

Por qué es Importante la Interpretación de las Normas Fiscales

Iván Emmanuel Chávez Ponce

- 116** En virtud de que las entidades federativas tienen celebrado Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal con el gobierno federal, y por lo tanto deben aplicar las leyes fiscales federales, surge la necesidad de conocerlas e identificar, además, los diferentes criterios de interpretación de las normas fiscales federales. Es por ello que este documento tiene como finalidad destacar la importancia de la interpretación de la legislación fiscal en comento, para su correcta aplicación.



TOMÁS JOSÉ RUIZ GONZÁLEZ

Secretario de Finanzas y Planeación
del Estado de Veracruz e integrante del Grupo de
Recaudación de la CPFF

INTRODUCCIÓN

Dentro del marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), las entidades federativas bajo el esquema del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado con la Federación, tienen la tarea fundamental de aplicar las leyes fiscales federales para arribar a la verdad jurídica. Intrínsecamente en esa actividad administrativa que realizan las entidades federativas surge a cada momento la necesidad de determinar el alcance y contenido de las normas jurídicas de toda índole.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no prevé la exigencia para el legislador ordinario de definir cada vocablo o locución utilizado en las normas, pero sí reconoce la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que establezcan su senti-

do y alcance, con motivo de las imprecisiones y oscuridad legales que en la práctica se presentan.¹

Sin duda, es de gran importancia dotar a los funcionarios de las Haciendas Públicas de los conocimientos necesarios para llevar a cabo esta labor de aplicación de las leyes fiscales federales, en el marco de una investigación que contenga la hermenéutica y los métodos de interpretación, la técnica legislativa, las ficciones y presunciones, Jerarquía de las normas, Principios Generales del Derecho y los Principios de las Contribuciones, herramientas todas con las que se puede mejorar esta tarea.

En ese orden de ideas, es nuestra intención que los actos realizados por las entidades federativas se encuentren debidamente soportados en sus aspectos jurídicos, a la luz de las garantías

¹ [TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXXIII, Enero de 2011; Pág. 28 ; Registro: 163 146

constitucionales (derechos humanos), de legalidad, seguridad y certeza jurídica, así como realizar una adecuada defensa de los intereses del fisco federal y estatal.

LA APLICACIÓN DEL DERECHO Y LA INTERPRETACIÓN

Una vez establecida la importancia de la interpretación de las leyes fiscales para su aplicación, por las entidades federativas, entraremos en el mundo del Derecho Fiscal y el análisis de una de sus fuentes como lo son las leyes fiscales.

De hecho es muy compleja la materia tributaria, tanto para la gran mayoría de los contribuyentes como para la propia autoridad, de donde resulta sumamente difícil entender la mecánica para el cálculo y en su caso realizar el debido pago de sus impuestos. Albert Einstein afirmó que: *“la cosa del mundo más difícil de entender es el impuesto sobre la renta...”*, esto por supuesto debe entenderse como una referencia a las normas fiscales en general. Dado su particularidad reconocida y la dificultad que representa el trabajo que va de la mano con la aplicación de las leyes fiscales federales, en la práctica los notificadores, auditores, ejecutores y abogados defensores del fisco (funcionarios de las entidades federativas), constantemente se encuentran con la necesidad de interpretar e incluso integrar las leyes, para su aplicación.

Tratándose de las normas jurídicas emanadas del Poder Legislativo, éstas tienen la característica de ser generales, abstractas e impersonales, son tex-

tos sujetos a interpretación para hacer una correcta aplicación de las leyes en las situaciones jurídicas que le son planteadas, realidades jurídicas que muchas de las veces se apartan de las realidades naturales.

Para un mejor desarrollo del presente artículo, antes de entrar al análisis de la interpretación de las leyes que el propio marco jurídico fiscal federal señala, es importante abocarnos al estudio del marco teórico conceptual correspondiente.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

Partiendo de su etimología, interpretación emana del latín *“interpretatio-onis”* que significa “acción y efecto de interpretar”²; respecto del vocablo interpretar, proviene del latín *“interpretari”*, que significa “explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto”³. En ese orden de ideas, interpretar es desentrañar el sentido de un texto, es decir, lo que pretendió decir quien lo elaboró, la realidad jurídica que contempla la propia ley.

Interpretación de las leyes refiere Hugo Carrasco Iriarte⁴ *“Según Eduardo García Máynez, desentrañar el sentido de una expresión, descubrir el sentido que conlleva la ley”*. De esta manera, estamos en presencia de un texto jurídico a interpretar y de un in-

2 Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición. Consulta en línea.

3 Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - op. cit.

4 Hugo Carrasco Iriarte. DICCIONARIO DE DERECHO FISCAL. Tercera edición. Editorial Oxford.

“La necesidad de interpretar las normas surge debido a que frecuentemente la redacción de las mismas es confusa y no refleja de manera clara la intención de la regulación”

térprete, papel que asumen las entidades federativas en la elaboración de los actos jurídicos. El interprete⁵ “*es el mediador que comunica a los demás el significado que se atribuye a ciertos signos o acontecimientos. El intérprete pone en conocimiento de otros, traduce en un lenguaje inteligible, descifra, el sentido que corresponde (según ciertos métodos) a determinados signos, fórmulas o sucesos.*” Es así como los Estados al convertirse en intérpretes confieren de significados a las leyes fiscales federales.

La necesidad de interpretar las normas surge debido a que frecuentemente la redacción de las mismas es confusa y no refleja de manera clara la intención de la regulación. Así mismo, porque las propias palabras tienen múltiples significados.

Dentro del Derecho Mexicano, nuestra Carta Magna reconoce de manera implícita que el autorizado a in-

terpretar la norma jurídica es el legislador; así se desprende de la lectura del Artículo 72 en su fracción F., donde se establece que:

Artículo 72. *Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:*

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Lo anterior se genera en el momento en que se está dentro del proceso de creación de una norma. De igual forma, el Artículo 94 de nuestra Constitución Política en su décimo párrafo revela que mediante jurisprudencia el Poder Judicial de la Federación a través de sus Tribunales y los Plenos de Circuito interpretará la Constitución y las normas generales. Esto se despren-

⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Editorial Porrúa.



JORGE SALGADO LEYVA

Secretario de Finanzas y Administración
del Estado de Guerrero e integrante del Grupo de
Recaudación de la CPFF

de de la lectura de lo que a continuación se cita.

Artículo 94. Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

[...]

*La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito **sobre la interpretación de la Constitución y normas generales**, así como los requisitos para su interrupción y sustitución.*

No obstante a lo que nos llevan las anteriores transcripciones, en la práctica sería complicadísimo que todos los obligados a contribuir al gasto público acudieran a las autoridades, ya sean administrativas o judiciales, para efecto de que determinara los al-

cances jurídicos de la norma fiscal y si son aplicables al caso concreto. Por ello, válidamente el tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que “corresponde a los particulares la autodeterminación de sus propias contribuciones”, reservando a las autoridades fiscales, en el artículo 42 del mismo cuerpo normativo, la facultad de comprobar que se hayan determinado en total apego a lo dispuesto por las leyes fiscales. Dado lo anterior, tanto los particulares como las entidades federativas, se ven en la necesidad de interpretar las leyes fiscales.

HERMENÉUTICA JURÍDICA Y LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

Hasta ahora hemos destacado los aspectos teóricos en torno a la interpretación de las leyes fiscales, por lo que a continuación se indican los mé-

todos que se han formulado en la doctrina para su realización.

Para poder abordar ese tema es necesario acudir a la definición de lo relativo a la hermenéutica, como punto de partida. Alejandro Covarrubias Rivera citando en su obra a Gómez de Silva, refiere que *“la palabra en referencia proviene del griego hermeneutikós “hermenéutico”, de hermeneutes “intérprete, explicador, traductor”*.⁶ La Real Academia Española define a la Hermenéutica como *“Arte de interpretar textos y especialmente el de interpretar los textos sagrados”*.⁷

De acuerdo con lo anterior, Hermenéutica es entonces el oficio de interpretar mensajes, colocarse en medio de quien envía y de quien recibe el mensaje, ayudando a decodificarlo correctamente. Según se entiende, todo mensaje requiere ser interpretado de una manera tal que el receptor descifre

claramente la intención del emisor. En repetidas ocasiones la hermenéutica ha sido utilizada como sinónimo de interpretación, sin embargo, encontramos que una es la especie y otra es el género.

Para realizar la labor interpretativa de las leyes, es importante tener herramientas que auxilien a la buena intuición jurídica, a ese sentido común en la aplicación del Derecho Fiscal. De esta manera, es primordial conocer los elementos propios de la interpretación de las leyes, mismos que de manera interesante expone Alejandro Covarrubias Rivera, quien cita que *“para Gustavo Zavala Aguilar, la interpretación de las normas jurídicas se divide en tres criterios: por sus autores o quien la realiza, por los métodos o medios utilizados y por los resultados a los que se llega, que a su vez, se subdivide como sigue:*

Por los autores	Por los medios o métodos utilizados	Por los resultados a los que se llega
- Auténtica o legislativa	- Gramatical	- Restrictiva
- Judicial o jurisdiccional	- Sistemático	- Declarativa o estricta
- Administrativa o ejecutiva	- Teleológico	- Extensiva*
- Doctrinal o privada	- Histórico	
	- Evolutivo	
	- Significación económica	
	- Contrario sensu	

* Alejandro Covarrubias Rivera. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES EN MÉXICO: APORTES PARA UN MODELO TEÓRICO. Instituto Mexicano de Contadores Público. Pág. 62 y 63.

6 Alejandro Covarrubias Rivera. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES EN MÉXICO: APORTES PARA UN MODELO TEÓRICO. Instituto Mexicano de Contadores Público. Op cit. Pág. 62 y 63.

7 Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA – op. cit.

La anterior clasificación engloba claramente los elementos de la interpretación, de lo cual podemos destacar que siempre existirá un sujeto que interpreta, utilizando un método para obtener como resultado la luz en la aplicación de la norma fiscal. Este conjunto de elementos no lo podemos concebir uno sin el otro. No podría

existir el análisis aclarativo de la norma sin un sujeto o sin que éste pudiera realizarla sin un método, y por supuesto para obtener una secuela o un producto para efecto de aplicar la ley.

Para la interpretación de la ley surgieron a lo largo de la historia escuelas, teorías y métodos, siendo de estos últimos los más relevantes:

Método Gramatical

- También conocido como Literal, es el más antiguo. Consiste en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata.

Método Lógico

- Utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma, se procura que la tarea interpretativa no contravenga el cúmulo de preceptos que la lógica ha señalado para el pensamiento humano y agrega que, en cierto modo, está constituido por preceptos de higiene mental que conducen al razonamiento hasta su justo punto de llegada.

Método exegetico

- Éste es el Método atribuido a la Escuela de la Exégesis en sus inicios, el cual consistía en investigar empíricamente la voluntad del legislador; es decir las palabras de la ley y la intención del legislador como hechos; el recurso a obtener todo lo concerniente a la ley como dato empírico.

Método Sistemático

- Introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; que, por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema.

Método Teleológico

- Este método pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, buscando su espíritu.

Método Histórico

- Por el Método Histórico se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.

“Al conocer los métodos de interpretación de las leyes, las herramientas se van complementando, es por ello que abordar el tema relativo a la técnica legislativa amplía el panorama para el intérprete de la norma”

El derecho es una materia de amplio espectro, de entrada la hermenéutica jurídica se ocupa del derecho positivo y no del derecho natural. De igual forma, el derecho positivo se divide en derecho público y en derecho privado y finalmente, las normas jurídicas pueden ser sustantivas y adjetivas. Conforme a esto, el derecho tributario es positivo y puede ser sustantivo (una deducción de impuesto sobre la renta) o adjetivo (las normas de procedimiento para la devolución de saldos a favor); la hermenéutica tributaria se ocupa de estas normas (adjetivas y sustantivas).

TÉCNICA LEGISLATIVA

Al conocer los métodos de interpretación de las leyes, las herramientas se van complementando, es por ello que abordar el tema relativo a la técnica legislativa amplía el panorama para el intérprete de la norma.

Si bien el tema nos remite a los aspectos legislativos de las leyes, tema que los propios creadores de la

norma han de considerar, para el intérprete de las leyes es valioso conocer los aspectos relativos a este tema, ya que la técnica legislativa sienta los lineamientos para su redacción, y sus aspectos técnicos. Al conocer que las leyes están organizadas en su contenido en títulos, capítulos, artículos, párrafos, fracciones e incisos, es posible distinguir que dentro de las leyes existen disposiciones generales y particulares, la precisión de párrafos en su conteo y la referencia de la norma (ubicación en caso de reformas). Aunado a ello se conoce el proceso de creación de las normas, que muy valioso puede ser en caso de una interpretación, para checar que la ley haya sido creada respetando los pasos establecidos para ello en la Carta Magna.

La tarea de creación de la norma es muy importante en el ámbito de aplicación y no es nada sencillo, ya que contiene aspectos políticos y técnicos. El renglón político es sin duda abordado cuando se da la discusión,

J. JESÚS OROZCO ALFARO

Secretario de Finanzas y Administración
del Estado de Colima e integrante del Grupo
de Recaudación



aprobación y publicación de la norma, lo que está inmerso en posiciones filosóficas partidistas o de grupos de interés. El rubro técnico se materializa en el contenido del texto, en la creación de la iniciativa, en el lenguaje usado en la redacción, su estructura lógica, si es breve y claro, y que sea incorporado de manera armónica en el universo jurídico.

Es importante mencionar que dichas justificaciones no forman parte de la ley, sin embargo, muestran su ánimo. Cuando dichas justificaciones se incorporan a la ley, en ese contexto, si se acude a la exposición de motivos se está en presencia de una interpretación teleológica. Los tribunales mediante tesis aislada han reconocido que los documentos del proceso legislativo constituyen una herramienta interpretativa de la norma legal y que resultan determinantes para fijar el sentido de la norma jurídica, siempre que la autoridad judicial al resolver una con-

troversia decida atender las razones contenidas en ellos, por estimar que son de peso para resolver el problema de indeterminación que se le presenta en el caso concreto. Dichas consideraciones las encontramos en la siguiente tesis aislada⁸.

LEYES. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO.

Las normas legales, al ser producto del proceso legislativo, adquieren existencia jurídica hasta que éste culmina; de manera que sólo pueden estar contenidas en el texto de la ley resultante y no en alguno de los documentos internos que conforman dicho proceso, por lo que lo consignado en éstos no vincula al órgano aplicador (e intérprete) del derecho. Consecuentemente,

8 [TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Febrero de 2005; Pág. 98 ; Registro: 179 277

tales documentos únicamente pueden mover el ánimo del juzgador respecto del alcance que se le debe adscribir a la norma -al decidir si el caso sometido a su consideración se encuentra o no previsto en la misma-, en función de los méritos de sus argumentos. Es decir, **los documentos del proceso legislativo resultan determinantes para fijar el sentido de la norma legal exclusivamente en aquellas instancias en que el Juez decide atender las razones contenidas en ellos, por estimar que son de peso para resolver el problema de indeterminación que se le presenta en el caso concreto.** Por tanto, habida cuenta que los documentos mencionados sólo constituyen una herramienta interpretativa de la norma legal, y que lo dicho en ellos no tiene carácter jurídico vinculatorio, sino **persuasivo**, resulta evidente que lo dispuesto en éstos, en los casos en que se encuentre en contradicción con lo prescrito en la norma jurídica, no puede provocar un conflicto que deba resolver el Juez para poder fijar el alcance de la disposición aplicable al caso particular, lo que sí acontece cuando dos normas jurídicas de igual jerarquía se encuentran en contradicción. Así, **la función de los documentos del proceso legislativo se limita a orientar al juzgador sobre la manera de integrar o colmar lagunas en aquellos aspectos en que la norma resulta indeterminada, pero no en competir con ella sobre la prescripción que**

debe prevalecer respecto de cuestiones que sí están previstas en aquélla.

En relación a los contenidos de la ley, dentro de la técnica legislativa, en materia impositiva existe el principio de reserva de ley, el cual establece que los elementos esenciales de las contribuciones deben estar regulados y contemplados por la ley correspondiente.

Dentro del propio contenido de la norma existirán siempre los artículos transitorios, en estos se contemplan cuestiones relativas a la vigencia, situaciones de transición porque se abroga una ley y entra en vigor otra o porque se modificó alguna institución jurídica de la ley. Es importante saber esto, ya que también nos lleva al contexto constitucional, en respetar la prohibición de la retroactividad de las leyes.

El contenido de la ley, siempre nos estará dando la pauta en la interpretación; al realizar esta labor es importante identificar qué contenido tiene el dispositivo jurídico a dilucidar.

FICCIONES Y PRESUNCIONES DE LEY

Al interpretar la ley el Auditor siempre se encontrará en su redacción con supuestos que son irreales. El legislador en la tarea legislativa crea conceptos jurídicos que muchas de las veces se apartan de las realidades, así sucede cuando implementa ficciones y presunciones en el texto de las leyes.

Por lo que ve a las ficciones, en cuanto a su concepto podemos definir que la palabra proviene del latín *fictio* – *onis* y que se traduce en “Acción y efec-

“Es importante mencionar que dichas justificaciones no forman parte de la ley, sin embargo, muestran su ánimo”

to de fingir”, “Invención, cosa fingida” y “ficción de derecho, o ficción legal”. La considera como “La que introduce o autoriza la ley o la jurisprudencia en favor de alguien; como cuando al hijo concebido se le tiene por nacido.”⁹

De lo anterior podemos definir que la ficción es crear una realidad apócrifa. El Diccionario Jurídico Mexicano define a la Ficción Jurídica como “*construcciones ideales que se hacen en las normas de derecho a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente, considerada como preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos...*”¹⁰

En relación al tema que se analiza el poder judicial a través del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito considera mediante tesis aislada¹¹ lo siguiente:

9 Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA – op. cit.

10 Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Editorial Porrúa.

11 [Tesis Aislada]; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989; Pág. 570 ; Registro: 228 874

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (iuris et de iure) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturale-



GERMÁN GIORDANO BONILLA

Secretario de Planeación y Finanzas del Estado de Queretaro e integrante del Grupo de Auditoría Fiscal Federal y Comercio Exterior de la CPFF

za, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.

De esta manera, al interpretar un texto en el que el supuesto jurídico sea una ficción estaremos señalando técnicamente que “por ficción de ley...” y cuando la interpretación sea de un texto en que la ley se sustente en realidades estaremos señalando técnicamente que “por virtud de ley...”

Y más aplicado al campo de la coordinación fiscal, en el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal

Artículo 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se en-

cuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

Con lo anterior podemos advertir que existe una verdad jurídica creada por el legislador que no propiamente es la que se da en la realidad, que este contexto jurídico guarda aspectos sustantivos y técnicos a considerar en la labor de las entidades al realizar la interpretación de las leyes fiscales federales.

La ficción de ley es en muchas ocasiones equiparada con la presunción absoluta, ya que el efecto que ambas producen es que se crea una verdadera regla de derecho y no admite prueba en contrario, sin embargo, la ficción se aparta totalmente de la realidad en cambio la presunción es verosímil, probable.

En relación a las presunciones, de la misma manera, las abordamos por su **concepto**. Presunción proviene del “latín praesumptio, -ōnis que se traduce como Acción y efecto de presumir. El verbo presumir, a su vez procede del latín praesumere y que se entiende como *Sospechar, juzgar o conjeturar algo por tener indicios o señales para ello*¹².

En el mundo jurídico, la presunción es el Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado, por el contrario lo que podrá suceder en algunos casos es ser desvirtuado. En materia fiscal podemos poner el ejemplo de la presunción de legalidad de los actos administrativos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación en la que los actos emitidos por las autoridades fiscales se presumen legales, es decir, que cumplen con los requisitos establecidos en la propia ley, hasta en tanto no se demuestre lo contrario ante autoridad jurisdiccional.

Explicado lo anterior, podemos apuntar que existen opiniones encontradas ya que para algunos autores, la ficción y la presunción, en nada influyen en la interpretación de las leyes fiscales, y para otro segmento sí lo es. Al respecto, lo que se tiene que tener en cuenta al momento de interpretar la norma es que en muchas ocasiones las ficciones de ley tienen una connotación un tanto distinta en otras ramas del Derecho a la que se da en el propio Derecho Fiscal. Respecto de las presunciones, solo se debe tener cuidado

con detectar finamente los alcances de las presunciones legales, para efecto de aplicar la norma de manera correcta, sin exceder sus límites.

OTRAS PAUTAS

Para la interpretación de las leyes fiscales, además de todo lo anterior, existen otros aspectos que se deben tomar en consideración para realizarla de manera adecuada y que sea posible alcanzar la verdad jurídica. Los aspectos a considerar son los siguientes:

- Jerarquía de las normas.
- Principios generales del Derecho.
- Principios de las contribuciones.

Jerarquía de las normas.- *La jerarquía de las normas se establece en el artículo 133 de la propia Carta Magna.*

La jerarquía de las normas aporta orden para una buena interpretación de las mismas, para efectos del supuesto en que existieran dos disposiciones que se contrapongan en razón de su contenido, generando con ello el fenómeno de las antinomias de ley, que reviste por sí solo un aspecto importante al realizar la referida tarea. Cuando estamos en presencia de disposiciones contrapuestas, pero que son de jerarquía diferente, no habrá duda de cuál prevalece, sin embargo, si las disposiciones jurídicas son de misma jerarquía, entonces se está en verdaderas dificultades para dilucidar la que se debe aplicar; quizá aquí se tendría que echar mano del método sistemático o auténtico, revisando la exposición de motivos.

12 Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA – op. cit.

“Es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria”

Principios generales del Derecho.-

*El punto medular de la doctrina jurídica lo constituyen sin duda los principios generales del derecho, las máximas y los aforismos jurídicos. Los principios representan los cimientos de toda ciencia jurídica y las máximas y los aforismos jurídicos representan experiencias recogidas por la doctrina que a la postre llegan a constituirse como verdaderos principios.*¹³

No obstante lo anterior, la aplicación de los Principios Generales del Derecho en la interpretación de las normas fiscales es un tanto difícil de realizar, ya que el derecho fiscal, por lo que a contribuciones se refiere, es de exacta aplicación.

Principios de las contribuciones.- Son las directrices que los legisladores al momento de crear la norma fiscal deberán respetar. Estos van de la mano con la técnica legislativa, si no se respetan al crear las normas, pueden redundar en leyes inconstitucionales, decretada de una inter-

pretación de los particulares argumentada en juicio.

Son ordenados por nuestra Constitución, al señalar en la fracción IV del artículo 31 lo siguiente:

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

Los principios más importantes son los siguientes:

- Principio de legalidad

El principio de legalidad tributaria implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo, es decir, emanado del Poder Legislativo Federal o Local, se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución. Todas las contribuciones deben estar establecidas en Ley y sus estipulaciones se registrarán por el principio de aplicación estricta cuando se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

- Principio de proporcionalidad

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que este principio consiste en que los sujetos pa-

¹³ Alejandro Covarrubias Rivera. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES EN MÉXICO: APORTES PARA UN MODELO TEÓRICO. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Op cit. Pág. 389

RICARDO DAVID GARCÍA PORTILLA

Secretario de Finanzas del Estado de Tlaxcala e integrante del Grupo de Recaudación de la CPPF

sivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

- Principio de equidad

El principio de equidad tributaria radica, esencialmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

- Principio de seguridad jurídica

Este principio no emana del artículo 31 arriba indicado. La garantía de seguridad jurídica se integra de derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados previstos en diversos artículos constitucionales



(ahora denominados en la Constitución como derechos humanos), que pueden ser impugnables a los órganos estatales (entidades federativas, federación u órganos judiciales), a fin de demandarles que se sujeten a un conjunto de requisitos (Constitucionales y legales) previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la permanencia en el Estado de Derecho manifestado mediante la continuidad de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones.¹⁴

Es importante que el intérprete de la norma, entiéndase funcionario de la entidad federativa, cuente con este bagaje jurídico, de esta manera podrá

¹⁴ UVTCE – DIPLOMADO EN FISCAL Módulo I: Principios de Derecho Tributario O.T. 07-ACCF-81 Folio no. 31007-092 y EVAC – Nociones de Derecho Constitucional O.T. 10-04-506 Folio no. 31005-004

interpretar la norma de una manera más objetiva y acercada a la verdad jurídica, al verdadero espíritu de la ley.

INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES EN MÉXICO

Con las herramientas referidas y comentadas a lo largo del presente documento, los funcionarios de las entidades federativas están en posibilidad de realizar una correcta aplicación de las leyes en el mundo del Derecho Fiscal, ya dependiendo en mucho de su habilidad lógica para realizarla.

En la labor administrativa de los estados correspondiente la aplicación de las normas federales, tiene una connotación especial en materia de la Coordinación Fiscal, ya que la ley determina una especie de sujeción a la que la entidad federativa está obligada. La Ley de Coordinación Fiscal en el segundo párrafo del artículo 14 especifica que las entidades federativas estarán sujetas a los lineamientos de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales federales que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine, esto se lee de la siguiente forma:

Artículo 14.- ...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

Aun y cuando la Ley de Coordinación Fiscal establece que la interpretación de las leyes fiscales será realizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es importante indicar que leyes fiscales federales establecen lineamientos propiamente para realizar dicha labor, sin especificar preferencias en quien deberá realizar la tarea interpretativa, ya que es realizada por contribuyentes, jueces, asesores jurídicos, etc. Dentro del Derecho Fiscal Mexicano el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento a seguir para el análisis y aplicación de una disposición de carácter fiscal:

“Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

De la lectura de lo anterior se desprende que en el Derecho Fiscal Mexicano:

- Se aplicará el método de interpretación estricta a las disposiciones

“Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo debe partir del texto literal de la norma como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto”

fiscales que establecen cargas a los particulares, las que señalan excepciones a estos gravámenes y las que fijan infracciones y sanciones.

- Son interpretables por medio de cualquier método de interpretación jurídica las disposiciones fiscales diversas a las precisadas en el inciso anterior.
- De ser el caso y no exista una norma fiscal expresamente aplicable al caso concreto, se acudirá de manera supletoria a lo dispuesto por el derecho federal común; lo anterior, cuando ello no sea contrario a la naturaleza del propio derecho fiscal.

El artículo previamente citado fue interpretado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y concluyó en el sentido de que si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo debe partir del texto literal de la norma como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de inter-

pretación reconocidos por la ciencia jurídica.

El citado razonamiento se transcribe a continuación para ser más ilustrativo en los conceptos señalados:

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas

MARÍA CRISTINA DÍAZ HERRERA

Secretaria de Finanzas y de Administración
del Estado de Durango



tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.”¹⁵

Con el anterior criterio jurisprudencial, se ha sentado precedente en la anterior jurisprudencia, ya que abre horizontes respecto a la finalidad de la interpretación de las leyes fiscales en México, llevándonos a una especie de libertad interpretativa en materia fiscal, si no es suficiente la fórmula establecida por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, para alcanzar una correcta exégesis y aplicación de las disposiciones fiscales el interprete de la ley puede echar mano de los diversos métodos, con la restricción de la analogía.

¹⁵ Jurisprudencia. 2a./J. 26/2006, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, página 270

La interpretación analógica permanece proscrita como método para realizar la tarea explicativa de las leyes fiscales, ya que es de reconocido Derecho que su maleabilidad consentiría hacer extensivo cierto gravamen o estímulo fiscal de una norma jurídica aplicable a situaciones que no era finalidad del legislador gravar, o en su caso beneficiar, y que por su sola semejanza o parecido con la situación verdaderamente prevista quedarían a su cobijo.

Para efecto de alcanzar la finalidad de la interpretación de las leyes fiscales, es oportuno tener en cuenta los puntos siguientes:

- El método literal puede llevar a absurdos, por la pluralidad de significados en las palabras.
- La interpretación estricta que muchas veces se comenta, no es un método sino el resultado, es decir, la aplicación. La aplicación estricta

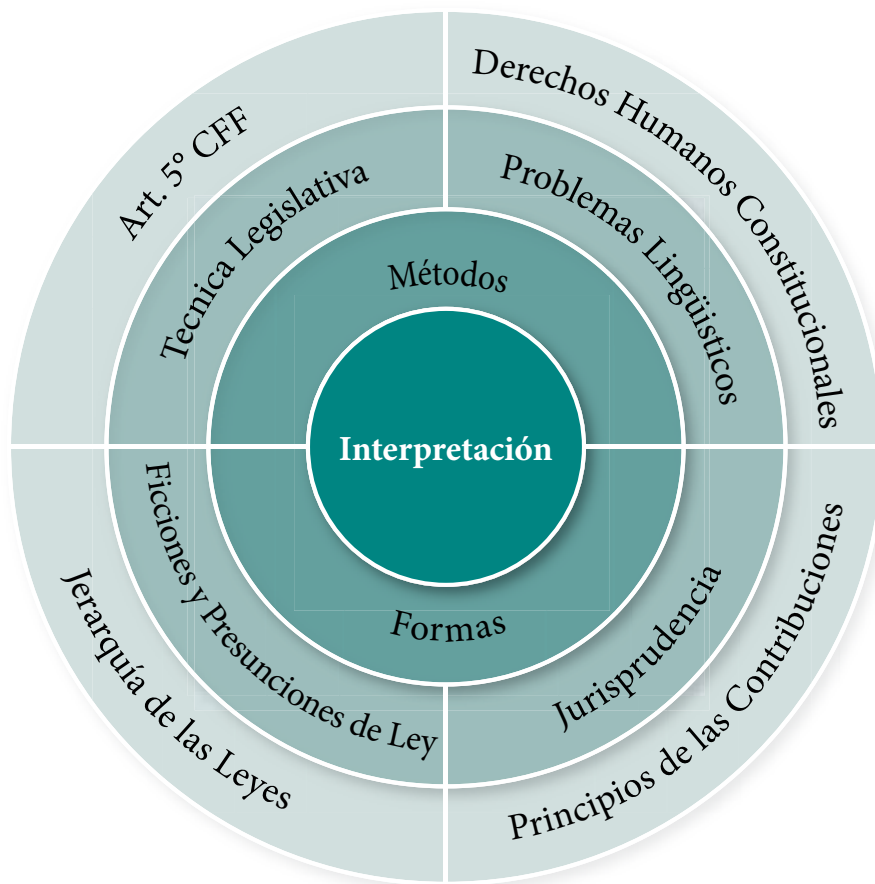
no es sinónimo de interpretación estricta.

- Las normas que establecen cargas a los particulares, excepciones o sanciones, se aplican en forma estricta, según la jurisprudencia citada en líneas precedentes; pero no está prohibido acudir a los diversos métodos, con la salvedad de que la interpretación realizada con el método de analogía, es inaplicable en materia impositiva.
- Al momento de interpretar las disposiciones fiscales, es importante tener en cuenta los aspectos relativos al tipo de norma que se interpreta, si existen criterios jurisprudenciales relativos a la disposición jurídica interpretada, jerarquía de normas, las normas supletorias,

emplear los métodos de interpretación adecuados, si la ley al interpretar contiene ficciones y/o presunciones de ley, Principios Generales del Derecho, Principios de las contribuciones. Todo esto para utilizar todo el cúmulo de herramientas y darnos un verdadero panorama, para con ello tener la certeza de estar arribando a la verdad jurídica.

A manera de resumen se adjunta la siguiente imagen, en torno a los temas a conocer para realizar la interpretación de la norma fiscal.

Finalmente, lo que buscamos con la interpretación es hacer una apreciación tanto de una condición en abstracto como de eventos o sucesos de la vida económica cotidiana, es decir, de casos concretos.



“Lo que buscamos con la interpretación es hacer una apreciación tanto de una condición en abstracto como de eventos o sucesos de la vida económica cotidiana, es decir, de casos concretos”

CONCLUSIONES

Como se desprende del desarrollo del presente artículo, al interpretar una norma fiscal, aun cuando de una primera lectura se pudiera llegar a una conclusión en cuanto a su aplicación, con el empleo de conocimientos, herramientas y los métodos interpretativos desarrollados, se puede confirmar que efectivamente el legislador les concedió tal sentido o por el contrario, descubrir que su aplicación es diferente.

En ese orden de ideas, aun cuando es de reconocido Derecho la existencia y obligación del principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, pareciera restringir la actividad interpretativa, ello resulta parcial y en consecuencia imperfecto, habida cuenta que puede transportarnos a extremos que

no fueron los pensados por el legislador al crear una norma fiscal.

Por ello consideramos que el material aquí expuesto será de gran utilidad para el intérprete (entidades federativas) en su quehacer cotidiano para contar con los instrumentos necesarios que le permitan encontrar el verdadero sentido y alcance de un precepto. Tales conocimientos ofrecen la oportunidad de hacer más eficiente el trabajo de las autoridades fiscales, quienes podrán robustecer su actuar con el fortalecimiento de la técnica jurídica de interpretación de la legislación fiscal para su correcta aplicación al caso concreto.

Iván Emmanuel Chávez Ponce es Licenciado en Derecho, colaboró en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es especialista en materia de Colaboración Administrativa Fiscal Federal y actualmente participa en la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo de la Hacienda Estatal en el INDETEC. ichavezp@indetec.gob.mx