



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

**Interpretación de las deducciones autorizadas en
el Régimen de Incorporación Fiscal**

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: L.C. Omar Abraham Ávila Funes

Tutor: C.P. y M.D.F. Jorge Santamaría García

México, D.F. a 11 de Noviembre de 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.

“Hoy en día se necesita más cerebro y
esfuerzo para hacer la declaración de la renta
que para conseguir la renta”.

E. Neuman

Personaje de ficción de la revista MAD

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	5
PROBLEMA CIENTÍFICO	10
Objetivo general.....	10
Hipótesis científica	10
Objetivos específicos	10
Palabras clave	11
JUSTIFICACIÓN	12
CAPÍTULO I	
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA NORMA TRIBUTARIA	15
GARANTÍA DE LEGALIDAD	15
INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES	16
PRIMACIA Y RESERVA DE LEY.....	20
APLICACIÓN ESTRICTA DE LA LEY.....	25
CAPÍTULO II	
ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACION FISCAL	28
ORIGEN Y EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.....	28
ELEMENTOS CONTRIBUTIVOS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACION FISCAL	31
CAPÍTULO III	
INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.....	38

CONCEPTUALIZACIÓN DEL TÉRMINO DEDUCCIONES	38
MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN APLICABLES A LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS COMO PARTE DE LA DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL	45
CAPÍTULO IV	
LA COMPLEJIDAD INTERPRETATIVA DE LAS LEYES FISCALES ANALIZADA A TRAVÉS DE LOS IMPLICADOS EN ÉSTAS	57
LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL JURISTA.....	57
LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL LEGISLADOR	59
LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL CONTRIBUYENTE.....	63
LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO	64
LA ELUSIÓN FISCAL COMO CONSECUENCIA DE LA INTERPRETACIÓN	67
CONCLUSIONES.....	70
BIBLIOGRAFÍA.....	73

INTRODUCCIÓN

Siempre que hay una conversación que verse sobre impuestos, invariablemente se alude a la complejidad de las leyes fiscales. Dicha complejidad se da por las oscuridades normativas, los vacíos legales, la opacidad, lo ininteligible de la letra plasmada en las normas. Esta complejidad suele atribuirse a diversas causas siendo las más representativas la poca claridad en el lenguaje, el gran uso de tecnicismos, lo volátil de las normas, la sobre especialización, etcétera. Todo ello nos lleva a un punto en que lo más sencillo es denostar al legislador creador de la norma o a la norma misma por su poca afabilidad.

Si esto resulta de una simple conversación ¿Qué resulta de las personas que están involucrados en su día a día con dichas normas tributarias? Abogados, contadores, economistas, etc. han pasado por revista a estos ordenamientos y lo único que les deja es una absoluta perplejidad. Lo extraño no es que suceda eso, sino que le suceda a los profesionistas que tienen que lidiar con ellas y que, además, siendo medianamente versados en los temas, aun así quede estupefacto ante lo rebuscado de la norma tributaria.

Tampoco es sorprendente que cuando existen conferencias, pláticas o simposios relativos a temas tributarios, el común denominador sea la crítica legislativa. No hay que descartar que la mayoría de esa crítica proviene de una antipatía social a pagar impuestos que existe desde que el mundo es mundo, pues se ha basado en cobros injustos y a veces hasta infundados y no siempre fundados en la razón o en la conveniencia de aquellos que deben pagar los tributos.

Generalmente en el mundo jurídico, muchos textos normativos pueden ser comprendidos con tan solo leerlos. Se puede entender perfectamente en la ley penal, por

ejemplo, a quien se le considera que comete un homicidio, o en la ley civil cuando existe una compra venta o una donación. Resultan comprensibles porque son parte de nuestra vida cotidiana y los escuchamos con frecuencia y es más, hasta los realizamos mecánicamente o hasta inconscientemente a diario. Los casos se vuelven más complicados cuando se involucran más variables. Siguiendo los ejemplos podrían ser cuando exista una compra venta y no hay pago en efectivo o se paga por medio de un servicio.

Esto no ocurre con las leyes tributarias, ya que de la lectura normal, habitualmente siempre quedan dudas. No hace falta poner más ejemplo que de un tema tan simple como el que trata la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR): los ingresos. Por más elemental que parezca el concepto no es de fácil contestación; ni la misma ley contempla que son; dice que no se consideran ingresos, cuando se considera que se obtuvieron, pero nunca menciona una definición de ellos.

Situación similar sucede con las deducciones. Es común escuchar a los contribuyentes preguntar a que se tiene derecho deducir; también pareciese sencilla la respuesta, sin embargo no puede hacerse sin analizar varios temas primero, comenzando con el régimen fiscal en que se encuentre, mostrar diferencias entre los conceptos básicos de deducción tales como costo, gasto, inversiones, depreciaciones, etc. Éstas no son sino algunos de los muchos aspectos que deben considerarse a efecto de entender, al menos en lo elemental, la norma tributaria.

A pesar de todo lo mencionado, no se debe soslayar que la falta de claridad de las leyes fiscales y la complejidad que conllevan favorece el incumplimiento de la misma. Entonces debería existir la pregunta ¿Valdría la pena que las leyes tributarias fueran clarificadas y simplificadas con el fin de que los contribuyentes se sientan seguros jurídicamente? Hay que tener en cuenta y aceptar que los ordenamientos distan mucho

de ser modelos de simplicidad normativa, todo ello causado, en inicio, por el poco entrenamiento jurídico de los encargados de elaborar las leyes que, a pesar de contar con profesionales que los asesoran para la correcta emisión de éstas, deciden que sean publicadas con una gran carencia de claridad con tal de cumplir con “exigencias políticas”. En fin, cualesquiera que sean las causas de la complejidad normativa, la alusión es tan frecuente que debe ser reflexionada, discutida y solucionada.

Cuando la LISR establece que para efectos del cálculo del impuesto, tanto las personas físicas como las morales deben seguir cierto procedimiento, da pie al inicio de un método fiscal más o menos complejo. Desde sus inicios se contempló que la ley se manejara por cédulas en las cuales se diferenciaban los diversos tipos de ingresos y por cada tipo de ingresos un tipo de cálculo.

Así bien, el procedimiento para las personas físicas que tributen en cada uno de los capítulos de la ley vigente, muestra la forma de determinar sus propias bases impositivas y la forma en que ha de pagarse el impuesto. En el caso particular del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), dicho procedimiento se establece en el artículo 111 de la ley en comento que en términos generales solicita la determinación de una utilidad fiscal “restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere éste artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección”. En cualquiera de los casos, la figura de la deducción tiene una gran importancia tanto para la autoridad hacendaria como para el contribuyente, toda vez que si éstas son amplias, la base de cálculo y, consecuentemente, la determinación del impuesto a pagar será menor para el contribuyente y lo que perciba el fisco en materia de ese impuesto también lo será.

Esta investigación aborda la figura de la deducción en el ámbito del impuesto sobre la renta y más específicamente en lo que concierne al RIF, forma de tributar de reciente creación (apareció en 2014) que tiene como fin, como su nombre lo indica, incorporar a todas aquellas personas que han trabajado en la informalidad, que reciben los mismos bienes y servicios del gobierno federal que los que sí están establecidos conforme a las leyes regulatorias y que sin embargo, no contribuyen al gasto público.

También se abordan reflexiones conceptuales de la misma, así como de la norma legal que da origen y sustento a las contribuciones, para seguir con el análisis de su importancia y darle paso al tema trascendental de este trabajo: a la interpretación como un medio que otorga certeza jurídica a las personas que encuadren en los supuestos que marcan las disposiciones fiscales y concluir con una enunciación de cómo es que los diferentes involucrados en las leyes fiscales actúan respecto al mismo concepto, ya sea como creadores de la norma, como concededores de ella o simplemente como contribuyentes de la misma.

Menuda tarea es la interpretación de las normas fiscales y sin lugar a dudas se requieren estudios doctrinales muy profundos para poder “desentrañar” lo que las disposiciones dicen o quieren decir; sin embargo, la finalidad del presente será tratar de esclarecer ciertas circunstancias que la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos presenta y mostrar al lector una opinión sustentada en todo momento de excelentes autores de varias partes del mundo.

Por último y no menos importante es comentar que ésta investigación surgió ante la necesidad de atender la trascendencia que tienen los principios de seguridad jurídica y de legalidad dentro de las normas tributarias en México y darle vital importancia al aforismo latino que versa “Nullum Tributum Sine Lege” que significa que no hay tributo sin ley, y

que la génesis de toda contribución siempre será la ley; lo vital radicará en la interpretación que se le dé a la misma.

PROBLEMA CIENTÍFICO

Objetivo general

Proponer una interpretación que revele el verdadero alcance de las deducciones que puede realizar un contribuyente del Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Hipótesis científica

El texto del artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta supone varias posibilidades de interpretación jurídica que pueden ser aplicadas en forma estricta.

Objetivos específicos

Evaluar el efecto del principio de aplicación estricta de la ley fiscal en la determinación de la base del impuesto sobre la renta de los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.

Exponer las diversas formas de interpretación jurídica del contenido del artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia de la determinación de la utilidad fiscal, de los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.

Palabras clave

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Régimen de Incorporación Fiscal

Interpretación

Seguridad jurídica.

JUSTIFICACIÓN

Esta tesina se elaboró considerando el interés que existe por parte de los intérpretes de las normas legales, en particular de las tributarias, de comprender mejor los textos que las autoridades legislativas elaboran, modifican o corrigen año con año, en virtud de dar a conocer a los contribuyentes los derechos y obligaciones a los que están expuestos en lo que concierne al tema en estudio.

A sabiendas de la gran diversidad de obligaciones fiscales que actualmente existen y que los contribuyentes deben realizar, éstos deben saber que la legislación en la materia ofrece opciones que permitirán elegir la mejor de ellas y que coadyuvarán al correcto cumplimiento de la norma fiscal; sólo será cuestión de evaluar dichas opciones y sustentarlas en bases legales firmes que puedan servir para defender en todo momento las interpretaciones que se le den a la norma tributarias a aplicar.

Hoy en día se debe buscar el mejor camino para la determinación y cálculo de los impuestos para cada caso en concreto, de tal forma que la norma fiscal pueda ser aplicable como si se hubiera hecho específicamente para uno mismo. Bajo este contexto, es de gran importancia que los contribuyentes utilicen las herramientas fiscales necesarias que les permitan minimizar su carga tributaria, entre las cuales, la más importante debería ser la interpretación para, como diría García Máynez (2002) “descubrir el sentido que encierra” (pág. 327).

Esta investigación también se justifica desde tres puntos de vista. Desde el punto de vista constitucional, ya que la misma plantea una jerarquización de las normas legales a fin de otorgarle validez de acuerdo a su importancia; desde el punto de vista fiscal ya que generará reflexión y discusión sobre el área investigada dentro del ámbito interpretativo; y

desde el punto de vista de los involucrados en estudiar, entender o aplicar las normas tributarias.

Partiendo de allí, a través de esta investigación se aportaría la aplicación de los diversos métodos de interpretación con sus ventajas y desventajas, a fin de que puedan quedar expuestos y los interesados en el tema puedan sacar sus propias conclusiones fundadas sobre todo en preceptos doctrinales.

Los resultados de esta investigación pondrán de manifiesto una o varias respuestas a problemas interpretativos que actualmente se están viviendo en el RIF y que, a pesar de creer que puedan ser muy simples, llevan consigo un trasfondo que va más allá de la simple lectura y que obliga al contribuyente a aventurarse en técnicas diversas para entender, comprender, analizar, justificar y desentrañar el sentido de la norma puesto que “lo que cabe interpretar no es la voluntad del legislador, sino el texto de la ley” (GARCÍA MÁYNEZ, 2002, pág. 329).

De igual manera se pondrá de manifiesto la importancia de analizar a conciencia éste régimen (tomando como referencia a su predecesor, el régimen de pequeños contribuyentes), ya que es uno de los que presentan mayor evasión fiscal en comparación con otros regímenes. De acuerdo a un estudio de evasión fiscal en el régimen de pequeños contribuyentes, elaborado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México (2011) “mientras que para los REPECOS la evasión fiscal se encuentra arriba del 90%, en el total de los impuestos la evasión fiscal es menor a 40%” (pág. 62)

Es conveniente señalar que los resultados obtenidos, podrán ser de gran valor para futuros investigadores y profesionistas interesados en estos temas y podrá despertar en

ellos el gusto por involucrarse en las técnicas interpretativas y su correlación con principios fundamentales de seguridad jurídica y legalidad.

Y finalmente, este trabajo de investigación es de importancia para el propio autor, puesto que servirá para poner en práctica los conocimientos adquiridos en la especialidad en fiscal de una manera multidisciplinaria.

CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA NORMA TRIBUTARIA

GARANTÍA DE LEGALIDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al ser nuestro máximo ordenamiento legal, es quien ha cimentado las bases para consagrar dentro de su articulado al principio de legalidad, específicamente en la fracción IV de su artículo 31, ya que éste dispone que: “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 manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, fundamentado en la idea de que “el estado debe tener medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos contra quienes tienen potestad” (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Quinta Época, pág. 1360).

Un refuerzo de este fundamento se encuentra en el artículo 14 de nuestra Carta Magna en su tercer y cuarto párrafo donde establece que:

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

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 la falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Lo anterior conllevará indudablemente a que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes y que “no puede existir una contribución sin una ley que la establezca” (FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, 1998, pág. 71).

Es por ello que al existir una garantía de legalidad, ésta nos permitirá tener certeza jurídica en los supuestos que mencionan las leyes, de tal forma que las autoridades no puedan actuar arbitraria o discrecionalmente, ya que “la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele” (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Quinta Época, pág. 5753).

Esto no debe implicar que “los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece... Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador” (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 1991 Octava Época, pág. 69).

Es por lo anterior que la garantía de legalidad no debe ser óbice para que pueda realizarse una interpretación de la norma jurídica, sino que dicha garantía deberá ser el universo sobre el cual debemos transitar para poder llevar a cabo la hermenéutica jurídica. Ni más ni menos, simplemente lo que esté dentro de lo que las mismas leyes nos permiten.

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

Por la palabra interpretar, García Máynez (2002) la define como el “desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan” (pág. 325). Es por ello que no debe tomarse a la ligera la práctica interpretativa, ya que

una misma palabra puede tener diferentes significados dependiendo del momento, del lugar o de la circunstancia en que sea utilizada.

La interpretación (también llamada hermenéutica) adquiere gran relevancia cuando se trata de textos jurídicos “ya que en ocasiones sucede que el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no coincide con la que se presume haber sido la verdadera intención” (OSSORIO, 2004).

Para Fernández Martínez (1998) se debe entender como interpretación de la norma jurídica a “la actividad intelectual tendiente a establecer su verdadero significado. Esto significa que debemos precisar si los hechos realizados encuadran dentro de los supuestos previstos en la norma que ha dado el legislador” (pág. 123).

Entonces tenemos que no solo basta tratar de saber que se quiso decir al leer una norma jurídica, sino que hay que analizar todo aquello que pueda ayudar a conocer el verdadero sentido de lo que el legislador haya querido enunciar, ya que como menciona García Barrera (2007):

La interpretación es una operación lógico-jurídica, consistente en verificar el sentido que cobra el precepto interpretado, al ser confrontado con todo el ordenamiento jurídico concebido como unidad, y especialmente ante ciertas normas que le son superiores o que sencillamente limitan su alcance, con relación a una hipótesis dada. (pág. 55).

Es de suma importancia que al momento de interpretar se razone y no solo se utilicen “las consignas que le proporciona para ese fin el derecho escrito o consuetudinario en las formas de reglas extra y paralógicas de la interpretación del derecho, sino también las reglas de raciocinio tomadas de la lógica”. (KALINOWSKI, 1973, pág. 165).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) (1993 Octava Época) también ha emitido diversos criterios respecto a la interpretación jurídica de las leyes tratando de que haya una armonía entre ellas para “desentrañar la intención del legislador, resolver la cuestión efectivamente planteada y evitar la incongruencia o contradicción, que repugna a la razón y a la correcta administración de justicia” (pág. 446).

Uno de éstos criterios menciona que:

Las leyes deben ser interpretadas en los casos en que su sentido es oscuro, lo que obliga al juzgador a desentrañar su significado haciendo uso de los distintos sistemas de interpretación que la doctrina ha elaborado, pero no es procedente pretender que deban interpretarse aquellas normas cuyo sentido es absolutamente claro, pues a ello se opone la garantía establecida en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, que manda que las sentencias deben ser conforme a la letra de la ley, ya que lo contrario lleva al juzgador a desempeñar el papel de legislador creando nuevas normas a pretexto de interpretar las existentes, lo que carece de todo fundamento legal (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Quinta Época, pág. 73).

Para ello se cuentan con diversos medios que ayudarán a los intérpretes de las disposiciones normativas a encontrar el verdadero significado a la palabra escrita y el auténtico sentido de lo que la norma quiere decir. Kalinowski (1973), mencionaba que los factores a considerar en la interpretación jurídica podían ir desde el análisis de lo que hizo el legislador, la importancia que tiene la norma dentro de la ley que la contiene, el análisis de su creación en la exposición de motivos que le haya dado origen, el contexto social en el cual se creó, su interrelación con otras normas y la confrontación que exista entre ellas (pág. 166).

Según Ossorio (2004), la interpretación puede ser:

- A) Auténtica cuando se deriva del pensamiento de los legisladores, expuesto en los debates parlamentarios que la sancionaron;
- B) Usual cuando consta en la jurisprudencia de los tribunales, sentada para aplicar la norma a cada caso concreto, y que tiene especial importancia en aquellos países en que las sentencias de los tribunales de casación obligan a los tribunales inferiores a su absoluto acatamiento; y
- C) Doctrinal cuando proviene de los escritos y comentarios de los jurisperitos, siempre discrepante entre si y sin otro valor que el de la fuerza convincente del razonamiento.

Sin embargo, es controversial y atrevida la clasificación que da el autor en comento, ya que deja únicamente en manos de las autoridades tributarias, los jueces y tribunales la facultad de interpretar, siendo que cualquier persona tiene la capacidad de hacerlo, pudiéndolo hacer además de los ya mencionados, también los contribuyentes, los profesionistas y demás interesados en el tema.

Como puede apreciarse, los métodos de interpretación son diversos y muy variados, ya que pueden ir desde una simple interpretación lógica donde se analice lo que se quiso decir o interpretaciones gramaticales donde se analice detalladamente como está estructurado el lenguaje o la puntuación, entre otros factores, hasta interpretaciones más profundas como la sistemática que implica no solo analizar una norma de manera aislada, sino que busca relacionarla con otras disposiciones legales dentro de un mismo sistema normativo para encontrar el verdadero sentido y de esta forma pueda averiguarse lo que se intentaba decir para así evitar incongruencias y hacer que la administración de la justicia sea la adecuada.

Por último, mención especial merece la interpretación que se le da a las normas según el autor que la emite, encuadrando en ésta, la interpretación administrativa que es la que utilizan las autoridades fiscales, la cual, según Sánchez Gómez (2009):

Busca esclarecer el sentido a la norma fiscal para poder ubicarla en su justa dimensión en términos de conocer la real obligación tributaria y las exenciones a las que se tengan derecho y que surjan con motivo de la relación del fisco con el contribuyente (pág. 72).

Es por ello que debemos tener en cuenta que no existe un método que pueda dar certeza de manera absoluta sobre el sentido de una ley, pero resulta imprescindible que la interpretación de la norma tributaria deba jugar un rol sustancial para que los contribuyentes tengan seguridad jurídica al momento de aplicarlas ya que se habrá de encontrar el verdadero sentido de la ley y darnos cuenta de que “lo susceptible de interpretación no es la intención real del sujeto, sino las formas expresivas que emplea” (GARCÍA MÁYNEZ, 2002, pág. 328).

PRIMACIA Y RESERVA DE LEY

Según Fraga (2000) existen dos principios fundamentales que norman los casos en que no pueden ser fijados ciertos deberes en disposiciones reglamentarias que conlleven que existan diferencias entre el contenido de dicha disposición y la Ley que haya procedido de todo un proceso legislativo; estos son: El principio de la preferencia o primacía de la ley y el principio de la reserva de la ley (pág. 107).

En lo referente al principio de primacía de la ley, Fernández Martínez (1998) lo define de la siguiente forma:

Consiste en que las disposiciones contenidas en una ley expedida por el Poder Legislativo, no pueden nunca por ningún motivo, ser modificadas o derogadas por un reglamento.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 72 inciso j) de la Constitución Federal, al establecer que “en la interpretación, reforma o adición de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”, lo que significa particularmente que una ley, sólo puede variarse en cuanto a su contenido y alcances por otra que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o sea hasta que la nueva disposición haya pasado previamente por el Poder Legislativo , con todos los trámites requeridos para la expedición de las leyes (pág. 114).

Esto es, que siempre debe aplicarse el articulado que viene plasmado en una ley por encima de cualquier otra disposición jurídica, ya que dichas leyes pasaron por un proceso legislativo (que es como se crea una ley) que implicó una iniciativa de dicha ley que trajo consigo una discusión, una aprobación y por consecuencia una promulgación de la misma. La validez que tiene este proceso es enorme, ya que todo el proceso es llevado por representantes que son elegidos por los propios ciudadanos que lo único que hacen es llevar el sentir de éstos últimos.

En lo que concierne al principio de Reserva de ley, Sempé Minvielle (1998) lo define como:

El conjunto de materias que de manera expresa o implícita la Constitución encomienda en exclusiva al legislador y que no puede dejarse al reglamento. Una ley que omita regular aspectos que correspondan en exclusiva al legislador, resultaría inaplicable jurídicamente, ya que el reglamento no podría llenar esas lagunas. Es por

eso necesario determinar con precisión cuáles materias deben estar previstas en la ley, y cuáles se pueden dejar al reglamento (pág. 45).

De esta definición se desprende que únicamente la Constitución Federal (y en ocasiones muy particulares las leyes) puede encomendar que sea regulada cierta materia, de tal forma que se estará frente a una reserva de ley cuando “por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico” (CARBONELL, 2000, pág. 33).

Esto es que, siendo el Poder Ejecutivo el encargado de emitir disposiciones reglamentarias que tienen como fin facilitar, aclarar o precisar el contenido de las leyes, debe “abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador, como por ejemplo, lo relativo al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa, exenciones, infracciones y sanciones” (FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, 1998, pág. 114).

A pesar de la precisión de las definiciones de primacía y reserva de la ley, en la actualidad, los legisladores usan dichas disposiciones reglamentarias como si fuesen “parte de la ley”, ya que dejan la puerta abierta al incluir en el articulado de las legislaciones la frase “será el reglamento quien precise tal o cual obligación” siendo que el único fin debiera ser, como ya se ha mencionado, aclaratorio o facilitador. Es por esto que si la Constitución dispone que sean los legisladores quienes regulen cierta materia, éstos deberán de hacerlo de manera efectiva, de tal forma que no dé cabida a que las obligaciones de éstos sean trasladados a otros órganos (CARBONELL, 2000, pág. 33)

Todo lo anterior ha sido sustentado en innumerables ocasiones por la SCJN en diversas tesis, entre las cuales se tiene una de gran relevancia que por su importancia me permitiré transcribir íntegramente (Novena Época. 1997):

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas

reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente:

Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

Esta tesis, como mencione previamente, ha dado a pie a que las autoridades recaudatorias utilicen métodos indirectos para intentar legislar sin tener capacidad jurídica para ello, siendo estos métodos totalmente violatorios al principio de primacía de ley, pero “justificados” por las mismas autoridades en pro de cubrir ciertos vacíos legales que la ley por sí misma no atiende.

APLICACIÓN ESTRICTA DE LA LEY

La aplicación estricta siempre ha sido un tema controversial ya que en palabras de Fernández Sagardi (2014) en su obra “*Código Fiscal de la Federación Comentado y correlacionado*”, el legislador ha considerado a la aplicación estricta como un método de interpretación jurídica, lo cual no es correcto, ya que dicha aplicación estricta es el resultado de la interpretación que se haya hecho de la norma jurídica.

Asimismo, en dicha obra, el autor en comentario también hace referencia a que el resultado de la interpretación puede tener tres vertientes: Extensiva, estricta y restrictiva.

Será extensivo cuando, después de aplicar los métodos de la hermenéutica jurídica, se extiende el contenido de la voluntad del Estado objetivada en la norma mediante la analogía o mayoría de razón; restrictivo si la restringe (como en el Código de 1938) también mediante la analogía o mayoría de razón y *estricta* [cursivas añadidas] cuando ni se extiende ni se restringe, sino que le da el verdadero alcance de la norma sin admitirse la analogía o la mayoría de razón.

Sin embargo y a pesar de lo comentado por el maestro Fernández Sagardi, hay autores que dentro de su ideología plasman en sus obras la interpretación estricta como

sinónimo de aplicación estricta, dándole equivalencia a algo que por sus características no puede ser, ya que ésta última se dá como resultado de la primera.. Tal es el caso de Plascencia R. & Flores (2015) que define la aplicación estricta a que se refiere el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación como “la herramienta que se aplica, inicialmente, buscando el significado lógico-conceptual de los vocablos o términos utilizados por la norma fiscal y siempre entendidas las normas en su manera global, armónica o sistemática respecto y antes los diversos preceptos que integran el problema fiscal a resolver” (pág. 88).

El autor anteriormente aludido, en su definición menciona dos circunstancias que después de haberlas analizado, ayudan a desvirtuar el hecho de que interpretación estricta y aplicación estricta son sinónimos. Primero, al referirse a que la aplicación estricta es “la herramienta que se aplica” se entiende que el autor utiliza la aplicación estricta como un método interpretativo y no como un resultado de la interpretación; y segundo, al mencionar la palabra “inicialmente” hace ver que la aplicación estricta se usa en un principio para llegar a algo, sin embargo no describe a que.

Por otro lado hay quienes convergen con la idea de que la aplicación no puede verse sin una interpretación previa. Tal es el caso de Martínez Montoya (2011) que dispone que “el criterio que debe prevalecer respecto a la exacta aplicación de la ley es que la misma, antes, sea interpretada exactamente” (pág. 82).

Es importante destacar que la aplicación estricta no debe verse aisladamente o fuera de contexto, ya que si se analiza de esa forma, sería imposible una correcta comprensión, tal y como lo comentamos al momento de hablar de interpretación sistemática donde debe procurarse darle coherencia y sentido a las palabras contenidas en las leyes sin caer en absurdos, pudiendo darse un fraude a la ley o un abuso del derecho, los cuales el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo (2010 Sexta Época) los ha definido

como “la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido [en el caso del primero] y por ‘abuso del derecho’ la forma de efectuar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho” (pág. 247).

Esto ha sido expresado a través de una jurisprudencia de la SCJN (1991 Octava Época) la cual en su punto medular concluye que “interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV constitucional” (pág. 24).

Para finalizar, podemos concluir que la aplicación estricta de la ley debe estar apoyada en la certeza jurídica que brindan los principios de legalidad tributaria y de primacía y reserva de ley, con la intención de evitar correcciones a la ley por simple analogía o interpretaciones erróneas entre los sujetos involucrados en la relación tributaria, buscando, por un lado, proteger a los contribuyentes de abusos por parte de las autoridades tributarias y por el otro lado evitar que dichos contribuyentes realicen fraudes a la ley aprovechándose de interpretaciones cuyo sentido sería solo para beneficiarse indebidamente.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACION FISCAL

ORIGEN Y EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Por principio de cuentas es importante saber que toda legislación tiene en sus inicios un origen y a ese origen se le denomina exposición de motivos, por medio del cual, en palabras de Acosta Romero (2001):

Se dan a conocer las razones que inspiraron al legislador para modificar, reformar, adicionar, derogar o crear una nueva ley, la determinación del alcance de la misma, su razón, su justificación, o bien, cuál puede ser en un momento determinado su sentido jurídico o político (pág. 73).

Es por ello que para la creación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) a partir del año 2014, fueron varias las circunstancias que detonaron la necesidad de que éste apareciese, entre las que destacan dos principalmente: la baja recaudación y la intención de ampliar la base de contribuyentes que laboren en la formalidad y, en consecuencia, apoyen al gasto público. La baja recaudación puede ser explicada, a su vez, por múltiples razones entre las cuales destacan “la evasión producto de la complejidad técnica del marco jurídico y la falta de una cultura tributaria” (SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS, Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa, Diciembre 2013, pág. 2).

Como consecuencia de lo anteriormente descrito, se volvió trascendente promover como uno de los principales objetivos del gobierno federal buscar un incremento de la productividad en la que todos los sectores de la población pudieran participar, situación que quedó clara en la presentación de la iniciativa de reforma hacendaria dentro de la

cual el Presidente de los Estados Unidos mexicanos, el Licenciado Enrique Peña Nieto aludió a ciertos sucesos referentes a la informalidad en la que se encuentran dos terceras partes de la población económicamente activa y subrayó que por tal situación “se establece un régimen de incorporación fiscal para nuevos emprendedores, o para los negocios informales que decidan regularizarse, en el que inicialmente no pagarán impuestos en su incorporación al sistema, y sus obligaciones sólo habrán de incrementarse de manera gradual” (“Presentación de la iniciativa”, 2013).

Con base a lo expuesto en la iniciativa, la LXII Cámara de Diputados, a través de su Declaratoria de publicidad de dictámenes (2013, pág. CXCIV) manifestó que se pretendía que los contribuyentes que tributasen bajo este esquema tuvieran como características las siguientes:

- a) Que fuera enfocado a contribuyentes que de acuerdo a la naturaleza de sus actividades requieran de una simplicidad para el cálculo y entero de los impuestos;
- b) Que el cálculo del impuesto fuese cedular, es decir que el impuesto se determinaría exclusivamente por las operaciones realizadas en éste régimen, independientemente de otras actividades que pudieran tener los contribuyentes; y
- c) Que fuese temporal, de tal forma que solo fungiera como un régimen de transición, dentro del cual, los contribuyentes aprendieran a cumplir con sus obligaciones fiscales.

En resumen podemos decir que por medio del RIF se pretende que los contribuyentes que cumplan las condiciones para tributar en él, puedan iniciar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de manera sencilla, tratando de “evitar abusos de aquellos contribuyentes que hoy ya estando en la formalidad, con el ánimo de obtener los beneficios de la reducción en el pago, deseen trasladar sus unidades de negocio a este nuevo régimen” (LXII Cámara de Diputados, 2013, pág. CXCIV).

Ahora bien, dentro de los beneficios que otorgaría el régimen, la exposición de motivos continúa diciendo:

Con la finalidad de promover la adhesión al régimen en comento, el Ejecutivo Federal, propone otorgar los siguientes beneficios:

1. Descuentos en el ISR del 100% del pago, durante el primer año. Este descuento irá disminuyendo paulatinamente a los (sic) largo de los siguientes 6 años, para pagar la totalidad del ISR a partir del séptimo año de su incorporación, (...)
2. Los pagos se realizarán de manera simplificada, lo que permitirá que los contribuyentes tengan liquidez, al mismo tiempo que se reduce la carga administrativa, (...)
3. Los contribuyentes, a través de la herramienta informática que el SAT ponga a su disposición en su página de Internet, podrán calcular y enterar el pago tanto del ISR, como del IVA (...) (LXII Cámara de Diputados, 2013, pág. CXCVI).

Como puede observarse, se pretende únicamente incorporar a todos aquellos contribuyentes que actualmente no existen dentro de la base de datos de las autoridades fiscales, ya que al existir descuentos en el ISR del 100% del pago, no se tiene un fin recaudatorio (o al menos no en el corto plazo); sin embargo, dadas las condiciones que se establecen, estos beneficios serán transitorios, graduales y al final derivarán en el cumplimiento permanente de las obligaciones fiscales por parte de los nuevos contribuyentes una vez que en sus respectivas actividades económicas se haya alcanzado lo que ellos llaman una “estabilidad fiscal”.

Sin embargo, esta no puede ser considerada como la panacea que vaya a evitar la informalidad o que vaya a lograr una recaudación considerable, ya que es bien sabido que

cuando existe un régimen fiscal nuevo, también surgen diversas formas de interpretarlo de manera incorrecta o “a modo” y que dan paso a la elusión o a la evasión de impuestos.

No es poco conocido que el Régimen de Pequeños Contribuyentes (antecesor del nuevo RIF) servía de medio para minimizar la carga impositiva de algunos contribuyentes. De acuerdo a la Subprocuraduría de análisis sistémico y estudios normativos (2013) las formas mas directas de evitar el pago de impuestos son manifestando ingresos inferiores a los que realmente se obtendrían, “atomizando” el ingreso (es decir, dividiendo los ingresos entre varios sujetos de tal forma que el impuesto se diluya), entre otros (pág. 7).

Esta “transición” pudiera ser considerada por los demás contribuyentes como algo injusto, ya que basta con haber operado en la informalidad durante algún tiempo para haberse hecho merecedor a esta disfrazada forma de “estímulo fiscal” que lo único que conseguirá será mostrar un aumento falaz de contribuyentes y una nula recaudación para hacer frente a los gastos públicos.

ELEMENTOS CONTRIBUTIVOS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACION FISCAL

Antes de entrar de lleno al análisis del RIF, es necesario sentar las bases necesarias que ayudarán a comprender los elementos de las contribuciones. Para ello, es menester comprender qué constituye una relación tributaria y, en consecuencia, una obligación tributaria. Ambas son definidas por Margáin Manautou (2007) en su obra *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, señalando que:

La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse cuando el contribuyente coincide en el hecho generador del impuesto o tributo, esto es cuando se realiza el acto señalado como objeto del impuesto o tributo. (pág. 292).

Una vez conocido lo anterior, es necesario saber que cuando las leyes establecen contribuciones, éstas deben contar con ciertos elementos, los cuales otorgarán certeza jurídica a los sujetos obligados por la misma. Estos elementos son indispensables ya que de faltar alguno de ellos, se estaría en un estado de ilegalidad. Tan es así que la SCJN ha emitido jurisprudencia en la cual hace constar que dichos elementos deben estar consignados expresamente en la ley “para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, (...) y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos” (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Séptima Época, pág. 172).

En términos generales, la mayoría de los autores los enumeran de la siguiente manera:

- 1) Sujetos
- 2) Objeto
- 3) Base
- 4) Tasa o tarifa
- 5) Época de pago

Sujetos: De acuerdo a Sánchez Gómez (2009) los sujetos en una relación tributaria son dos: el sujeto activo el cual será el que tiene a su cargo la potestad de poder exigir el pago de una contribución y el sujeto pasivo, que por el contrario al sujeto activo, será el obligado a pagar la contribución siempre y cuando la situación jurídica en la que se encuentre coincida con lo hipótesis contenida en la ley (pág. 249). En consecuencia, éste elemento manifiesta “quienes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo” (FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, 1998, pág. 156). Es decir, las leyes deben contemplar quién

estará a cargo de una contribución y quien será el encargado de exigir el pago de dicha contribución.

Objeto: En términos generales, este concepto entraña la situación que desencadenará la capacidad contributiva de un contribuyente, es decir que el objeto de un tributo debe entenderse como la materia gravada. El Licenciado en Derecho Eduardo Johnson Okhuysen en su tesis para obtener el grado de doctor en Derecho (2002) menciona su percepción respecto al objeto de la contribución, haciendo mención de que éste:

Será tan variado como el legislador conceptúe lo que quiere gravar mediante esta ley, el objeto cambiará en función al tiempo y espacio para el cual será vigente una ley, teniendo conceptos diferentes de lo que quiere gravar un sistema fiscal por medio de ISR según las necesidades del gravamen (pág. 59)

En palabras de Fernández Martínez (1998) el objeto “está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible” (pág. 157). Cabe mencionar que no concuerdo en éste último punto de asimilar el objeto del impuesto con el hecho imponible, ya que éste último tiene que ver directamente con lo que el legislador quiso decir y el objeto es sobre lo cual recae la obligación tributaria. Una articulista latinoamericana asienta esta diferencia en términos muy sencillos manifestando:

No se debe confundir ese elemento objetivo del hecho imponible, con la expresión “objeto del tributo”, pues mientras el primero –como dijimos- es producto de la creación del legislador, el “objeto del tributo” designa un elemento de otra realidad, que no es jurídica, sino que se refiere al elemento o hecho que puede existir en la realidad empírica y que es el que soporta el tributo. Ese elemento puede ser la renta, el patrimonio o el gasto (o en su caso, el bien o rendimiento concreto) sobre el que se

hace recaer la carga tributaria, por constituir manifestaciones de capacidad contributiva (TALIAS, 2008, pág. 6).

Base: “La base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable” (CARRASCO IRIARTE, 2001, págs. 195-196). Fernández Martínez (1998) manifiesta que “está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo” (pág. 158).

El Licenciado en Derecho y Maestro en Derecho Fiscal Luís Raúl Díaz González lo define como “el monto o importe económico asignado a ciertos actos, actividades o bienes, que permitirán la cobertura del gravamen de que se trate. De este modo, se podrá usar la tasa o la tarifa, según corresponda.” (pág. 90). A pesar de la experiencia del Licenciado Díaz, es de llamar la atención que defina a la base gravable como un importe asignado, siendo que ésta no se asigna, sino que es producto de un procedimiento que la ley prevé. De igual manera al mencionar la frase “que permite la cobertura del gravamen”, el autor está dando por hecho que al haber una base gravable, se tendrá un pago, siendo que para llegar a éste, se debe aplicar una tasa o tarifa a dicha base para saber si podrá darse tal cobertura, existiendo siempre la posibilidad de que exista o no un pago independientemente de que haya una base gravable.

Por último Johnson Okhuysen (2002) manifiesta que con “la definición de base gravable la Ley romperá con el concepto de ingreso, ya que definirá lo que para ‘efectos’ de la Ley es un ingreso, lo que para ‘efectos’ de la Ley se gravará. (pág. 61). Con esto concluimos que la base será el importe sobre el que se determinará el impuesto a cargo de un sujeto.

Tasa o tarifa: La tasa es la que está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución y la tarifa está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo (FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, 1998, pág. 158).

Época de pago: Las normas fiscales deben señalar cuando se debe pagar la contribución, para lo cual la autoridad legislativa debe determinarlo al momento de elaborar las leyes. Sin embargo, en caso de que dichas leyes no mencionen este requisito, se utilizará supletoriamente lo establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 que menciona que “las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: (...)”.

Una vez analizados los elementos contributivos de los tributos a manera general, se podrá ahora aterrizarlos en el supuesto de estudio, es decir, en el RIF. Sin embargo, únicamente nos concentraremos en particular en los tres primeros puntos; el sujeto, el objeto y la base.

Sujeto: Para efectos del RIF, es indudable que este será la persona física que realice únicamente los actos enunciados en el artículo 111 de la LISR, los cuales pueden ser “que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional”, siempre y cuando tengan el carácter de actividad empresarial y no rebasen la cantidad de dos millones de pesos.

Sobra decir que el artículo hace una redundancia respecto a que solo personas físicas pueden tributar en éste régimen ya que de la interpretación sistemática de la ley, se sobreentiende que solo este tipo de contribuyentes pueden cumplir sus obligaciones

bajo este esquema, al encontrarse la Sección II dentro del Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” y ésta a su vez dentro del Título IV “De las personas físicas” que de inicio reza en su artículo 90 “Están obligados al pago del impuesto establecido en éste Título, las personas físicas residentes en México (...)”.

Por último es importante recalcar que el artículo 111 en comento también menciona cuáles contribuyentes quedan excluidos y en consecuencia, no podrán pagar el impuesto sobre la renta conforme al tratamiento que da el RIF ya que a pesar de que el artículo en inicio es incluyente para todas las personas físicas, da una regla específica para manifestar quienes a pesar de ser personas físicas, no podrán tributar bajo estas reglas.

Objeto: El mismo artículo 111 menciona qué tipo de ingresos son los que podrán declararse de acuerdo a éste precepto, quedando incluidos los ingresos por actividades empresariales, enajenación de bienes, o prestación de servicios por los que no se requiera título profesional.

Un punto interesante a analizar es el referente a los servicios por los que no se requiera para su realización título profesional. Dicha situación resulta muy cuestionable, de tal forma que hace pensar que el grado académico fuera una limitante, por lo que si un profesionista realizara una actividad que generalmente es realizada por una persona que jamás ha terminado una carrera universitaria, el primero quedaría excluido indubitablemente del régimen.

Base: Por último tenemos la base, la cual es el punto medular de nuestro estudio. Como ya fue analizado previamente, éste concepto está contemplado en el artículo 111 de la ley en comento, solo que la hace llamar “Utilidad fiscal” para lo cual, si bien no da una definición, sí da una forma de cálculo, el cual será determinado:

Restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere éste artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos (...)

Si bien el artículo no menciona qué debe considerarse como ingreso, sí hace referencia a los tipos de ingresos objeto del régimen, sin que el hecho de que no haya una definición de ingreso sea impedimento para la determinación de la base. Así lo ha manifestado la SCJN al emitir jurisprudencia en la cual se toca ese tópico, dejando entrever el alcance del término en comento. Ésta menciona lo siguiente:

Si se tiene en cuenta que la fuente de la obligación tributaria es la legislación establecida por el Congreso de la Unión, y atendiendo a la capacidad contributiva como fundamento de la imposición, el legislador se aproxima a un concepto legal de "ingreso" desde la óptica de las ganancias económicas, las cuales presumiblemente tendrán el carácter de ingreso, salvo que sean excluidas de tal efecto por disposición legal o por mandato constitucional (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 2010 Novena época, pág. 739).

Por otra parte, tenemos lo que, autores como Guillermo Monroy Hernández ha llamado el elemento negativo del hecho imponible, mejor conocido como las deducciones. El análisis de la deducción o las deducciones en la ley del ISR es un rubro de gran importancia, pero para ello, se requerirá hacer un análisis a conciencia que implicará desde sus bases más fundamentales hasta las interpretaciones que han podido dársele en las leyes fiscales.

CAPÍTULO III

INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS EN EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

CONCEPTUALIZACIÓN DEL TÉRMINO DEDUCCIONES

En el capítulo anterior analizamos lo que es la base gravable dejando de manifiesto que las deducciones juegan un papel de gran importancia en su cálculo, en virtud de que lo que grava la LISR son los ingresos percibidos, pero que también toma en consideración todas aquellas erogaciones que sirvieron para la obtención de dichos ingresos y de esta forma determinar una utilidad o rendimiento.

En este orden de ideas, es necesario introducirse al estudio del término deducción no sólo desde la acepción más pura que pudiera darnos la técnica contable, sino ahondar un poco más para saber que fue lo que tomaron en cuenta los legisladores al integrar dentro del texto de las leyes fiscales éste término, ya que la deducción tiene una gran importancia, tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal, toda vez que éstas influyen en la determinación del monto que servirá de base para el pago del impuesto sobre la renta.

Las deducciones tienen como origen el aspecto contable el cual estaba apoyado en el entorno económico en el cual se realizaban y de ahí fue donde el fisco las tomó para hacerlas parte de la determinación de los gravámenes. Analizaremos partiendo de la técnica contable hasta llegar al concepto creado por la legislación fiscal.

Dentro del aspecto contable, Monroy Hernández (2010) analiza como antónimo al término ingreso con el término gasto ya que “mientras el primero constituye un incremento

bruto de activos o involucra una disminución de pasivos, el segundo produce un fenómeno exactamente opuesto” (pág. 187).

Por su parte, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) en sus Normas de Información Financiera (2014), específicamente la NIF A-5 define lo que se debe entender como costo y gasto, mencionando que:

Son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente. (párr 51).

En observación a la cita anterior, podemos darnos cuenta que la autoridad en la materia contable que dicta las normas en que ha de presentarse la información financiera enuncia en un mismo párrafo el término costo y gasto, dándoles un tratamiento de sinónimos.

Una vez analizado el término gasto desde el punto de vista contable, debemos ahora analizarlo desde el punto de vista jurídico, para lo cual Monroy Hernández (2010) en su misma obra lo define como “la modificación negativa experimentada por el patrimonio derivada de hechos jurídicos y actos jurídicos unilaterales de carácter lucrativo, así como las contraprestaciones que se adeudan o pagan al amparo de negocios jurídicos bilaterales” (pág. 193). Tomando como guía la definición anterior, debemos considerar que los hechos jurídicos son aquellos en los que no interviene la voluntad del sujeto y los actos jurídicos es lo contrario y es por ello que jurídicamente se entiende que existe un gasto cuando ya sea por voluntad propia o ajena, se modifica negativamente el patrimonio de una persona.

Por último tenemos el concepto de deducción analizado desde la óptica de la legislación fiscal que bien podría ser definido como aquellas partidas que la ley permite disminuir de los ingresos acumulables del contribuyente (para de esta forma equilibrar los efectos adversos que pudieran darse en términos económico o financieros por el solo hecho de considerar los ingresos) y así conformar la base gravable sobre la cual se calculará el impuesto a pagar.

De acuerdo con Monroy Hernández (2010), estas deducciones pueden ser de dos tipos, estructurales y no estructurales. Las primeras consistirán en ayudar al contribuyente a disminuir la base gravable en una forma justa de tal manera que respeten la capacidad contributiva del sujeto que pagará el impuesto y las segundas, al ser no necesarias, pueden ser permitidas por el mismo legislador al momento de crear las normas tributarias y que, en caso de ausencia de éstas últimas, no habría violación a los principios constitucionales. (págs. 202-203).

Bajo el mismo precepto, Díaz González (2014) define estos tipos de deducciones de la siguiente manera:

Las deducciones estructurales en el ISR contemplan gastos necesarios e indispensables para la consecución de la actividad productiva gravada (...) y las deducciones no estructurales atienden a gastos que no son necesarios para la obtención de ingresos, sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de utilidades. Ante ellos, el legislador se encuentra en plena libertad de reconocer la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna (pág. 91).

Inclusive los mismos Tribunales han abonado el terreno para poder definir el término deducciones, manifestando lo siguiente:

Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. (...) Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. (...) Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto. (...) Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 1992 Octava época, pág. 382).

Dentro de esta definición que manifiesta la SCJN, están inmersos dos conceptos que a pesar de ir encaminados al mismo fin (es decir, a disminuir los ingresos) solo uno de ellos tiene efectos aplicables fiscalmente, uno de ellos es el concepto deducción como erogación para obtener los ingresos y el otro, que es el que nos ocupa, es el concepto de “deducción autorizada” la cual adquiere ese carácter al ser la propia ley la que la considera como tal.

En este sentido, la deducción es un derecho del contribuyente por simple disposición legal. Aunado a ello habrá que considerar que dicha deducción será aplicable solamente si cumple los requisitos establecidos por la norma fiscal federal. En estos términos, la LISR contempla las deducciones tanto para las personas morales, como para las físicas y dentro de éstas últimas, manifiesta las deducciones que habrán de realizarse tanto para las personas que realizan actividades empresariales y profesionales así como para los que realizan actividades diferentes a éstas, así como los lineamientos y requisitos que deberán cubrir dichas deducciones.

El requisito inicial y básico es que dichas deducciones sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto de acuerdo al artículo 147 de la LISR. Es importante señalar que dicho artículo solo hace referencia a las personas físicas que obtengan ingresos de los capítulos III (Ingresos por Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles), IV (Ingresos por enajenación de bienes) y V (Ingresos por adquisición de bienes) del Título IV “De las personas físicas”, quedando fuera (por exclusión) todos los demás. Sin embargo, en el capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, el cual está integrado por dos Secciones, cada una de ellas hace mención de sus propios requisitos, existiendo de esta forma una regla específica que deberá cumplirse a cabalidad sin necesidad de recurrir a otras partes de la ley, ya que el mismo legislador así lo plasmó.

En ese orden de ideas, los diversos tipos de requisitos que deberán cumplirse para hacer deducible una partida para efectos del ISR se vuelven importantes al momento de determinar cuáles cumplen con dicha condiciones, ya que pueden ser básicos como lo serían que fueran estrictamente indispensables o complementarios como lo serían siguiendo cierta reglamentación que la misma ley diera.

Como podrá notarse, las deducciones son un rubro trascendental en la determinación de la base para el cálculo del impuesto, ya que de ellas dependerá el importe del impuesto que deba pagar el contribuyente. Por otra parte, el cálculo de dichas deducciones debe efectuarse con estricto apego a los preceptos fiscales, enfatizando que los contribuyentes solo podrán deducir las partidas que expresamente la ley les permita y siempre y cuando cumplan con los requisitos necesarios para su deducción.

En lo referente al RIF, el multicitado artículo 111 de la LISR permite que puedan ser utilizadas las deducciones autorizadas para disminuir los ingresos y determinar una base gravable sobre la cual se pagaría el impuesto respectivo, siendo estas las que cumplan con las siguientes características:

- 1) Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos; y
- 2) Que las erogaciones estén efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos.

En referencia al primer punto, autores como Izaza Arteaga (2008) han manifestado que:

Las deducciones que reúnan los requisitos de ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente, son deducibles precisamente por dicha circunstancia y no por acto de liberalidad del legislador (...) Puede afirmarse que las deducciones no requerirían ni siquiera estar enlistadas en la ley, bastaría con incluir sus requisitos para estar en condiciones de determinar cuándo una partida es o no deducible. (...) No comparto la opinión de que algunas deducciones son otorgadas por el legislador en función de razones sociales económicas o extrafiscales, pues tal extremo no se desprende de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (págs. 24-25).

También la SCJN ha manifestado interés en tratar de definir este concepto que, de tan ambiguo que resulta, puede ser manipulado a conveniencia por cualquier persona. Ésta menciona lo siguiente:

En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades

normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 2007 Novena época, pág. 637).

En lo referente al segundo punto, este será analizado conjuntamente al amparo de los diversos tipos de interpretación que son reconocidos por la doctrina mexicana, ya que es de suma importancia analizar los conceptos que permiten ser disminuibles para la determinación de la base gravable en el RIF.

MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN APLICABLES A LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS COMO PARTE DE LA DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL

Como se analizó en el Capítulo I, la interpretación es relevante ya que no hay que basarnos únicamente en el sentido literal de las palabras, sino buscar el verdadero significado analizando todas aquellas cosas que ayuden a conocer lo que los legisladores plasman en la norma fiscal.

Ahora bien, tomando como base las diversas formas de interpretación, se procederá a enunciar las técnicas más utilizadas de tal forma que se logre revelar el verdadero alcance de la norma fiscal y las diversas posibilidades de interpretarla en materia de deducciones autorizadas del RIF.

Recapitulando, se ha mencionado que las deducciones en el RIF deben cumplir con dos características primordiales: la estricta indispensabilidad (la cual hemos analizado previamente) así como “las erogaciones estén efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos”. Sobre éste último punto se enfatizará el estudio.

A. El método exegético, estricto o literal

En inicio se debe saber que la exégesis consiste en hacer una paráfrasis directa de un texto, tomando casi de forma textual lo que una ley dice sin que exista capacidad de salirse de ésta.

Autores como Sergio Francisco de la Garza (2008) han señalado que éste método está basado en el sentido literal o la gramaticalidad de las palabras “en virtud del principio de legalidad, tiene más importancia el texto expreso de la ley en el Derecho Tributario que en otras ramas del Derecho, ya que no hay impuesto sin ley expresa que lo establezca” (pág. 62).

Otros autores tales como Margáin Manautou (2007) apoyan tal interpretación haciendo alusión a que si las leyes tributarias señalan sujeto, objeto o base del tributo “no debemos recurrir a la interpretación extensiva ni restrictiva, sino al alcance gramatical de las palabras que el legislador utilizó” (pág. 151)

Entonces, si bien el quinto párrafo del artículo 111 de la LISR menciona literalmente que “las deducciones autorizadas en la ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos del régimen, así como las erogaciones efectivamente realizadas (...)”; bajo este método interpretativo estaríamos en posibilidad de entender a primera vista que las deducciones pudiesen ser disminuidas en dos ocasiones; una por su indispensabilidad y otra por haberse efectivamente realizado, y es así como la frase “así como” toma gran relevancia.

Sin embargo el diccionario de la Real Academia de la Lengua define la palabra “así” en conjunto con la palabra “como” otorgándole un significado de “tan pronto como o de cualquier manera”, lo cual despejaría la duda respecto a lo que el citado precepto mencionaba literalmente, ya que lejos de dar opción a que la deducción pueda efectuarse

dos veces, tal parecería que la vuelve condicionante una de otra pudiendo rezar el artículo en comento “las deducciones autorizadas en la ley que sean estrictamente indispensables “tan pronto como” se refiera a erogaciones efectivamente realizadas”

Este método de interpretación no tendría problema alguno si las palabras significaran lo mismo para toda aquella persona que las leyera, sin embargo, el intérprete ha de allegarse de diversos significados (como podría ser el de uso corriente o el técnico). Es por eso que éste método lejos de ser el mejor método en la interpretación, en lo que si no tiene falla es en el destacar defectos, errores, oscuridades o lagunas en la ley. Además de que en la práctica, este método interpretativo puede dar lugar a confusiones e inclusive llevar a interpretaciones que pueden ser incongruente o absurdas; ya que como dice Vernengo (1977) “la gramaticalidad de un enunciado, si bien es requisito necesario de su comprensión, no determina suficientemente cómo habrán de entenderse los elementos que componen, superficialmente, el enunciado en cuestión” (pág. 57)

A pesar de los problemas que pudiera traer este tipo de interpretación, algunos expertos en la materia lo defienden a capa y espada y de hecho, separan la literalidad de una norma con lo estricto de la misma, tal es el caso del abogado litigante Jorge Covarrubias en su participación en la Mesa de debate sobre derecho tributario. Interpretación de la norma tributaria (2009) en el cual aduce que “no quiere decir interpretación estricta, interpretación necesariamente literalista, no, simplemente que las hipótesis de causación o de excepción de los tributos y sus excepciones no pueden ampliarse ni restringirse”.

Por último, éste método estricto, al tratar de evitar posibles fraudes o interpretaciones amañadas, trae como consecuencia que las leyes se hagan rebuscadas, complicadas y poco concisas en su afán de tratar de abarcar todas las hipótesis posibles en las normas fiscales.

B. El método restrictivo.

García Belsunces, citado por Margáin Manautou (2007) nos dice que “la interpretación restrictiva es aquella ‘que restringe o reduce el sentido literal de la ley’, criticando la idea de Jarach, que afirma que por esa forma de interpretación se debe entender la prohibición de interpretar ampliatoria o extensivamente las normas” (pág. 146). Debemos tener en cuenta que “el sentido de la ley no puede ser sino la voluntad del legislador” (GARCÍA MÁYNEZ, 2002, pág. 327).

Por otro lado, Guastini (1999) llama restrictiva a “la interpretación que restringe o circunscribe el significado prima facie de una disposición excluyendo de su campo de aplicación algunos supuestos de hecho que, según la interpretación literal, entrarían dentro de él” (pág. 39); esto es que los interpretes de las leyes al “restringir” sus interpretaciones pueden caer en antinomias o mejor dicho, en contradicciones con otras leyes en su afán de querer conducir ciertos supuestos para que armonicen con lo manifestado en la norma fiscal.

Regresando al tema que nos atañe del párrafo quinto del artículo 111 de la LISR, se hace mención de cómo debe determinarse la base gravable con las formas y características que manifiesta ahí; es entonces indudable que no debe buscarse en ningún otro lado la forma de determinar dicha base para este tipo de contribuyentes (es decir, la restringe), ya que de ser así, no habría lógica en la creación de una segunda sección del Capítulo II del Título IV de la LISR, si es que la determinación de la base imponible fuera bajo las mismas ideas, argumentos y situaciones que en otro régimen de la misma ley.

Primeramente consideremos que la determinación del impuesto sobre la renta para personas físicas en México se lleva a cabo bajo un sistema cédular, entendiéndose como tal al sistema en el cual:

Se identifican las diversas clases de renta, por ejemplo: capital, trabajo, enajenaciones, inmuebles, etcétera, y cada una se somete a un impuesto diferente. Además se caracteriza por dividir cada renta en categorías o cédulas según su origen y en aplicar una tasa a cada una de esas rentas. (MONROY HERNÁNDEZ, 2010, pág. 33).

Como puede notarse, al existir categorías, cada una de ellas debe determinar sus propias bases imponibles y tomar lo que la Ley le permita hacer pero dentro de la misma cédula, a menos que la propia ley le dé un alcance mayor. Es por eso que se considera un sistema algo injusto ya que mientras unos podrían verse beneficiados, otros en igualdad de circunstancias son tratados de manera diferente. Sin embargo, no se debe perder de vista que la SCJN ha creado jurisprudencia respecto a manifestar que no importa si la Ley no hace referencia a otros ordenamientos y que podrá el intérprete remitirse a ellos si es que la primera no prohíbe hacerlo. Dicha jurisprudencia menciona lo siguiente:

Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 1991 Octava época, pág. 25).

Retomando como se planteó en capítulos anteriores, la determinación de la base imponible es el elemento del tributo más complejo, ya que en palabras de Rafael Calvo (2007) :

La ley establece, por ejemplo, en un impuesto sobre la renta, que la citada base está constituida por- los ingresos menos los gastos imputables a un sujeto, e incluso especifica aquéllos y éstos. No obstante, la precisión cuantitativa de unos u otros (en determinadas ocasiones) puede requerir una norma reglamentaria por la prolijidad y diversidad de situaciones (pág. 202).

Es por ello que se considera que en ningún momento podrá voltearse a ver cualquiera de los otros capítulos de la LISR con excepción de que la norma tributaria nos redirija a otra para aclarar, informar, acotar o evitar repetir lo ya mencionado en otras partes de la misma.

C. El método analógico.

Autores como Guastini (1999) ubican este método dentro de la llamada interpretación extensiva, que a su vez ubica dentro de la llamada interpretación correctora y señala que:

Para argumentar que existe semejanza entre dos supuestos de hecho, F1 y F2, hay que mostrar que existe entre ellos un rasgo común no accidental sino “esencial” a los fines de su disciplina jurídica.

(...)

En otras palabras, la extensión analógica de una norma, presupone la previa identificación de la llamada *ratio*, es decir, de la razón, el motivo, el objetivo por el cual fue dispuesta la norma (págs. 34-37).

Como puede notarse, este método busca “asimilar” el tratamiento fiscal de alguna situación o acto con otro por el simple hecho de parecerse, lo cual da como consecuencia entonces que cualquier caso por simple analogía estaría resuelto dejando en manos de quien interprete, las facultades que solo son concedidas a los legisladores que es, precisamente, el crear la norma. Es por ello que no es recomendable utilizarlo (al menos en el área fiscal) porque se puede caer en la injusticia, desvío de poder o arbitrariedad, todo ello en perjuicio del propio contribuyente o hasta de la misma autoridad. Haciendo alusión a éste tema, Margáin Manautou (2007) expone lo siguiente:

Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza -no igualdad con la situación verdaderamente aplicable. Con esto, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que "no hay tributo sin ley", ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Además, se sostiene que si las leyes tributarias son leyes de excepción y restrictivas de derechos, no pueden ser interpretadas analógicamente (pág. 148).

Dentro de nuestro tema de investigación podemos notar que el hecho de intentar utilizar la analogía nos daría infinidad de posibilidades, antinomias, contradicciones, etc. ya que, como comentamos, se maneja la determinación del impuesto sobre la renta para personas físicas dentro de un sistema cédular y usar analogías con cédulas que no correspondan a la que queramos tratar, quebrantarían la estructura propia de la ley.

Un tema de suma importancia es el relativo a los requisitos que deben cumplirse para las deducciones. A este respecto, los únicos requisitos que se mencionan en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la LISR son los enunciados de manera específica en el multicitado quinto párrafo del artículo 111, es decir, que se trate de deducciones estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos y de erogaciones efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos, así como de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Cierto es que en el artículo 112 se establecen las obligaciones que debe cumplir el contribuyente que tribute en el RIF y que algunas de éstas tienen relación directa con las deducciones, sin embargo, el legislador no los define como requisitos de las deducciones sino como obligaciones, las cuales, en ninguna disposición se establece como requisito el tener que cumplirlas por lo que el derecho a disminuirlas de los ingresos (las deducciones) no está supeditado al cumplimiento de las obligaciones mencionadas.

D. El método sistemático o armónico.

Éste método es el más recomendable en la norma fiscal (de la mano con el estricto o literal) ya que brinda seguridad jurídica a quienes los utilizan al enfrentarse no solo a la literalidad de las palabras, sino a la armonía con otras disposiciones.

Fernández Martínez (1998) lo define de la siguiente manera:

La norma jurídica debe interpretarse con todo el conjunto de normas que constituyen el conjunto del cual forma parte, las cuales están debidamente vinculadas por la afinidad que de ellas deriva, y se encuentran relacionadas entre sí, formando parte de un sistema coherente y orgánico; de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente, sino como parte de un

todo que es el sistema jurídico al que pertenece, la interpretación debe ser armónica (pág. 125)

Esto es que debe tomarse en cuenta todo el marco jurídico como si fuera un todo e interpretar la disposición deseada armonizando los conceptos tanto de unos como de otros, claro, siempre y cuando no se contradigan unos con otros, esto es que debemos ubicar el texto de la ley que deseamos interpretar y analizar “los demás apartados de un mismo artículo, el resto de los artículos de una misma ley, hasta llegar incluso a la totalidad de las disposiciones que componen un sistema jurídico” (GUASTINI, 1999, pág. 44).

Por último analizaremos a la luz de este método de interpretación lo referente a la deducción autorizada que permite el quinto párrafo del artículo 111 de la LISR en la parte que menciona que son deducibles los “activos, gastos y cargos diferidos“. De una interpretación armónica, deberíamos ir a los demás artículos de la ley para saber a qué se refieren con estos conceptos que se permiten deducir, sin embargo, no se puede armonizar la forma en que deben ser realizadas dichas deducciones, ya que la mecánica la debe especificar única y exclusivamente el régimen en cuestión. Así tenemos que podemos ir al artículo 32 de la LISR para saber a qué se refiere el término activo fijo, cargos y gastos diferidos, así como a las Normas de Información Financiera para conocer a que se refiere el término “activos”.

De este análisis surge una cuestión que vale la pena escudriñar minuciosamente: las inversiones. Dentro de la sección de la ley destinada a mencionar la forma en que se integra la base del impuesto, no existe disposición alguna que vincule la obligación de deducir las inversiones conforme a reglas de otras secciones de la ley, situación que si existe en otros regímenes, como es el caso de la Sección I del Capítulo II de la LISR que

específicamente hace referencia de que son las inversiones y cuál debe ser su tratamiento fiscal.

A pesar de que, como ya se comentó, hay jurisprudencia donde no importa que la ley no remita a otras partes de la misma, debe buscarse dicha “remisión”. En este caso en particular es imposible que se haga, ya que quebrantaría la estructura de la ley y se volvería (incluso) inútil el haber habilitado una sección especial para el RIF y quedaría totalmente al margen el espíritu de lo que quiso plasmar el legislador al crear un régimen con beneficios fiscales y con grandes atractivos para formalizar a un sector de la población económicamente activa y que no contribuía al gasto público.

Por lo anterior, en este rubro sólo deben ser atendidos los requisitos que se encuentran en el ya mencionado artículo 111 de la LISR respecto a que únicamente deben estar efectivamente realizadas y dejar fuera todo lo que tenga que ver con reglamentaciones adicionales que puedan estar contenidas en otros capitulados. Misma situación correrían los limitantes en el monto máximo para deducir automóviles, respecto a los porcentajes para deducir consumos en restaurantes o los límites de deducibilidad de conceptos exentos a trabajadores. Vale la pena reiterar y hacer notar que el artículo en comento es enfático al momento de mencionar que la utilidad fiscal se determina de la disminución de los ingresos con las deducciones establecidas en su propio marco jurídico, es decir, la Sección II del Capítulo II del Título IV de la LISR.

Otra situación que nos muestra el quinto párrafo de dicho artículo es en lo referente a que menciona que se consideran deducciones autorizadas las “erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo [bimestre] para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos” y en el noveno párrafo dice que solo se podrán deducir las erogaciones efectivamente realizadas *en el ejercicio* [cursivas añadidas] para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos”. Aquí podemos analizar dos

circunstancias: 1) En el noveno párrafo se está refiriendo a que se pueden deducir en un ejercicio fiscal dichas erogaciones y en el quinto únicamente se refiere a que pueden deducirlas en el periodo de determinación del impuesto, el cual es bimestral y 2) que las erogaciones que se realicen que sean diferentes a activos fijos, gastos o cargos diferidos (ya que la única distinción en ambos párrafos es sobre ese tipo de activos) podrán utilizarse sin problema alguno durante todo el ejercicio o, yendo más allá, hasta por los ejercicios subsecuentes exceptuando las referentes a los activos fijos.

De la interpretación sistemática de éste artículo, podemos notar que en el sexto párrafo del mismo artículo menciona que “cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes”. Esto es, en armonía con el párrafo que antecede, que si un contribuyente tiene deducciones mayores que los ingresos puede usar la diferencia en los siguientes excepto si se trata de activos fijos, cargos o gastos diferidos (que la LISR en su artículo 32 los integra en un concepto llamado “inversiones”) ya que estos los acota a únicamente deducirlos en el ejercicio, no así de los demás activos (como podrían ser los inventarios) y las demás erogaciones estrictamente indispensables que podrían seguir deduciéndose durante todos los demás periodos sin límite de tiempo. Es más siguiendo con la armonización de la ley, se podrían seguir utilizando por todo el tiempo de permanencia en que se estuviera en éste régimen al no haber disposición que establezca alguna vigencia para ello.

Por todo lo anteriormente mencionado, los contribuyentes del RIF que pretendan disminuir deducciones de sus ingresos, a fin de determinar su utilidad fiscal del periodo correspondiente, estarán solo obligados a observar lo que los legisladores plasmaron en la sección exclusivamente para ellos, por lo que de alguna manera, estarán en

posibilidades de obtener diversos beneficios al ser tan laxas las disposiciones elaboradas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPÍTULO IV

LA COMPLEJIDAD INTERPRETATIVA DE LAS LEYES FISCALES ANALIZADA A TRAVÉS DE LOS IMPLICADOS EN ÉSTAS

LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL JURISTA

Se dice que las leyes fiscales son complejas y sofisticadas, ya que ni el profesionalista competente para entenderlas (llámese abogado, contador, o similar) o la autoridad, disponen de los conocimientos necesarios para comprenderla a cabalidad. Tan es así que para poder entender la LISR se requiere conocer diversos tecnicismos y de diversas disciplinas y que, ni aun así, los expertos en la materia como podrían ser los abogados fiscalistas, tienen tanta pericia para poder desentrañar por completo todo lo que contienen en su fondo dichas normas fiscales.

Cualquier persona que lea ciertas partes de la LISR se dará cuenta del alto contenido de términos, que siendo jurídicos o no, si resultan poco convencionales, siendo éstos el lenguaje clásico que utilizan los juristas¹. Con esto me refiero a que textos clásicos como podría ser el Código Civil, el lenguaje que se utiliza para determinadas situaciones es más o menos claro para los juristas tradicionales, no así cuando se describen normas fiscales que tratan sobre el hecho imponible, por ejemplo, en el cual el lenguaje se vuelve más especializado e inusual incluso para los mismos juristas.

Sostiene Margáin Manautou (2007):

El Derecho Tributario va formando poco a poco su propia terminología, pero mientras tanto ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios que, como ya se expresó anteriormente, se ve precisado en ocasiones a

¹ Persona que se dedica al estudio del derecho o lo ejerce como profesión

ampliarlos o a restringirlos en su alcance, con el objeto de evitar, hasta donde sea posible, la evasión de los tributos (pág. 14)

Los abogados no encontrarían (o al menos no deberían) obstáculos para dominar los ordenamientos legales y en caso de que fuese así, con un simple apoyo técnico de algún otro profesional podrían interpretar sin problema cualquier supuesto normativo que se les presentase. Sin embargo, tratándose de la LISR, es innegable que existen múltiples preceptos que el jurista por sí solo no podría comprender, así que no solamente deberá apoyarse en otros profesionistas, tales como contadores o economistas, sino que deberá involucrarse en dichas profesiones para poder aterrizar la información que requiere en el supuesto jurídico que desea atender.

Cabe señalar que la complejidad de la ley en comento no solo es exclusiva de ésta. Si bien en ella se manifiesta con mayor intensidad, pero lo mismo podemos hablar de otras normatividades de naturaleza tributaria que tienen las mismas características; tal es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Código Fiscal de la Federación, etcétera. En sí “el derecho tributario es quizás la rama más compleja del derecho, pues la solución o regulación de todo problema no siempre está dentro de sus disposiciones, sino muchas veces en las del Derecho Común” (MARGÁIN MANAUTOU, 2007, pág. 13).

Con esto no se quiere decir que el lenguaje extremadamente rebuscado sea exclusivo de las leyes impositivas, simplemente lo que se pretende destacar es que para comprender totalmente las leyes tributarias, no es suficiente entender solo algunos conceptos contables, legales, financieros, económicos, comerciales, etcétera, sino que hay que poseer los conocimientos de dichas áreas en pos de la preparación jurídica tributaria.

Cuando un legislador se pronuncia en la materia tributaria, pareciera que emplea un lenguaje distinto al usado por el que sería el sujeto pasivo de la contribución, como si la redacción solo estuviera dirigida para ser entendida por cierto grupo de personas con un nivel técnico o especializado, dejando a dicho sujeto pasivo en total incomunicación.

Mientras que lo deseable sería que no existiera una intermediación entre la autoridad y el sujeto pasivo o si existiese, esta fuera mínima, lo cierto es que el uso y abuso del lenguaje técnico ha generado una brecha cada vez más amplia. Lo paradójico de esto es que siendo las contribuciones un medio para cumplir con el gasto público y otorgar bienestar social de los contribuyentes, las leyes que las regulan son inaccesibles al entendimiento, lo cual incide, invariablemente, en el cumplimiento de dichas disposiciones.

LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL LEGISLADOR

Blumenstein, citado por De la Garza (2008) declara que "el fundamento del impuesto no es jurídico, sino estatal y político" (pág. 7). Tomo esta frase para manifestar que en materia tributaria, la premisa es primordialmente política, ya que, cuando el creador de la norma impositiva elige los elementos sustanciales de las contribuciones (llámense sujeto, objeto, base, tasa, tarifa o hecho imponible), no solamente se basa en factores económico-sociales o técnicos, sino que en primera instancia va llena de tintes políticos.

Las leyes tributarias no son, simplemente, un conjunto de conceptos separados de las valoraciones sociales y económicas que ha hecho el legislador cuando las dictó. Al contrario, se trata de una cristalización de juicios de valor, de apreciaciones de carácter político-social y la interpretación, la aplicación y el conocimiento de cada materia sólo pueden ser alcanzados cuando se conozca al mismo tiempo el contenido valorativo que el legislador ha concretado en las normas tributarias. Si examinamos

un impuesto cualquiera, no se trata solamente de conocer quién es el sujeto activo y el sujeto pasivo, cuál es el momento en que nace la obligación y la forma de extinguirse la misma; sino que es necesario conocer el supuesto que da origen a esa obligación en sus antecedentes político-sociales que constituyen precisamente, la motivación que ha tenido en vista el legislador (JARACH, 1969, págs. 30-31)

De esta forma, cuando los legisladores establecen cierto gravamen, valora fundamentalmente las fuentes de riqueza que son conveniente de gravar, cuales son las deducciones procedentes, que exenciones podrán ser utilizadas, etcétera. Debe también averiguar a qué sujetos impactará la decisión de implementar un impuesto y sobre todo, si es políticamente redituable el que sea aprobado, ya que de ello dependerá el costo político que traerá para el partido político que represente.

Como se puede notar, todo gira alrededor de las ventajas o inconveniencias políticas, por lo que queda en segundo plano los aspectos económicos reales por los cuales debiera crearse el gravamen, ignorando medios de control, detalles de forma o fondo o peor aún, aspectos de constitucionalidad que conllevarán invariablemente a una imperfección de la norma y a su vez con una errónea comprensión así como con un bajo cumplimiento y recaudación.

Aunado al aspecto político en la creación de las normas tributarias, no se puede dejar de lado el grado de instrucción y nivel de formación del legislador que es quien a final de cuentas plasmará en el texto de la ley lo que a su saber y entender quiso explicar en una exposición de motivos.

La mayoría de las veces (sino es que en todas) la voluntad de los legisladores no es la que prevalece en las discusiones de las leyes que han de crearse, modificarse, derogarse o abrogarse, sino que estos a su vez están regidos por un grupo de personas

cuya experiencia, formación o conveniencia hacen que se inclinen hacia el lado que su voluntad política o sus obligaciones para con terceros los lleve. Si bien es imposible que una legislatura pueda estar integrada únicamente por juristas y menos aún por especialistas tributarios, si debería contar con ellos dentro de sus filas a fin de que la calidad de las normas expedidas sean buenas, situación que se vuelve casi imposible al moverse otro tipo de intereses dentro del círculo legislativo. De ésta forma, toda injerencia de un fiscalista en la confección de la norma tributaria podría ser acogida y respetada, pero siempre desde el punto de vista secundario, ya que el protagonismo siempre estará reservado para las decisiones políticas.

Por si no fuera suficiente lo anteriormente expuesto, se une a la presión de grupos partidistas la presión presidencial, siendo éste último el responsable de la administración hacendaria. Es por esta situación que cuando existen iniciativas sobre gravámenes, se procura que lleguen a la legislatura en una apariencia casi final, que pueda ser poco probable su modificación o al menos, esencialmente no modificable, ya que deberá seguirse el modelo económico que represente al partido en el poder.

Otro factor que considera el legislador es el de los tiempos legislativos, los cuales necesariamente han influido en la calidad de las leyes que se expiden, pues no debe olvidarse que el paquete fiscal debe ser aprobado, sancionado, promulgado y publicado a más tardar el 31 de diciembre de cada año. De la mano con los tiempos, está la inacción de una parte del congreso en la expedición de las leyes fiscales debido a la legalidad tributaria que expresa el artículo 72 fracción H de la Constitución, la cual menciona “la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos (...) todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. Esto convierte al Senado en un simple espectador de lo que realizan los

diputados, quienes realmente realizan la discusión política, ya que al no haber un plazo para que dichos diputados aprueben las iniciativas y las envíen a la Cámara de Senadores, al momento en que estos últimos las reciben, les queda poco tiempo para analizarlas y en consecuencia solo pueden centrarse en lo que ellos consideren fundamental sin hacer caso a la totalidad de la información recibida.

Pero todo lo anterior tiene un porque, el cual se resume en un favorecimiento al poder presidencial de tal modo que el Congreso cuenta con poco tiempo para analizar las propuestas hechas por el Ejecutivo y ante la presión de tiempo no están en condiciones de poder analizarlas a detalle y se aprueban (en muchos casos) tal y como se enviaron de inicio.

No podemos dejar fuera aspectos tales como la corrupción, la falta de instrucción de los contribuyentes y de los legisladores o la ineficacia en general del apartado administrativo, los cuales, sin ser problema de la ley misma, son problemas de los sujetos involucrados en la creación de éstas, es por ello que lo que se busca en un legislador son ciertas características que hicieran su trabajo impecable:

- Que pueda dirigir las normas tributarias hacia el supuesto que se desea, sin vacilación y sin opción a equivocarse. Cuando haya cometido un error, se presumiría que así lo quiso.
- Que cada postulado que emita debe tener un fin, por lo cual si aparentemente se emitiera una norma que contraviene a otra y se “supusiera” que se está ante una antinomia², deberá mostrar que cada una de ellas persigue fines distintos o que se complementan una con otra.

² Conflicto o contradicción entre dos leyes

- Que sea congruente cuando expide una norma ya que toma en cuenta todas aquellas circunstancias inherentes a ella generando una estrecha conexión con el universo normativo.
- Que fuese claro, simple y preciso y que la gramática pudiera emplearla de manera adecuada de tal forma que su lenguaje fuera entendido por cualquier persona, por muy poco instruida que estuviera.
- Que sus leyes no tuvieran vacíos o lagunas, ya que tendrían todo previsto y no habría necesidad de perfeccionarlos o completarlos.
- Que fuese racional de tal forma que cada hipótesis que formulase tuviera la consecuencia deseada. Que cada palabra atendiera a la oración, la oración al párrafo, el párrafo al artículo, el artículo al capítulo, el capítulo al título, el título al libro y así sucesivamente.
- Que dominase las materias que regula y que lo que postulare fuese teniendo bases y conocimientos concretos.
- Que respetase la Constitución como órgano supremo ya que a ella se debe y a ella debiera sujetarse, de tal forma que todo lo que emanara de ellos estuviera orientado a armonizarlo con nuestra Carta Magna, sin contrariarla, ignorarla o debilitarla.
- Que fuese imparcial y que todas sus acciones fuera orientadas al bien común y a la justicia buscando equidad y bienestar social.

LA LEY FISCAL A TRAVÉS DEL CONTRIBUYENTE

En materia tributaria, el contribuyente debe conocer las leyes fiscales, ya que el ignorarlas no le servirá ni le favorecerá en nada. Es por eso que el sujeto pasivo (es decir, el contribuyente en el caso de la legislación fiscal) debe, cuando menos, conocer a

que contribuciones está obligado, cuando, donde y como cumplirlas, independientemente de que debe conocer sus derechos.

Aunque pudiera sonar sencillo, en la práctica no suele serlo tanto, ya que al ser las normas tributarias de una complejidad exorbitante, lo único que provocan en los contribuyentes pueden ser dos situaciones: 1) Al ser la legislación tan compleja y técnica, busca acudir con un profesionalista experto que lo oriente o 2) en todo caso, acepta el impuesto sin cuestionarlo. Esto de la mano a que la autoridad legislativa no hace nada por hacer sencilla la norma, hace que el contribuyente entre en una apatía respecto a sus obligaciones fiscales, lo que nulifica el poco civismo fiscal existente.

Éste último punto (el civismo fiscal) concibe a un contribuyente consciente de pagar lo que es justo a cambio de buenos servicios públicos. Generalmente las disposiciones contributivas persiguen desde la óptica de la autoridad hacendaria el recaudar, mientras que desde la percepción del contribuyente hay una resistencia natural a contribuir. A pesar de que el espíritu de la contribución es precisamente el contribuir, no se ha podido inculcar esa conciencia principalmente a los pocos logros gubernamentales que son los que reflejarían el aprovechamiento de esa recaudación.

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO

“El Derecho es, por excelencia, instrumento nato de seguridad jurídica. Asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social” (VILLEGAS, 1994, pág. 33). Así es como debe verse la seguridad jurídica de inicio, ya que al existir certeza de derechos y obligaciones no habrá ni un resquicio de oscuridad dentro de las legislaciones, en especial la tributaria.

Paolinelli Monti (1994) explica de manera clara la seguridad jurídica como medio para lograr los objetivos que se desean cumplir a través del derecho:

La sola existencia de un ordenamiento jurídico positivo, estructurado sobre la base de normas que predeterminan las consecuencias que deberán seguir a determinadas situaciones o conductas también previamente descritas, asegura, por si misma, un mínimo indispensable de seguridad jurídica para los ciudadanos, quienes sabrá así, de antemano, que pueden esperar como consecuencia de las actuaciones que protagonicen en el curso de la vida social. En este sentido, el Derecho proporciona al menos la seguridad mínima de poder saber con certeza lo que está prohibido y lo que está permitido (págs. 45-47).

No puede ser más diáfana la cita anterior y totalmente aplicable a todas las ramas del Derecho, sin embargo, el principio de seguridad jurídica se dará siempre y cuando se cumplan aspectos fundamentales, tales como la confiabilidad, la certeza y la no arbitrariedad.

Villegas (1994) define estos aspectos de la siguiente forma:

Confiabilidad. Las personas se sienten seguras en primer lugar si los sistemas jurídicos cumplen con los dos postulados básicos de la legalidad y la de no retroactividad.

Certeza. El contribuyente debe tener una mínima certeza respecto a legislación de fondo estable y coherente, así como de una legislación adjetiva apta para hacer valer sus derechos.

No arbitrariedad. No es posible pretender que la gente se sienta jurídicamente segura si no advierte una adecuada protección por parte de los organismos

administrativos y jurisdiccionales. Esto se refiere a la interpretación de normas que aun correctas pueden ser distorsionadas al ser aplicadas (págs. 36-42)

En el aspecto tributario, la seguridad jurídica nos permitirá atender y vigilar el patrimonio de los contribuyentes de tal forma que no puede ser perjudicado por mandatos legales oscuros cuyo sentido y alcance quedé a disposición de autoridades recaudadoras mañosas que se aprovechen de éstas situaciones y del desconocimiento cabal de la norma fiscal que tiene el sujeto pasivo.

Esto queda demostrado en la obra *La riqueza de las naciones* en la cual el autor desmenuza la obligación tributaria a través de los ojos de la seguridad jurídica.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no sucede así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a la merced del recaudador, el cual puede agravar el impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade o arrancarle, por la amenaza de esa agravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres que son inherentemente impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos. La incertidumbre de lo que cada individuo debe pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es un mal tan grande como un grado muy pequeño de inseguridad (SMITH, 2001, pág. 726).

Así mismo, en el derecho tributario, la seguridad jurídica toma una importancia sustancial para los contribuyentes, ya que al ser las contribuciones algo que impacta

directamente a los particulares es suficiente para que “éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden” (CARRASCO IRIARTE, 2001, págs. 125-126)

Al no contar los contribuyentes con bases ciertas que le permitan planear sus actividades, trae consigo incertidumbre jurídica. Esta incertidumbre hace que el contribuyente se vuelva apático y trate con desdén las nuevas políticas fiscales, ya que por la volatilidad de la norma tributaria, el sujeto pasivo no se preocupa por ella y no lo prevé a sabiendas de que conoce (por experiencia propia) que el esquema tributario cambiará al siguiente año, beneficiará a los incumplidos y oprimirá a los cautivos. Todo esto lo volverá poco a poco en un “anti-patriota fiscal”

LA ELUSIÓN FISCAL COMO CONSECUENCIA DE LA INTERPRETACIÓN

Toda persona, como ya se ha comentado anteriormente, puede interpretar las leyes, sin embargo como consecuencia de dicha interpretación, puede traerse aparejado lo que es llamado “elusión fiscal”. Se debe entender que éste versa sobre un intento de reducir o eliminar el pago de los impuestos (de manera lícita) que tengan que enterarse sin violar las leyes tributarias pero aprovechándose de situaciones especiales, irregularidades o lagunas legales.

Es por lo anterior que, al ser las normas poco claras o confusas, se debe recurrir a los tribunales a fin de que éstos ofrezcan claridad y precisión y sean ellos los que emitan los criterios de aplicación de la norma y así conocer su verdadero alcance.

Sin embargo, es importante evitar tratar como sinónimos los términos evasión, elusión y defraudación, ya que como comenta el Licenciado Kaye López (2013) en

términos muy sencillos: “Elusión es brincar la ley, evasión es incumplir con la ley”. Otros autores como Martínez Cohen (2007) señalan las diferencias entre estos dos conceptos:

La diferencia está en que en la elusión el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente. En cambio, en la evasión la obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto. [...] en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión, sí se realiza el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica, se oculta a la Administración (pág. 357).

Es de notarse que la diferencia radica en la legalidad de la acción, ya que si bien ambas figuras reducen o eliminan completamente el pago de impuestos, la evasión lo hace a través de métodos ilegales, ya que generalmente implica falsificación o encubrimiento de la verdadera naturaleza de un negocio, mientras que la elusión lo hace sin violar la ley, a pesar de que pueda considerarse poco ético el realizarlo.

Sin embargo, la elusión ha sido “tolerada” por algunos países justificándola como una forma legal de aliviar el peso de las cargas fiscales que le afectan al contribuyente, mediante figuras jurídicas aceptadas y que encuadren las legislaciones tributarias. En el caso en particular de nuestro país, no existe precepto alguno que la prohíba o que la restrinja, es más, algunos autores han considerado que la elusión es legítima, pero otros como Margáin Manautou (2007) incorpora la elusión dentro del fraude fiscal, ya que afirma que:

En el fraude fiscal, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal, al igual que el contrabando, las altas cuotas, tasas o tarifas aprobadas” (págs. 88-89).

De una u otra forma, la elusión fiscal siempre ha sido una causa de preocupación para los creadores de la norma tributaria y prueba de ello es que cada vez que se hacen modificaciones a las leyes, el legislador busca no solo corregir las anomalías que haya detectado de las cuales el elusor fiscal se aprovecha, sino que también busca prever que no pueda crearse un nuevo vacío o laguna; esto nos conlleva a pensar que la tarea legislativa no solo se centraría en lo que se ve, sino en lo que se prevé que pueda hacerse.

Irónicamente, al tratar de cerrar el paso a lagunas normativas o inconsistencias, así como anticipar posibles vías de escape a la contribución, el legislador entra en un problema directamente proporcional a lo que quiere evitar, ya que en su afán de ser tan exhaustivo y preciso en la norma, corre el riesgo de que dicha norma se vuelva confusa, se contradiga con otras (antonimias) o se creen nuevos supuestos jurídicos. Así entonces, corregir los defectos de las legislaciones generadoras de elusión fiscal, demanda también implementar mecanismos preventivos o sancionadores que traerá también de la mano, ordenamientos más amplios.

CONCLUSIONES

Toda ley es interpretable y cualquier persona es capaz de interpretar. Siempre hay que tener presente la primacía y la reserva de las leyes en este trabajo interpretativo.

La figura de la deducción es de vital importancia en la determinación de los gravámenes como el Impuesto Sobre la Renta, es por eso que hay que poner gran énfasis en conocerlas, distinguirlas y aplicarlas en la determinación de la base gravable, ya que de ello dependerá el monto del impuesto que se deba enterar.

El RIF fue creado para introducir a la población económicamente activa que trabaja de manera independiente pero informal, a fin de que comiencen a crearse una cultura tributaria, todo ello bajo un marco de apoyo, beneficios y privilegios que resultan ser totalmente injustos para el contribuyente que ha estado cautivo durante mucho tiempo y que, a pesar de cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, no logra obtener ninguna cortesía por parte del fisco, razón por la cual vuelven apático éste último, creándose que por un lado, los nuevos contribuyentes no contribuyan a los gastos públicos (debido a las bondades que les otorga la propia ley) y que los ya existentes busquen formas para evitar seguir contribuyendo o incurrir en rezagos a fin de esperar que el fisco les aplique algún beneficio para volver a “ganárselos”.

Es relevante resaltar que al ser éste un régimen de nueva creación, estará sujeto al escrutinio de todos los estudiosos interesados en el tema y se buscará de una u otra forma tratar de encontrar pequeños (o grandes) detalles que ayuden a cumplir de manera adecuada con las obligaciones que tendrán éstos contribuyentes, sin caer por ello en alguna situación de elusión o defraudación fiscal.

Se debe tener presente a todo momento que no existe un método de interpretación de la ley que opaque a los demás; ya que todos tienen un porque, una razón y dependerá

del caso en concreto para saber cuál utilizar o, en todo caso, utilizar más de uno o en combinación para lograr llegar al espíritu de la ley y saber lo que quiso mostrar el creador de la norma.

En ésta investigación, cabe concluir que la interpretación estricta de los conceptos sugeridos como deducciones autorizadas que detalla el artículo 111 de la LISR, en lo referente al RIF suele ser la idónea, puesto que está enfocado a contribuyentes “novatos” que no requerirían buscar en toda la Ley la forma en que debiesen cumplir con sus obligaciones puesto que la premisa de creación de éste régimen fue la simplicidad tributaria.

De igual manera, se reitera el uso de la aplicación estricta en lo que concierne a precisar cuáles son las deducciones fiscales a que tiene derecho el contribuyente sujeto al RIF, de tal forma que pueda determinar correctamente la utilidad fiscal que le servirá de base para calcular el impuesto al que sea sujeto por las actividades empresariales que realice.

Dicho lo anterior, es significativo dejar particular énfasis en que la LISR al describir en cada uno de sus capítulos reglas y situaciones específicas para cada tipo de actividad que realicen los contribuyentes sujetos a ella, obliga a que se cumplan a cabalidad de manera independiente, no dejando al arbitrio del intérprete de la ley a que se apegue a la que mejores beneficios le dé, sino a la que describa totalmente el tipo de ingreso que se esté obteniendo bajo las reglas del capítulo en el cual encuadre.

De igual manera, independientemente de que debe buscarse una interpretación armónica con todas las leyes, no debe tratar de asimilarse algún concepto con otro por el simple hecho de provenir de la misma ley (o leyes semejantes), ya que rompería el equilibrio que se buscaba en la ley y las formas en la cual fueron creadas.

Debe ser exigible siempre el cumplimiento de los principios de legalidad y de seguridad jurídica de tal forma que no pueda existir una afectación en la esfera del gobernado y las autoridades se sujeten únicamente al espectro legal que les ha sido conferido por los legisladores.

La interpretación no debe verse solo desde la literalidad, sino más allá. Si bien es importante atender un signo de puntuación, una conjunción, un adjetivo, también lo es el analizar el contexto de la norma sin llegar a convertirse en legisladores y tratar de superar lo que el mismo redactor de la ley quiso dar a entender.

Se concluye también que al existir tantos comentarios, recomendaciones y jurisprudencias por parte de la SCJN, es menester del legislador prepararse jurídicamente, allegarse de personal interdisciplinario y tratar de hacer la norma menos confuso, más accesible y sobre todo, más simple, a fin de que no quepa duda ni queden situaciones irresolutas.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, M. (2001). *Derecho administrativo especial*. México: Porrúa.
- CALVO ORTEGA, R. (2007). *Curso de Derecho Financiero Tomo 1 (Derecho tributario Parte general)*. Madrid, España: S.L. Civitas Ediciones.
- CARBONELL, M. (Abril-Junio de 2000). Sobre la reserva de ley y su problemática actual. *Vínculo jurídico*(42), 33.
- CARRASCO IRIARTE, H. (2001). *Derecho Fiscal I* (Primera ed.). México: IURE editores.
- CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (CINIF). (2014). *Normas de Información Financiera (NIF)* (Novena ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (Séptima ed.). (2000). México: Mc Graw Hill.
- COVARRUBIAS, J. (2009). *Mesa de debate sobre derecho tributario. Interpretación de la norma tributaria*. [Videoteca jurídica virtual]. Obtenido de <http://www.juridicas.unam.mx/vjv/activ.htm?e=20&t=6>
- DÍAZ GONZÁLEZ, L. R. (2da. quincena de mayo de 2014). Determinación de la base en materia del ISR. *Prontuario de actualización fiscal PAF*(591).
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, R. J. (1998). *Derecho fiscal*. México: McGraw-Hill.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, A. (2014). *Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado* (Primera ed.). México: Dofiscales Editores.
- FRAGA, G. (2000). *Derecho Administrativo* (Cuadragésima ed.). México: Porrúa.
- FUENTES CASTRO, H. J. (Octubre 2011). *Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. Campus Ciudad de México, Centro de estudios Estratégicos, México. Obtenido de ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/ITDweb/Entrega_Ver_2012_FINALrepe cos.pdf
- GARCÍA BARRERA, M. E. (2007). La jurisprudencia y la interpretación en la teoría jurídica contemporánea y posmoderna. *Letras Jurídicas*(4), 1-33.
- GARCÍA MÁYNEZ, E. (2002). *Introducción al estudio del derecho* (53ava. ed.). México: Porrúa.
- GARZA DE LA, S. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano* (28ava ed.). México: Porrúa.

- GUASTINI, R. (1999). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. (M. Gascón, & M. Carbonell, Trads.) México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- IZAZA ARTEAGA, J. C. (2008). *Estudio del Concepto "Estrictamente Indispensable", como principal requisito de las deducciones en el ISR y el IETU* (Vol. Colección Estudios Fiscales Académicos número 28). México, DF: Themis.
- JARACH, D. (1969). *Curso superior de Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- JOHNSON OKHUYSEN, E. A. (2002). *Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (Tesis doctoral)*. México. Obtenido de recuperada de <http://132.248.9.195/pdtestdf/0221306/Index.html>
- KALINOWSKI, G. (1973). *Introducción a la lógica jurídica*. (J. A. Casaubón, Trad.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- KAYE LÓPEZ, D. J. (2013). *Fraude a la Ley (Video)*. Noviembre, México. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=iKDBlnIGHr0>
- LXII Cámara de Diputados. (17 de Octubre de 2013). Declaratoria de publicidad de dictámenes. *Gaceta parlamentaria, XVI(3887-IX)*.
- MARGÁIN MANAUTOU, E. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano (19a actualizada ed.)*. México: Porrúa.
- MARTÍNEZ COHEN, R. (2007). El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. *Revista de derecho (Valparaiso)(XXIX)*, 351-378.
- MARTÍNEZ MONTOYA, J. A. (Mayo-Agosto de 2011). La exacta aplicación de la ley. *CULCYT Cultura Científica y Tecnológica, 8(43-44)*, 75-91.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, F. (2002). *La Jurisprudencia en Materia de Inconstitucionalidad de Leyes*. México: Porrúa.
- MONROY HERNÁNDEZ, G. (2010). *El objeto y el hecho imponible en el Impuesto Sobre la Renta. Personas Morales Residentes en México*. México: Dofiscal Editores.
- OSSORIO, M. (2004). *Diccionario de Ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires: Heliasta.
- PAOLINELLI MONTI, I. (Junio de 1994). Seguridad jurídica, justicia y jurisprudencia. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario(26)*. Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev26_IPM.pdf
- PLASCENCIA R, J. F., & FLORES MARTÍNEZ, R. (2a. quincena de Febrero de 2015). El método de interpretación estricta. *Prontuario de Actualización Fiscal PAF(609)*, 83-88.

- (2013). *Presentación de la iniciativa de reforma hacendaria, que tuvo lugar en el salón Adolfo López Mateos de la residencia oficial*. México, DF. Obtenido de <http://www.presidencia.gob.mx/articulos-prensa/palabras-del-presidente-de-los-estados-unidos-mexicanos-licenciado-enrique-pena-nieto-durante-la-presentacion-de-la-iniciativa-de-reforma-hacendaria-que-tuvo-lugar-en-el-salon-adolfo-lopez-mateos-d/>
- SÁNCHEZ GÓMEZ, N. (2009). *Derecho Fiscal Mexicano* (Séptima ed.). México: Porrúa.
- SEMPÉ MINVIELLE, C. (1998). *Técnica legislativa y desregulación* (Segunda ed.). México: Porrúa.
- SMITH, A. (2001). *La riqueza de las naciones* (Vols. Lib. V, Cap. II). México: Fondo de Cultura Económica.
- SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS, Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa. (Diciembre 2013). *Régimen de Incorporación Fiscal*. Documento técnico - Investigación, México, DF. Obtenido de http://www.prodecon.gob.mx/portal/estudios_tecnicos/estudio_tecnico_de_investigacion_regimen_de_incorporacion_fiscal.pdf
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Noviembre de 1991 Octava Época). Impuestos, principio de legalidad en materia de. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII Tesis Aislada 4ª. XXXVI/91*, Núm. de Registro. 207,976.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Abril de 1991 Octava Época). Leyes fiscales. La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII Tesis de Jurisprudencia núm. 3a./J. 18/91*, Núm. de registro: 207,014.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Abril de 1991 Octava época). Leyes fiscales. La remisión de un ordenamiento a otros en materia fiscal para efectos de interpretación de sus normas puede hacerse mientras no exista precepto específico que la prohíba. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII Tesis de jurisprudencia 3A./J. 19/91*, Núm. de registro 207,015.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Julio de 1992 Octava época). Ley del Impuesto Sobre la Renta, deducciones contempladas en la. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo X; Tesis: Aislada*, Núm. de registro: 218,966.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Octubre de 1993 Octava Época). Leyes, interpretación jurídica de las. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII. Tesis aislada.*, Núm. de registro: 214,711.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Febrero de 2007 Novena época). Deducción de gastos necesarios e indispensables. Interpretación de los artículos 29 y 31, Fracción I, de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Tomo XXV Tesis 1a. XXX/2007*, Núm. de registro: 173,334.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Marzo de 2010 Novena época). Renta. El artículo 170 de la Ley del impuesto relativo. Al no especificar lo que debe entenderse como "ingreso esporádico", no viola la garantía de legalidad tributaria. *Semanario Judicial de la federación y su gaceta, Tomo XXXI, Jurisprudencia 1a./J. 24/2010*, Núm. de registro: 164,928.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Novena Época. 1997). Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI. Materia Administrativa*, Núm. de registro: 197,375.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Quinta Época). Impuestos, fundamento jurídico de los. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Tomo XXXIV. Tesis Aislada*, Núm. de Registro: 337,195.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Quinta Época). Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXXI. Tesis aislada*, Núm. de registro: 808,811.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Quinta Época). Interpretación de la ley. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXXVI. Tesis aislada*, Núm. de registro 366,654.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (Séptima Época). Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley. *Semanario Judicial de la Federación, 91-96 Primera parte (Tesis pleno)*, Núm de registro 232,796.

TALIAS, S. D. (2008). La dogmática del hecho imponible: Apuntes sobre sus aplicaciones prácticas en la definición de conceptos y para el planteamiento tributario. *Impuestos*.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVO. (Enero de 2010 Sexta Época). Interpretación de las normas fiscales.- No puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo, Tesis VI-TASR-VI-4(25 Año III)*.

VERNENGO, R. J. (1977). *La interpretación jurídica*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

VILLEGAS, H. B. (Junio de 1994). El contenido de la seguridad jurídica. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(26). Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev26_HBV.pdf