue Ramón Lull o Raymundo Lullio (1235-1315) quien en el siglo XIII empleó el término “principios de derecho”.⁹⁰

⁸⁶ Según Villoro se encuentra claramente especificado en el Código Civil. Efectivamente, el artículo 18 a la letra establece: “El Silencio, Oscuridad o Insuficiencia de la Ley, no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia.”: Código Civil Federal, artículo 18. Cfr. Villoro Toranzo, Miguel. op. cit., p. 179.

⁸⁷ “En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”: Último párrafo del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, “Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a los principios generales del derecho”: Código Civil Federal, artículo 19.

⁸⁸ García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Tomo II, 59 Edición, México, Porrúa, 2006, p. 212.

⁸⁹ Vanoni, Ezio, op. cit., pp. 349-350.

⁹⁰ Aunque hay muchos que lo tratan y que por cierto difieren en los nombres, nos referiremos a tres de fácil adquisición para nosotros: Vigo, Rodolfo, “Una Teoría Distintiva ‘Fuerte’ entre Normas y Principios

Poco después, Santo Tomás de Aquino se refirió a los “principios universales del Derecho, aun cuando se nos informa que se podría remontar al Digesto, en que se acepta que en ausencia de norma expresa, se puede acudir a la *naturali iusticia* en la Glosa de Godofredo se establece que en la ley natural suple a la escrita encontramos que el primer Código que expresamente se ocupó de los principios generales del Derecho, fue el de Galitzia Occidental, expedido en 1797 bajo Leopoldo II de Austria, bajo la inspiración de Carlos Antonio Von Martini”.⁹¹

Sin embargo, lo primero que se nos presenta en este tema es cuestionarnos: ¿Dónde encontramos estos principios? ¿Qué son? Las respuestas son variadas, algunos los identifican con el Derecho Romano, con el Derecho Natural o con la equidad o la justicia; otros, los limitan a los que así determina el derecho positivo o la práctica; y algunos más, los consideran como presupuestos del Derecho positivo, etc. Dado lo profuso y confuso de la literatura sobre el tema, es conveniente repasar algunas de las más significativas opiniones.⁹²

Del Vecchio considera que “dada la verdad del hecho del que toso sistema jurídico presenta lagunas, y que para interpretar, no es suficiente acudir a la intención de los autores, sino, entre otros, hay que acudir a los principios del Derecho romano, ya que aun en materias tan nuevas como el Derecho aéreo, que obviamente ni siquiera imaginaban los romanos, de hecho se resuelven conforma a principios de este Derecho y nos explica que decir que se interpreta conforme a principios generales del derecho es lo mismo que decir conforme al Derecho natural”,⁹³ ya

Jurídicos”, en Vigo, Rodolfo y Delgado Barrio, Javier, Sobre los Principios Jurídicos, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, pp. 91-93; Gardella, Lorenzo A., “Principios Generales del Derecho”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXIII, Prez-Razo, Driskill, Buenos Aire 1991 pp. 128-143; y Azúa Reyes, Sergio T., Los Principios Generales del Derecho, Porrúa, México, 1986, pp. 1-15.

⁹¹ Gardella, Lorenzo A., op. cit., pp. 128-129.

⁹² Para un análisis específico de este concepto en forma muy completa, se recomienda a: Azúa Reyes, Sergio T., op. cit., específicamente para este concepto: pp. 81-91.

⁹³ García Máynez se suma a esta postura, aunque conjunta derecho natural con justo: “para ciertos tratadistas, principios generales son los del derecho romano; algunos afirman que se trata de los universalmente admitidos por la ciencia y otros, por último, los identifican con los del derecho justo y

que a la “fuente inagotable del Derecho constituida por la naturaleza misma de las cosas, que puede ser aprehendida por nuestra razón llamado Derecho Natural, es a la que el legislador tenía la intención de referirse cuando señala los principios generales del Derecho como el medio para superar las inevitables deficiencias de sus prescripciones positivas”.⁹⁴

Bobbio, por su parte, se remite al procedimiento como *analogía iuris*, que consiste en recurrir a los principios generales del derecho, a los que defina como normas fundamentales o generalísimas del sistema, las normas más generales, aclarando que el término principios confunde, ya que son normas como todas las otras, ya que si las normas se deducen de los principios generales por medio de un procedimiento de generalización sucesiva, no se ve porque estos no deban ser normas también. Sin embargo, Bobbio va más allá siguiendo a Crisafulli, y aclara que “al lado de los principios expresos están los no expresos, que son precisamente los que se pueden obtener por deducción de normas específicas”.⁹⁵

Betti considera que se las ha identificado como principios fundamentales del derecho positivo recabado de las normas mediante un proceso de abstracción y de generalización creciente, de las normas particulares a reglas cada vez más amplias, hasta encontrar las aplicables al caso concreto, pero dado que se encuentran dispersos y que no se pueden recabar a priori, por simple deducción, de las normas que resuelven problemas particulares, tampoco se pueden obtener por inducción, sino que hay que concebirlos como “principios y criterios de valoración que constituyendo el fundamento del orden jurídico tienen una función genética respecto a las normas singulares. Vienen considerados no solo bajo un aspecto dogmático,...sino también un aspecto dinámico como exigencias de

natural. En una admirable monografía, Del Vecchio ha demostrado que esta postrera opinión es la única correcta.”: García Máynez, Eduardo, Introducción al Estado del Derecho, Tomo II, op. cit., p. 214.

⁹⁴ Del Vecchio, Giorgio, Filosofía del Derecho, op. cit., p. 343. Cfr. pp. 340-344. Asimismo, Del Vecchio ante la imposibilidad de prever los innumerables casos futuros, los legisladores han señalado las fuentes a las que puede acudir el juzgador, en primer lugar la analogía y después los principios generales del Derecho: Del Vecchio, Giorgio, Principios Generales del Derecho, trad. Juan Osorio, Bosch, Barcelona, 1979, pp. 42-43.

Esta parte es citada por Álvarez Ledesma, Mario I., Introducción..., op. cit., p. 152, cita 65.

⁹⁵ Bobbio, Norberto, Teoría General del Derecho, op. cit., pp. 238-241. El resaltado es nuestro.

política legislativa, que no se agotan en las soluciones acogidas, sino que hay que tenerlas presentes como directrices e instrumentos de la interpretación respecto a los casos dudosos y también como tendencias y orientaciones a seguir en el proceso de la legislación”.⁹⁶

Para Corviello, en una definición muy citada, principios generales del Derecho son “los fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de los cuales, deben exclusivamente deducirse, tienen valor no porque son puramente racionales, ético o de derecho romano o científico; sino porque han informado efectivamente el sistema positivo de nuestro derecho y llegado a ser de este modo principios de derecho positivo y vigente”.⁹⁷

Carnelluti, completa esta idea, al decir que “no son algo que exista fuera, sino dentro del mismo derecho escrito, ya que derivan de las normas establecidas. Se encuentran dentro del derecho escrito como el alcohol dentro del vino: son el espíritu o la esencia de la ley”.⁹⁸

Respecto de su función, Bobbio les asigna cuatro: Interpretativa -esclarecer textos-, directiva -orientar la legislación ordinaria-, integradora -criterios para resolver en caso de lagunas- y limitativa -los parámetros para ejercer una competencia-.

Por su parte, De la Peza reduce a dos las funciones asignadas a estos principios depende del método a través del cual se analicen “si es el tópico, su función será ofrecer esquemas preliminares, aproximativos útiles en la interpretación e integración de normas; si es el lógico-deductivo, su función será ofrecer las

⁹⁶ Betti, Emilio, Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos, Revista de Derecho Privado, p. 288.

⁹⁷ Corviello, citado por García Máynez, Eduardo, Introducción..., tomo II, op. cit., p. 213, cita (1).

⁹⁸ Carnelluti, Francesco, citado por García Máynez, Eduardo, Idem.

respuestas últimas, definitivas, aplicables a todos los casos concretos similares y a las cuales deben referirse las ulteriores soluciones”.⁹⁹

De este recorrido, podemos deducir que se ha hablado de principios generales del derecho refiriéndose a dos tipos distintos: los que normalmente conocemos como aforismos o brocardos, y que sirven para colmar las insuficiencias de los sistemas jurídicos y los provenientes del Derecho natural o de la historia.¹⁰⁰

Con base en ello y siguiendo a Álvarez se pueden clasificar los principios generales del Derecho en dos tipos: “los lógico-jurídicos, aquellos de carácter jurídico que suplen insuficiencias legislativas, es decir, en los que, ante una laguna, el intérprete deduce de la lógica interna del sistema de la norma o criterio integradores que sean coherentes con la totalidad del ordenamiento, que dan consistencia al sistema jurídico y aportan reglas útiles para los casos no previstos; y los axiológicos, que funcionan como paradigma de justicia y legitimidad del orden jurídico”.¹⁰¹

Respecto a los primeros, suelen plasmarse en aforismos o brocardos: “esto es, pequeñas sentencias que establecen un resumen de las directrices lógicas que hacen funcionar coherentemente a un ordenamiento jurídico”.¹⁰²

Cisneros completa la idea de referir que los Aforismos o principios jurídicos del Derecho romano, “constituyen las reglas, los brocardos, los aforismos o las

⁹⁹ De la Peza, José Luis, “A Propósitos del Significado y Función de los Principios Generales del Derecho”, op. cit.- pp. 146-147.

¹⁰⁰ Existen otras clasificaciones, como la de Gardella, que los divide en principios Generales (o de Derecho Natural o principios naturales de justicia), principios sistemático-positivos supranacionales y principios sistemático-positivos nacionales. Muy parecida es la de Azúa Reyes, que los divide en Principios Generales de carácter Universal (que se subdividen en stricto sense y comunes sólo a varios sistemas jurídicos) y Principios Generales propios de cada Sistema Jurídico (subdividido en Principios Constitucionales y Principios generales de cada rama Jurídica). Sin embargo, aun reconociendo lo completo de estas dos últimas clasificaciones, consideramos que resulta más conveniente apegarnos a la primera de las mencionadas en el texto principal: Gardella, Lorenzo A., op. cit., pp. 151-158; Azúa Reyes, Sergio T., Los Principios Generales del Derecho, op. cit., pp. 116-117.

¹⁰¹ Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., Introducción..., op. cit., p. 289.

¹⁰² Ibidem.

máximas dictados por los jurisconsultos romanos, y que al no estar insertos en el Derecho positivo, orientan la función jurisdiccional, en ausencia de una ley completa”.¹⁰³

De hecho, muchos de los postulados de los juristas griegos romanos han pasado al Derecho moderno a través de estos aforismos y constituyen, como los explica Álvarez, “una especie de sabiduría jurídica que se ha ido generando y deduciendo de la propia lógica y dinámica de aplicación e interpretación del Derecho”.¹⁰⁴

Como ejemplo podemos, siguiendo a Summers, mencionar los de “*eiusdem generis* -del mismo tipo-, *noscitur a sociis* -una cosa conocida por sus asociados- y *expressio unius exclusio alterius* -al menciona uno excluye al otro-”.¹⁰⁵

Una limitación para estos principios es que no deben oponerse a los preceptos contenidos en la ley cuyas lagunas colmen, lo que se funda en el concepto de sistema jurídico, que constituye un todo y que al volver a los principios cuando hay un silencio del legislador, “equivale a completar, de una manera armónica y coherente, la obra legislativa”.¹⁰⁶

El segundo tipo, los axiológicos, es definido por Álvarez como “conjunto de valores externos al sistema que sirven al Derecho como fines últimos de su función instrumental y que por lo tanto lo condicionan”, y son fuente de inspiración para jueces y legisladores para la creación del Derecho y la atribución del contenido normativo a los textos, “Se trata de los valores superiores a los que el Derecho en tanto valor instrumental está abocado a realizar. Entre éstos se encuentran la libertad, la vida y dignidad humanas, la justicia social, los cuales constituyen

¹⁰³ Cisneros Farías, Germán, *La Interpretación de la Ley*, 3ª ed, 2ª reimp., Trillas, México, 2003, p. 133.

¹⁰⁴ Álvarez Ledesma, Mario I., *Introducción...*, op. cit., pp. 152-153.

¹⁰⁵ Summers, Robert, “Sobre la Interpretación Legislativa Ideal”, México, ITAM, 1997., p. 116.

¹⁰⁶ García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Tomo II, op. cit., pp. 214-215.

fuerza última de las propias reglas o directrices contenidas en los sistemas jurídicos”.¹⁰⁷

De esta forma, algunos de los tópicos de los que hablamos en el apartado inferior, serían los principios generales del Derecho alrededor de los cuales se ordenan las normas. Según Viehweg “la interpretación del derecho positivo solo es posible recurriendo a métodos que flexibilicen las normas que integran el ordenamiento jurídico. En esta perspectiva las operaciones tópicas permitirían una aproximación prudente de los hechos al derecho y del derecho a los hechos”.¹⁰⁸

De todo esto, podemos afirmar que los principios generales del Derecho constituyen uno de los recursos con los que cuenta la técnica de la interpretación y, exclusivamente para estos efectos, considerarlos una especie del género reglas de interpretación, ya que también podemos encontrar reglas de interpretación aportadas por la doctrina, aun cuando éstas últimas tienen menor fuerza jurídica.

1.2.5 SEMANTICA Y SINTAXIS

Una pieza clave que no se puede dejar fuera de la interpretación es la gramática, esta se encuentra integrada por diversos componentes como la semántica y la sintaxis, partes que deben ser tomadas en cuenta para analizar e interpretar las leyes fiscales. Ambas forman parte de una disciplina que se conoce como semiótica o semiología, que se ocupa del estudio de los signos.

Se suele designar a la semiótica como la teoría general de los signos que admite comúnmente tres partes o subdisciplinas: la sintaxis, la semántica y la pragmática, aunque esta distinción es relativa, pues en el proceso de comunicación efectiva entre los hombres estos tres aspectos se encuentran vinculados.

¹⁰⁷ Álvarez Ledesma, Mario I., Introducción..., op. cit., pp. 153 y 289.

¹⁰⁸ Warat, Luis Alberto, Temas para una filosofía jurídica, Argentina, Cooperadora de Derecho y Ciencias sociales, p. 64.

Algunos autores consideran indistintamente a la semiótica y a la semiología como disciplinas asociadas a los signos. Pierre Guiraud indica que la segunda es la ciencia que estudia los sistemas de signos, sean lenguas, códigos o señalizaciones, por lo tanto, en el presente contexto, la lengua sería una parte de la semiología, polémica que no se aborda en el presente trabajo.¹⁰⁹

Por su parte, Aftalión y otros refieren que las exposiciones usuales de la semiótica se fundan en las ideas de Ferdinand de Saussure -1857 -1913-, ilustre renovador de la lingüística a la cual constituye como Lingüística General –aplicable a todas las lenguas-. Saussure propuso además, el desarrollo de una semiología o semiótica como estudio general de los signos;¹¹⁰ sin embargo, el estudio se enfoca a la sintaxis y a la semántica, por las razones ya expuestas.

Para empezar con la etimología de la palabra “sintaxis”, Gómez de Silva manifiesta que tiene sus raíces en el latín tardío *sintaxis*, del griego *sintaxis*, que significa “acción de poner en orden o coordinar”, de *syntássein* “poner en orden, coordinar, ordenar, compuesto de *syn* “juntos” más *tássein*” poner en orden, arreglar”.¹¹¹ De lo anterior puede esbozarse el inicio de la definición de la palabra “sintaxis”, que en un sentido general implica unir, coordinar, ordenar. Al combinar estos significados con la gramática, se concluye que une y coordina las palabras que forman oraciones y expresan ideas y conceptos.

De acuerdo con el Diccionario Lauresse Gramática, las partes fundamentales de la gramática son la morfología y la sintaxis, además algunos estudiosos incluyen la fonética, la fonología y en algunos casos, la semántica. Señala que la sintaxis “es la parte de la gramática que estudia la manera en que se combinan las palabras

¹⁰⁹ Guiraud, Pierre. La semiología. Vigésimoséptima Edición. México, D.F; Siglo Veintiuno Editores, S.A. de C.V. p. 7-9.

¹¹⁰ Aftalión, Enrique y Otros. Introducción al Derecho. Tercera Edición. Argentina. Editorial Abeledo-Perrot p. 79

¹¹¹ Gómez de Silva, Guido. Op. Cit. p. 643.

para formar oraciones, analiza las funciones que aquellas desempeñan, así como los fenómenos de concordancia que pueden presentar entre si...”¹¹²

La Real Academia Española define la sintaxis como “la parte de la gramática que enseña a coordinar y unir las palabras para formar las oraciones y expresar conceptos”, asimismo agrega que es el “conjunto de reglas que definen las secuencias correctas de los elementos de un lenguaje de programación”.¹¹³

Benito Mozas opina que la sintaxis se ocupa del estudio de “la combinatoria que pueden presentar las unidades en una secuencia oracional o supraoracional y de la función”, en otras palabras, la relación que junta una palabra o conjunto de palabras con los demás elementos de la oración.¹¹⁴

Por su parte, Margarita Alegría de la Colina expresa que el concepto en estudio es parte de la gramática, creada por Apolonio Díscolo para estudiar las relaciones que las palabras contraen en la frase.¹¹⁵

La sintaxis se ocupa de los signos mismos con independencia de su significado, presupone la semántica que se ocupa –hablando sin mucha precisión- de la relación significante-significado.

De acuerdo con Enrique Aftalión y otros, es común incluir en la sintaxis, reglas de derivación que admiten convertir unas oraciones en otras. La más conocida en castellano es la que permite transformar la voz activa en pasiva, por ejemplo: “Los turcos tomaron Constantinopla” en “Constantinopla fue tomada por los turcos”. Sin

¹¹² Larousse Gramática Lengua Española. p. 5, y 117.

¹¹³ Real Academia Española de la lengua, Diccionario de la. Consultado en la página de internet <http://buscon.rae.es/diccionario/drae.htm>

¹¹⁴ Benito Mozas, Antonio. Op. Cit. p. 195.

¹¹⁵ Alegría de la Colina, Margarita. Variedad y Precisión del Léxico. Tercera Edición. México. Editorial Trillas, S.A. 1996; p. 51.

embargo, incluir en las reglas de derivación el uso de algunas conjunciones y por esta vía toda una rama de lógica) resulta excesivo para los lenguajes naturales.¹¹⁶

En palabras de Teun Van Dijk, “la variación en el orden o en las relaciones jerárquicas de las estructuras de cláusulas y oraciones es una expresión conocida de dimensiones de significado y de otras funciones semánticas y pragmáticas subyacentes”.

De ahí que el orden y la posición jerárquica pueden, en un momento dado, señalar la importancia y relevancia de los significados, e incidir cuando se quiere enfatizar u ocultar significados preferidos o no preferidos, respectivamente. Es por ello que el estudio de la sintaxis (formas oracionales) ha siempre atraído la atención de los lingüistas interesados en el análisis ideológico, en un sentido crítico.¹¹⁷

La sintaxis también tiene relación con la lógica. La lógica es la ciencia que estudia el pensamiento y el razonamiento, por lo que es interesante explorar brevemente su papel en la construcción de frases y oraciones.

Al respecto Carlos Ibarra Barrón opina que los puristas de la gramática reducen la tarea de la lógica a la de únicamente estudiar las reglas de formación y transformación de las operaciones, en otras palabras, cómo pasar de una oración a otra; sin embargo, como el estudio de las reglas de formación de las oraciones es tarea de la gramática, para ellos, la lógica también es un capítulo de esta y agrega lo siguiente:

... En este sentido la lógica no es sino análisis sintáctico del lenguaje y al igual que en la gramática, en la sintaxis lógica las reglas no se refieren a los pensamientos considerados como actos de conciencia o como

¹¹⁶ Aftalion, Enrique y Otros. Introducción al Derecho, Argentina, Abeledo Perrot, 1994 . p. 86.

¹¹⁷ Van Dijk, Teun A. Ideología, Una Aproximación Multidisciplinaria. España. Editorial Gedisa, S.A.1999; p. 256.

contenidos de esos actos, sino a proposiciones consideradas como formaciones lingüísticas. Lo único que interesa es la forma.

No obstante tal posición, considera “que no es correcta la apreciación de que la lógica es un capítulo de la gramática, en virtud de que los gramáticos no ven que si se dice -mañana serán jueves-, -Pedro son y Juan buenos-, se violan las reglas del razonamiento, aunque la oración sea formalmente correcta.

En similares términos, el autor expresa que los métodos utilizados por la gramática para explicar los cambios semánticos, gráficos y fonéticos de las palabras, así como de la estructura sintáctica, son ante todo una investigación histórica, fundada en usos y giros de los clásicos, por lo tanto, es un estudio empírico a posteriori (después de la experiencia).

Por su parte, las leyes de la lógica no poseen un contenido histórico, no cuentan con prescripciones de corrección, como las reglas de la gramática, la lógica no se construye sobre la base de una recolección de sucesos o manifestaciones pasadas”.¹¹⁸

Ahora bien, una vez analizado el concepto de la sintaxis como elemento de la gramática, es necesario estudiar a la semántica, que es complemento de aquella y que también se utiliza en la construcción de la significación de las oraciones que integra un texto.

De acuerdo con Gómez de Silva, la palabra “semántica” proviene del griego *semantikós* “significativo” de *semaínein* “querer decir, significar, mostrar mediante un signo”, de “sema”, signo. De lo anterior se desprende que la semántica implica significar, lo que aplicado a la gramática, se refiere al significado o significación de

¹¹⁸ Ibarra Barrón, Carlos. Elementos Fundamentales de Lógica. México. Longman de México Editores, S.A. de C.V. 1997; p. 66-67.

las palabras. El mismo autor la define en dichos términos como el “estudio de la significación de las palabras”.¹¹⁹

La Real Academia Española se pronuncia en términos similares, en virtud de que apunta que es “el estudio del significado de los signos lingüísticos y de sus combinaciones, desde un punto de vista sincrónico o diacrónico”, así como el adjetivo “semántico” que es relativo a la significación de las palabras.¹²⁰

En la lingüística tradicional como en el sentido común, de acuerdo con Van Dijk, las palabras se asocian con significados (de palabra), como sucede en los diccionarios. En las gramáticas estructurales y generativas, los significados de las oraciones se construyen formalmente en función de los significados de las palabras y estructuras sintácticas. En la lógica filosófica, los significados representan funciones abstractas que hacen a las oraciones verdaderas o falsas, o bien seleccionan referentes o extensiones (objetos, propiedades, hechos, etc.) en alguna situación o mundo posible.

El mismo autor establece que el análisis léxico es el componente más obvio del análisis ideológico del discurso, en virtud de que el simple hecho de explicar todas las implicaciones de las palabras utilizadas en un discurso y contexto específicos, provee a menudo conjunto vasto de significados ideológicos. En un método práctico, la sustitución de una palabra por otras muestra de manera inmediata la diferencia semántica y muchas veces, los “efectos” ideológicos de dicha situación.¹²¹

Benito Mozas se pronuncia en términos similares; sin embargo “eleva a la semántica al grado de ciencia lingüística encargada del estudio del significado de los signos y postula su proximidad en la lexicología -ciencia lingüística que estudia el origen y formación de las palabras-, por ello afirma que “es frecuente encontrar

¹¹⁹ Gómez de Silva, Guido. Op. Cit. p. 632.

¹²⁰ Real Academia de la Lengua, Op. Cit.

¹²¹ Van Dijk, Teun A. Op. Cit. p. 258-259.

entre los gramáticos estudios conjuntos de palabras como unidades lexicosemánticas”.¹²²

Saussure no aborda la semántica con profundidad; sin embargo señala “que se ocupa de estudiar el significado de las palabras”.¹²³ Guiraud va más allá de esto, toda vez que manifiesta que la semántica estudia el sentido de los significados lingüísticos¹²⁴ y en otra obra, expone que existen tres semánticas: la lingüística, que en principio estudia los cambios de sentido de las palabras y que es la más tradicional; la filosófica, ligada a la lógica simbólica y por lo tanto, al estudio de la aplicación de los signos a los objetos; y por último, la semántica general, que es una psicopsicológica del signo.

Añade que constantemente se confunden y se entrecruzan pero que corresponden al mismo proceso aunque están en estrecha independencia. Cita a Bréal, para quién la semántica es la “ciencia de los significados y de las leyes que rigen la transformación de los sentidos”, concluye al establecer que la semántica “es el estudio del sentido de las palabras, el lenguaje es un medio de comunicación y la lengua el instrumento de que nos valemos para transmitir nuestras ideas”.¹²⁵

Ahora bien, la semántica queda definida como la ciencia que estudia el significado de los signos, pero ¿qué son los signos?, es importante explicarlo aunque sea de forma breve y concisa, porque finalmente son los elementos a los cuales la semántica les da significación.

La palabra signo, de acuerdo con Gómez de Silva, proviene del latín signum - signo, señal, marca, huella...-, del indoeuropeo sekw-no -señal que uno ha de seguir-; el mismo autor define al signo como “indicación, señal, cosa que evoca la idea de otra; cualquiera de los caracteres que se emplean en la escritura o en la

¹²² Benito Mozas, Antonio. Gramática Práctica, España, Edaf. p. 279.

¹²³ Saussure, Ferdinand de. Curso de Lingüística General, España, Losada, 2005. p. 43.

¹²⁴ Guiraud, Pierre. La Semiología, Op. Cit. p. 9.

¹²⁵ Guiraud, Pierre. La Semántica. México. Fondo de Cultura Económica. 1995; p. 11-12.

imprensa”.¹²⁶ Puede concluirse que signo es una señal, indicación o huella, empleado en la escritura o en la imprenta, que se refleja por medio de las letras, asociándose en general a los textos, entre ellos los legales.

García Máynez, uno de los tratadistas más notables de la ciencia jurídica, concuerda con dicha idea, al señalar que el texto legal aparece como una forma de expresión “que en su aspecto externo está constituida por el conjunto de signos impresos sobre el papel”, que son las letras que componen los textos legales.¹²⁷

Javier Bengoa Ruiz de Azúa cita a Apel para establecer y definir las funciones del signo, a las que divide en tres categorías: de primeridad, en la cual el signo se usa como un signo se usa como un ícono para bautizar a un fenómeno dado, es decir, se le signa para identificarlo o representarlo; posteriormente, la categoría de segundidad, referida al uso del signo como indicador, a fin de identificarlo en relación al objeto que existe y afecta la sensibilidad que puede percibirse por los sentidos; y por último, la de terceridad, que se traduce al uso simbólico del lenguaje para mediar primeridad y segundidad.

En particular para determinar o fijar “la significación extensional del nombre dado y ponerla en relación con la determinación intencional del concepto correspondiente”.¹²⁸

De lo mencionado por el referido autor se observa que las funciones del signo se agrupan en un proceso, que el autor denomina categorías. Primero, se nombra - bautiza- a un fenómeno mediante un signo representativo –ícono-; segundo, el símbolo se vuelve indicador para identificarlo con el objeto que existe y que se percibe por los sentidos; y tercero, se le da la significación, la extensión o definición estableciendo un concepto.

¹²⁶ Gómez de Silva, Guido. Op. Cit. p. 639-640.

¹²⁷ García Máynez, Eduardo. Lógica del Raciocinio Jurídico. México. Distribuidora Fontamara, S.A. 2002; p. 21.

¹²⁸ Bengoa Ruiz de Azúa, Javier. De Heidegger a Habermas. España Empresa Editorial Herder, S.A. 1992; p. 148.

1.3 EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

Es importante tener claro que no es lo mismo la elusión fiscal que la evasión fiscal *tax avoidance versus tax evasión*.

Resulta un hecho notorio que el mayor o menor grado de evasión en todos los países y el rechazo en el pago de los impuestos, depende en orden de importancia de los siguientes factores:

1. de su cultura fiscal, de la conciencia del contribuyente de declarar correctamente; de la política tributaria como presión directa a la capacidad de pago;
2. el sentido de que hay equidad en los impuestos y sus tasas;
3. de la cantidad y calidad de los servicios públicos de orden colectivo e individual que recibe el ciudadano;
4. del sistema jurídico tributario o seguridad jurídica que haga percibir en el contribuyente que se tomó en cuenta su capacidad contributiva;
5. del esquema de control administrativo que facilite el cumplimiento espontáneo y oportuno en el pago de las contribuciones;
6. de las campañas de orientación efectiva que incida en el cumplimiento voluntario y las medidas represivas del Estado en la imposición de sanciones y la presentación en casos penales.

La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos.

Por eso, en relación con esa definición, debemos precisar y distinguir una serie de conceptos importantes como son la evasión fiscal, que es ilegal, de la elusión de impuestos, que no lo es y el planeamiento tributario, que tienen de común el mismo efecto, menos ingresos recaudados para el fisco.

La elusión fiscal es la pieza clave de la planificación fiscal. Representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir en el tiempo su impacto.

Además, permite al contribuyente evitar que se realice el hecho imponible, con el fin de no pagar los tributos o abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes. Eludir es perfectamente legal y se combate con un análisis económico de los hechos que permita al auditor determinar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por los agentes económicos para evitar el pago de los impuestos.

La evasión fiscal consiste en sustraer la actividad al control fiscal y, por tanto, no pagar impuestos. Por lo tanto se configura como una figura delictiva, ya que el contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, convirtiendo su conducta en una infracción que debe ser sancionada. Intenta reducir los costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, como el contrabando, fraude, etc. contra los que las autoridades deben luchar con todos sus medios legales para conseguir recuperar los ingresos perdidos.

La evasión fiscal es un delito que existe desde los tiempos en que el tributo, nombre que se le dio al impuesto antiguamente, era considerado como un símbolo de sumisión del vasallo a su señor y que era percibido en forma arbitraria, atrayendo como consecuencia que fuese fuertemente repudiado.

Se han dado diferentes definiciones de evasión fiscal, así, por ejemplo, señala el economista brasileño Antonio Alberto Sampaio: "Estímese la evasión fiscal *lato*

sensu como toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria".¹²⁹

Gioretti en su libro -La Evasión Tributaria- indica que: "cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte substraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria".¹³⁰

Se observa en estas definiciones que el objeto de la evasión fiscal está constituido por el deseo del individuo de no pagar los impuestos valiéndose para ello de las fallas o lagunas existentes en la ley y de actuaciones deshonestas y mal intencionadas para ocultar la realidad de los hechos.

Cuando hablamos de planeamiento tributario, debemos entender aquella herramienta utilizada por profesionales ligados a la tributación, cuyo objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos, evitando posibles sanciones y multas.

El presente también encierra consideraciones jurídicas y como tal tiene fronteras de interpretaciones entre las que influye el elemento volitivo de la intención y con ello encierra diversas variantes, entre ellas el concepto de intencionalidad de la conducta infractora o defraudadora, el uso del derecho común y la interpretación de las normas tributarias.

Jose C. Bochiardo considera que hay una impresión en el vocablo evasión y este se atribuye a su procedencia de la ciencia de las finanzas con un significado eminentemente económico.

¹²⁹ Sampaio Doria, Antonio Roberto, Revista de Investigación Fiscal. Núm. 65, p. 36

¹³⁰ Giorgetti, Armando. La evasión fiscal, Buenos Aires, De palma, p. 12

En una definición más precisa de Giorgetti, nos dice que “existe evasión tributaria o fiscal cuando no se transfiere o no se ingresa total o parcialmente al fisco una prestación a título de tributo, por parte de quien aquel considera, según sus intereses, como la unidad económica sobre la que debe incidir. Debiendo distinguirse según este criterio entre evasión legal o lícita y evasión ilícita o ilegítima, que conforme al resultado patrimonial se obtenga por medios legales o ilegales, sin tener en cuenta el elemento subjetivo o intencional”.¹³¹

Transcribe Bochiardo una definición de la evasión legítima o fraude legal de Jacinto R. Tarantino: “esta consiste en impedir por medios idóneos, no prohibidos por la ley, el nacimiento de la obligación tributaria, que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho previsto en la ley tributaria; por el contrario existe evasión ilegal -ilegítima, ilícita o fraudulenta- cuando el resultado se obtiene por medios prohibidos por la ley”.¹³²

Sobre el particular, Jean Claude Martínez, quien escribe sobre el fraude fiscal en Francia, hace un cuadro muy visual de fraude y evasión, nos dice que “el fraude legal designa los procedimientos jurídicos que permiten escapar del impuesto sin contravenir la ley, el fraude legal, se sitúa en los confines de la legalidad al utilizar medios para pasar suavemente por detrás de la ley. En ese sentido, este autor entiende la evasión fiscal como el arte de no caer en el campo de atracción de la ley fiscal”.¹³³

Para la mayoría de los juristas, toda evasión tributaria, siempre es ilícita; Bochiardo citando a Sampaio Doria señala “que una categoría jurídica no puede ser y no ser legal al mismo tiempo, ni hablarse de fraude fraudulento y fraude no fraudulento, lo que a nuestro juicio suena como una redundancia. Asimismo el citado autor señala que al tratar sobre la evasión fiscal en Brasil, hace un cuadro

¹³¹ Tarantino Jacinto, Citado por Jose C. Bochiardo, Revista de la Facultad, Universidad Nacional de Córdoba, p. 40

¹³² Bochiardo Jose C. Idem, p. 36

¹³³ Claude Martínez, Jean, El fraude Fiscal., México, Fondo de Cultura Económica. 1982, p. 14

sobre la evasión omitoria intencional o no y la evasión comitoria, con lo que distingue una serie de abstenciones”.¹³⁴

Abstención de incidencia o por inacción o legítima. Es la abstención del sujeto de practicar actos de situarse en una posición -hecho imponible- en la que se sucedan obligaciones fiscales capituladas en ley. Tales evasiones pueden denominarse impropias, aunque realizadas sin ofensa a la ley.

Transferencia economía: es también una evasión impropia, en el sentido de que la dislocación económica del desembolso fiscal de un contribuyente de jure para un contribuyente de facto -impuestos indirectos- se procesa por el mecanismo de los precios, ajenos al derecho.

Evasión por inacción: puede ser no intencional, resultante de la ignorancia del contribuyente, ante la complejidad de los sistemas tributarios modernos.

Evasión ilícita: es la evasión característica clásica, concebida como la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos a eliminar, reducir o retardar el pago de un tributo efectivamente debido.

Evasión lícita, llamada más adecuadamente supresión o economía fiscal, se concretiza por procedimientos siempre lícitos, reducir o aplazar las circunstancias del hecho imponible. Es recurso para reducir al mínimo dentro de alternativas legales el costo tributario.

Sobre el particular, en México existe una serie de posibilidades de aprovechar el blanco o laguna de la ley, a través de figuras jurídicas propias del derecho común, a pesar de que en el texto de la ley se tipifica como delito de defraudación fiscal el realizar un acto jurídico o contrato, simulándolo con el propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

¹³⁴ Bochiardo Jose C. Ob. Cit. p. 41

Un tema obligado desde el punto de vista doctrinal es el de la elusión fiscal, conocida también como evasión legal y bien puede ser, el sustraerse a realizar el hecho imponible, el aprovechamiento de la alguna de ley, mediante el uso del derecho común y la planeación de los recursos de la empresa.

Alejandro Duma y Peña, señala que “desde el punto de vista jurídico se distinguen dos tipos de evasión, la llamada evasión legal, que no viola la ley ni constituye fraude y que puede materializarse en alguna de las siguientes formas: no realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resulten favorables, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, aprovechamiento de defectos de redacción o vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales”.¹³⁵

Para Bochiardo “una importante corriente doctrinaria considera que existe elusión tributaria en oposición a evasión, cuando aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos, es decir, sin infringir el texto de la ley. La elusión tributaria sería equivalente a evasión legal o legítima o lícita, opciones económicas o economía de opción”.¹³⁶

Según una variante de estas ideas “para que exista elusión además de la naturaleza de los medios empleados -los lícitos- debe existir un segundo aspecto, aun de mayor relevancia, el referido al momento de utilización de dichos medios; de tal manera habría evasión -fraude al fisco- cuando los medios fueran empleados en forma concomitante o posterior al acaecimiento del hecho generador, mientras que habría elusión, cuando aquellos son empleados antes de la exteriorización de tal hecho”.¹³⁷

¹³⁵ Duma y Peña Alejandro, El delito tributario. Chile. Ediciones Samver. p. 2

¹³⁶ Bochiardo Jose C. Ob. Cit. p. 42

¹³⁷ Bochiardo Jose C. Ob. Cit. p. 43, cita de Zelmo Denari.

Desde nuestro punto de vista, esta idea de Sampaio Doria, señalada por Bochiardo, nos parece la precisión para la definición de una planeación fiscal; es decir el programar una actividad gravada, antes de que esta suceda, para que dentro del marco jurídico que rodea a ese hecho generador se puedan realizar algunas modalidades que eviten la precisión de caer en el supuesto de la norma que prevé dichas características que le hacen nacer a la vida jurídica.

Con el propósito e precisas la diferencia entre elusión y evasión, la corriente doctrinaria citada considera que la elusión es siempre legítima y la evasión ilegítima.

En una posición totalmente contraria, Héctor B. Villegas, tributarista argentino, considera que la elusión tributaria es siempre ilícita, tratándose de una forma específica de evasión por abuso de formas jurídicas.

Según esta posición es lícito optar por las formas más gravosas, pero si recurren a formas manifiestamente inadecuadas y anormales en relación al negocio o al acto jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del ropaje jurídico no tiene otra explicación que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta fraudulenta y por ende, ilícita, aun y cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado.

Según el autor que se menciona “en el abuso de las formas existe una determinada voluntad ostensible y otra diferente oculta, en que el objeto perseguido es ocasionar un engaño que sea a su vez productor de un fraude, agrega que recurrir a formas artificiosas y arbitrarias, manipulaciones distorsionantes, es decir simulaciones que alteren la vestidura jurídica normal, es

una conducta que encierra un fraude y es antijurídica porque está prohibida por el derecho”.¹³⁸

En otra serie de ideas con una terminología diferente, Jean Claude Martínez en una parte importante de su libro dedica un apartado importante a distinguir entre la evasión y el fraude fiscal; nos dice que “más a menudo se entiende la evasión fiscal como el arte de no caer en el campo de la atracción de la ley fiscal. La evasión fiscal es de alguna asíntota del fraude”.¹³⁹

De esta forma y con el uso de una palabra exactamente adecuada al problema, nos refleja que la evasión y el fraude son coincidentes; o bien. Son una línea recta que prolongada se acerca indefinidamente a una curva sin llegar a encontrarla.

En otro sentido agrega el autor que la evasión se convierte en un término genérico que designa el conjunto de las manifestaciones de fuga ante el impuesto. La evasión en sentido amplio engloba así al fraude.

En otro sentido la evasión permite evitar el impuesto de acuerdo a tres modalidades.

En la primera la propia ley fiscal facilita la evasión mediante un régimen fiscal preferente. Tal es el caso de los regímenes de evaluación deficiente de la base gravable.

En la segunda, el contribuyente, simplemente se abstiene simplemente de realizar la actividad, la operación o el acto gravables.

En la tercera la evasión se produce por la manipulación de las lagunas del sistema fiscal. Se limita entonces a la habilidad fiscal o a la elección de la vía menos

¹³⁸ Claude Martinez, Jean. Ob. Cit. p.13

¹³⁹ Claude Martinez, Jean. Ob Cit. p. 43

gravada. En ese sentido los autores de diferentes países entre los cuales ya se mencionaron Argentina y Brasil, distinguen entre la evasión legal de la evasión ilegal, coincidiendo que la evasión consiste en la minimización de las obligaciones fiscales sin violación de la ley.

Haciendo referencia a algunos autores franceses, Claude Martínez nos dice que “no hay en materia fiscal un fraude permitido y un fraude prohibido. Hay la habilidad lícita y la violación abierta u oculta de la ley”.¹⁴⁰

En este punto podemos concluir que las legislaciones de todos los países solo hacen referencia a la evasión ilegal, tipificando generalmente toda acción u omisión para evadir o eludir el pago de los tributos en perjuicio del Estado.

La doctrina por su parte, ha estado ligada a la legislación de cada país, predominando la referencia a la evasión fiscal ilegítima o abusiva.

¹⁴⁰ Claude Martínez, Jean. Ob. Cit. p.43

ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO

2.1 ANÁLISIS DE LOS ELEMENTO ESENCIALES DEL IMPUESTO

Para la validez constitucional de una contribución es necesario que sus elementos esenciales se encuentren consignadas de manera expresa en la ley, conforme al artículo 31, fracción IV, como son el sujeto, objeto, base, tasa o taifa, la época y el lugar de pago; es decir, debe fijarse la forma, contenido y alcances de la obligación tributaria para que se encuentre establecido en el acto legislativo.

“Artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁴¹

Por otra parte, las normas en las que se establezcan los mencionados elementos esenciales son de aplicación conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que señala:

“ARTICULO 5. 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 interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. a falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.¹⁴²

¹⁴¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Editorial Espingé, 2013

¹⁴² Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2013.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que si bien las disposiciones que establecen los elementos esenciales de las contribuciones son de aplicación estricta, es decir, que obliga a la aplicación de la hipótesis jurídica, lo es única y exclusivamente a la situación de hecho prevista en ella una vez desentrañado su alcance.

Por tanto, cuando de la interpretación literal del texto de la norma, en virtud de las palabras utilizadas se genere incertidumbre sobre su significado, puede acudirse a diversos medios de interpretación para conocer el verdadero sentido de la norma, así como se aprecia en la siguiente jurisprudencia.

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance”.¹⁴³

¹⁴³ Tesis: 2a./J. 133/2002 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta .Novena Época.185419

Para estar en posibilidades de dar un mejor análisis de los elementos esenciales, nos apoyaremos con la Ley del Impuesto sobre la Renta para ejemplificar los conceptos y facilitar la exposición de los mismos.

2.2 SUJETOS

Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo primero nos señala quienes son sujetos al pago de los impuestos, dicho artículo dice:

“ARTICULO 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.¹⁴⁴

Los sujetos son el primer elemento de la relación jurídico tributaria y se deben tomar en cuenta que al hablar de relación se hace alusión a dos partes, en el caso es a los sujetos activos y sujetos pasivos. Los sujetos activos serán la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los propios municipios, esto debido a que son ellos los que tienen derecho de exigir el pago de los tributos. Los sujetos pasivos serán aquellos que se encuentren legalmente obligados a pagar los impuestos.

2.2.1. SUJETO ACTIVO

En México, te el púnico sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios:

¹⁴⁴ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2013.

“Artículo 31 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.¹⁴⁵

Es decir, el Estado es el único sujeto activo de la obligación tributaria, pues es el que en ejercicio de su potestad tributaria, puede establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas para sufragar el gasto público.

2.2.2. SUJETO PASIVO

En relación a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo primero, establece quienes son contribuyentes de dicho impuesto:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.¹⁴⁶

De lo anterior se desprende, que los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas y las personas morales, cuando se colocan en alguna de las hipótesis normativas que enumera el artículo en mención, en consecuencia los vínculos de tributación, en México respecto a este impuesto son:

¹⁴⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Editorial Espingue, 2013

¹⁴⁶ Ley del Impuesto sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, 2013.

- Residencia.
- Establecimiento permanente.
- Fuente de riqueza.

2.3. OBJETO

El objeto del impuesto será entonces aquella situación legal en la que el contribuyente se encuentre y que por dicha circunstancia se haga acreedor al pago de algún impuesto. El objeto será distinto dependiendo de la naturaleza del impuesto al que se refiera y al hecho imponible que regule.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4 nos menciona lo siguiente:

“ARTICULO 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha secretaria autorice”.¹⁴⁷

Por lo que se entiende que el objeto es aquella situación legal en la que el contribuyente se encuentre y que por dicha circunstancia se haga acreedor al pago de algún impuesto y el crédito fiscal e cualquier crédito a favor del erario federal, sin importa la índole o situación jurídica del sujeto pasivo ni la fuente de obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada.

¹⁴⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, 2013.

2.3.1. CONCEPTO

El objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de un impuesto, el cual debe respetar la capacidad contributiva. El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel refiere que “el objeto del impuesto es la manifestación de la realidad económica que se somete a imposición, por ejemplo, la renta obtenida, ya que el objeto del impuesto es la materia imponible, lo que grava”.¹⁴⁸

Ahora bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es clara para establecer cuál es el objeto del Impuesto sobre la Renta, en consecuencia algunos estudiosos sostienen que éste son los ingresos y otros es la utilidad.

Al respecto, desde 1869 Roscher distinguía los conceptos de renta y de ingreso, diciendo que: “Los ingresos incluyen todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un periodo de tiempo. El término ingreso cubre todas las entradas, tales como regalos, ganancias de lotería, ganancia accidentales y herencias. Renta, en cambio, incluye solamente aquellos ingresos que provienen como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe”.¹⁴⁹

Carrasco Iriarte, en su diccionario define al ingreso fiscal, como “el concepto más importante para el Impuesto sobre la Renta, consiste en la suma algebraica del consumo de una persona, más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado”¹⁵⁰, y al término renta de la siguiente forma “etimológicamente proviene del latín *deddita*, utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra”.¹⁵¹

¹⁴⁸ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. La inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. México. Prontuario de Actualización Fiscal. p. 137

¹⁴⁹ Fernández Sagardi, Augusto. Concepto de Ingreso en el Impuesto sobre la Renta, presentación del problema. México. Prontuario de la Actualización Fiscal p. 106

¹⁵⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario Jurídico Temáticos, volumen 2.

¹⁵¹ Carrasco Iriarte, Hugo, Idem.

El Ministro David Góngora Pimentel, manifiesta que “el Impuesto sobre la Renta grava la percepción de ingresos, sin embargo en algunas ocasiones grava renta o utilidad, es decir, la diferencia positiva de ingresos menos deducciones”.¹⁵²

En este orden de ideas, algunos doctrinados consideran que el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los ingresos, otro sin embargo, consideran que son las utilidades, en consecuencia a continuación se abordaran los diferentes puntos de vista respecto a esto.

2.3.2. LA UTILIDAD COMO OBJETIVO

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel nos dice que “la utilidad o renta es el resultado positivo de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas. Indica que los ingresos deben acumularse con la finalidad de determinar el impuesto, pero eso no equivale a que lo que se acumula deba gravarse. Es decir el objeto del Impuesto sobre la Renta, no son en todos los casos y por sí mismos los ingresos que percibe el sujeto”.¹⁵³

Por otra parte, hasta 1980 la Ley del Impuesto sobre la Renta no definía el concepto de ingreso, pero sí describía el concepto de renta en los siguientes términos: “el ISR grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, proveniente de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso”.¹⁵⁴ De tal redacción se observa que una cosa son los ingresos y otra son los ingresos gravables.

¹⁵² Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. Prontuario de Actualización Fiscal op. cit. p. 137

¹⁵³ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, Idem.

¹⁵⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964.

Al respecto, un Tribunal Colegiado del Poder Judicial de la Federación, sostuvo un criterio, conforme al cual la utilidad y no el ingreso es lo que constituye el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a continuación se transcribe:

“RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS NO ES LA PERCEPCIÓN DE UN INGRESO SINO LA OBTENCIÓN DE UNA RENTA. Los antecedentes legislativos del impuesto sobre la renta, desde la remota Ley del Centenario del 20 de Julio de mil novecientos veintiuno hasta la fecha, así como el articulado de la ley vigente a partir del año mil novecientos ochenta y uno, permiten asegurar que el hecho generador del impuesto al ingreso global de las empresas actualmente no consiste en la obtención de un ingreso (percepción) sino en la obtención de una renta, entendida como la riqueza o ganancia que, en términos generales, resulta de descontar a los ingresos percibidos el costo de su obtención, para lograr definir así la utilidad que se traduce en un incremento al patrimonio. Precisamente con este propósito es que el legislador no ha configurado la base gravable del tributo sencillamente con la suma de ingresos, sino atendido a la utilidad fiscal (ingreso acumulable menos deducciones autorizadas) y al resultado fiscal (utilidad fiscal menos otras deducciones) ambos referidos necesaria y obligadamente a un ejercicio fiscal que regularmente comprende un año, dado que en forma general y salvo otros motivos de política financiera, las deducciones y reducciones reflejan los gastos, costos, inversiones y erogaciones que debe realizar el causante para obtener el ingreso, lo cual permite conocer de la manera más acertada el margen efectivo de utilidad o riqueza obtenida por el contribuyente durante el periodo”.¹⁵⁵

Se considera que efectivamente, lo que debería ser el objeto del Impuesto sobre la Renta es la utilidad, es decir la renta obtenida en un ejercicio fiscal por el contribuyente. Decimos debería porque de la redacción de la Ley del Impuesto de la Renta, se desprende que son los ingresos acumulables el objeto de la misma, sin embargo estos no denotan capacidad contributiva, sino que esta se aprecia en

¹⁵⁵ SCJN Informe del año 1987. Tercera Parte. p. 135

la riqueza o ganancia que resulta de restar a los ingresos percibidos -acumulables- los gastos y erogaciones necesarios para su obtención.

2.3.3. LOS INGRESOS COMO OBJETO

Hugo Carrasco Iriarte considera que “el objeto del Impuesto sobre la Renta es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo”.¹⁵⁶

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau, afirma que, derivado del artículo 1 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de ésta son “tanto los ingresos de naturaleza civil como los provenientes de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícola o de pesca, así como los denominados ingresos de derecho público, como es el caso de estímulos fiscales”.¹⁵⁷

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan”.¹⁵⁸

Ahora bien, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que:

Artículo 16. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito, o de cualquier otro tipo que obtengan en ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero...¹⁵⁹

¹⁵⁶ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal II Impuestos Federales y Locales. México. Iure Editores. 2003 p. 100

¹⁵⁷ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta Tomo I (Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto. México. Editorial Themis, 1995. p. 395

¹⁵⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF 2013.

¹⁵⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta, Idem.

De donde se deriva que son ingresos acumulables absolutamente todos los que obtengan las personas morales con independencia de la fuente de su procedencia. Es decir que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prescribe que son ingresos acumulables todos lo que obtengan las personas morales, y no únicamente los que provengan de actividades empresariales.

Enrique Calvo Nicolau también expresa que “como en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene una definición del término ingreso cabría preguntarse si tal circunstancia es suficiente para concluir que la Ley desatiende el principio de legalidad al no permitir conocer cuál es el objeto del Impuesto”.¹⁶⁰

Al respecto Vázquez Pando nos dice que “el análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta lleva a la conclusión de que el presupuesto objetivo del impuesto en cuestión es la obtención de ingresos, a pesar de lo cual el ordenamiento en ningún caso define al ingreso, lo cual resulta claramente violatorio del principio de legalidad que, por mandato constitucional, debe presidir al derecho tributario”. Agrega que legislador concibió al ingreso como “todo incremento patrimonial del causante que resultara de alguna percepción en bienes, servicios, efectivo o crédito, o bien de la liberación de obligaciones por prescripción liberatoria”.¹⁶¹

Ahora bien, se está de acuerdo con Calvo Nicolau en que toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona constituye un ingreso por ello, no obstante que la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contenga la definición del término ingreso, en ella no hay irregularidad doctrinal respecto de la norma superior que determina su creación, o sea el artículo 31 fracción IV Constitucional que refiere el principio de legalidad.

¹⁶⁰ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta Tomo I (Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto. México. Editorial Themis, 1995. p. 395

¹⁶¹ Calvo Nicolau, Enrique , Idem p. 398

Hay otras opiniones intermedias, entre aquellas que establecen que la Ley del Impuesto de la Renta carece de objeto porque no dispone lo que debe entenderse por ingreso y la que sostiene Calvo Nicolau, de tales opiniones se derivan los siguientes asertos:

- a)** Que el ingreso es un concepto jurídico que emana del propio orden jurídico.
- b)** Que por lo tanto no requiere de definición.
- c)** Que ingreso es todo aquello que incremente el patrimonio y el haber patrimonial de las personas jurídicas”.¹⁶²

Por otra parte la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir de 1980, en un cambio trascendental, se dejó de gravar la renta para gravar, en opinión de Fernández Sagardi, el ingreso, pero sin definirlo dejándolo como “un valor entendido y utilizando dentro del texto legal expresiones gravísimas para un estado de derecho, como los demás ingresos o ingresos de cualquier tipo o los ingresos que obtengan las personas quedando a merced de la interpretación de las autoridades fiscales o, a la interpretación doctrinaria el concepto de ingreso, produciendo una gran incertidumbre jurídica en la determinación del hecho imponible. Lo anterior represento un cambio del objetivo del gravamen, del concepto de renta al de ingreso”.¹⁶³

Al respecto, ya hemos precisado que los ingresos y la renta, son dos conceptos distintos, ya que los primeros son todas las entradas que tiene el contribuyente ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos; y en cambio la renta es la diferencia positiva de restar las deducciones a los ingresos.

También que lo correcto sería que el objeto del Impuesto sobre la Renta fuera realmente la riqueza y no los ingresos acumulables, en virtud de que solo así se

¹⁶² Calvo Nicolau, Enrique, Idem p. 397

¹⁶³ Fernández Sagardi, Augusto. Concepto de Ingreso en el Impuesto sobre la Renta, presentación del problema. México. Prontuario de la Actualización Fiscal p. 107

respetarían la capacidad contributiva de los sujetos pasivos así como el principio de proporcionalidad; pero que de la lectura de la ley tal pareciera que el objeto de la ley son precisamente los ingresos acumulables.

En cuanto a si se viola el principio de legalidad, por no definir la Ley del Impuesto sobre la Renta el concepto de ingresos, consideramos que efectivamente no se respeta tal principio constitucional rector de las contribuciones, pero lo que es más grave aún es cuando utilizan los términos los demás ingresos o ingresos de cualquier tipo, porque acá si se deja al contribuyente en un completo estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

2.4 BASE GRAVABLE

Todo Impuesto deberá tener bien definida su base gravable, que no es otra cosa “que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido en la Ley de como resultado el monto del tributo a pagar”.¹⁶⁴

2.4.1. CONCEPTO

La base es la cantidad o monto a la cual se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar. Esta base, que es un criterio aritmético de cálculo para la fijación del quantum debido, se determina de acuerdo con lo que indica cada ley fiscal específica.

El principio de la Ley del Impuesto sobre la Renta es gravar los ingresos sin importar la ubicación de la fuente de riqueza, del que se desprende el concepto de resultado fiscal, base de impuestos de las personas morales, la cual se integra restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y

¹⁶⁴ Jiménez Gonzales Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. México. Editorial Thomson. 2002, p. 51

disminuyéndose además las pérdidas de ejercicios anteriores; no obstante, ésta no es la única base para las personas morales, ya que existe también la base contemplada en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen los conceptos que integran la base del impuesto, así como el procedimiento a realizar para determinar el impuesto del ejercicio, o en su caso una posible pérdida fiscal, de acuerdo con lo siguiente:

Ingresos Acumulables en el ejercicio fiscal

(-) Deducciones autorizadas

(=) Utilidad o pérdida fiscal

En caso de utilidad

(-) Pérdida fiscal de ejercicios anteriores, si lo hubiese.

(=) Resultado fiscal

Aplica tasa del Impuesto sobre la Renta

(=) Monto del impuesto

(-) Pagos provisionales del ejercicio y ajustes

(=) Diferencia a cargo o favor

Si los ingresos son menores que las deducciones, tendremos una pérdida fiscal. Si la pérdida fiscal de ejercicios es mayor que la utilidad fiscal no habrá base gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Como se observa, tanto la utilidad fiscal, como el resultado fiscal, pueden construir la base del impuesto, ya que no siempre habrá pérdidas fiscales pendientes de disminuir.

2.4.2. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Las deducciones son los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza, objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. El rubro de las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta es de los artículos 25 a 30 de la misma. El artículo 25 señala una serie de conceptos que en materia de Impuesto sobre la Renta son deducibles, sin embargo a diferencia de los ingresos que la ley señala como obligación el acumular la totalidad de ellos, a las deducciones las señala como opcionales.

Ahora bien no basta que las erogaciones correspondan con lo mencionado en el artículo 25 de la ley en cuestión, sino también debe cumplir con una serie de requisitos que establece el artículo 147 de la mencionada ley.

2.5 TASA

Es el monto que se aplica a la base para determinar la contribución a pagar a cargo del sujeto pasivo.

2.5.1. MONTO

El artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece en su primer párrafo que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, en el cual se aplica al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Acerca de este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en una jurisprudencia que la tasa fija del 35% que en ese entonces establecía el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no prohíbe la instauración

de tasas proporcionales, ya que en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible.

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo".¹⁶⁵

¹⁶⁵ Tesis: P./J. 31/97

2.6. ÉPOCA DE PAGO

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

2.6.1. PAGOS PROVISIONALES Y DECLARACIÓN ANUAL

Las personas morales deben efectuar pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el 17 del mes inmediato posterior al que corresponde dicho pago, según lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ni en los casos en que ni haya impuesto a cargo, y no se trate de la primera declaración con esta características, ni saldo a favor.

Por otra parte, el artículo 14, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala una estrategia para reducir el impacto financiero; los contribuyentes que estimen que el coeficiente de utilidad que deban aplicar para determinar los pagos provisionales es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos podrán, a partir del segundo semestre del ejercicio, solicitar autorización para disminuir el monto de los pagos que les correspondan. Esto con el propósito de que esos pagos mantengan relación con el impuesto definitivo a pagar, los contribuyentes deben disminuir el monto de los mismos cuando proceda, según el caso y cumpliendo determinados requisitos.

La declaración anual es una declaración en que las personas morales y físicas reportan sus ingresos y gastos de todo un ejercicio fiscal (enero a diciembre). Hablando específicamente de las personas morales que tributan en el régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), por ejemplo, las sociedades mercantiles que realizan actividades empresariales (comerciales e industriales), como las empresas que se dedican a la venta de muebles, computadoras, libros, electrónica, etcétera.

El artículo 76, fracción VI, de la LISR señala que una de las obligaciones de las personas morales que tributan en el régimen general de LISR es la presentación de la declaración anual. En ella debe determinarse el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo, así como el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los 3 meses posteriores a la fecha en que termine dicho ejercicio.

“Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

V. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa”.¹⁶⁶

Entonces, el plazo para la presentación de la declaración anual es dentro de los 3 meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal -enero a marzo-.

¹⁶⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, 2014.

INTERPRETACIÓN Y LA DISTORSIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO

3.1 ESCENARIO DEL PROBLEMA

Como se estableció en el capítulo que precede, el Código Fiscal de la Federación recoge en su artículo 5, la normativa que rige la interpretación que deben observar los contribuyentes y las autoridades, sin embargo el contenido de dicho numeral ha sido objeto de debates, discusiones y polémicas ya que se ha malinterpretado por un gran sector de los profesionales dedicados a la materia tributaria.

Si bien es cierto que las normas legales contienen hipótesis generales, abstractas e impersonales que buscan regular las relaciones humanas en forma ordenada para conseguir una vida social armónica y en el derecho fiscal no es la excepción.

Estas hipótesis, que pueden presuponer situaciones de hecho o de derecho, se materializan cuando la conducta de un sujeto se adecua a ellas o una situación contemplada se realiza. En ese momento, la ley se debe aplicar a fin de determinar los sujetos, las consecuencias de derecho, la base sobre cual deberán determinar su impuesto y sus respectivas excepciones, es decir sus obligaciones y sus derechos.

Existen varios problemas a considerar en la interpretación, Cárdenas Elizondo busca encontrar una tendencia reciente que indique hacia dónde va la interpretación de las leyes.

El mismo comenta que “por lo que a la metodología jurídica se refiere, no existe un método único ni predominante para interpretar las leyes, porque lo más frecuente es que el intérprete se auxilie de todos los elementos que tenga a su alcance, para determinar el significado de la ley, pero lo que si debe procurarse es que los preceptos de un ordenamiento legal se interpreten, principalmente en el sentido de

que no se contradigan para lograrlo, conviene que sean desentrañados en relación con los demás de la misma ley, es decir, armónicamente”.¹⁶⁷

El citado autor hace una precisión la cual comparto y resulta necesaria la cual es que -no se contradigan para lograrlo, conviene que sean desentrañados en relación con los demás de la misma ley-. Esto es que la interpretación en materia fiscal, por los elementos esenciales debe interpretarse de manera armónica pero con su misma ley, la misma ley fiscal, procurando que en materia se respete su autonomía.

Otra posición interesante que se centra en el problema que actualmente se presenta en la interpretación de las leyes tributarias mexicanas, es la de Castañeda Gómez, quien parte desde la formación de los profesionales que se dedican a la materia tributaria, en los términos que se transcriben a continuación:

“si se analiza con cuidado a esos miles de patrones y/o comerciantes que están obligados a aplicar e interpretar las normas fiscales para calcular el impuesto causado de aquellos a quien se lo deban retener o trasladar, o el suyo propio, se llega a la conclusión de que normalmente contratan los servicios de especialistas como lo son fundamentalmente, los contadores públicos, los administradores, dada la complejidad del mundo del derecho fiscal.

En este punto, cabría preguntar si los profesionistas aludidos reciben preparación adecuada sobre cómo se deben aplicar e interpretar las normas jurídicas, en especial las fiscales; sin embargo, ello o será materia de investigación en este trabajo pues se partirá de la base de que, en términos generales, es público y notorio que no existe preocupación mínima por enseñar en las

¹⁶⁷ Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. México. Porrúa., p.204, 214.

aulas universitarias a los futuros especialistas, llámese contadores, administradores o abogados (por citar solo los más afines), los principios elementales en la materia de interpretación de las normas fiscales; tan es así, que ni en contaduría, ni en administración de empresas, ni en derecho, existen materias que sistemática e integralmente enseñen tales principios.”¹⁶⁸

Es interesante la visión del autor citado, quien remonta el problema interpretativo a los programas de estudio de las carreras universitarias de los profesionistas que se dedican a asesorar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por la falta de materias que cubran esa parte de su formación.

Además de que en su opinión, no existe ni la más mínima preocupación por hacerlo, lo que dificulta de sobremanera el cumplimiento de las obligaciones fiscales, con las respectivas repercusiones en el erario federal, ya que este puede provocar, aunque sea involuntariamente la evasión y elusión fiscal.

En un ensayo elaborado con motivo de los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal, el aludido autor comenta que la interpretación se ha viciado en su dependencia de los intereses que representa; es decir, el intérprete se olvida de su tarea original, de desentrañar el correcto y verdadero sentido de las normas jurídicas, para hacerlo según le convenga, además de que los magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) no estudian la parte sustancial del asunto, ya que tienen que desahogar un gran volumen de sentencias.

Para concluir, el autor expone textualmente:

“La interpretación de las leyes fiscales, en cierta manera, se ha prostituido; ello es así porque nadie sabe, cabalmente, como hacer

¹⁶⁸ Castañeda González, Jorge A. Ensayo sobre Interpretación. Consultado en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal. VII Reunión Nacional de Magistrados. México, 1999.p. 5

tal interpretación. Se interpreta “a la letra” o contextualmente, según convenga a los intereses de las partes involucradas.

En realidad, todos los involucrados están conscientes de que la interpretación de las normas fiscales debe ser integral, hermenéutica, armónica, contextual o sistemática, como se le prefiera denominar pero gracias a la confusión que genera el mismo artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, la idiosincrasia del mexicano, la práctica y los criterios, a veces vacilantes de los tribunales, mucha gente interpreta “a la letra” cuando le conviene y, cuando no, interpreta jurídicamente.

El contribuyente debe tener la suficiente certeza de que su interpretación es correcta, si es integral y sistemática y que los tribunales la avalaran, y que por lo tanto, no podrá ser presionado por funcionario alguno, ni tendrá que pagar por servicios extraordinarios de expertos contables o jurídicos, a través de dictámenes, asesorías, memoranda, demandas y demás.

Los juzgadores de los tribunales administrativos a veces estamos más preocupados por “sacar la cuenta” y desahogar la enorme carga de asuntos que nos atañen, que por interpretar las normas que conformen la litis; nuestros “considerandos” son cada vez más cortos y no necesariamente más sustanciosos.”¹⁶⁹

Como se aprecia, el autor de referencia toca un punto importante, que es la confusión que genera el artículo 5 del código tributario federal mexicano, único instrumento que se refiere a la interpretación de las normas fiscales y siguiendo con la teoría de Ricardo Guastinni de que la aplicación de las leyes no coincide

¹⁶⁹ Castañeda González, Jorge A. Ensayo sobre Interpretación. Consultado en la obra conmemorativa del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tomo I. México, 2001.p. 379-381

con la interpretación por la buena razón de que la presupone o la incluye como parte constitutiva y que al final quien aplica la ley es el órgano jurisdiccional.

Vale también anotar la opinión de Krause Murguiondo, en el sentido de que las leyes tributarias están sujetas a los mismos criterios y métodos interpretativos que el resto de las leyes del ordenamiento jurídico, además cita el reconocimiento de tal idea, la cual se manifestó en el artículo 5 del modelo del Código Tributario para América Latina que a la letra dice:

“Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas. Las disposiciones precedentes son también aplicables a las exenciones.”¹⁷⁰

Es importante la aportación que hace el citado autor, ya que se reconoce que las normas tributarias se interpretan utilizando todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, que pueden llegar a resultados extensivos o restrictivos, al depender del tipo de interpretación que se realice.

En ninguna parte del contenido del anterior artículo se dice que las disposiciones fiscales se interpretan estrictamente o que se debe utilizar un método de interpretación estricto, sino que se da libertad al intérprete para que recurra al método que sea más adecuado, considerando la disposición que pretenda interpretar.

Pero justamente al darle libertad al intérprete para que recurra al método que crea más adecuado considerando la disposición que pretende interpretar rompe con el principio de legalidad en materia fiscal junto con el aforismo de *nullum tributum*

¹⁷⁰ Krause Murguiondo, Gustavo A. La interpretación de la Ley y el Derecho Tributario. Argentina. Editorial la Ley, 2000. p. 23

sine lege ya que para el contribuyente una partida puede ser deducible y para la autoridad no o para una partida un ingreso es acumulable y para la otra no.

En relación con el estudio del actual artículo 5 del Código Tributario Mexicano, es necesario, para comprenderlo mejor, revisar el contenido de la exposición de motivos que introdujo la reforma al citado ordenamiento, elaborada en 1967 y que da forma al texto del numeral vigente en el presente año según la siguiente letra, en la parte que interesa:

“Se enuncia en este precepto el principio de la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, así como el clásico principio de lógica de que la misma forma de aplicación corresponde a las excepciones a las propias normas. Se abandona el calificativo “restrictiva” empleado en el precepto relativo en el Código Anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco.

No se consideró justificado este principio, en vista del interés público que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar el equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.”¹⁷¹

De lo anterior puede extraerse que:

- a) Se introduce el principio de aplicación estricta de las normas tributarias que imponen cargas a los particulares.

¹⁷¹ Código Fiscal de la Federación de 1967. Exposición de Motivos.

b) Se abandona el calificativo de interpretación “restrictiva” también inoperante el antiguo criterio *in dubio contra fiscum* bajo el cual en caso de duda, las disposiciones se interpretan en contra del fisco.

c) El intérprete debe mantener un actitud imparcial, buscando el equilibrio de intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para interpretar las normas, los diversos métodos de interpretación existentes, inclusive, atendiendo a la naturaleza económica de las normas.

Luego entonces, es claro que desde 1967 se abandonan los criterios particulares, tanto a favor del contribuyente como del fisco y lo que es más importante se permite al intérprete acudir a todos los métodos existentes para realizar su labor. Se considera inexistente una interpretación “estricta”; sin embargo, los resultados obtenidos de la interpretación deben aplicarse rigurosamente, sin ampliar o reducir el ámbito de aplicación de las normas jurídicas.

Desgraciadamente solo hablamos del espíritu de la norma y esta no es obligatoria para los contribuyentes o para las autoridades, dejando sin normar que la interpretación que se realice debe seguir determinado método y la interpretación sigue siendo arbitraria y acorde a los intereses de las partes, el ser y el deber ser.

Bajo tal antecedente, el actual texto del multicitado artículo 5 del Código Fiscal de la Federación es el siguiente:

“Artículo 5: Las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalen 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 interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”¹⁷²

El primer párrafo señala que las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares; es decir, las referidas a los elementos o caracteres esenciales de las contribuciones, como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, son de aplicación estricta, pero en ningún caso se menciona que deba aplicarse un método de interpretación estricta.

No obstante, es común que en la práctica profesional se refiera al párrafo que se comenta, como aquel que fundamenta la interpretación estricta de las disposiciones fiscales que contienen los elementos esenciales de las contribuciones.

Asimismo al no establecer un método, la interpretación es arbitraria y crea una distorsión en la interpretación de las disposiciones fiscales. De cualquier modo, no es fácil interpretar dicho párrafo.

Lo anterior es así, ya que para poder comprender la disposición, no se requiere interpretación sino conocimiento, si tomamos como referencia que para poder interpretar, primero debemos estudiar, después entender, posteriormente comprender y luego analizar, será hasta entonces que podremos llevar a cabo nuestra labor interpretativa, y una vez desentrañando el sentido de la norma o lo que sea el objeto cognoscente, entonces podremos aplicarlo.

En este mismo sentido se pronuncia Manuel Hallivis Pelayo, “al establecer que el resultado de la interpretación es el que nos permita aplicar la norma, ya que nos

¹⁷² Código Fiscal de la Federación. UNAM Jurídicas, Legislación Federal, URL: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/>

comunica el contenido normativo, el significado del texto por lo tanto, la medida que tenemos que aplicar.”¹⁷³

Para Castañeda González resulta paradójico que “el único artículo previsto por el Código Fiscal de la Federación que tiene por objeto establecer las bases de la interpretación de las disposiciones fiscales, tenga que ser a su vez objeto de una minuciosa interpretación”¹⁷⁴.

Considera que la causa de ello, en apariencia, es que el legislador confunde los efectos resultantes de la interpretación con los métodos utilizados para llegar a estos. Tal cosa es sumamente evidente, pero cuando se dice que las disposiciones que establezcan cargas son de -aplicación estricta-, son única y simplemente a los efectos o resultados de tal aplicación, es decir, a los efectos declarativos, extensivos y restrictivos, pero no a los métodos de interpretación.

Asimismo si se observa la redacción del segundo párrafo del citado numeral, cuando alude a las disposiciones que no establecen cargas, “en lugar de referirse a dichos efectos, para ser congruente con su postura inicial, hace referencia a los métodos de interpretación.”¹⁷⁵

En opinión del autor estudiado, lo anterior trae como consecuencia que se interprete tratándose de normas que establecen cargas, no cabe la utilización de los métodos de interpretación, conclusión totalmente errónea, toda vez que es imposible, jurídicamente, interpretar la norma fiscal que establece cargas, sin emplear los métodos de interpretación, o sea, de manera aislada, pues, según agrega “ forzosamente tiene que ser analizada formando parte de un todo, de un ordenamiento o sistema jurídico con el cual está estrechamente vinculada.”¹⁷⁶

¹⁷³Hallivis Pelayo, Manuel. Teoría General de la Interpretación. México. Editorial Porrúa. 2007. p. 36.

¹⁷⁴Castañeda Gonzalez, Jorge A. Op. Cit. p.381

¹⁷⁵Castañeda Gonzalez, Jorge A. Op. Cit. p.381

¹⁷⁶Castañeda Gonzalez, Jorge A. Op. Cit. p.381

Tomando en consideración lo anterior, cabría añadir que el mismo, no concibe la existencia de un método de interpretación “estricto” de la ley, pero si existen métodos como el exegético, que utiliza fundamentalmente el sentido gramatical de la palabra; el teleológico, que busca el sentido lógico de las palabras y con ello la finalidad que persigue la ley; el histórico, que se vale de los precedentes en armonía con los demás y el económico, que se apoya en el significado de las circunstancias económicas.

Siguiendo con el autor en comentario, argumenta que cuando el legislador se refiere a la aplicación estricta de las normas que establecen cargas fiscales “únicamente pretende que no se incluya un caso más allá de los previstos por la norma”,¹⁷⁷ descartando aplicaciones extensivas o restrictivas.

Por lo tanto, absolutamente todas las normas fiscales pueden ser interpretadas jurídicamente, inclusive las que establecen cargas fiscales y es más, debe ser invariablemente interpretadas desde el punto de vista jurídico; es decir, utilizando los métodos de interpretación que existen, y entre más se utilicen, mejor.

Una antítesis al hecho de que el legislador equivoca los efectos de la interpretación con un método, sería señalar que no confundió los resultados con los métodos de interpretación, ya que toda norma debe ser interpretada previamente para llevar a cabo su aplicación posterior y en el mismo sentido.

Al partir de este supuesto, las normas que establecen cargas a los particulares, excepciones y sanciones, deberán ser interpretadas utilizando todas las técnicas que le puedan ser conducentes para desentrañar el verdadero sentido de las mismas. Pero este sentido puede ser el que el mismo intérprete quiera otorgarle terminando en la misma problemática, una distorsión de la interpretación fiscal.

¹⁷⁷ Castañeda Gonzalez, Jorge A. Op. Cit. p.383-384.

Por consiguiente, las demás disposiciones se desentrañarían con el empleo de cualquier método de interpretación jurídica resultando en la interpretación distorsionada y a continuación se deberán aplicar estrictamente cumpliendo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. Es importante señalar que en la interpretación de las normas, los resultados de la misma nunca deberán ser restrictivos o extensivos, ya que perderían el sentido de lo que es la interpretación de las normas fiscales, es decir, lo declarativo o estricto.

3.2 PROBLEMÁTICA INTERPRETATIVA

Con la exposición de la problemática y siguiendo con la corriente de Ricardo Guastini es necesario traer a colación los problemas que se crean en base al lenguaje que se emplea en la redacción de los documentos normativos.

En los documentos normativos, es decir la fuente primaria del derecho, no son formulados con un lenguaje artificial, refiriéndose esto a que no todos los términos y todos los conectivos sintácticos están rigurosamente definidos, sino son escritos en un lenguaje natural.

El lenguaje natural no está sujeto a reglas semánticas y sintácticas bien definidas. El significado de los enunciados del lenguaje natural por lo tanto, es fatalmente indeterminado y por ello es que nacen muchos problemas sobre la interpretación.

Los problemas pueden verse desde dos puntos de vista y se encuentran en relación con artículo 5 del Código Fiscal de la Federación el cual deja en duda dos conceptos, la interpretación y la aplicación.

El primer punto de vista es desde el órgano jurisdiccional, el cual debe ser fiel a la ley, y su interpretación debe presentarse como conocimiento, desentrañar el significado de las leyes y la verdadera intención del legislador. Es por ello que los

problemas de interpretación se presentan como fuentes o motivos de duda en torno al significado de la ley o a la intención del legislador.

El segundo punto de vista es desde el agente externo no aplicador de la ley o explicado más sencillamente desde la perspectiva del abogado o un órgano administrativo, entes no necesariamente ligadas a la ley sino a su propia orientación política, donde hay cabida para una valoración, elección o decisión por parte de estos intérpretes.

Al interpretar se debería poder individualizar los diversos posibles significados de un texto, valorar de cada uno los posibles resultados prácticos y escoger el más oportuno en vista a un fin preestablecido. Los problemas de interpretación a su vez se presentan por ello no como motivos de duda, sino más bien como espacios o márgenes de discrecionalidad.

Los problemas de interpretación pueden ser:

- a) Aquellos que nacen de los defectos intrínsecos del lenguaje en el que son formuladas las fuentes del derecho, ambigüedad y vaguedad y,
- b) Los problemas que nacen no de los defectos del lenguaje, sino de la superposición del lenguaje en las construcciones dogmáticas de los contenidos normativos de los intérpretes y,
- c) Aquellos problemas cuando dos disposiciones distintas, tomadas en su significado más inmediato, significan lo mismo. La redundancia bien puede considerarse que el legislador simplemente ha reiterado su mensaje, o bien puede considerarse que el legislador pretendía normar una conducta distinta y que la redundancia es una mera apariencia, de modo que, mediante un esfuerzo interpretativo, se termine atribuyendo a una de las disposiciones redundantes un significado diferente.

1. Problemas de ambigüedad

La ambigüedad se predica de las expresiones lingüísticas. Que una expresión es ambigua significa que puede entenderse de varias maneras o que puede asumir significados distintos. Pero dentro de los problemas interpretativos generados por la ambigüedad o polisemia de las expresiones cabe distinguir aún varios tipos.

2. Problemas de vaguedad o imprecisión

En sentido estricto, la vaguedad se predica del significado de los términos o expresiones lingüísticas. Que un término o concepto es vago quiere decir que su significado es indeterminado o impreciso, de manera que podemos delimitar los casos claramente incluidos y excluidos -núcleo de certeza-, pero entre ambas esferas se mantendrá también una zona de penumbra donde es dudoso si resulta o no predicable.

Todas las expresiones lingüísticas, al menos las del lenguaje natural, presentan algún grado de indeterminación. A esto es a lo que se hace referencia cuando se habla de la textura abierta del lenguaje.

La mayoría de los términos jurídicos, por cuanto términos del lenguaje natural, padecen una cierta vaguedad, y en este sentido pueden plantear dudas interpretativas cuya resolución es discrecional. Con todo, es evidente que la vaguedad alcanza sus cotas más altas y la actividad interpretativa su mayor grado de discrecionalidad cuando el legislador usa conceptos que incorporan una gran carga valorativa.

3. Problemas de antinomias

Existe una antinomia cuando dos normas del mismo sistema jurídico regulan un mismo supuesto de hecho de manera diferente e incompatible. La antinomia equivale pues a inconsistencia o contradicción.

Nótese que la antinomia, por cuanto conflicto entre normas y no entre disposiciones, es el resultado de la interpretación realizada, por lo que la presencia de antinomias es o puede ser un asunto discutible; es decir, plantea dudas o controversias interpretativas, pues mediante la interpretación es posible crear o evitar una antinomia.

La mayor parte de las antinomias que se presentan pueden resolverse recurriendo a los tradicionales criterios de resolución de antinomias -jerarquía, cronología, especialidad y competencia-, criterios que, por lo demás, suelen gozar de algún reconocimiento en los propios ordenamientos. Pero existen también antinomias para cuya resolución no existen reglas claras y que generan, por tanto, dudas o controversias.

Así sucede con algunas de las llamadas antinomias de segundo grado, con el supuesto de antinomias configurado como insuficiencia de criterios y, de modo particular, con las antinomias o conflictos entre principios.

La expresión antinomias de segundo grado alude a aquellas antinomias donde la incompatibilidad puede resolverse por aplicación de dos o más criterios con resultados diferentes. Por ejemplo, la antinomia que se da entre una ley especial anterior y una ley general posterior donde concurren los criterios de especialidad y cronológico; o la que se da entre una norma especial pero inferior y una norma general pero superior donde concurren los criterios de especialidad y jerárquico.

El problema que la antinomia plantea es, pues, el de decidir cuál de los criterios debe usarse; pero en algunos supuestos no hay reglas que diriman la controversia de manera incuestionable, lo que conduce, a fin de cuentas, a una cierta discrecionalidad.

4. Problemas de lagunas

La expresión laguna se emplea por los juristas para referirse a aquellos casos o conductas que no se hallan reguladas por el derecho. Más exactamente, se afirma que existe una laguna cuando, según el significado que se atribuye a las disposiciones jurídicas, el ordenamiento no ha previsto una regla jurídica para un cierto supuesto de hecho.

Obsérvese, por tanto, que la laguna es el resultado de la interpretación realizada, por lo que la presencia de lagunas en el ordenamiento es o puede ser un asunto discutible; es decir, plantea controversias interpretativas pues siempre es posible poner en marcha técnicas interpretativas que permitan evitar una laguna.

Por ejemplo, es posible realizar una interpretación extensiva del derecho, extendiendo el significado de un término jurídico o de una locución jurídica más allá de su significado literal inmediato; poniendo de relieve, en definitiva, que si se interpreta ese término o locución correctamente o sea, extensivamente no existe una laguna.

O bien puede hacerse una interpretación literal del texto legal diciendo que la conducta no contemplada está permitida si la norma es prohibitiva o está prohibida si la norma es permisiva; se trata del uso creativo del argumento a contrario.

3.3 ¿POR QUÉ EXISTE UNA DISTORSIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES?

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a las disposiciones fiscales que establecen cargas, excepciones, infracciones y sanciones, norma únicamente lo concerniente a los resultados de la interpretación, que estos serán de aplicación estricta, dejando abierto el método hermenéutico para desentrañar el contenido normativo generando así una distorsión interpretativa.

La distorsión se define como la interpretación de hechos, deformándolos, deformación que sufre una norma tras su paso por un sistema, por la aplicación de métodos y técnicas de interpretación.

La distorsión también significa un fallo y este consiste en una interpretación que produce un fallo en la estructura. Esto es que una norma, cuando en alguno de sus elementos, da cabida a una interpretación que rebasa los límites para los que fue creada esta norma en específico en materia fiscal y en relación con el principio de legalidad se vuelve ineficaz.

La interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales, atendiendo a los problemas de nuestra realidad histórica.

Asimismo es necesaria una distinción entre la misma distorsión que causa el artículo 5 del código Fiscal de la Federación entre la interpretación y aplicación.

La interpretación se caracteriza por dos características fundamentales: la primera es el lenguaje técnico y la segunda es la limitación de las posibilidades interpretativas derivadas de la existencia de un sistema jurídico en específico de la materia fiscal.

La utilización de un lenguaje técnico tiene la pretensión de consecución del rigor, de modo que a todos los términos que tienen relevancia jurídica se les pueda asignar un significado unívoco. El lenguaje jurídico implica en quien lo maneja un conocimiento de las instituciones, principios y contenido básico de un determinado sistema jurídico.

Aunque es cierto que no existe un acuerdo total respecto del sentido de todas y cada una de las normas, pues con frecuencia se producen discusiones que dan origen a una opinión dominante, ya sea doctrinal o jurisprudencial.

Por más que la opinión dominante tenga limitada su vigencia a una determinada cultura jurídica y aun admitiendo que pueda variar con el transcurso del tiempo, hay al menos un punto de partida que presupone la aceptación de ciertos principios, normas y reglas que son asumidos por todos sin excepción, en el caso concreto las disposiciones fiscales que establezcan cargas, excepciones, sanciones e infracciones serán de aplicación estricta.

La limitación de las posibilidades interpretativas derivadas de la existencia de un sistema jurídico, la existencia de este sistema determina el contenido de las normas y estas deberían indicar el camino que debe seguir el intérprete. Pero en relación a las disposiciones fiscales, no existe este camino, lo deja abierto al uso de cualquier método de interpretación.

Ahora bien, la interpretación sirve para la comprensión de ciertas normas, hacerse cargo del contenido y significado de una norma, pero también debemos preguntarnos por la finalidad que se persigue cuando se interpreta la norma y aquí es decisiva la función que desempeña cada sujeto. Las normas no pueden reglar todas las opiniones y la decisión que tome cada intérprete será distinta una de otra, generando justamente una distorsión interpretativa.

En otro tenor al reflexionar sobre la aplicación. No es posible aplicar una norma si antes no se ha comprendido su significado, la interpretación puede ser más o menos compleja en función de determinadas circunstancias pero esta es imprescindible como consecuencia de la estructura abierta de los sistemas jurídicos.

Con la aplicación, se piensa en la existencia de un conjunto de normas de la más variada naturaleza que forman parte de un determinado ordenamiento jurídico, es decir que están vigentes y son válidas y en principio, tales normas son las que los jueces tienen que interpretar y aplicar a los casos que se les presenten, esta idea siguiendo la corriente de Ricardo Guastinni que aduce a los órganos jurisdiccionales como los aplicadores de la ley.

Al juez se le impone materiales normativos, en cuya creación no ha participado y con los que debe trabajar a la hora de obtener decisiones y resolver casos concretos. Pues bien, para aplicarlas es necesario comprender su significado, es decir interpretarlas. Los jueces al encontrarse con un objeto preconstituido debe determinar el sentido de su actuación y cuando aplican la ley, siempre añaden algo nuevo que pertenece a su propia cosecha, no se limitan a reproducir su contenido de modo total.

Se concluye este apartado mencionando que en nuestro abierto sistema jurídico de interpretación de las disposiciones fiscales, el particular, la administración y el juzgador, crean su propia interpretación con contenidos distintos y un dato importante que hay que tener en cuenta es que las cualidades del sujeto influyen decisivamente en el acto de interpretación y por eso puede haber interpretaciones buenas, regulares, malas, calificadas como correctas e incorrectas, no ser coincidentes y aparecer como contradictorias, tal como se apreciara en el siguiente apartado.

3.4. EVIDENCIA

En la presente evidencia se mostraran diversos de los problemas generados por la interpretación, si bien es cierto que es un problema normativo que ya fue superado pero en su momento dio considerables debates.

Este evidencia es en relación a las deducciones que se encontraban en la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente entre el año 2005 y el año 2009, cuando fue sujeto de una reforma. Nos referimos al artículo 109 fracción XXII el cual mencionaba que: “Artículo 109. No se pagara el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: XXII. Los percibidos por concepto de alimentos en términos de ley.”¹⁷⁸

Ahora bien, en esa época se dieron diversos esquemas abusivos por parte de las Sociedades en Nombre Colectivo por aprovecharse de la Distorsión ocasionada por la interpretación que se manejó alrededor de la deducibilidad de los alimentos.

En consiguiente los órganos administrativos entraron en litigio con las empresas que aplicaron estos esquemas, siguiendo el conflicto ante los Tribunales Fiscales, originándose así diversos criterios los cuales colisionaban entre si dando razón algunos por la interpretación empleada por los contribuyentes y otros por los órganos administrativos.

Hasta que en junio del 2013 se emitió una contradicción de tesis para dar una solución final a los litigios que aún faltaban por resolverse aunque esto no es lo importante, sino como este caso nos sirve para desarrollar plenamente los problemas ocasionados por la Distorsión de la interpretación.

Para continuar con el desarrollo de la presente evidencia se utilizarán los precedentes dejados por la Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de

¹⁷⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, 2009.

Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de febrero de 2011 en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 864/10-18-01-6 y por la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 13 de enero de 2012 en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1793/11-08-01-5 y la respectiva contradicción de tesis.

Se inicia por analizar cuál fue la interpretación que dichos Tribunales dieron respecto al concepto de alimentos:

- Discrepancia de Criterios, La interpretación como distorsión

<p>Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</p>	<p>Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</p>
<p>VII-J-SS-75 ALIMENTOS. CASO EN EL QUE NO ESTÁN EXENTOS PARA EFECTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 4 de junio de 2009, establece que no se pagará el impuesto correspondiente por la obtención de los ingresos percibidos en concepto de alimentos en términos de ley; por lo que aplicando en forma supletoria el derecho federal común de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, se tiene que los alimentos a que se refiere, son los regulados en el Código Civil Federal, es decir, aquellos que implican una obligación entre personas físicas que tienen una relación de parentesco por consanguinidad, matrimonio, divorcio en los casos que señale la ley, concubinato o adopción, para otorgarse comida,</p>	<p>VI-TASR-XXXIV-5 ALIMENTOS. SU CONCEPTO, A LA LUZ DE LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.- De conformidad con el artículo 49 de esa ley vigente en 2006, los socios industriales deben percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, sin que se defina en dicho precepto el concepto alimentos. La Ley General de Sociedades Mercantiles tampoco prevé qué ley es supletoria en defecto de la misma; sin embargo, el artículo 1° del Código Civil Federal establece que dicho código es aplicable en toda la república en</p>

vestido, habitación y asistencia en caso de enfermedad, así como los gastos necesarios para la educación. Por tanto, los "alimentos" otorgados a los socios industriales en términos del artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no encuadran en la exención referida, pues son cantidades que se otorgan a los socios industriales que deben ser computadas en los balances anuales a cuenta de utilidades, repercutiendo así en el sistema financiero de la Sociedad en Nombre Colectivo, es decir, representan utilidades anticipadas para los socios.

Contradicción de Sentencias

Núm. **1793/11-08-01-5/Y** OTRO/1557/12-PL-01-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 22 de mayo de 2013, por mayoría de 9 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Alejandro Sánchez Hernández.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/19/2013)¹⁷⁹

VII-TASR-CEI-17

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LAS CANTIDADES ENTREGADAS A LOS SOCIOS INDUSTRIALES POR CONCEPTO DE ALIMENTOS EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 49 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, NO SE ENCUENTRAN EXENTAS POR NO CUMPLIR CON EL REQUISITO A QUE SE REFIERE

materia común, como lo es la materia que regula la Ley General de Sociedades Mercantiles. Al respecto, el artículo 308 del Código Civil Federal define que los alimentos, por regla general, comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Por lo tanto, cuando el artículo 49 establece la posibilidad de que los socios industriales perciban alimentos, ello quiere decir que pueden percibir los mismos conceptos a que hace alusión el artículo 308 del Código Civil.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 864/10-18-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de febrero de 2011, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Jorge Avelino Castañeda González.- Secretaria: Lic. Isabel Torres Lorenzo.¹⁸¹

VI-TASR-XXXIV-6

ALIMENTOS. SU CONCEPTO, A LA LUZ DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-

De conformidad con el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto

¹⁷⁹ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 24. Julio 2013. p. 30

¹⁸¹ R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 40. Abril 2011. p. 561

LA FRACCIÓN XXII, DEL ARTÍCULO 109, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005.-

En términos de lo previsto por el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se pagará el impuesto correspondiente por la obtención entre otros ingresos por los percibidos en concepto de alimentos en términos de ley; por lo que si se entregaron a los socios industriales cantidades por concepto de alimentos con apoyo en lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no aplica dicha exención. Lo anterior, en atención a que del propio artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se establece en forma expresa que lo que se perciba por dicho concepto se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, dándole así un trato mercantil, repercutiendo de esa manera en el sistema financiero para la empresa que los entrega por disposición expresa de la ley; por lo que, si por ficción legal lo que se entregó a los socios industriales contablemente fueron utilidades, en consecuencia, sí existe obligación al pago del impuesto como lo establecen los artículos 10, primer y tercer párrafos, y 11, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2005. En efecto, pues si bien el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no hace referencia a qué debe entenderse por alimentos, también lo es que indica qué debe ser en términos de ley; por lo que, si el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en forma expresa sí señala cual es el trato que debe dársele a las cantidades que se entregan por dicho concepto,

sobre la Renta vigente en 2006, los ingresos percibidos en concepto de alimentos "en los términos de ley" no pagan el impuesto sobre la renta, sin que esta ley defina dicho concepto, ni esa expresión. El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece que las disposiciones de ese código se aplican en defecto de las leyes fiscales respectivas, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta. El Código Fiscal de la Federación no define el concepto alimentos. El artículo 5 de este código permite, a falta de norma fiscal expresa, la aplicación supletoria de las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. El Código Civil Federal en su artículo 308 define que los alimentos, por regla general, comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. La aplicación de esta ley no es contraria al derecho fiscal, por lo tanto, cuando en el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se alude al concepto alimentos "en los términos de ley", ello quiere decir: en los términos del artículo 308 del Código Civil Federal.

<p>que es el de utilidades al encontrarse gravadas, se encuentra quien lo entrega obligada al pago del impuesto.</p> <p>Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1793/11-08-01-5.- Resuelto por la Sala Regional del Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 13 de enero de 2012, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Martín Pelayo Pelayo, Primer Secretario, en suplencia de la Magistrada Instructora: Ana María Múgica y Reyes.- Secretaria: Lic. Ninibeth Barrios Rivera.¹⁸⁰</p>	<p>Juicio Contencioso Administrativo Núm. 864/10-18-01-6.- Resuelto por la Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de febrero de 2011, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Jorge Avelino Castañeda González.- Secretaria: Lic. Isabel Torres Lorenzo.¹⁸²</p>
---	--

Con los datos expuestos, por una parte se puede desprender que la Sala Regional del Centro I se basó en los siguientes criterios:

- Que si bien el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece que se entregarán cantidades por concepto de alimentos a los socios industriales, lo cierto es que también establece que dichas cantidades serán para efectos contables a cuenta de utilidades, ya que de esa manera por disposición expresa de ley repercuten en el sistema financiero para la empresa, pues incluso en el mencionado artículo también se expresa que las referidas cantidades no serán reintegradas aun y cuando el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.

- Que no obstante que el artículo 19 de Ley General de Sociedades Mercantiles, establezca que está prohibida la distribución de utilidades antes de que hayan sido aprobados los estados financieros por la asamblea de socios o accionistas, lo cierto es que el artículo 49 establece una excepción a dicha regla, al prever que

¹⁸⁰ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 14. Septiembre 2012. p. 196

¹⁸² R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 40. Abril 2011. p. 561

las cantidades entregadas a los socios industriales por concepto de alimentos se registrarán a cuenta de utilidades.

- Que la exención prevista en el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no aplica a los alimentos a que hace referencia el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que expresamente señala que no se pagará el impuesto por los ingresos percibidos en concepto de alimentos en los términos de ley, entendiéndose por la expresión términos de ley la referente al trato que el aludido artículo 49, da a las cantidades percibidas por concepto de alimentos, esto es, como utilidades.

- Que contrario a lo manifestado por la actora, no se pueden considerar las cantidades por concepto de alimentos como previsión social y por tanto, estar exentas conforme a la fracción VI, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, ya que no se trata de la entrega de dinero que realiza un patrón a favor de sus trabajadores para otorgarle beneficios tendientes a la superación física, social, económica o cultural.

- Que las cantidades que la actora entregó a los socios industriales, contablemente fueron utilidades de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y como consecuencia, la accionante en términos de los artículos 10 y 11 de la Ley Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, sí se encontraba obligada al pago del impuesto sobre la renta, pues no resultaba aplicable la exención a que se refiere el artículo 109, fracción XXII, de la ley en comento.

Asimismo, la Sala Regional del Golfo Norte se basó en los siguientes razonamientos:

- Que la naturaleza de los alimentos a que alude la excepción, en el artículo 109, fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, es

exactamente la misma a que se refiere el legislador en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, independientemente de que tal percepción se compute en los balances anuales a cuenta de utilidades.

- Que tanto en el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 y en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el concepto de alimentos está definido por el artículo 308 del Código Civil Federal.

- Que es inexacto que la obligación de alimentos sólo pueda nacer entre personas físicas, ya que el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, prevé un caso en que es posible que una persona moral otorgue a personas físicas la prestación consistente en alimentos; sin embargo, que lo jurídicamente trascendente es en qué consiste la prestación, para así concluir si la misma esta exceptuada del pago del impuesto sobre la renta.

- Que tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta como la Ley General de Sociedades Mercantiles, aluden a alimentos, sin que en ninguna de ellas se defina jurídicamente cuál es su concepto o significado; por lo que, en ambos casos al haber defecto en sus disposiciones se tienen que apoyar en el derecho federal común, que por antonomasia, es el Código Civil Federal.

- Que cuando el legislador establece la excepción del pago de impuesto sobre la renta para alimentos en términos de ley, esta expresión significa: en los términos del artículo 308 del Código Civil Federal.

- Que es intrascendente que la obligación de pagar alimentos a los socios industriales por parte de la Sociedad en Nombre Colectivo conste en la escritura constitutiva, en actas levantadas ex profeso o en un documento ad hoc.

- Que el artículo 109, fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente

en 2006, al prever una excepción a una carga, su aplicación debe ser estricta de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

- Que es erróneo equiparar la naturaleza de las cantidades entregadas por conceptos de alimentos a cuenta de utilidades, con las utilidades que una Sociedad en Nombre Colectivo entrega a sus trabajadores, a los miembros del consejo de administración o a cualquier otro sujeto, pues en el primer caso no es necesario que haya utilidades y en el segundo, es absolutamente indispensable que existan.

Ahora bien, en relación al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación se podría mencionar lo siguiente:

- Que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, serán de aplicación estricta, entendiéndose que establecen cargas a los particulares las disposiciones legales que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

- Que las demás disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

- Que a falta de norma expresa fiscal, se deben aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, siempre que su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal.

En el caso, el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009, es una disposición fiscal que establece excepciones respecto de las cargas a los particulares, por tanto, su aplicación debe ser estricta, es decir, debe atenderse al sentido literal de lo previsto por la disposición fiscal.

Sin embargo, no existe una definición ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni en el Código Fiscal de la Federación -de aplicación supletoria- sobre el concepto alimentos.

Por ello, a fin de interpretar el alcance del artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009, resulta necesario acudir a la aplicación supletoria de las disposiciones del derecho federal común, de conformidad con el segundo párrafo del transcrito artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, ya que el término alimentos, genera incertidumbre sobre su significado y alcance.

De todo lo anterior, se puede realizar un análisis de la distorsión causado por la interpretación de los elementos esenciales del impuesto, en el caso respecto al elemento neutralizador de la base, la deducción sobre el concepto de alimentos:

- Problemas del Lenguaje

Lenguaje Natural	Lenguaje Técnico	Vaguedad
Diccionario de la Real Academia Española Alimento (Del lat. <i>alimentum</i> , derivado de <i>alĕre</i> 'alimentar') . 1. m. Conjunto de cosas que el hombre y los animales comen o beben para subsistir. 2. m. Cada una de las sustancias que un ser	Código Civil Federal Concepto de Alimento Artículo 308.- Los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Respecto de los menores los alimentos	Imprecisión por el uso del concepto de alimentos. Distorsión de la deducción: Ley del Impuesto sobre la Renta Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: XXII. Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de Ley. Ley General de Sociedades Mercantiles Artículo 49.- Los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos; en el concepto de que dichas cantidades y épocas de percepción serán fijadas por acuerdo de la mayoría de los

<p>vivo toma o recibe para su nutrición.</p> <p>3. m. Cosa que sirve para mantener la existencia de algo que, como el fuego, necesita de pábulo.</p> <p>4. m. Sostén, fomento, pábulo de cosas incorpóreas, como virtudes, vicios, pasiones, sentimientos y afectos del alma.¹⁸³</p>	<p>comprenden, además, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista, y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales.</p>	<p>socios o, en su defecto, por la autoridad judicial. Lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.</p> <p>Artículo 16.- En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:</p> <p>II.- Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual.</p> <p>Ley del Impuesto sobre la Renta</p> <p>Artículo 31.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:</p> <p>I.- Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...</p> <p>Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:</p> <p>XXV. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.</p>
---	---	---

De acuerdo con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Por otro lado, de conformidad con el artículo 49 perteneciente a la Ley General de Sociedades Mercantiles vigente en 2006, los socios industriales de una sociedad en nombre colectivo deben percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos.

¹⁸³ RAE <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=F59PJbZAf2x58EDlg65>

Por lo tanto, si en una sociedad de ese tipo los socios capitalistas deciden pagar alimentos a los socios industriales, tales pagos son estrictamente indispensables, siempre y cuando se paguen sólo por los conceptos a que se refiere el artículo 308 del Código Civil Federal, es decir: por comida, vestido, habitación y asistencia, en caso de enfermedad.

Al respecto, es aplicable por analogía el criterio jurisprudencial 2a./J. 58/2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece que las despesas en efectivo no son deducibles porque su destino es indefinido ya que no necesariamente se podrían emplear en la adquisición de alimentos.

El criterio es aplicable a los alimentos pagados a los socios industriales si tal pago se hace en efectivo a través de depósitos bancarios, pues tales socios lo podrían utilizar para conceptos diversos a los contemplados en el artículo 308 del Código Civil Federal, desvirtuándose así la intención del legislador.

De acuerdo con el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, no son deducibles -las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a los trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros-.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, -lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor-.

Lo anterior implica que los alimentos no son equivalentes a las utilidades de la sociedad en nombre colectivo, sólo quiere decir que cuando haya utilidades, las

cantidades entregadas se registran a cuenta de las mismas. En cambio, las cantidades a que hace alusión el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí tienen el carácter de participación en la utilidad, es decir, sí son utilidades, o por lo menos, las cantidades a entregar están condicionadas a la obtención de éstas.

En este orden de ideas, los alimentos que, en su caso, reciben los socios industriales de la sociedad en nombre colectivo, deben ser pagados independientemente de que se obtengan utilidades suficientes al final del ejercicio, o no; sólo así se explica que el legislador no obligue a reintegrar las cantidades por alimentos cuando el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.

En el primer caso, el socio industrial percibe los alimentos como una especie de contraprestación por el servicio prestado a la sociedad en nombre colectivo; en el segundo caso, el trabajador, el consejero u obligacionista, recibe una parte de las utilidades de la empresa, sólo en caso de que el balance anual las arroje. En el primer caso, no es necesario que haya utilidades; en el segundo, es absolutamente indispensable que existan.

Corroborar lo anterior, el hecho de que el artículo 16 de la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé que al socio industrial le corresponde la mitad de las ganancias, salvo pacto en contrario; por ende, carecería de sentido que a ese tipo de socios se le paguen utilidades doblemente por alimentos y por utilidades, en sentido estricto.

La decisión del legislador en el sentido de que las percepciones por alimentos se computen en los balances anuales a cuenta de utilidades, sólo implica una cuestión de registro contable, no de esencia conceptual. En virtud de lo anterior, si los alimentos no son utilidades de la sociedad en nombre colectivo, no es aplicable la prohibición prevista en el artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre

la Renta, y por ello, son deducibles las cantidades pagadas por tal concepto si cumplen con los requisitos de ley.

De conformidad con el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los socios industriales deben percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos. El artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, prevé que están exceptuados del pago del impuesto sobre la renta los ingresos percibidos en concepto de alimentos en los términos de ley.

Ambas disposiciones omiten definir el concepto alimentos pero para los dos es aplicable supletoriamente el derecho federal común, es decir, el Código Civil Federal, cuyo artículo 308 define que los alimentos, por regla general, comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia, en casos de enfermedad.

Por lo tanto, si se acredita que el socio industrial de una sociedad en nombre colectivo percibió ingresos por comida, vestido, habitación y asistencia, en caso de enfermedad, tales ingresos están exceptuados del impuesto sobre la renta. Ello es así porque ambas disposiciones son claras en su texto, por ende, basta la interpretación gramatical del concepto alimentos en su sentido técnico-jurídico y, por ello, su aplicación debe ser estricta, en los términos del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, es decir, el intérprete no puede ampliar su contenido, pero tampoco restringirlo.

Corroborar lo anterior el hecho de que no existe evidencia en la historia legislativa del artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que indique intención alguna del legislador de restringir el beneficio a la materia civil exclusivamente, sino hasta el 5 de junio de 2009, en que se reformó dicho precepto para limitar la posibilidad de que los alimentos no sean gravados con el impuesto sobre la renta pero sólo a aquéllos que perciban las personas físicas que

tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

En virtud de lo anterior, el socio industrial no estaba obligado en 2006 a acumular los ingresos percibidos por concepto de alimentos y, por consiguiente, la sociedad en nombre colectivo no estaba obligada a retener impuesto alguno por tal concepto.

En virtud de lo anterior, se consideró considera que a fin de interpretar el artículo 109, fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009, es preciso remitirnos a las disposiciones del Código Civil Federal, pues evidentemente estamos ante la norma especial que regula la figura jurídica denominada alimentos; además, con la aplicación de dichas disposiciones de derecho federal común, no se contraviene la naturaleza propia del derecho fiscal.

Entonces, los alimentos que estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta de conformidad con la fracción XXII, del artículo 109, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009, son aquellos que regula el Código Civil Federal que implican una obligación entre personas físicas que tienen una relación de parentesco por consanguinidad, matrimonio, divorcio en los casos que señale la ley, concubinato o adopción para otorgarse comida, vestido, habitación y asistencia en caso de enfermedad y en su caso, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales.

En ese sentido, los alimentos a que se refiere el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no encuadran en la hipótesis de exención a que refiere la fracción XXII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009.

Lo anterior es así, pues como se ha referido, de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, al artículo 109, fracción XXII, del Impuesto sobre la Renta, le es aplicable supletoriamente para desentrañar el alcance del término alimentos, el derecho federal común, en específico, el Código Civil Federal, el cual regula la figura jurídica de los alimentos.

Asimismo, porque los alimentos previstos en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, distan mucho de ser equiparables con los previstos en la legislación civil, pues con independencia de que en ambos ordenamientos se establece su otorgamiento periódico, lo cierto es que no tienen el mismo origen y naturaleza, ya que como quedó señalado líneas precedentes, los alimentos previstos en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, tienen una finalidad distinta que además de que repercute en el sistema financiero de la Sociedad en Nombre Colectivo, para el socio representa un pago a cuenta de utilidades.

En efecto, del propio texto del artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se advierte la obligación de las Sociedades en Nombre Colectivo de realizar el registro contable en el balance anual de las cantidades otorgadas a los socios industriales por concepto de alimentos a cuenta de utilidades, registro que necesariamente tendrá efectos fiscales pues toda cantidad entregada por este concepto, será una utilidad distribuida a los socios, por la cual se debe calcular y enterar el impuesto sobre la renta y a su vez, el socio industrial deberá considerar las referidas cantidades como ingresos acumulables.

En consecuencia, se puede concluir que los alimentos a que se refiere el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009, son todas aquellas cantidades que una persona reciba en su calidad de acreedor alimentario, en los estrictos términos de la regulación del Código Civil Federal, el cual es aplicable supletoriamente de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido las cantidades que por concepto de alimentos, otorgue una Sociedad en Nombre Colectivo a un socio industrial en términos del artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, no encuadran en la exención del tributo a que se refiere el artículo 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 04 de junio de 2009.

En base a la evidencia que se muestra en el presente capítulo podemos concluir que se consiguieron diversos resultados, los cuales serán analizados y presentados en el siguiente capítulo.

CAUSAS DE LA DISTORSIÓN

4.1 PARADIGMA INTERPRETATIVO

Interpretar es una palabra que se expresa de muchos modos, que se utiliza de muchas formas, y que por ende, tiene diversas acepciones. Es un vocablo, como todos los que comparten una misma raíz, que puede referirse a una actividad, al resultado o producto de esa actividad, la interpretativa.

Se coincide con el criterio de Guastini, cuando comenta que al hablar de interpretar se distinguen tres corrientes, dependiendo de si consideran “que interpretar es explicar, desentrañar o atribuir el sentido de una disposición o texto normativo”.¹⁸⁴

Ahora bien, el método exegético o literal, al ser un método que preponderantemente se basa en el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas es el que siempre se ha considerado como el de mayor importancia en el Derecho Fiscal ya que siguiendo el principio de legalidad, no hay impuesto sin ley que lo establezca, *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley.

Con este método de interpretación se evita la interpretación analógica ya que se asigna a la norma un alcance manifiesto o indubitable ya que las leyes fiscales debe interpretarse en sus términos literalmente de un modo rígido y estricto. Pero este paradigma se rompe ya que esta forma de interpretación tiene la virtud de destacar, los defectos y oscuridades de la ley y en la materia fiscal no es la excepción.

Cabe aclarar que ese método es correcto siempre y cuando la norma no ofrezca problema alguno, esto es cuando la norma es clara, precisa y emplea términos

¹⁸⁴ Guastini, Ricardo. Estudios sobre la Interpretación Jurídica, 5 ed. Trad. Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, Porrúa, 2003.

que solo tienen un solo significado. Pero, ¿qué sucede cuando recoge un término con más de un significado?; ¿debe interpretarse de acuerdo con el uso corriente o conforme a su significado técnico? Y justamente estos son algunas de las interrogantes que acontecen con los elementos esenciales del impuesto ya que se distorsionan.

El método de interpretación literal, consiste en aplicar la norma jurídica exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. Este método en la práctica puede dar lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a interpretaciones incongruentes o absurdas ya que puede darle un contenido totalmente distinto a una norma del que se deriva de su mera significación gramatical, y por ello se debe cuidar ante todo su congruencia de una ley ordinaria con el espíritu de la Constitución, para saber si se respetan o no los principios de legalidad y justicia, este paradigma debe dejarse atrás.

El método más aceptado en materia fiscal es de la interpretación estricta o literal a las normas que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones. 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 interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica según lo establece el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

No debe confundirse el término interpretación con el término integración, ya que en la interpretación se investiga lo que el legislador ha querido decir, mientras que en la integración se busca colmar una lengua existente en una ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso. Al interpretarse una norma en forma estricta o literal significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

Cabe destacar, que en la doctrina del Derecho Fiscal también se habla de interpretación de la norma jurídica desde el punto de vista de los resultados de su intérprete, parte de las cuales son discutibles porque no son propias y menos recomendables para el rubro fiscal, y son: la declarativa o estricta la restrictiva y la extensiva.

La interpretación declarativa o estricta es la más recomendable para el Derecho Fiscal, ya que tiene por objeto declarar el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, cuidando las razones o motivos que lo orillaron a crear este precepto jurídico según su sentido lógico, filosófico y social que le sirvió de sustento para emitirlo.

Mientras que la interpretación restrictiva, es aquella que le atribuye a la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta de un significado lógico o gramatical de las palabras respectivas, y en tal caso se puede pecar de defecto, omisión o imprecisión en esa interpretación.

Conforme a Rafael de Pina, esta es la “que se funda en la convicción de que el texto que se interpreta dice más de lo que el legislador quiso decir, limitando, por lo tanto, su alcance, para reducirlo a lo que se entiende por verdadera voluntad de su creador”.¹⁸⁵ En otras palabras cuando se le atribuye un sentido o contenido más restringido del que parece tener en un principio la norma.

Esto es que, nos encontramos con frente a una interpretación que reduce o restringe el contenido del texto normativo, respecto de su aparente contenido, porque resulta contradictorio consigo mismo, o porque se considera que excede, que va más allá del contenido de la norma, es decir, rebasa la voluntad del legislador.

¹⁸⁵ De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, Vigésima Edición, México, Porrúa. p.331.

Ahondando en lo explicado, el intérprete de forma analógica, atribuye al texto interpretado un alcance menor, más limitado que el que expresaría su texto si lo interpretáramos de forma literal.

Sobre este tema, Guastini menciona que hay por lo menos dos razones para aplicar una interpretación restrictiva: “Para buscar una interpretación más justa o cuando en la búsqueda de coherencia, se excluye ese supuesto del campo de aplicación de la norma, porque de no hacerlo se produciría una antinomia al podersele aplicar otra norma con resultados distintos”.¹⁸⁶

Para ejemplificar esta interpretación, nos apoyaremos con la siguiente jurisprudencia, la cual nos permite ejemplificar de manera clara una interpretación restrictiva, al establecer los derechos mínimos que detentan las personas que se encuentren en el territorio nacional, indiferentemente sean personas físicas y morales, no solo la primera de ellas.

“Tesis: VII.2o.C. J/2 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Décima Época 2003341 3 de 14 Tribunales Colegiados de Circuito Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 3 Pag. 1902 Jurisprudencia (Constitucional)

PERSONAS MORALES. AL RECONOCÉRSELES COMO TITULARES DE DERECHOS HUMANOS PUEDEN ACUDIR AL JUICIO DE AMPARO EN EL NUEVO SISTEMA CONSTITUCIONAL (REFORMAS CONSTITUCIONALES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 6 Y 10 DE JUNIO DE 2011).

La interpretación sistemática, teleológica y progresiva de los artículos 1o., 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos conduce a sostener que el Poder Reformador amplió el objeto de protección que brinda nuestra Constitución, estableciendo como derechos mínimos de los que deben gozar las personas que se encuentren en territorio nacional los derechos

¹⁸⁶ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la Interpretación Jurídica, op.cit. p. 43.

humanos consagrados en el propio texto constitucional y los establecidos en los tratados internacionales de los que nuestra Nación es parte. En el nuevo diseño constitucional se hace explícita la existencia de garantías que tutelan su protección. Así, el juicio de amparo se erige como la vía jurisdiccional con que cuentan los gobernados para acudir ante los tribunales federales, a fin de que, en sede nacional, una instancia judicial analice si con la expedición de una norma de carácter general, un acto u omisión de la autoridad se vulneran derechos humanos. Esto se corrobora con el proceso legislativo de las reformas correspondientes, de donde se advierte que no fue voluntad del legislador excluir a las personas morales del acceso al juicio de amparo, pues lejos de ello, se les reconoció, por ampliación, como sujetos titulares de tales derechos, en lo que les resulte aplicable. Lo anterior incluso es acorde con la jurisprudencia internacional, tal como se colige de lo resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Cantos contra Argentina. De lo contrario, sostener que el juicio de amparo es improcedente tratándose de las personas morales, implicaría quitar a dichos sujetos una vía de protección que la propia Constitución y la Ley de Amparo, previo a las reformas de junio de dos mil once, les otorgaban, lo que conduciría a realizar una interpretación restrictiva sin sujetarse al mandato de buscar la protección más amplia en materia de derechos humanos, como lo ordena el párrafo segundo del numeral 1o. de la Carta Magna, además de vulnerar el principio de progresividad, ahora consagrado en el párrafo tercero de dicho precepto constitucional e ir en contra de la finalidad buscada por el Poder Reformador.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 464/2012. Servicio Armlo, S.A. de C.V. 8 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Ezequiel Neri Osorio. Secretario: Mario de la Medina Soto.

Amparo directo 625/2012. Caja Popular Mexicana, S.C. de Ahorro y Préstamo de R.L. 8 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Ezequiel Neri Osorio. Secretario: Eduardo Castillo Robles.

Amparo directo 702/2012. Calpan S.A. de C.V. 15 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel de Alba de Alba. Secretaria: Griselda Sujey Liévanos Ruiz.

Amparo directo 651/2012. Fortes Fernández S.C. y otro. 15 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Isidro Pedro Alcántara Valdés. Secretaria: Katya Godínez Limón.

AMPARO DIRECTO 645/2012. 15 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel de Alba de Alba. Secretaria: Rubí Aguilar Lasserre.”

La interpretación extensiva es la que tiende a darle un alcance más allá de su objetivo fundamental o medular de las palabras empleadas a una disposición jurídica, y se corre el riesgo de pecar en exceso, tanto para exigir una obligación fiscal, como para liberar de la misma a ciertas personas físicas y morales, y con ello se puede caer en la injusticia o desvío de poder de una autoridad fiscal, o en la evasión tributaria del contribuyente.

Según de Pina, esta interpretación es “ la realizada en los casos en que se da a una norma jurídica un sentido más amplio del que debiera considerarse exacto, fundándose en que la intención del legislador tenía más amplitud que la que realmente expresa el texto legal de que se trata”.¹⁸⁷

En otras palabras, se llama extensiva aquella interpretación que extiende, amplía el significado que se da *prima facie* -primera intención- a un texto normativo para incluir en su campo de aplicación supuestos de hecho que no estarían contemplados si se aplicara una interpretación literal.

La interpretación extensiva se presenta “cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la forma *-minus dixit quam voluit-* se alude a la interpretación extensiva”.

¹⁸⁷ De Pina, Rafael y de Pina Vara, op. cit. p. 331.

Es una forma de integración ya que se extiende la regla jurídica a casos no contemplados por el texto normativo y se obtiene de principios que se pueden extender a un nuevo caso.

De esta forma, por el contrario de la restrictiva, en la que, el resultado de la interpretación es limitar el contenido o significado del texto normativo; en la extensiva, se considera que su texto no muestra el verdadero contenido y alcance de la norma, por lo que se deben ampliar a través de la interpretación.

La interpretación extensiva puede darse por dos razones: porque el autor persiga que a un supuesto se le aplique una norma en la búsqueda de justicia o para evitar que se abra una laguna en la ley, al no comprender ésta un determinado supuesto.

Según Guastini “los argumentos que permiten sostener una interpretación extensiva son el argumento a fortiori y el argumento a simili o analógico, los cuales según el autor nos muestran lo tenue que es la línea que separa a la interpretación de la creación de normas nuevas”.¹⁸⁸

En el mismo sentido, Alchourron considera que los juristas, para justificar sus aseveraciones, recurren “a ciertas formas de argumentación que, se supone, están basadas en principios expresados generalmente en adagios... Los argumentos *a fortiori* y *a pari* son usados generalmente con el propósito de extender el ámbito de aplicabilidad de las normas existentes. Ellos constituyen las dos especies del argumento por analogía”.¹⁸⁹

La aplicación analógica puede basarse en una consideración puramente legislativa *-ratio legis-*, derivada de las ideas de justicia o de utilidad social, o en elementos exclusivamente técnicos *-ratio juris-*, a la luz de un concepto puramente jurídico.

¹⁸⁸ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, op. cit. p. 35.

¹⁸⁹ Alchourron, Carlos E. y Bulygin, Eugenio, Análisis Lógico y Derecho, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 3.

“Pero, en todo caso, la analogía infiere una solución, para una cierta situación de hecho, de una semejanza fundamental entre tal situación y aquella otra que la ley ha reglamentado”.¹⁹⁰

Se continua argumentando que “el procedimiento consiste en establecer primero las posibles semejanzas entre el caso previsto y el no previsto, investigar cual es el criterio, con el que se resuelve el caso previsto, y finalmente, aplicar ese mismo al caso no previsto”.¹⁹¹

Un ejemplo de interpretación extensiva lo encontramos en el artículo 1859 del Código Civil del distrito Federal que cito:

Artículo 1859. Las disposiciones legales sobre contratos serán aplicables a todos los convenios y a otros actos jurídicos, en lo que no se opongan a la naturaleza de éstos o a disposiciones especiales de la ley sobre los mismos.

La interpretación extensiva la encontramos al ordenar que las disposiciones legales sobre contratos sean aplicables por extensión a convenios y demás actos jurídicos, así como los testamentos.

La interpretación declarativa, estricta o literal es la más recomendable para el Derecho Fiscal, ya que es el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que establece que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta y se utilizara cualquier método de interpretación fiscal a falta de norma fiscal expresa. Por tal motivo en la utilización de las estrategias fiscales los particulares deberán valorar que la aplicación del artículo 5 del CFF es el soporte jurídico para su interpretación.

Varios paradigmas deben superarse. Si consideramos que el método es el camino a seguir, la técnica las herramientas para transitar dicho camino y los resultados

¹⁹⁰ García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Tomo II, México, Porrúa, 1940, p.172.

¹⁹¹ Recasens Siches, Luis, Introducción al Estudio del Derecho, 14° ed., México, Porrúa, 2003, pp. 215-216.

el final del camino que se había elegido, en definitiva se causó una distorsión porque mediaran siempre otros factores como la discrecionalidad del método y la técnica.

Dado que la norma fiscal es diaprática, depende de otros términos por lo que es en sede Legislativa en donde debe acotarse el texto para su mejor y más exacta aplicación y, hace énfasis en la exposición de motivos, dictámenes y fuentes del derecho.

Se repasa que la distorsión se ha manejado como una carga interpretativa, que no había sido prevista, la cual genera incertidumbre e inseguridad jurídica en el intérprete, en la administración e incluso en la postura de los órganos judiciales al menos hasta en tanto verse jurisprudencia de por medio.

Concluyendo este apartado con la siguiente consideración: que debe romperse el paradigma de la interpretación típica en la materia fiscal, si bien es cierto por jurisprudencia respecto al artículo 5 del CFF se puede utilizar cualquier método de interpretación, la discrecionalidad en su uso por el intérprete, el lenguaje utilizado en la ley y la vaguedad o ambigüedad del mismo continúan generando distorsión en los elementos esenciales del impuesto.

4.2 PRIMER RESULTADO

ROBUSTECIMIENTO DE LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL

Se debe señalar que en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica.

Con base en ello, se ha visto que no obstante que el Derecho es uno solo, aunque de contenido dual o diádico (derecho y social si es extra fiscal), exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar el Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos la presente dividido en diversas ramas.

Sin embargo, debemos tener presente que solo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para forma un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

Específicamente al Derecho Fiscal, Sergio F. de la Garza sostiene que no existe dificultad en reconocerle autonomía científica y citando a Amorós Rica diciendo que “hay que admitir la existencia de unos principios generales, de unas instituciones comunes, de unos problemas idénticos y la posibilidad de las mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios”.

A su vez, Emilio Margain nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman con la materia y la independizan como una rama más del Derecho, los cuales son:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. Sobre esto se puede decir que la obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue a esta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.

- b) Los caracteres de la responsabilidad. El Derecho Fiscal separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que este haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presente en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de las obligaciones a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil y Penal.

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo los Tribunales Fiscales de la Federación, han sostenido que existe esa autonomía como puede verse en lo siguiente:

FISCAL, DERECHO.- Como rama del Derecho administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente

puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales, que si la distinguen en el campo del Derecho administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón las distinguen del campo del Derecho Civil. Este, por esencia, rige relaciones entre particulares exclusivamente, mientras que el Derecho administrativo rige relaciones entre el Estado y los particulares, y, por su parte, el Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Resolución del Pleno de 19 de noviembre de 1940. Contradicción planteada por la Dirección Técnica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, respecto de las tesis sustentadas en las sentencias recaídas en los juicios 1503/940 y 2744/940. NOTa: Esta tesis apareció publicada en la Compilación de Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948 con el rubro: "Derecho Fiscal".¹⁹²

Se coincide plenamente con las ideas anteriores sobre la autonomía del Derecho Fiscal, pues se considera que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos respecto a los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes.

De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho Autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionadas y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que le son comunes y que son distintos de los que rigen en otros sistemas normativos.

¹⁹² R.T.F.F. Primera Época. año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 9(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 226.

A manera de conclusión, el Derecho Fiscal es una disciplina cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente. Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas.

Pero hemos de agregar que en ocasiones, también de otras ciencias ajenas al Derecho, toma conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del Derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada ya sea de alguna otra rama del Derecho, o de la Economía, o de la Contaduría, o incluso de la Ingeniería o de cualquier otro campo de la tecnología.

Siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adaptara los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetara el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo.

4.3 SEGUNDO RESULTADO

EL IMPERIO DEL TEXTO DE LA LEY

Los textos normativos, los cuales son legislados en nuestro sistema, son los medios primarios por los cuales la ley es informada y comunicada a sus destinatarios y así, de tal manera puedan guiar su conducta. Como efecto de ello, lo que ha sido expresado en los textos es ley, ya sea que exprese correctamente o no la voluntad del legislador.

Lo anterior es una posición que han tomado varios doctrinarios desde hace considerable tiempo, se puede mencionar a de Blandeau, decano en la Facultad de Derecho de la Universidad de París, en 1841. Esta posición, es su versión más fuerte, implica que el texto de la ley “tiene un significado literal, es decir, un sentido

unívoco que debe prevalecer independiente de la letra sobre el espíritu de la ley”.¹⁹³

No obstante, la idea de un sentido literal ha sido fuertemente objetada. Se ha sostenido que el significado de un texto es indeterminado la mayor parte del tiempo, debido a la vaguedad y a la ambigüedad de los lenguajes naturales. El pensar en un sentido literal podría corresponder a la teoría referencialista del lenguaje, el cual ha sido criticada y objetada por los avances de la lingüística a lo largo del siglo veinte.

El resultado de lo anterior es que el significado de un concepto no es unívoco y sólo puede ser alcanzado por medio de la interpretación. En otro tenor “si la ley es creada, o producida mediante actos de comunicación de las autoridades legislativas, es decir, por un acto de discurso, su significado depende tanto de la situación como del contexto y no puede ser reducida a una aproximación semántica”.¹⁹⁴ Forzosamente debe ser complementada por un análisis factico y practico, no solo político.

Una posición distinta a la comentada es la escéptica, que va más allá cuando dice que no hay nada que descubrir en los textos que pudiéramos llamar su significado. Dicha posición argumenta que el significado de un texto de ley o de cualquier otro texto, es único y que este es el que es producido por la interpretación. Si se considerara esta perspectiva, los textos legales no tendrían ningún sentido antes de su interpretación; sólo están esperando el sentido que el intérprete les dará y el contenido normativo que les resultara.

A manera de conclusión de este resultado, se realiza el siguiente cuestionamiento: ¿Significará esto que el intérprete es libre de dar al texto de ley

¹⁹³ Blandeau, citado en F. Géný, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, París, A. Chevalier-Mareq et Cie., 1899; 2ª. ed., LGDJ, París, 1919.

¹⁹⁴ Estas son las posiciones de J.L Austin, *How to do Things with words*, 2ª. ed, Clarendon Press, Oxford, 1962; J. Searle, *Speech Acts*, Cambridge University Press, Cambridge, 1969.

cualquier significado o habrá algunas limitaciones provenientes de otras circunstancias?

Esto es incorrecto ya que los intérpretes no pueden ser libres de dar cualquier significado a un texto normativo, y esto es que deben estar limitados por diversas variables como la naturaleza de la ley, el objeto de la misma, la conducta que pretende regular y el contexto histórico a la que pertenecen.

4.4 TERCER RESULTADO

LA DISCRECIÓN EN LA INTERPRETACIÓN

Los problemas planteados por la idea de que la intención del autor debe prevalecer están relacionados con los que plantea a su vez la cuestión de la autoridad del derecho. Identificar quién es el legislador equivale, en ciertas posiciones, a determinar quién tiene la autoridad para ordenar.

La idea según la cual la interpretación jurídica tiene por objetivo buscar la intención del legislador, plantea a su vez diversos problemas. En primer lugar, habría que determinar quiénes el legislador, en segundo lugar, cómo saber cuál era su intención; y, finalmente, por qué y cuándo su intención es decisiva.

A lo largo de la historia de la interpretación jurídica, la concepción dominante es, sin lugar a dudas, que la ley es el producto de la autoridad que nos guía. Esta concepción relaciona naturalmente al legislador con la figura de Dios: de la misma manera que Dios creó el mundo de la nada, asimismo el legislador es el creador de la ley.

En consecuencia, de acuerdo con esta visión del derecho, interpretar la ley significa interpretar la intención del legislador. Debido a ello, los métodos de interpretación jurídica corren paralelos a la exégesis de las Sagradas Escrituras.

Así como el sacerdote es un intermedio entre Dios y los hombres, de la misma forma el intérprete es un intermediario entre el legislador y los sujetos del derecho.

Mas la intención del legislador plantea también el problema de la naturaleza de las intenciones. Por una parte, se ha dicho que únicamente se puede decir que los seres humanos tienen intenciones. Así, la idea que la interpretación jurídica consiste en encontrar la intención del legislador, solamente podría dar cuenta de los casos en los que el legislador es la unidad.

Sin embargo, en la mayoría de los sistemas jurídicos modernos, los cuerpos legislativos son entidades colectivas a las que uno podría, bajo la idea anterior, atribuirles intenciones. Se ha argüido que, a pesar del hecho de que los cuerpos legislativos son por lo general plurales y de que, ciertamente, no son unidades, tienen sin embargo, una intención colectiva formada por las intenciones compartidas por sus miembros.

Por otra parte, asumiendo que las intenciones solamente pueden ser atribuidas a los seres humanos, ¿Cómo se podría explicar que una intención persista más allá de la vida de su autor?

Para enfrentar este problema, algunos autores pasan de la idea de intenciones humanas a una concepción del derecho que se centra en su carácter institucional. De esa manera, el derecho sería entendido solamente de forma metafórica como el producto de un autor, y en consecuencia, la idea de la intención del legislador únicamente tendría que ser comprendida como una ficción que pretende dar cuenta del propósito racional que se encuentra en el sistema jurídico en su totalidad.

La teoría del legislador racional espera de los jueces que cuando interpreten la ley piensen como si fueran un legislador súper racional, es decir, que cuando

interpreten la ley lo hagan de tal forma que tomen en cuenta, de manera, coherente la totalidad del sistema jurídico con el fin de evitar inconsistencias.

Finalmente, un partidario de la interpretación como búsqueda de la intención del legislador tendría que enfrentar la cuestión de la justificación: ¿Por qué y en qué casos el intérprete tiene que someterse a la intención del legislador? Por lo que se refiere a lo segundo, se ha argumentado que, ciertamente, no todo lo que estaba presente en la mente del legislador tiene relevancia para la interpretación de una ley.

Por ejemplo, cuando fuera el caso de que el legislador, al sancionar una ley, buscara su beneficio personal. Ésa efectivamente, no sería una intención que debiera tomarse en consideración para establecer el significado de dicha ley. Por lo que se refiere a la primer cuestión, es decir, la justificación o el porqué de la importancia de la intención, hay buenos argumentos a favor de la idea de que los jueces deber limitarse a la búsqueda de la intención del legislador.

El primero es el argumento de la democracia; éste sostiene que el carácter obligatorio de la ley proviene del hecho de que es creada por la autoridad electa, mientras que los jueces, generalmente, no son elegidos, sino nombrados.

El segundo argumento es el de la división de poderes: debe haber un equilibrio de poderes entre aquellos que hacen la ley y quienes la aplican. Si los jueces, al interpretar la ley en realidad la crean, entonces estarían realizando ambas funciones lo que atenta contra la división de poderes y el equilibrio que ésta busca.

El tercer argumento es el de la certeza jurídica: la gente debe saber de antemano lo que ordena la ley con el fin de estar en la posibilidad de evitar las sanciones.

Mas si al interpretar la norma el juez que decide el caso concreto en realidad crea la norma, el destinatario de la norma estaría en la incapacidad de predecir las

consecuencias de su conducta, es decir, en la imposibilidad de evitar la sanción. En relación con este argumento se encuentra el principio de la no retroactividad de la ley: las personas no deben ser juzgadas en virtud de leyes creadas ex post facto, o dicho de otra forma, deben ser juzgadas por estándares generales que se apliquen a todos por igual.

Aun suponiendo que la intención del legislador pudiera ser identificada claramente, todavía quedan otras objeciones contra esta posición. La más importante en cuestión es la idea de que las nuevas generaciones deban someterse a las decisiones tomadas por generaciones anteriores. De ahí que la tarea del intérprete no debe limitarse a dar cuenta de la voluntad del legislador de una manera conservadora.

Por el contrario, de acuerdo con la llamada *Escuela Histórica* -Savigny, entre otros- el papel del juez consiste en adaptar el significado de las normas jurídicas a las necesidades sociales del presente. De acuerdo con estos autores, ser juzgado por leyes adaptadas a las necesidades presentes puede, paradójicamente, dar como resultado mayor certeza jurídica que el serlo por leyes que respondan a las necesidades de tiempos pasados.

Después de todas estas consideraciones, hay que decir que la intención sigue siendo un tema debatido e inevitable para la interpretación jurídica.

4.5 CUARTO RESULTADO

LA CLARIDAD DEL LENGUAJE

Se dice a menudo que cuando la ley se expresa claramente, el que la aplica debe limitarse al texto de la ley. Sin embargo, como vimos, la idea de que un texto pueda tener un solo significado, un significado textual, ha sido fuertemente criticada.

Aceptando que los textos puedan tener un significado unívoco, sigue existiendo la posibilidad de que, por lo menos de manera ocasional, no haya en algunos casos una respuesta clara respecto del significado de una norma. Lo anterior podría ser porque la norma no es clara para el caso que se trata o porque en algunas ocasiones no hay una norma específica para la situación.

Dado que los más modernos sistemas jurídicos imponen a los jueces el deber de dar respuesta a todos los casos que se les presentan; es inaceptable la idea de que si no hay una respuesta clara, simplemente no hay respuesta. Sin embargo, es interesante preguntarse cuándo puedo uno considerar que hay una respuesta clara para un caso. En otras palabras, ¿Cuáles son los casos fáciles en oposición a los “casos difíciles”?¹⁹⁵

Dicho de manera simple, un caso fácil sería aquel en que la respuesta está dada por la norma jurídica. De acuerdo con algunos autores, éste es grosso modo el caso cuando el significado de lo enunciado es entendido por cualquier hablante competente de la lengua en cuestión; en consecuencia en esos casos no hay necesidad de interpretación.¹⁹⁶

Pero este no es el caso cuando la norma es indeterminada o se encuentra expresada de tal forma que aplicabilidad al caso no es cierta o en los casos en que no hay una norma que regule el caso. Algunos autores, como por ejemplo Hans Kelsen, niegan lo anterior con base en que cuando la ley no regula la conducta, ésta permitida, y en consecuencia no hay lagunas. Otros sostienen que en dichos casos, los jueces gozan de discreción para crear la norma, como por ejemplo, H.L.A. Hart.

¹⁹⁵ R.Dworkin, “Hard Cases”, en *Taking rights seriously*, Harvard University Press, Cambridge, 1978. Edition en castellano: “Casos difíciles”, Cuadernos de crítica, núm 14, UNAM-IIF, México, 1981.

¹⁹⁶ A Marmor, *Interpretation and Legal Theory*, Clarendon Press, Oxford, 1992, cap. 2

Se han planteado diversas explicaciones para mostrar la falta de certeza que produce la indeterminación de los textos de ley; las que se enuncian en seguida son sólo algunas.

“La norma puede ser indeterminada debido:

- 1) A la vaguedad y a la ambigüedad de los lenguajes naturales
- 2) A una inconsistencia entre la voluntad y la expresión del legislador.
- 3) A una imposibilidad de regular todo de manera explícita
- 4) A la diversidad de los casos que las normas regulan y la necesidad de darles un trato distinto
- 5) A nuestra ignorancia de todos los casos que puedan llegar a presentarse a los jueces y de todos los hechos que éstos puedan comprender
- 6) A la evolución de los propósitos y objetivos que una sociedad puede llegar a perseguir”.¹⁹⁷

Se ha argumentado que la consecuencia de la indeterminación de la ley que los jueces tengan que elegir entre las diversas posibles respuestas o crear nuevas normas cuando no hay un aplicable. La interpretación jurídica, de acuerdo con esta corriente, consiste, en última instancia, el ejercicio de un poder.

Dadas todas estas razones que explican la indeterminación de las normas, es difícil imaginar algún caso en el que ninguna de ellas esté presente. Por otra parte hay que hacer notar que el caso fácil es aquel en el que no hay controversia debido a que la cuestión interpretativa ha conseguido un consenso en la comunidad de los expertos en derecho.

Mas ello no quiere decir que este acuerdo siempre haya existido, ni que nunca haya habido necesidad de una interpretación; solamente quiere decir que una

¹⁹⁷ La mayor parte de estas razones se encuentran expresadas por H. Kelsen, Teoría Pura del Derecho, UNAM, México, 1979 Cap. VII.; y por H.L.A Hart, El Concepto de Derecho. México, Editorial Nacional, 1979. Cap 1 al 5.

respuesta se ha atrincherado en la comunidad. La claridad, entendida en estos términos, sería una característica provisional de los textos o casos jurídicos, lo que da cuenta de la innegable evolución de sus significados.

4.6 QUINTO RESULTADO

EL CONTRIBUYENTE, FALTA DE CERTEZA Y SEGURIDAD EN SU ACTUAR

La seguridad es el contexto dentro del cual se toman las decisiones individuales y las interacciones de los actores sociales, para ellos, es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible. Para que así sea, es indispensable que las decisiones de los actores políticos se tomen según el sentido lógico de la norma y no según la lógica de la discrecionalidad.

“La palabra seguridad proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* de *-secura-* que, significa estar libre de cuidados. En sentido amplio, la palabra, seguridad indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro.¹⁹⁸

Debemos de considerar que ese sentimiento de seguridad frente a las posibles contingencias que se presentan en sociedad, por la naturaleza misma de las características de cualquier sociedad, debe ser procurada por el ente rector de las relaciones que dentro de ese marco de colectividad pueden llegar a darse.

El Estado, como ente rector de las relaciones en sociedad, no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer seguridad jurídica al ejercer su poder de imperio.

La seguridad jurídica es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegarán a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación.

¹⁹⁸ Definición de Seguridad Jurídica http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_jur%C3%ADdica.

Dicho en otras palabras, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente.

El hombre posee una serie de derechos que le han sido reconocidos por el Estado desde el nacimiento de esta figura de organización social. La finalidad última del Estado es asegurar los medios para que las personas que habitan dentro de su territorio gocen de la estabilidad y la seguridad de que sus facultades, posesiones y su persona, no podrán ser violentados sino por procedimientos regulares, establecidos dentro de un sistema de derecho positivo vigente, general, heterónomo y equitativo.

La seguridad jurídica es uno de los bienes más preciados que el Estado garantiza. En alguna medida, una de las principales justificaciones de la existencia del Estado ha sido precisamente que, mediante el monopolio de la violencia, asegura la existencia de la sociedad y la paz interior. No sólo esto, sino que la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de autoridad permiten que los individuos se muevan dentro de un marco legal con igual libertad y autonomía y que realicen sus planes de vida. De ahí la pretensión de obligatoriedad inexorable que caracteriza a un ordenamiento jurídico.

A fin de que los miembros de una sociedad logren el tan añorado "bien común" es absolutamente necesario el establecimiento de un marco legal sólido y de una convicción real de sus integrantes por vivir en completa observancia de sus disposiciones, es por esto que la seguridad jurídica plena es un sueño imposible para las sociedades modernas.

Es posible lograr un orden aceptable y una seguridad jurídica palpable en aspectos del Estado más específicos, para que en su conjunto logremos el establecimiento de una sociedad más justa y segura para sus integrantes.

En efecto no podemos dejar de lado la necesidad de establecer seguridad jurídica en uno de los objetivos primordiales del Estado, como es la captación de recursos para la realización de sus fines, el derecho tributario.

Las imposiciones del Estado en materia tributaria, como todas las materias, se encuentran sujetas a las normas relativas que establecen límites y directrices a seguir para en su caso, afectar la esfera jurídica de los gobernados en un plano de legalidad que le otorgue plena seguridad de que dicha afectación se encuentra ajustada a Derecho y tiene como fundamento máximo los principios Constitucionales que rigen una sociedad determinada.

Todo gobernado tiene la ineludible obligación de contribuir al gasto público a través de sus contribuciones que son el principal medio de sostenimiento del Estado, sin embargo vemos con preocupación cómo la legislación fiscal es compleja, imprecisa y algunas ocasiones arbitraria, siendo modificada constantemente, donde el papel del fisco se circunscribe únicamente a fines evidentemente recaudatorios, generando en el contribuyente incertidumbre e inseguridad jurídica; dejándole además, el sabor de un trato injusto al no tomar en cuenta su personal capacidad económica.

Esta ineficiente cultura contributiva a la que se someten los países en desarrollo como lo es México, exige el establecimiento de nuevos mecanismos para la salvaguarda de los derechos fundamentales, ya que a través de un sistema tributario que tenga como principal característica la de procurar la seguridad jurídica tributaria, se puede lograr un desarrollo significativo y sostenido.

La seguridad jurídica exige el reconocimiento de la persona y de la soberanía del pueblo, pero también de la supremacía constitucional, de la división entre los poderes constituidos, del poder judicial independiente y de la administración

sometida a la ley, de la representación política y la oposición y del control del poder.

4.7 SEXTO RESULTADO CONSECUENCIAS PENALES

La distorsión de los elementos esenciales del impuesto no solo trae consigo problemas interpretativos emanados de las posibles contingencias analizadas, sino que, la distorsión puede llevar al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración, dicho de otra manera de las normas que establecen deberes con el Fisco, al aplicarlas distorsionadas podrían llevar a la comisión de un ilícito que traería consecuencias de índole penal.

El ilícito alude a lo no permitido legal ni moralmente. El hecho ilícito comprende el comportamiento de una persona que puede consistir en hacer o no hacer provocando una consecuencia dañosa, es decir, la destrucción de una situación favorable para en estos casos, en la Administración Pública Federal.

La ilicitud en materia fiscal conlleva las violaciones a los mandatos de las leyes fiscales, como la evasión fiscal o cualquier hecho que pueda traducirse en un error hacia la autoridad fiscal o perjudique el erario público. En relación a lo anterior, resulta pertinente hacer mención de diversos artículos del Código Fiscal de la Federación los cuales generan un peculio al fisco federal como se apreciara con lo siguiente:

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2014.

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

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

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

...²⁰⁰

Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

...²⁰¹

²⁰⁰ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2014.

²⁰¹ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2014.

Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

...²⁰²

De los artículos transcritos tenemos que la defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada – artículos 108 y 109 respectivamente – así como el contrabando y la equiparación al contrabando – artículos 102 y 105 correspondientemente - son las conductas delictivas que lesionan el patrimonio del fisco federal.

²⁰² Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2014.

Cabe hacer mención que no son los únicos delitos que existen en materia fiscal, el doctor Víctor Manuel Contreras Martínez hace una clara y efectiva división de estos al decir que en esencia el Código Fiscal de la Federación:

“comprende 2 grupos de delitos fiscales: los delitos en los que el bien jurídico protegido es “El peculio del fisco federal”, es decir un contenido patrimonial y; los delitos que tutelan el sistema tributario, esto es, el entramado o retículo que permite el funcionamiento de la actividad del fisco federal, que no propiamente son de contenido patrimonial, aunque afecte indirectamente a ello.”²⁰³

El primer grupo ya se estableció previamente, sobre el segundo se tienen las conductas que no presentan una consecuencia directa en un daño o perjuicio patrimonial, son como el citado autor denomina “delitos fiscales diversos”²⁰⁴ que se encuentran comprendidos de los artículos 110 al 115 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a los delitos mencionados, lo que nos ocupa es la acción, el hacer o el no hacer, lo cual se traduce en la culpabilidad. Esta puede adoptar dos formas que pueden ser de dolo o de culpa, si bien podemos mencionar que el dolo es un designio positivo de causar daño, es decir de tener la predicción del resultado que causara la acción, esto es que el autor conoce las consecuencias y repercusiones del hecho en el mundo exterior y aun así decide realizar la acción, por otra parte la culpa se da cuando el acontecimiento, que pudiendo haberse previsto pero no querido por el autor, se configura por su negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de la ley.

²⁰³ Manuel Contreras, Víctor Manuel, Delitos Fiscales y el Nuevo Sistema de Justicia Fiscal, en José Rodrigo Roque Díaz (Compilación) Delitos de Cuello Blanco, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011

²⁰⁴ Manuel Contreras, Víctor Manuel, Delitos Fiscales y el Nuevo Sistema de Justicia Fiscal, en José Rodrigo Roque Díaz (Compilación) Delitos de Cuello Blanco, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011

Ahora bien, en los artículos 95 y 98 del Código Fiscal de la Federación se puede apreciar quienes son los autores de los delitos fiscales tal como se podrá apreciar a partir de lo siguiente:

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Artículo 98. La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionara con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiese consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito.²⁰⁵

Por una parte tenemos al autor doloso que busca por una parte obtener un beneficio en detrimento del fisco federal, sobre este supuesto no hay mucho que comentar puesto que lo que se busca es justamente el ejecutar un delito, pero sobre el segundo supuesto que habla acerca de la tentativa, el primer párrafo establece dos puntos torales y de suma importancia, la tentativa de un delito fiscal y la causa ajena a la voluntad del autor.

Los delitos fiscales son sumamente específicos, recordando el aforismo jurídico que dicta que la “inobservancia de la ley no exime de su cumplimiento” el argumentar que una interpretación que genera una distorsión de los elementos esenciales del impuesto, ya sea por impericia, negligencia o falta de cuidado, generando un incumplimiento de una obligación fiscal de las previstas en el apartado de delitos del Código Fiscal de la Federación, será reprochada penalmente.

Esto es que basta con la violación del deber de cuidado o diligencia que deben de observar los sujetos pasivos en el conocimiento de sus deberes fiscales y el cumplimiento de los mismos para que se configure un delito. Las normas tributarias tienen que delimitar claramente el hecho imponible, para conocer perfectamente sus límites. La obligación contributiva nacerá cuando se produzca algún hecho dentro de lo abarcado por la norma.

En conclusión, en la materia fiscal, todo actuar que devenga por una mala interpretación o distorsión de los elementos esenciales del impuesto - sea queriéndolo, permitiéndolo, o no queriendo - son formas suficientes para configurar un delito fiscal, siempre y cuando se contenga en el catálogo de delitos

²⁰⁵ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 2014.

fiscales. El fisco, debido a la naturaleza de los bienes jurídicos que se tutelan a través de la ley fiscal, castiga conductas dolosas y culposas, ya que basta únicamente que se viole la norma para que proceda la sanción considerándolos de cualquier forma como una acción dolosa.

4.8 VALORACIÓN DE HIPÓTESIS

Tomando en consideración la hipótesis que se manejó desde un inicio en el presente trabajo de investigación y para estar en posibilidades de valorar si esta se cumplió o no, es necesario mencionarla para así estar en posibilidad de realizar la valoración respectiva, siendo la hipótesis la siguiente:

La permisión otorgada por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación para desentrañar el contenido normativo utilizando cualquier método de interpretación crea distorsión en los elementos esenciales del impuesto, ya que la discrecionalidad y el lenguaje empleado no son ni una misma voluntad ni cuentan con un mismo concepto.

De lo anterior se desprende que si la ley fuera clara, precisa y estuviera bien definida, desaparecería la distorsión causada por la interpretación ya que se eliminaría las variables que la causan.

Ahora bien, de la valoración de los resultados que arrojó la investigación del problema, se considera que estos fueron concluyentes en comprobar cómo es que se genera la distorsión de los elementos esenciales del impuesto y como se llega a interpretaciones que no se habían previsto dando incluso contenidos normativos antagónicos.

Basado en lo anterior se puede considerar que la primera parte de la hipótesis se cumple totalmente.

En relación a la segunda parte de la hipótesis, se profundizara en el apartado respectivo a la propuesta, donde, si bien es cierto falta un largo camino por recorrer, el lector podrá apreciar si esta es o no cumplida.

CONCLUSIONES

-La potestad tributaria se ejercita por el Estado cuando actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución.

- El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá promover el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución.

-La interpretación es una labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para -según el método que suscriba y la técnica o técnicas que utilice- aclarar, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y en su caso, determinar sus posibles alcances y consecuencias jurídicas para, posteriormente y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, reformular, revelar o aplicar en su caso.

-Los métodos nos indican el camino, el cómo desarrollar la labor interpretativa; las técnicas nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que se cuenta para andar ese camino; es decir para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr un fin

- La evasión fiscal es concebida como la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos a eliminar, reducir o retardar el pago de un tributo efectivamente debido. La elusión fiscal, conocida también como evasión legal, bien puede interpretarse como la sustracción del hecho imponible, el aprovechamiento de las lagunas de la ley, mediante el uso del derecho común y la planeación estratégica del actuar de la empresa.

-Los elementos esenciales del impuesto se encuentran expresados en la ley, conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y estos se encuentran consignados en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

- El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación marca la pauta respecto de cómo interpretar en una determinada materia específica, que es el Derecho Fiscal. En relación a esto, al establecer que puede ser utilizado cualquier método de interpretación, deja abierto una amplia gama de problemas, como la discrecionalidad o voluntad del intérprete así como los problemas que se generan de la misma interpretación.

- La distorsión de los elementos esenciales del impuesto no solo versa en la discrecionalidad del uso del método o de la voluntad del intérprete, sino también de la ley, de su texto y de su claridad.

-Se debe reflexionar sobre el paradigma interpretativo de las disposiciones fiscales para estar en la posibilidad de generar una interpretación armónica dentro del sistema jurídico en su conjunto.

PROPUESTA

Los métodos nos indican el camino, el cómo desarrollar la labor interpretativa; las técnicas nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que se cuenta para andar ese camino; es decir para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr un fin.

Cada escuela o postura utiliza un método distinto con diversas técnicas que podrían permitir al intérprete éxito en su interpretación, pero la evolución de esta nos ha mostrado que el seguir determinada escuela o postura con su método propio ha llegado a dar resultados carentes.

La interpretación se trata de una labor creativa y responsable que soluciona problemas jurídicos y que necesariamente debe encontrarse plena, ética y racionalmente justificada.

El texto de la ley, es lo que se interpreta y nos proporciona el contenido normativo, pero como observamos en el capítulo 4 de la presente investigación se generan diversos problemas que no pueden ser solucionados con la interpretación dejando intocada la discrecionalidad y los problemas causados por el lenguaje empleado, los cuales es necesario que se solventen para así eliminar la distorsión causada.

Recordemos los resultados obtenidos:

1. Robustecimiento de la autonomía del derecho fiscal
2. El imperio del texto de la ley
3. La discreción en la interpretación

4. La claridad del lenguaje

5. El contribuyente, falta de certeza y seguridad en su actuar

De todos ellos podemos apreciar que el resultado fundamental para eliminar la distorsión causada por la interpretación es la claridad de la norma, ya que teniendo leyes más claras, con términos técnicos bien definidos, se solucionaría toda la problemática de los resultados obtenidos en la presente investigación.

El principio de todo lo encontramos en nuestra Constitución y el problema objetivo es que para los ciudadanos el lenguaje jurídico es excesivamente complicado y difícil de interpretar y por consiguiente entender. Sin embargo el Estado de Derecho exige asegurar que se comprendan los actos y las normas jurídicas, situación que no sucede actualmente pues uno de los principales problemas es que algunos profesionales del Derecho, en su mayoría, confunden la necesaria especialidad del lenguaje jurídico con un lenguaje opaco, arcaico y encorsetado en formulismos que dificultan la comprensión de una población común.

La claridad, entendida en términos generales, sería una característica necesaria de los textos o casos jurídicos, lo que da cuenta de la innegable evolución de sus significados y de lo que es posible decir que la justicia moderna es una justicia que la ciudadanía es capaz de comprender y entender. Se deben superar las deficiencias terminológicas, semánticas o de sintaxis que suelen dificultar la comprensión de la lectura de la ley, la pregunta a esto es ¿Cómo?

Se tiene claro el contenido normativo de las leyes el cual se divide en disposiciones constitutivas y disposiciones deónticas, dependiendo de si hacen alusión a descripciones, atribuciones o prescripciones.

Pero no solo necesitamos tener clara la división de las disposiciones, sino que el lenguaje con que es creada la norma tenga claridad para desaparecer la distorsión

originada por la interpretación y para esto se propone el siguiente proceso de reflexión y redacción, que aunque fuese de una forma simple se considera que serviría para dispersar la distorsión del texto de la ley:

Reflexión Inicial, antes de iniciar la redacción.

¿Para quién se escriben? Las leyes se escriben para los ciudadanos en general. Al hablar de los elementos esenciales del impuesto, se dirige a una materia que atañe a todos ellos no solo a un sector de la población, y deben ser redactadas de una forma que todos lo entiendan.

¿Para qué? El lenguaje escrito es la forma de expresión de las normas, y las disposiciones fiscales que contengan algunos de los elementos esenciales de los impuestos están sujetas a determinadas formas de interpretación, las cuales deben estar bien definidas para ser entendidas por cualquier ciudadano.

¿Qué impacto tendrán esas leyes? Principalmente que toda persona que se vea en la necesidad de recurrir a ellas, tenga la facilidad de comprender y entender estas disposiciones. Pues en su gran mayoría los textos llegan a los destinatarios y rara vez se reflexiona si son comprendidas, ambiguas o vagas para quien las consulta.

Para terminar con este primer procedimiento, tenemos la siguiente pregunta, ¿Cómo redactar? Hay diversas formas de hacerlo y cada quien tiene su propio estilo, pero la ley debe ser transparente en sus variables y eficaz en lo que pretende normar, y debe corresponder a estos valores.

Cabe mencionar que se debe de dar claridad a la norma porque los ciudadanos necesitan entender a su gobierno para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones, sin complicaciones y sin ayuda de intermediarios, reduciendo errores

o aclaraciones, pues al ser comprensible y transparente se tendría un beneficio real.

Lo que aumentaría la confianza que tiene el ciudadano para su gobierno ya que le daría la certeza que este necesita y reduciría la discrecionalidad en la interpretación. Es importante resaltar que la expresión de la ley es el reflejo de nuestra ideología, actitud y esfuerzo como nación.

Al continuar con el proceso se debe establecer una proyección futura, esa planificación que ayudara a la construcción del texto legal, como todo masón que inicia la construcción de un templo con un plano arquitectónico.

Planificación.

El propósito de la norma.- Un propósito preciso y claro es el mejor instrumento para que se alcance con la norma lo que realmente se quiere lograr. Si la norma no tiene un propósito claro y puede ser interpretada con discrecionalidad causara distorsión.

¿Qué se espera de la norma? ¿Qué debe hacer el ciudadano con lo plasmado en ella? Esto es que debe definir sus conceptos para comprender su fin, así como sus atribuciones y prescripciones para conocer claramente los derechos y obligaciones que el ciudadano tendrá. En este punto es recomendable recordar que todo es dual y preguntarse ¿Qué pasaría si no se escribe esa norma? ¿Qué pasaría si no se cumple? Justamente para poder definir sanciones e infracciones.

Estructurar ideas.- Generar las ideas que pretende contener la norma, esquematizarlo de forma jerárquica y vincularlas de tal manera que sea clara y precisa.

Orden.- Una vez que se tienen las ideas jerarquizadas y vinculadas, se deben ordenar para lograr la adecuación del propósito del texto normativo. Agrupar las ideas relacionadas y escribir para cada grupo un encabezado procurando una secuencia lógica como se comentó con anterioridad.

Una vez contando con esta planificación, ya se tiene una buena idea sobre su estructura y contenido haciendo posible pasar a la redacción del texto normativo.

Redacción.

En este apartado nos apoyaremos en la semántica y la sintaxis, la cual fue analizada en el capítulo1. El ciudadano busca información clara en un texto, es decir, detalles precisos y expresiones comprensibles, ya que no todos tienen la misma preparación académica y mucho menos técnica. Sin embargo, si al redactar la norma se deja de lado a quien va dirigida difícilmente logrará transmitirle la información que éste busca y mucho menos, de manera clara y precisa.

Al redactar con un lenguaje claro es imperioso ponerse en los zapatos del ciudadano a quien va dirigida la norma y la va a leer. La clave es buscar, perseguir y encontrar la manera de transmitir las ideas normativas con claridad considerando las características de quienes las consulta.

Revisión.

Este paso es el último del procedimiento que se propone, se debe de depurar el contenido, se simplifican oraciones para precisar la información y para finalizar se corrige la ortografía para eliminar errores.

Para demostrar la comprensión jurídica, la ley debe tener claridad, ya que los procesos de interpretación y argumentación no sólo debe ser en lo legal, sino en

cualquier esfera de la actividad humana, son muy influidos por el lenguaje. Por tanto, para demostrar comprensión del problema, como ya lo afirmaba Aristóteles, uno debe ser capaz de explicárselo a alguien que no lo haya entendido.

Por consiguiente, la comprensión del problema supone claridad lingüística y del razonamiento; tanto en el texto normativo como en la comprensión del asunto, pero para que haya lo segundo debe forzosamente existir lo primero, lo cual se consigue por medio de un mejor uso de un proceso de redacción y es ahí donde se encuentra la solución de la falta de claridad de la norma, que permite a la interpretación crear una distorsión que afecte no solo a los elementos esenciales del impuesto, sino a todas las normas jurídicas.

La semántica y la sintaxis son herramientas claves que tienen gran importancia en el análisis e interpretación de las leyes fiscales, en virtud de que ayudan primeramente a ordenar y coordinar las palabras que forman las oraciones y textos de las leyes y enseguida, darles el sentido y significación, que es la labor de todo interprete y aplicador de la mismas, como parte de todo el proceso de interpretación que se ha estudiado.

Lo anterior es reafirmado por Beuchot, quien las relaciona con “la conformidad lógica. De esta forma, la verdad sintáctica es la coherencia y la verdad semántica es la correspondencia”,²⁰⁶ por lo que ambas están estrechamente ligadas en la construcción de las frases y en su interpretación.

Las leyes, como se apuntó previamente, están compuestas de símbolos y signos que forman las letras, que a su vez integran las oraciones, textos, párrafos, etc, que componen los escritos legales porque lo que una vez plasmados en dichos textos, se convierten en un lenguaje jurídico que debe ser analizado e interpretado para su posterior aplicación.

²⁰⁶ BEUCHOT, Mauricio. Los Márgenes de la Interpretación: Hacia un Modelo Análogo de a Hermenéutica, Universidad Iberoamericana. México 1995; p. 61-62.

En este sentido, Luis Álvarez Colín expresa que es por medio y a través del lenguaje que se tiene a disposición un medio privilegiado que permite unir la interioridad de un acto con la exterioridad de un dato objetivable y agrega que:

“el lenguaje, hecho de signos que unen un fenómeno perceptible a una significación, al estar constituido como lo muestra la lingüística moderna, como una organización formal de leyes y componentes sintácticos, fonológicos y semánticos, puede ser descrito como un sistema de reglas... La significación en sí misma en cuanto se inscribe en este sistema, es una realidad objetivable”.²⁰⁷

Cesáreo Rodríguez Aguilera, postula que las palabras son la materia prima de los juristas y hace la siguiente analogía –las leyes están hechas con palabras, como las casas con ladrillos-. Asimismo expresa que el jurista debiera ser gramático, es decir, que hable y escriba correctamente la lengua como elemental noción, sin caer en el gramaticalismo, por lo que el lenguaje jurídico debe ser vivo, dinámico, cálido y palpitante. Añade que las leyes y todas sus derivaciones por ejemplo, decretos y reglamentos, son siempre textos escritos que tienen por objeto cubrir exigencias colectivas y regular las relaciones humanas, por lo que el lenguaje empleado debe ser igual al de la sociedad a la que van dirigidas.

El mismo autor cita a Pérez Serrano, quien opina que “una ley redactada en noble tono, con frase pulida y palabra tersa, será estudiada, entendida y aplicada con mayor facilidad que una ley de términos grises y borrosos, de expresión balbuceante o atormentada” y finaliza al declarar que “el uso adecuado de la palabra jurídica, como medio de expresión de ideas y sentimientos, como límite definidor de las proyecciones sociales de la persona, como mandato concreto resolutorio de conflictos, obliga a su buen conocimiento”.²⁰⁸

²⁰⁷ Álvarez Colín, Luis. *Hermenéutica Analógica, Símbolo y Acción Humana*. Editorial Torres y Asociados. México 2000. pp.21-22

²⁰⁸ Rodríguez Aguilera, Cesáreo. *El lenguaje jurídico*. Colofón, S.A. México 2002, pp. 9, 10, 21, 22,26,72.

Las ideas citadas dejan en claro la imperiosa y absoluta necesidad de reconocer la importancia del lenguaje como medio privilegiado para unir la interioridad con la exterioridad de los actos, además es importante verificar que los componentes sintácticos y semánticos sean combinados adecuadamente. De igual forma, las leyes deben ser redactadas en un lenguaje propio de la sociedad destinataria de la misma, por lo que tanto para los creadores como para los intérpretes de las normas, es indispensable y obligatorio el conocimiento del lenguaje y de la gramática.

Por otro lado, García Máynez cita a Savigny para apuntar que existen cuatro elementos que constituyen la labor hermenéutica; uno de ellos es el gramatical, que “consiste en la exposición de las leyes lingüísticas que el legislador aplica”.²⁰⁹

Según lo expresado por el autor primario, la forma de expresión del legislador, se constituye de los signos impresos en papel, que al final son lo que el intérprete aprecia y como parte de su tarea hermenéutica, debe exponer las leyes lingüísticas aplicadas por el legislador, lo que sin duda viene a reafirma la importancia de la gramática, toda vez que no será posible que el intérprete desarrolle tal tarea si no tiene por lo menos las mínimas nociones de aquella ciencia.

De todo lo anterior podemos finalizar diciendo que la gramática es una parte fundamental para resolver los problemas de la claridad del lenguaje y en consecuencia, se resolvería el problema de la interpretación como distorsión de la norma jurídica y si se considera adecuadamente, se le otorgaría certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes y al ciudadano en general.

²⁰⁹ García Máynez, Eduardo. *Lógica del Raciocinio Jurídico*. Distribuidora Fontamara S.A. México, 2002, pp.21, 26.

Cabe concluir con las palabras de Zagrebelsky, para quien “En el proceso de interpretación del Derecho, el caso es el motor que impulsa al intérprete y marca la dirección. Partiendo del caso se acude al derecho para interrogarlo y obtener de él una respuesta. A partir del caso el intérprete procede a buscar las reglas y vuelve a él, en un procedimiento circular de dirección bipolar que finaliza cuando se componen de modo satisfactorio las exigencias del caso y las pretensiones de las reglas jurídicas cuando el resultado interpretativo no viola ni una ni otras, puede decirse que se ha –logrado- la interpretación.”²¹⁰

De este modo, se muestra que una facilitación del lenguaje es posible en este ámbito sin perder información o matices que puedan dejar dudas o crear conflictos de interpretación. Precisamente, el lenguaje sencillo pretende reducir la incertidumbre comunicativa y eliminar las dudas de interpretación dotándola de claridad.

²¹⁰ Zagrebelsky, Gustavo, *El Derecho Ductil...*, op. cit. pp. 133-134.

BIBLIOGRAFÍA.

- A. Marmor, Interpretation and Legal Theory, Clarendon Press, Oxford.
- Aftalion, Enrique y Otros. Introducción al Derecho, Argentina, Abeledo Perrot
- Álvarez Ledesma, Mario, Introducción al derecho, México, Mc Graw Hill
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Temis, México.
- Atienza, Manuel. Cuestiones Judiciales, Fontamara, México.
- Benito Mozas, Antonio. Gramatica Práctica, España, Edaf.
- Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto sobre la Renta Tomo I (Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto. Editorial Themis, México.
- Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Porrúa. México.
- Carpizo, Jorge, Estudios Constitucionales México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal II Impuestos Federales y Locales. Iure Editores. México.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario Jurídico Temáticos, volumen 2.
- Claude Martínez, Jean, El fraude Fiscal, México. Fondo de Cultura Económica. México.
- Díaz Roca, Rafael. Teoría General del Derecho. Tecnos. Madrid.
- Diep Diep, Daniel. El Tributo y la Constitución, Editorial Pac, México.
- Diep Diep, Daniel. La Planeación Fiscal Hoy, Editorial Pac, México.
- Dino Jarach. El Hecho Imponible, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.

Dino Jarach. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa.

Delgadillo, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, Editorial Limusa, México.

Duma y Peña Alejandro, El delito tributario. Ediciones Samver.

Eseverri Martinez, Ernesto. Presunciones Legales y Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa.

Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México.

García Belsunce, Horacio A. Temas de Derecho Tributario.

García Fernández Dora. Manual para la Elaboración de tesis y otros trabajos de investigación jurídica, Editorial Porrúa, México.

García Máynez, Eduardo. Lógica del Raciocinio Jurídico. Fontamara. México.

García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa.

Giorgetti, Armando. La evasión fiscal, Buenos Aires, De palma.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina.

Godoy, Norberto J. Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales, Buenos Aires, Abeledo Perrot.

Gómez de Silva, Guido. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española. Fondo de Cultura Económica, S.A. México.

Gonzales García, Eusebio, La interpretación de las normas tributarias, Pamplona Aranzadi.

Guastini Riccardo. Estudios sobre la interpretación jurídica. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

Guiraud, Pierre. La Semiología, 27 edición, México, Siglo XXI Editores.

H. Kelsen, Teoría Pura del Derecho, UNAM, México.

H.L.A Hart, El Concepto de Derecho. México, Editorial Nacional.

Hallivis Pelayo, Manuel. Teoría General de la Interpretación. Editorial Porrúa.

Hoffman E. Roberto, Introducción al estudio del Derecho. Universidad Iberoamericana. México.

Jiménez Gonzales Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson. México.

J.L Austín, How to do Things with words, 2ª. ed, Clarendon Press, Oxford, 1962; J. Searle, Speech Acts, Cambridge University Press, Cambridge.

Krause Murguiondo, Gustavo A. La interpretación de la Ley y el Derecho Tributario. Editorial La Ley. Argentina.

Landa Arroyo, Cesar. Constitución y Fuentes del Derecho.

Larenz, Karl, Metodología de la Ciencia del Derecho, 2 ed. Ariel. Barcelona.

López de Falco, Rosa María. "Estudio Monográfico acerca de la autonomía y conceptualización del Derecho Financiero Público o Fiscal", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México.

López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Dofiscal Editores.

Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Publico, Tercera Edición, Editorial Mc Graw Hill, México.

Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima Edición. Porrúa. México.

Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General de Finanzas y Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Argentina.

Martínez López. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Ecasa.

Martínez Morales, Rafael. Derecho Administrativo: Diccionario Temático Volumen 3, Editorial Harla, México.

Ovilla Zebdua, Vicente. Reparto de Utilidades, análisis práctico, aspectos fiscales y legales. Editorial México Ediciones Fiscales Alonso.

Pimentel Álvarez Julio. Diccionario Latín Español. Editorial Porrúa. México.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México.

R.Dworkin, "Hard Cases", en Taking rights seriously, Harvard University Press, Cambridge.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México.

Sampaio Doria, Antonio Roberto, Revista de Investigación Fiscal.

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México.

Saussure, Ferdinand de. Curso de Lingüística General, España, Losada.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo Tomo 1 y 2, Editorial Porrúa, México.

Vanoni, Ezio, Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Instituto de Estudios Fiscales.

Wróblewski, Jerzy, Constitución y Teoría General de la interpretación jurídica,
Madrid, Civitas.

Wróblewski, Jerzy, Sentido y Hecho en el Derecho, Mexico, Fontamara.