UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN FISCAL

TESIS

"LA INTERPRETACIÓN COMO HERRAMIENTA DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA"

Que para obtener el grado de maestro en fiscal presenta:

JESUS ÁNGEL ORTEGA FRÍAS

Director de Tesis: C.P.C. y M.I. Alberto Gabriel Guzmán Díaz

Morelia, Michoacán junio de 2021

ESTRUCTURA DE INVESTIGACIÓN

Abstract……..….5
Resumen…….6
Introducción……7

CAPITULO 1: PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN……12
. Planteamiento del problema……12
Problematización……12
Hipótesis……..13
. Objetivo General……14
Objetivos Específicos……14
Preguntas de Investigación……..15
Cuadro de Congruencias Metodológicas……...17
. Justificación……21
Materiales a utilizar en la investigación…….21
Variables Dependientes e Independientes……..23
Tipo de Investigación……..23

CAPITULO 2: MARCO TEORICO…….….24
Generalidades……24
Interpretación……..…24
Antecedentes…….26
La conformación del Estado como origen primigenio de la contribución y la ubicación del derecho fiscal dentro del contexto jurídico normativo……37
. Conexión del derecho tributario con las demás ramas del derecho y su importancia……..…55
Bases constitucionales de las contribuciones……..59
La obligación tributaria…….83

CAPITULO 3: La interpretación como herramienta para la planeación….88

Definición de interpretación……88
Métodos y técnicas de interpretación……97
La planeación fiscal……191
Riesgos de la planeación fiscal……201
Principios elementales de la planeación fiscal……204

Conclusiones……..206
Bibliografía……..210
Abreviaturas ……213

ABSTRACT

The obligation to pay taxes or tributes comes from the first forms of organization of society. Throughout its evolution it has seen various changes and characteristics, always with the participation of an active and a passive subject, who charges and demands payment, and on the other hand forced these same acts, respectively.

Historically the taxpayer, has sought alternatives to maximize your profit or income, seeking means to lower tax payments according to their ability to pay.

This tax relationship is regulated by a set of principles mandatory for the parties.

The interpretation of the rules governing this tax relationship is necessary for its observance, this interpretation is an act eminently human and inaccurate, so there will always be different opinions. This variety can be found options that benefit more if the taxpayer away from the rule of law.

The primary part is to convince the judges that the view of a standard is correct, and is the most logical and adherence to the law is, for which a sufficient argument and persuasion necessary.

In interpreting there are no absolute truths, so there is always a different opinion from ours, but always in terms of what should be the more you stick to the principle of law, logic and essence.

RESUMEN

La obligación del pago de impuestos o tributos viene desde las primeras formas de organización de la sociedad. A lo largo de su evolución ha visto diferentes cambios y características, siempre con la participación de un sujeto activo y uno pasivo, quien cobra y exige el pago respectivamente.

Históricamente el sujeto pasivo, ha buscado alternativas para maximizar su ganancia o renta, buscando medio para hacer coincidir la base impositiva para el pago de sus impuestos acorde a su capacidad contributiva.

Esta relación tributaria está reglada por una serie de principios de observancia obligatoria para las partes.

La interpretación de las normas que regulan esta relación tributaria es necesaria para su observancia, esta interpretación es un acto eminentemente humano e inexacto, por lo que siempre existirán opiniones diferentes. En esta variedad se pueden encontrar opciones que beneficien en mayor medida al contribuyente sin alejarse de la norma jurídica.

La parte primordial es convencer a los juzgadores de que el punto de vista sobre una norma es el correcto, y es el que más lógica y apego al derecho tiene, para lo cual es necesario una persuasión y argumentación suficiente.

En la interpretación no existen verdades absolutas, por lo que siempre existirá una opinión diferente a la nuestra, pero siempre en término del deber ser será la más se apegue a los principio del derecho, a su lógica y su esencia.

Palabras Clave: Métodos Interpretación, Planeación, Fiscal, Contribuciones, Impuestos.

INTRODUCCIÓN

El marco del presente trabajo tiene desde luego su pilar estructural en los tributos, entendiendo tales como las contribuciones que deben pagar los gobernados a efecto de sostener los gastos del estado en el cual residen.

Los primeros vestigios de los tributos organizados de la manera en la que lo conocemos actualmente tuvieron su origen en la antigua roma. En México el derecho tributario comenzó de manera muy sencilla primeramente con Leyes muy breves y conceptuales que al observarlas en la actualidad resultan curiosas y hasta hilarantes respecto a la sencillez, obvia ambigüedad y falta de técnica, esta última hoy en día también adolecida, pero desde luego en menor medida.

Ahora bien, retomando el comentario anterior respecto a que desde la antigüedad el gobernado ha buscado obtener la mayor ventaja de sus ingresos, podemos darnos cuentas que en nuestro país no ha sido la excepción, y desde que comenzaron sus primeros pasos las disposiciones tributarias en el México independiente el sistema tributario mexicano ha sido sumamente volátil y cambiante, hasta hoy en día que continua con esa misma tendencia.

Con esta evolución, la planeación fiscal siempre se ha manifestado en mayor o menor medida y para estos efectos basta recordar épocas donde los tributos eran de un absurdo evidente y se hacían cobros por conceptos como por ejemplo la tenencia de ventanas, en donde se observaron mediadas de astucia de los gobernados para evitar que su esfera económica se viera lastimada. Aunque el sistema jurídico tributario se ha modernizado a pasos agigantados desde este famoso impuesto a las ventanas, hoy en día podemos encontrar algunos impuestos sobre los cuales no se aclara lo suficiente una justificación sustentada de su cobro y es probable que en un futuro también sean comentadas sus características desde otro contexto social y económico.

El pago de los impuestos no obstante tiene su origen sine qua non en el Estado, entendiéndose como tal el conjunto de población que se encuentra en un territorio y que es administrado por un gobierno, el cual para tal labor requiere recursos financieros para el desempeño de esta tarea nada sencilla, es aquí donde nace la justificación del cobro del tributo, el cual debe ser destinado a garantizar todas las garantías personales de las personas bajo su imperio.

El derecho tributario, tiene sus características particulares como todas las ramas del mismo, sin embargo, las diversas ramas en lo particular regulan cierta área de las sociedad o de sus actividades; sin embargo del derecho tributario regula todas esas ramas con el fin de darse su tratamiento en materia impositiva de acuerdo a fines económicos, de recaudación o inclusivo extra fiscales.

Las contribuciones jurídicamente tienen su origen en la Constitución y como toda norma jurídica en nuestro país debe emanar de ella y por ningún motivo debe contradecir lo estipulado por la misma.

La Constitución protege y exige diversas formalidades o requisitos que deben cumplir, entre otras cosas, el ámbito del pago de las contribuciones por el gobernado, destacando entre ellas:

- La vinculación de los pagos hechos por los gobernados con el bienestar común de los mismos y el resguardo de sus garantías.

- La fuerza del estado mismo para poder exigir el cobro de estas cantidades.

- El pago por el gobernado en congruencia de su capacidad contributiva si poner en riesgo sus necesidades fundamentales que garanticen su vida diga.

- La necesidad de que el pago del tributo sea generalizado sin privilegios particulares que no estén debidamente fundamentados.

- Que las bases, reglas, excepciones y demás elementos para el pago de los impuestos se encuentren dentro de un cuerpo legal, generado conforme a los procesos establecidos para ello.

La relación tributaria entre el Estado y los gobernados hacer que surjan diferencias entre éstas partes y se presenta debido a que la regulación en materia tributaria, no es clara y da lugar a diversas ópticas sobre un mismo tema con resultados completamente diferentes.

A efecto de resolver estas ambigüedades y subjetividades los tribunales realizan un análisis para determinar que enfoque el más adecuado sobre el problema planteado. El análisis legal tributario que realizan los órganos jurisdiccionales tiene como base la interpretación de las normas jurídicas que realizan estos últimos.

Este proceso precisamente nominado como interpretación es necesario para poder, en forma metafórica, hablar el idioma del derecho y entender los razonamientos y aplicaciones sobre una norma legal de manera correcta, e incluso intuir como los tribunales opinarán respecto a cierto tema.

Esta intuición de la que se habla puede llevarse a cabo porque el proceso de interpretación se realiza a través de procedimientos y métodos, lo cuales de ser aplicados correctamente darán como resultado que se tenga una misma visión respecto a algún acto o negocio jurídico en coincidencia con los tribunales.

Estos actos o negocios jurídicos pueden tener diversas interpretaciones, y algunas de ellas pueden tener consecuencias diferentes para los particulares y las autoridades como sujeto activo de la relación tributaria.

El conocimiento de estas alternativas de interpretación así como sus diversos resultados puede no solamente hacer que el gobernado tenga mayor certeza de los tributos que debe cubrir, sino que se puede encontrar en estos enfoques algunos beneficios que ayuden a mejorar su patrimonio y siempre observando la legalidad, puesto que estas interpretaciones derivan de la misma.

Al involucrarse la actividad humana, invariablemente esto genera que existan diferentes puntos de vista. Si bien esto no hace posible la existencia de un procedimiento rígido, sin existe directrices para realizar la labor interpretativa.

Es en este punto donde el profesional que realiza la interpretación debe exponer sus fundamentos con otra persona que tiene un punto de vista, llámese interpretación, diferente a la suya.

Esta variación en los puntos de vista que es coetáneo al acto mismo de la interpretación y del ser humano mismo, genera el riesgo de que un punto de vista respecto una norma impositiva no sea compartido por las autoridades y esta diferencia genere una contingencia de tipo económico.

Por ende la interpretación deja cabida a la creatividad lógica de la persona que la realiza, y puede resultar en algunos casos en un tema sumamente confuso si estamos acostumbrados al manejo de las ciencias exactas donde hay procedimientos y resultados tajantes, mientras que en la interpretación no es así, sino que solo existen “guías” que indican las formas y el resto es cuestión de enfoque y puntos de vista racionales.

En el *capítulo 1* del presente trabajo se aborda el protocolo de investigación y se plantea la hipótesis y las preguntas de investigación, así como los objetivos particulares y generales del presente trabajo.

El *capítulo 2* expone todos los antecedentes que tienen los tributos, así como sus características en general y fundamentos del derecho tributario. También algunos antecedentes de la planeación bajo las figuras de la interpretación.
Se conocen la clasificación de los ingresos del estado, ubicando el derecho tributario dentro del mismo y explicando brevemente el ámbito de competencia de cada una de las ramas de derecho explicando cada una de ellas.

También se adentra en los principios constituciones y legales que rigen la tributación y que forman parte de los fundamentos para interpretar las disposiciones fiscales que se tratan en el capítulo siguiente.

Por lo que el *capítulo 3* aborda los diferentes métodos de interpretación y conceptos como el fraude a la Ley y el abuso del derecho, así como algunos criterios de la corte al respecto.

Se aborda también en este último capítulo los principios de la planeación tributaria así como diversas discusiones entre si la planeación representa una práctica legal y legítima del derecho.

También se toca la importancia de la argumentación para transmitir las conclusiones obtenidas de la interpretación.

CAPITULO I: PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN

Planteamiento del problema.-

La dificultad en la aplicación de las disposiciones fiscales al caso concreto, derivado de la imprecisión en la técnica legislativa empleada para su elaboración, así como la falta de regulación para algunos supuestos particulares que genera que existan vacíos en la Ley.

Problematización.-

En la actualidad, el sistema jurídico fiscal mexicano a través del transcurrir de los años ha sufrido un sinfín de modificaciones a sus marco regulatorio buscando perfeccionarse y pretendiendo minimizar los vacíos de Ley, para que la tributación y esfera regulatoria de los contribuyentes tenga un alcance amplio para todas aquella situaciones y operaciones que se presentan en desarrollo de sus actividades, sin embargo, la gran variedad de situaciones, operaciones y figuras de negocio, así como la evolución vertiginosa que han sufrido las actividades económicas como resultados de los avances tecnológicos a través de la historia, tales como la revolución industrial, el internet y los medios electrónicos, entre otros tantos han generado que la realidad de los hechos avance más a prisa que la legislación que los regulan, lo cual genera que la Ley contenga vacíos legales y compliquen la aplicación del supuesto jurídico a la situación de hecho particular.

Asimismo, la deficiente calidad en la legislación empleada para la generación de las normas fiscales, hace también que algunas situaciones de hecho no se encuentren debidamente clarificados en el supuesto jurídico dando como resultado duda en el sentido de su aplicación.

Por ello, es necesario, como en cualquier norma de derecho, recurrir a los métodos de interpretación con el fin de desentrañar el significado, naturaleza, sentido, referencia y espíritu de la norma jurídica fiscal, y subsanar la oscuridad que reviste la norma fiscal.

Esta interpretación conlleva un proceso complejo y sujeto a la ambigüedad propia de la naturaleza humana que lo realiza, puesto que un mismo supuesto jurídico puede ser visto desde diversos enfoques en cuanto a su aplicación, y los resultados pueden ser sustancialmente distintos y de este modo afectar de manera diferente la esfera financiera de los contribuyentes, ya sea mejorando y perjudicando la misma.

Por ello, resulta indispensable que la aplicación de los distintos métodos de interpretación se efectúe de manera adecuada para llegar a la verdad jurídica en la aplicación de una disposición legal. Adicionalmente, como ya se comentó anteriormente, el resultado de la interpretación puede ser diametralmente distinto, es fundamental realizar la interpretación indicada, ya que una incorrecta aplicación del supuesto normativo tendría como consecuencia una contingencia de tipo financiero para el contribuyente.

Atendiendo a la complejidad de nuestro sistema tributario, donde la regulación para un único supuesto de hecho, se encuentra disperso no solo en el contenido de un solo conjunto de normas, sino en diversos cuerpos jurídicos, reglamentos y reglas emitidas por la autoridad, e incluso en algunos casos resoluciones emitidas por la corte, resulta complejo realizar una correcta interpretación de la normas en materia impositiva, así como el método adecuado que debe emplearse.

Hipótesis.-

La interpretación es un elemento fundamental para desentrañar el sentido de aquellas disposiciones que son imprecisas o que contienen algún vacío para alguna situación de hecho en particular.

El conocimiento de una correcta interpretación es indispensable para poder aplicar efectiva y correctamente las disposiciones fiscales en las situaciones que se presentan en el curso normal de las operaciones de todos los contribuyentes.

Mediante una adecuada aplicación los contribuyentes evitan el riesgo de alguna contingencia fiscal o, por el contrario, se ubican en algún riesgo.

Por ello el planteamiento se basa en el análisis de diversos supuestos jurídicos contenidos en la legislación tributaria y legislación conexa vigente para analizar diversos beneficios o distintas aplicaciones de las normas a través de la utilización de los métodos de interpretación.

Objetivo General.-

Analizar y definir los diferentes escenarios en los que pueden posicionarse los contribuyentes en la esfera de su marco impositivo, generados de la interpretación de las normas jurídico-tributarias mediante los distintos métodos de interpretación, así como justificar la aplicación del método más apropiado para tales efectos con la finalidad de obtener una congruencia entre la base impositiva y la financiera. Asimismo, se pretende analizar mediante las el conocimiento relativo a la investigación supuestos jurídicos que representan problemas para su aplicación buscando clarificarlos a través de la aplicación de los métodos en materia de interpretación.

Objetivos Especificos.-

a. Analizar las características de los distintos métodos de interpretación así como las diferencias entre cada uno de ellos.

b. Definir los criterios para determinar las situaciones o circunstancias más adecuadas para aplicación de alguno de los métodos.

c. Identificar las consecuencias tanto positivas o negativas que se pueden llegar a obtener mediante la interpretación de una norma jurídica para los contribuyentes, derivado de la aplicación de los distintos métodos.

d. Ubicar casos concretos de disposiciones fiscales vigentes, para las cuales su aplicación requiere de la aplicación de algún método de interpretación.

e. Señalar como pueden obtenerse beneficios a través de la correcta interpretación de las normas fiscales a través del análisis de algunas disposiciones vigentes en la legislación tributaria.

Preguntas de Investigación.-

a. ¿Cuáles son los distintos métodos de interpretación y sus características que pueden emplearse para conocer el significado de las disposiciones en materia fiscal?

b. ¿Debe utilizarse algún método particular para la interpretación de las disposiciones fiscales?

c. ¿Es viable utilizar diversos métodos de interpretación para clarificar la correcta aplicación dentro un mismo cuerpo legal?

d. ¿Es válida la aplicación de dos métodos diferentes a un mismo supuesto jurídico, con resultados diferentes?, en caso afirmativo, ¿Qué método es el más adecuado atender para definir qué interpretación es la que se debe aplicar y que criterios deben aplicarse para determinar que alternativa es la correcta?

e. ¿De qué forma la interpretación de una disposición puede resultar una herramienta para realizar una planeación fiscal adecuada apegada al derecho?

f. ¿Con qué elementos debe fundamentarse la aplicación de un método de interpretación que se pretenda aplicar?

g. ¿La interpretación de una misma disposición bajo distintos métodos y con un mismo resultado fortalece o confirma la correcta aplicación de una norma?

h. ¿Qué casos concretos en la legislación tributaria pueden entrañar algún beneficio, o representar alguna controversia de aplicación que puede ser aplicado o resulta a través de la correcta aplicación de la interpretación?

CUADRO DE CONGRUENCIAS METODOLOGICAS				
TITULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECIFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
La interpretación de la norma jurídica como herramienta para la planeación fiscal	Se pretende analizar mediante las el conocimiento relativo a la investigación supuestos jurídicos que representan problemas para su aplicación buscando clarificarlos a través de la aplicación de los métodos en materia de interpretación.	Analizar las características de los distintos métodos de interpretación así como las diferencias entre cada uno de ellos. b. Definir los criterios para determinar las situaciones o circunstancias más adecuadas para aplicación de alguno de los métodos. c. Identificar las consecuencias tanto positivas o negativas que se pueden llegar a	a. ¿Cuáles son los distintos métodos de interpretación y sus características que pueden emplearse para conocer el significado de las disposiciones en materia fiscal? b. ¿Debe utilizarse algún método particular para la interpretación de las disposiciones fiscales? c. ¿Es viable utilizar diversos métodos de interpretación para clarificar la correcta	El planteamiento se base en el análisis de diversos supuestos jurídicos contenidos en la legislación tributaria y legislación conexa vigente para analizar diversos beneficios o distintas aplicaciones de las normas a través de la utilización de los métodos de interpretación.

		obtener mediante la interpretación de una norma jurídica para los contribuyentes, derivado de la aplicación de los distintos métodos. d. Ubicar casos concretos de disposiciones fiscales vigentes, para las cuales su aplicación requiere de la aplicación de algún método de interpretación. e. Señalar como pueden obtenerse beneficios a través de	aplicación dentro un mismo cuerpo legal? d. ¿Es válida la aplicación de dos métodos diferentes a un mismo supuesto jurídico, con resultados diferentes? En caso afirmativo, ¿Qué método es el más adecuado atender para definir qué interpretación es la que se debe aplicar y que criterios deben aplicarse para determinar que alternativa es la correcta?	

		la correcta interpretación de las normas fiscales a través del análisis de algunas disposiciones vigentes en la legislación tributaria.	e. ¿De qué forma la interpretación de una disposición puede resultar una herramienta para realizar una planeación fiscal adecuada apegada al derecho? f. ¿Con qué elementos debe fundamentarse la aplicación de un método de interpretación que se pretenda aplicar? g. ¿La interpretación de una misma disposición bajo distintos métodos y con un mismo resultado fortalece o	

			confirma la correcta aplicación de una norma? h. ¿Qué casos concretos en la legislación tributaria pueden entrañar algún beneficio, o representar alguna controversia de aplicación que puede ser aplicado o resulta a través de la correcta aplicación de la interpretación?	

Justificación.-

El interés en el desarrollo del tema derivo en la necesidad cotidiana que tiene los profesionales que ejercen la materia fiscal, donde diariamente se enfrentan a la interpretación de la norma fiscal y a la ubicación de los hechos, actividades y/o operaciones realizadas por los contribuyentes en el supuesto de hecho que prevén las disposiciones fiscales.

Por ello es indispensable conocer la correcta aplicación de las disposiciones en materia tributaria y las consecuencias que puede implicar una interpretación y aplicación equivocada de las mismas.

Asimismo, resulta importante conocer y aprovechar los beneficios que pueden derivar de una correcta interpretación y su uso como un elemento y medio para realizar planeación fiscal en aras de una optimización de los recursos financieros de los contribuyentes. Esta investigación está motivada por la necesidad de conocer una herramienta que permita conocer aquel elemento sustancial que la disposición fiscal no devela de la simple lectura del texto que lo contiene, por no ser este claro o por no coincidir de manera precisa con la situación de hecho llevada a cabo por el sujeto.

De la misma forma, la técnica y procedimiento para interpretar las normas en materia impositiva es necesaria e indispensable, derivado que es utópico pensar que la norma jurídica prevé y contiene todas las situaciones de hecho que pueden presentarse en la realidad, o bien que las normas jurídicas no contienen ambigüedad. Por ello siempre será necesario realizar un proceso para llegar a concluir en el verdadero sentido y correcta aplicación de la disposición.

Materiales a utilizar en la Investigación.-

Todas las obras requieren para su construcción de materiales y procedimientos. En nuestro caso se trata también de una obra y por consiguiente necesita de sus respectivos materiales y métodos utilizados, por lo que se refiere a materiales, son

del tipo documental dividido en dos categorías para su mejor fundamentación relacionado con el tema.

1. Documentación general.
    a) Bibliografía actual
    a. Libros
    b. Compendios
    c. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

2. Documentación especializada
    a) Bibliografía actual:
    - Libros especializados
    - Revistas especializadas
    - Consultas de páginas web especializadas
    - Consulta de tesis de licenciatura, maestría y Doctorado
    - Compendios sobre el ahorro informal

Esta documentación o materiales tienen la finalidad de reunir el conocimiento actual para construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para soportar el terreno que se investiga, y poder cumplir con los objetivos de la investigación.
Por lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo) pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis, actividades que se van combinando en el campo de la investigación en 3 capítulos mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Martínez Sampieri.

Variables Dependientes e Independientes.-

Variable Independiente.- La variable independiente de la investigación estará centrada en la “Interpretación de la norma fiscal”.

Variable dependiente.- Las variables dependientes dentro del trabajo de investigación son los siguientes:

a) Métodos de interpretación.
b) Efectos de la interpretación en la aplicación de la norma fiscal.
c) Implicaciones cuantificación de la contribución para el contribuyente derivado de las distintas interpretaciones.

Tipo de Investigación

La investigación desarrollada en este trabajo de tesis, será de forma cuantitativa y cualitativa, mediante los métodos inductivo y deductivo. Será basada en fuentes documentales doctrinales que permitan obtener una certeza en los criterios adoptados para interpretación legal aplicada el derecho en su ámbito tributario.

2. MARCO TEORICO

Generalidades

La interpretación, objeto del presente trabajo de tesis es una materia que representa una importante herramienta para la aplicación del derecho en general, y en particular del derecho tributario.

Los impuestos mayormente en nuestro país, son un área sumamente dinámica y cambiante, con una regulación muy vasta y dispersa que exige al profesional una constante atención a estas Leyes, reglamentos, normas, criterios, reglas e inclusive resoluciones de tipo jurisdiccional, los cuales son dinámicos, para realizar una adecuada aplicación del derecho tributario.

No obstante la importancia de esta materia, en opinión de algunos expertos[1] no existe la suficiente doctrina nacional al respecto, por lo que ha sido necesario *importar* las teorías doctrinarias del extranjero tal como se importan las mercancías que nuestro país no produce.

Interpretación

La interpretación en general, así como por supuesto la aplicada al derecho fiscal, además de ser muy importante tiene la ventaja de ser atemporal, y se señala el calificativo de *ventaja* tomando en cuenta lo explicado anteriormente respecto a la hervor con que son modificadas las regulaciones en la materia.

Esto conlleva que la interpretación que logremos desentrañar en este trabajo de tesis, sea útil y funcional para cualquier norma aun cuando sea modificada, debido a que aunque la regla particular no sea la misma, los métodos para desentrañar su significado o llenar los vacíos o lagunas serán los mismos.

[1] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, p. VI.; México.

Lo anterior no implica que la ciencia de la interpretación o sufra modificaciones o ajustes pero éstos son más lentos o no tan abruptos como los de la Leyes sobre las cuales se aplican.

La interpretación como el medio para conocer significado y el espíritu de una norma, tiene estrecha relación entre la planeación en materia fiscal, debido a que nos devela lo que realmente el texto de la disposición objeto del análisis nos indica, es decir, más allá del texto que lo contiene.

Para Rafael Antúnez Álvarez[2] la sola lectura de la disposición, es decir, de las palabras tomando en cuenta su significado semántico que el texto nos otorga de forma literal, no es el verdadero significado del enunciado, o como el autor citado lo menciona, haciendo referencia a una expresión que a continuación se trascribe, que para dicho autor representa algo similar un *juego de palabras*:

> *"Pretendemos creer que sabemos leer, pero en realidad no estamos Leyendo lo que creemos que estamos Leyendo"*

Así pues, el texto de las Leyes, concretamente las referidas en materia tributaria a las cuales no referiremos cuando se haga mención al concepto "Leyes", representan una verdad que no es revelada de la simple lectura literal del texto jurídico, sino que es necesario entender el contexto, el origen y la lógica del enunciado para poder otorgarle su verdadero significado.

De ahí que una disposición que pudiera parece no tener mayores aristas en la forma de entenderla, pueda generar un significado diferente, más apegado a su esencia y pueda representar una ventaja para los sujetos de la obligación. Es en este momento cuando surge la planeación derivada de la interpretación y la aplicación de los métodos que para tales efectos se concibieron. No obstante, al ingresar con

[2] Op.cit.

este acto en un ámbito abstracto, es necesario aplicar de manera correcta, procedimental y metodológicamente la interpretación para que su resultado sea apegado a la legalidad con el objetivo de que la ventaja recién develada no exponga a riesgos no medidos.

Es de mencionarse, como ya se comentó, que al tratarse de una materia abstracta es inherente a una subjetividad en su apreciación, sin embargo, una interpretación adecuada arropa de mayores elementos lógicos, jurídicos y conceptuales que permitan convencer tanto a los receptores del servicio profesional, autoridades y a los juzgadores. Éstos últimos desde un ángulo personal de opinión son lo que mayormente debe estar dirigidos los argumentos derivados de la interpretación.

Antecedentes

La planeación fiscal, derivada de un producto de la interpretación donde quién la ejecuta obtiene un significado distinto al obtenido de la literalidad del texto jurídico interpretado, le puede representar una ventaja o beneficio en términos de tributación para el sujeto obligado. Sin embargo, como se señala, la planeación es resultado de la interpretación jurídica la cual es llevada a cabo mediante métodos y un procedimiento determinado apegado a las normas legales, por lo que no se deben confundir planeación con cualquier otro esquema que no se encuentre dentro del margen que delimita la legalidad, debido a que existen diversos esquemas de pseudo-planeación que se basen en la simulación y la defraudación fiscal, conductas fuera de la Ley y alejadas completamente del concepto de *planeación fiscal*.

Respecto a lo anteriormente comentado se dilucidan algunos conceptos que se encuentran hilados entre sí y que representan el objeto de estudio del presente trabajo de tesis, lo cuales son: **la interpretación, la planeación fiscal, el derecho tributario y las contribuciones.** Por ende resulta necesario conocer dichos elementos que servirán de base para todo el proyecto de tesis.

Se hace pertinente, señalar en primera instancia a **las contribuciones** y su origen y evolución histórica para poder comprender adecuadamente que motivó a los otros elementos planteados.

La figura del tributo tiene su origen en las primeras civilizaciones organizadas, proviene etimológicamente de latín *tributum*, que significa carga u obligación y en sus expresiones primigenias se encontraban distinguidos en dos clases: personales y reales.

Los personales eras aquellos que representaban un servicio personal por parte de la persona sujeta al tributo, un ejemplo de este caso es el servicio militar.

Los reales consistían en un pago en especie de los productos generados en la actividad del sujeto obligado; se dividían en dos tipos: *capitación* que eran aquellos realizados mediante cabezas de ganado, o bien, los *diezmos*, los cuales se cubrían con una parte de los rendimientos de la agricultura y la ganadería.

Por tanto los primeros impuestos en ver la luz fueron los impuestos directos, los cuales en un inicio eran cubiertos en especie, correspondientes en una parte de la producción. Posteriormente este tributo evoluciona para ser cubierto en numerario, derivado de la invención del dinero como elemento de intercambio de productos y servicios.

Más adelante los romanos, los cuales se consideran los precursores del derecho que hoy en día utilizamos, introdujeron la prohibición de las Leyes privativas así como las exenciones. La figura del auditor tributario también tuvo su origen en la civilización romana.

Tras la caída del imperio romano, el orden y las bases jurídicas en general, que por supuesto permearon en el ámbito del derecho tributario se debilitaron y se

fortalecieron los impuestos personales sobre los reales, en virtud de las múltiples guerras que se llevaron a cabo.

Como ya se mencionó las primeras expresiones de los tributos fueron a través de pagos en especie correspondientes a una parte de la producción agrícola o a una parte de las cabezas de ganado del sujeto obligado, por ellos las primeras manifestaciones de los impuestos fueron de impuesto directos, los cuales tuvieron mucha fuerza en la recaudación de los tributos, sin embargo, durante los siglos XVI a XVIII durante el apogeo de las monarquías absolutistas en Europa, los impuestos directos comenzaron a perder fuerza debido a los grandes privilegios y exenciones que beneficiaban a las coronas europeas y las organizaciones eclesiásticas.

Fue entonces cuando los impuestos indirectos dirigidos al consumo, impuestos sobre la transmisión de bienes y otros que no tenían impacto en las esferas de los grupos privilegiados, no obstante, con la llegada de la revolución industrial la tendencia de aplicación de los impuestos indirectos prevaleciendo sobre los directos, comenzó a cambiar derivado de los cambios sociales y económicos que trajo consigo este fenómeno. Adicionalmente, un factor fundamental para el surgimiento de los impuestos directos como los conocemos hoy en día fue la guerra sostenida en la época napoleónica, debido a que para subsidiar esta actividad bélica fue necesario reestructurar la políticas internas, incluida la política tributaria en Inglaterra, donde el estadista William Pitt creo y propuso un impuesto directo sobre las ganancias de capitales, creando el concepto actual del “Impuesto Sobre la Renta”, por lo que Pitt puede considerarse como el creador de esta contribución.

Otro concepto importante para la migración de los impuestos indirectos a los directos, es porque se pretendía de esta manera lograr una tributación más equitativa y proporcional, dado que los capitales mayores pagarían un impuesto mayor, mientras que las utilidades pequeñas pagarían en esta misma proporción. Se logró un acercamiento a esta “utópica proporcionalidad” después de varios perfeccionamientos a la legislación, lo que dio como resultado la hasta hoy

implementada “tasa progresiva”, más clara y evidente en la aplicación hoy en día de la tarifa para las personas físicas.

Con base en este contexto global hacia nuestro país, a partir de la independencia de México en el año de 1821, la nación en general se encontraba en un punto crítico en todos los aspectos de una incipiente nación, golpeada por el proceso independentista, lo que exigía edificar y estructurar la nueva nación en todos un cada uno los aspectos, y el aspecto tributario no era la excepción.

La parte tributaria además, representó un importante aspecto a atenderse debido a que después del proceso de independencia se dio una “sustitución de deudor”, analogía que señala Antúnez Álvarez[3], y el país se encontraba inmerso en una profunda necesidad de allegarse de los recursos económicos para poder hacer frente a esas nuevas deudas ahora como país independiente.

En 1827 surgió un fenómeno denominado: “agio”. Este se llevó a cabo cuando el gobierno federal comenzó a buscar financiamiento interno ante sus necesidades económicas, mediante la contratación de empréstitos con particulares adinerados del país; sin embargo, éstos cobraban tasas de interés desmedidas sustentándose en el alto riesgo que tenían los préstamos efectuados ante la evidente inestabilidad económica del país y el deterioro de las finanzas públicas. De esta circunstancia de generó el término “agiotista”.

Durante los años posteriores, continuó la necesidad de adoptar medidas para incrementar los recursos financieros de la hacienda pública, lo que propició que en 1829 se estableciera un nuevo gravamen aplicado a los ingresos de los individuos con una tasa proporcional. Esta medida evidentemente generó un descontento entre la población, principalmente aquella de mayores ingresos, los que recurrieron a los medios legales para evitar el pago de este gravamen, que según argumentaban, era ilegal por existir incompetencia de la federación para su cobro,

[3] Ídem, p. 10

y con ello se observa una forma donde desde el incipiente México independiente comenzaba a aplicarse la interpretación como herramienta con la finalidad de proteger el patrimonio financiero.

En la primera presidencia de Antonio López de Santa Anna, de 1833 a 1835 se adoptó la política de no incrementar los impuestos ni las tasas impositivas de los mismos y se recurrió a genera recursos mediante la venta de las propiedades públicas del gobierno así como aquellas de tipo eclesiásticas.

Durante el gobierno de Anastasio Bustamante predominaron los impuestos indirectos al consumo sobre bienes suntuosos. No obstante, fue también en su mandato cuando fue creado un impuesto sobre los ingresos a las profesiones, un antecedente hoy en día de algunos impuestos cedulares que se cobran en algunas entidades federativas del país.

En los gobiernos posteriores de Santa Anna, ante el golpe financiero del pago de la indemnización de la guerra contra Estados Unidos, a través de la firma de los tratados de Guadalupe Hidalgo la necesidad de continuar generando recursos continuó su auge. El historiador Luis Jáuregui[4], expone:

> *"Estas nuevas contribuciones fueron aplicadas sobre propiedades urbanas y rurales, establecimientos industriales, sueldos y salarios, profesiones, objetos de lujo. También se decretó un pequeño impuesto mensual a toda persona mayor de 18 años. Este sistema de contribuciones, quizá el más moderno de todo el siglo XIX, exigía más que cobradores militares, pues era necesario elaborar padrones, catastros, censos, etcétera, y la imposibilidad de hacerlo llevaron al fracaso del sistema, ya que los gastos de aplicación resultaron elevados con respecto a lo recaudado."*

[4] JAUREGUI, Luis; Federalismo y Centralismo, los percances de la hacienda pública, 1821-1846, Gran Historia de México Ilustrada, Tomo III, p. 286.

Dentro de estas contribuciones diversas en este moderno sistema de contribuciones de acuerdo con Jáuregui, cabe hacer énfasis en el llamado “Impuesto sobre las ventanas”.

El decreto de esta contribución fue publicado el 9 de enero de 1854, el cual se reproduce a continuación:

> ***“Enero 09 de 1854***
>
> *Ministerio de hacienda.-S.A.S. el general, presidente de la República se ha servido dirigirme el decreto que sigue:*
>
> *Antonio López de Santa-Anna, etc., sabed: Que en uso de las facultades que la nación se ha servido conferirme, he tenido á bien decretar lo siguiente:*
>
> *Art. 1. Se establece una contribución por las puertas y ventanas* exteriores *de los edificios urbanos y rústicos de la República.*
>
> *2. Esta contribución se pagará según expresa la siguiente tarifa.*

PUERTAS BAJAS Y BALCONES Ó VENTANAS EN ENTRESUELOS Y DEMÁS PISOS ALTOS EN MÉXICO.

	Zaguanes, cocheras, puertas de tiendas y cualesquiera otras.			Balcones ó ventanas		
En la plaza mayor	0	4		0	3	
En las manzanas formadas por las calles que dan frente á dicha plaza	0	3		0	2	
En las manzanas próximas á las expresadas	0	2		0	1	½
En las demás de la ciudad hasta donde haya alumbrado	0	1	½	0	1	
En los suburbios fuera del alumbrado	0	1		0	0	¾
En las capitales de los Departamentos.						
En las plazas principales	0	3		0	2	
En las manzanas formadas por las calles que dan frente á las plazas	0	2		0	1	½
En las manzanas próximas á las anteriores	0	1	½	0	1	
En todas las demás hasta las garitas	0	0	¾	0	0	½
En las poblaciones que tienen título de ciudad.						
En las plazas principales	0	2		0	1	½
En las manzanas formadas por las calles que dan frente á las plazas	0	1	½	0	1	
En las manzanas próximas á las anteriores	0	1		0	0	¾
En todas las demás calles hasta las garitas	0	0	½	0	0	¾
En las pobalciones que tuvieren título de villas.						
En las plazas principales	0	1	½	0	1	
En las manzanas forman las calles que dan frente á las plazas	0	1		0	0	¾
En todas las demás calles y casas hasta las garitas	0	0	½	0	0	¾
En los pueblos.						
En las plazas principales	0	1		0	0	½
En todas las demás calles y casas	0	0		0	0	¼
En las poblaciones y rancherías de solo indígenas	0	0	¼	0	0	⅛

3. Las puertas y balcones o ventanas exteriores de las haciendas, pagarán las cuotas fijadas para las mismas de las casas situadas en las plazas de las villas; y las de los ranchos las señaladas á las casas situadas en las plazas de los pueblos.

4. Toda casa construida con piedra, ladrillo ó adobe fuera de las garitas de las ciudades, villas y pueblos, ya sea en sitio próximo á éstos ó en despoblado, pagarán un real por cada puerta y cuatro octavos por cada ventana exterior. Las casas situadas de la misma manera, fabricadas de cualquiera otra materia, pagarán cuatro octavos por contribución de cada puerta y dos por cada ventana exterior. Las casas de los jornaleros y gentes pobres, formadas con adobes, caña, palma ó cualquiera otra materia semejante, quedan exceptuadas de la contribución de que se trata.

5. La contribución establecida por el presente decreto, se pagará mensualmente por meses cumplidos, y comenzará á causarse desde 1º de Febrero próximo.

6. Esta contribución la pagarán los inquilinos, ó los propietarios cuando vivan en sus propias casas. Por el tiempo que éstas estén deshabitadas, no se cobrará la presente contribución, de la que igualmente quedan exceptuadas las fincas nacionales, las iglesias, palacios episcopales, casas municipales, conventos de religiosos de ambos sexos, hospitales, hospicios, escuelas gratuitas y colegios que dependan del gobierno ó de las sagradas mitras.

7. La dirección general de impuestos expedirá los reglamentos y modelos para el cobro de la contribución de que se trata, el cual se verificará por las recaudaciones de contribuciones directas, sin nuevo aumento de empleados y sin otros gastos que los precisos de impresiones de padrones y boletas.

Por tanto, mando se imprima, publique, circule y se le dé el debido cumplimiento. Palacio del gobierno nacional en México, á 9 de Enero de 1854.-Antonio López de Santa-Anna.-Al ministro de Hacienda.

Y lo comunico á vd. para los fines consiguientes.

Dios y libertad. México, Enero 9 de 1854.-El ministro de Hacienda, Ignacio Sierra y Rosso"[5]

Este decreto es considerado uno de los impuestos que encajan en un sinsentido debido al objeto de su gravamen. El impuesto sobre puertas y ventajas como una contribución injusta y absurda como es natural causó molestia e inconformidad entre la sociedad de aquella época.

Ante este impuesto arbitrario, se tienen antecedentes de diversas medidas realizadas por los ciudadanos de 1854 para evitar el pago de este impuesto dentro del marco de la legalidad, lo que deja indicio de una forma "primigenia" de planeación fiscal mediante la interpretación, lo que permite suponer lógicamente que la planeación derivada de la interpretación de las disposiciones no es un tema nuevo y siempre se ha usado ante las contribuciones excesivas impuestas por los gobiernos.

En el texto reproducido del decreto anterior, se destaca dentro del artículo 1 la palabra "exteriores", para una mayor claridad de los que se pretende exponer a continuación de cita la parte concreta que se pretende hacer notar:

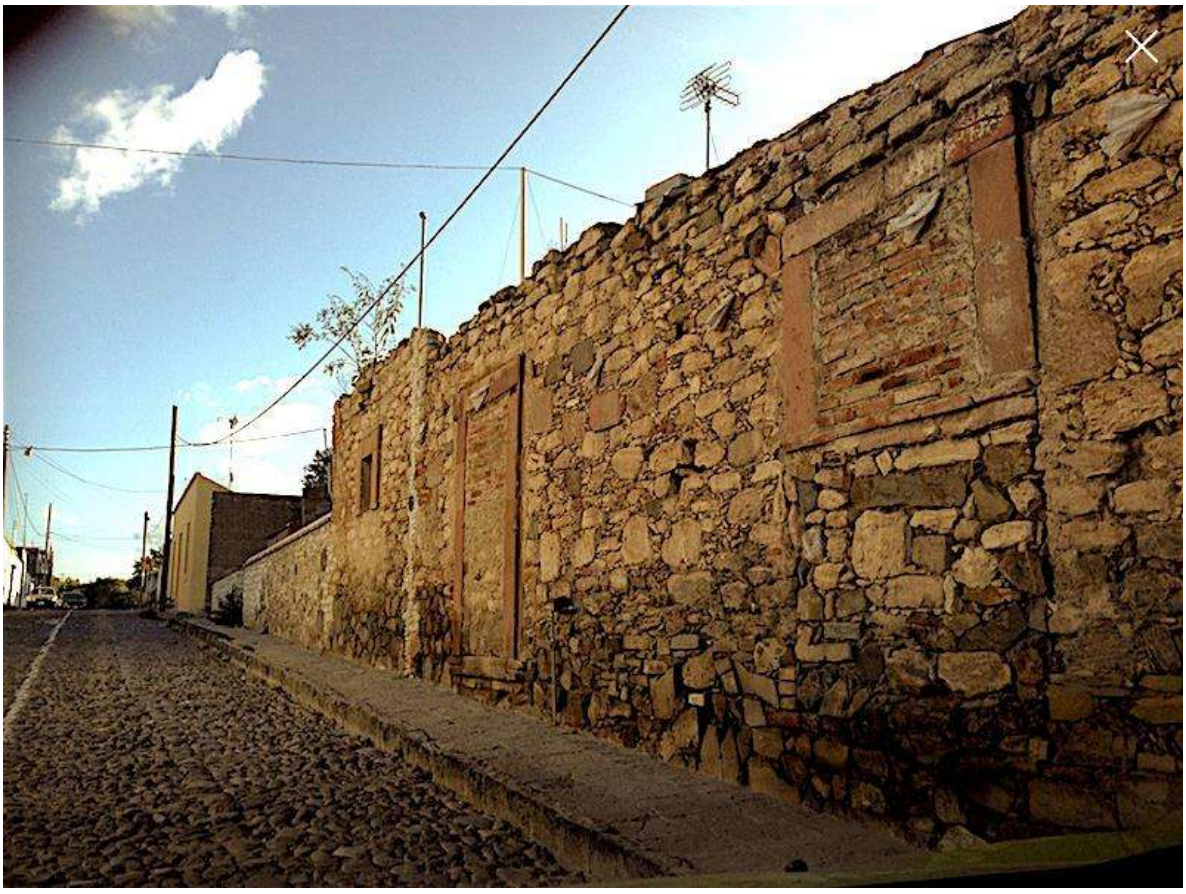
Art. 1. Se establece una contribución por las puertas y ventanas ***exteriores*** *de los edificios urbanos y rústicos de la República* ***(Énfasis añadido)***

Esta disposición señala el objeto de la presente contribución, el cual son las puertas y ventanas exteriores.

Derivado de la aplicación de la interpretación a esta disposición que data de 1854 y aplicando la misma en un esquema de planeación para el contribuyente, muchos sujetos del impuesto optaron por cerrar aquellas ventanas de sus viviendas que daban al exterior.

[5] http://www.memoriapoliticademexico.org/Textos/3Reforma/1854DPV.html, mayo 2016.

Uno de los ejemplos de esta situación es el poblado Mineral de Pozos[6], en el estado de Guanajuato en el cual se observa espacios en los muros de las fincas rústicas que en debido a la entrada en vigor del decreto comentado, fueron transformada en parte de los muros para evitar el pago de la contribución a los puertas y ventanas[7], como se puede apreciar en la imagen siguiente:



http://newssanmiguel.com/?p=10052, mayo 2016

Esta medida fue generalizada entre muchas áreas de la población y no únicamente en el estado de Guanajuato sino a lo largo de todo el país, con fin de evitar el pago de impuestos, sin embargo, esta falta de pago no se encontraba fuera del marco de

[6] Catalogado Pueblo Mágico, situado a menos de una hora de San Miguel de Allende y a 3 horas de la ciudad de México. http://newssanmiguel.com/?p=10052, mayo 2016
[7] Op. cit.

la norma, sino que se lograba sustrayéndose del supuesto jurídico de hecho que establecía la obligación.

De este mismo modo, también los diseños de las casas de esa época que contaban con un patio al centro interior de la vivienda con las habitaciones a su alrededor, evitaban el pago de la contribución, ya que las ventas de cada una de las recámaras o espacios de la casa eran suministrados de luz natural mediante las ventanas que daban al patio, no obstante, nunca debido a que dichas ventas y puertas no daban al exterior no eran sujetas, logrando así una ingeniosa forma de disminuir el pago de impuestos, únicamente a la puerta de entrada.

De esta manera, desde hace más de un siglo se han implementado mediante la interpretación de las disposiciones de carácter fiscal, esquemas para disminuir el pago de los impuestos aplicando esta interpretación al marco de la planeación.

Durante los primeros gobiernos del México independiente, como se mencionó parte del fracaso de las estrategias recaudatorias por parte del gobierno se debió a la falta de patrones e información de los contribuyentes que permitan ejercer la fuerza coactiva del estado para hacer cumplir con las obligaciones y el pago del impuesto a los contribuyentes.

Hoy en día podemos ver que estos padrones en información, están altamente conformados con una cantidad descomunal de información de los contribuyente que permite el monitoreo del cumplimiento de las obligaciones, sin embargo, parece ser que con ello no se ha hecho lo suficientemente eficiente la recaudación, ante estos diversos cambios en las legislaciones fiscales después de varios gobiernos, durante la época del Porfiriato por fin el país encontró una cierta estabilidad en todos los sentidos, destacando para los efectos que nos atañen las políticas de carácter tributario, sin embargo, al observar la evolución de los impuestos durante todos los años y gobiernos comentados, se observa que ha sido un panorama sumamente

cambiante y al parecer experimentando con diversas fórmulas que no terminaron por dar en el blanco del objetivo planteado.

Si bien hoy en día, muchas de las deficiencias han sido cubiertas y se cuenta con unos de los sistemas tributarios más complejos, la recaudación sigue sin lograr los objetivos que se requieren.

Al igual que en antaño, los cambios y los “experimentos fiscales” continúan y la materia tributaria es hoy por hoy una de las más dinámicas y cambiantes del derecho, dando la impresión de que aún no se encuentra con la fórmula que logre los objetivos planteados, por lo que los gobiernos continúan experimentando una y otra opción diferente con cada sexenio y con cada reforma que realizan a la normatividad jurídica respectiva.

La conformación del Estado como origen primigenio de la contribución y la ubicación del derecho fiscal dentro del contexto jurídico normativo.

Ahora bien, una vez expuestos brevemente los antecedentes históricos de los impuestos, y como han ido evolucionando aparejadamente a las necesidades del contexto histórico, es necesario conocer también la ubicación y clasificación actual del derecho fiscal dentro del marco global jurídico, con el fin de delimitar el alcance de su regulación.

En primera instancia, es necesario señalar que los impuestos tuvieron sus primeros esbozos cuando la sociedad comenzó a organizarse a través de un Estado. Por tanto, el Estado representa un pilar o un elemento fundamental para los impuestos, debido a que de no existir una figura de autoridad ¿Cómo podrían pagarse los impuestos? ¿A quién controlaría la recaudación? Es pues, la figura de un Estado que arropa a todos sus gobernados, lo que propicia que se obligue a cada uno de

éstos últimos a contribuir con recursos para que el primero, pueda suministrarles lo necesario para una vida digna.

De acuerdo a lo señalado por Rafael Antúnez[8] a través de la cita realizada de Ignacio Burgoa[9] el Estado se puede conceptualizar como:

> *".. Una institución jurídico política dotada de personalidad, o sea, en otras palabras es una persona moral que se distingue de las demás que dentro del él existen porque tiene el carácter de suprema..."*

No obstante el propio Antúnez, señala como definición concreta del Estado lo siguiente:

> *"… El estado es una institución pública, entidad jurídica o persona moral soberana y que está conformada o constituida por seis elementos fundamentales e inescindibles: la población, el territorio, la soberanía, el orden normativo, el poder público y el gobierno, cuyas funciones deben de ser ejercidas mediante sus órganos."*

La aparición de la figura de "Estado" es la que sustenta el origen, necesidad y congruencia en el establecimiento de contribuciones.

Otro elemento importante a distinguir, es la diferencia entre el Estado y el gobierno, donde el primero es un ente con personalidad jurídica propia, mientas que el gobierno es el conjunto de órganos tienen a su cargo desarrollar las actividades para la consecución de los fines del Estado. Estos órganos representan los poderes de la unión consagrados en nuestra legislación en el artículo 49 de nuestra carta Magna:

> "El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial."

[8] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, p. 17; México.
[9] BURGOA Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, 20ª Edición, México, 1995., p. 29.

Antúnez Álvarez[10] señala una analogía muy precisa para explicar la diferencia entre el gobierno y estado, en donde el segundo contiene al primero:

> *"…El gobierno es para el Estado, lo que el consejo de administración representa para una sociedad mercantil;…"*

En este orden de ideas el gobierno requiere de recursos de índole económica para llevar a cabo el fin del estado, el cual sin introducirse en más detalles es de cuidar de los bienes jurídicos de los individuos que se encuentran bajo su cobertura, es decir, la vida, la liberad, la seguridad, la honra, la propiedad, etcétera; es justamente este punto donde reside el fundamento y pilar desde un punto de vista teleológico de los impuestos y del derecho fiscal.

Ahora bien, una vez clarificado cual es fin y origen del derecho fiscal, es necesario ubicar el mismo dentro del contexto de la ciencia del derecho.

El derecho, en primera instancia, es el conjunto de normas jurídicas, impersonales y abstractas que surgen en una sociedad con la finalidad de regular la convivencia entre los miembros de esa sociedad, de éstos con el Estado y entre los mismos organismos que forman este último.

Partiendo desde la definición del derecho como un todo, la segmentación que se le da es muy diversa entre diferentes autores, tratadistas y doctrinarios del derecho, sin embargo, existen de igual forma muchas coincidencias que son inconcusas como para que entre los diversos autores sean distintas las opiniones al respecto.

De las distintas segmentaciones que doctrinalmente se realizan sobre la ciencia del derecho, la primera en la que se considera es la división entre el derecho privado y el derecho público. El primero en términos generales, contiene todas aquellas normas de carácter jurídico que regulan las relaciones entre los particulares.

[10] Ídem. 17

Para efectos de ejemplificar de manera gráfica los ámbitos de aplicación del derecho público y el derecho privado, se plasma en un esquema sus alcances:

Cuadro 1: Ámbito del Derecho Público y Privado

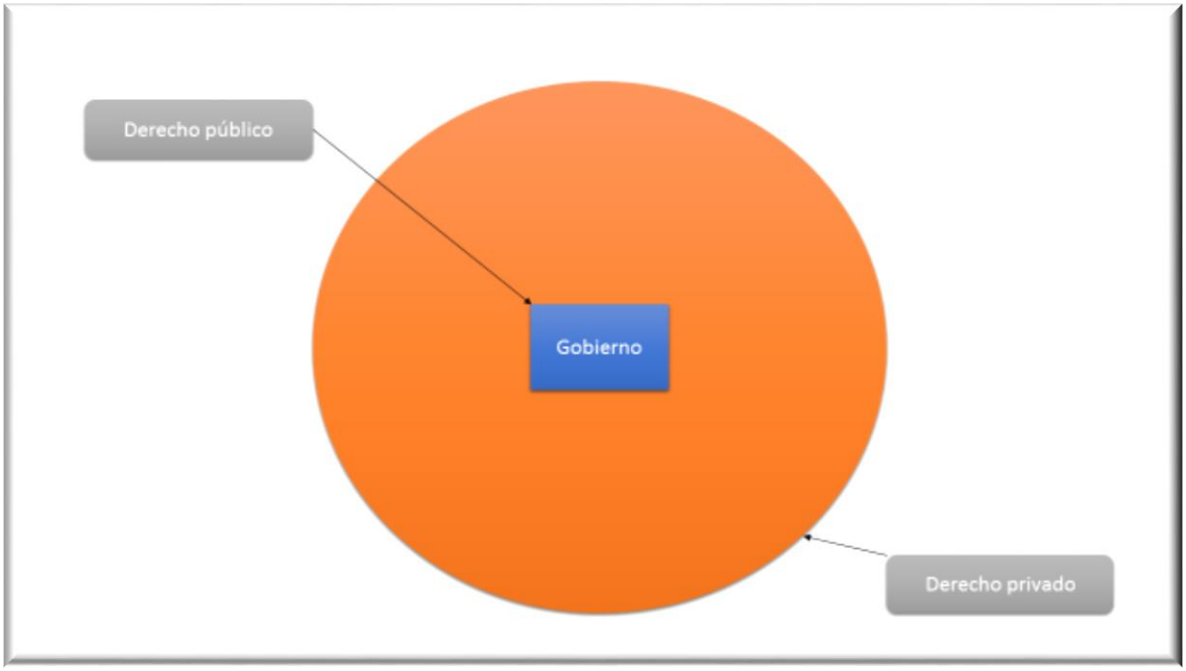


Figura 1(Fuente propia)

En el esquema anterior, la circunferencia representa la línea marcada por el territorio como uno de los elementos primordiales de un estado y que en su interior contiene los elementos del mismo restantes, como la población, soberanía, orden normativo, el poder público y el gobierno, el cual se delimita por un cuadro al centro, el cual contiene metafóricamente los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

En el esquema anterior, el derecho público de manera figurativa opera dentro del cuadro ubicado dentro del ámbito del estado, y fuera del ámbito del gobierno pero al interior de los límites del estado (circulo) tiene su injerencia el ámbito privado, donde operan los particulares (población).

Ahora bien, enfocando la atención a al derecho público, dentro del mismo como una subdivisión nos encontramos con el *Derecho Administrativo*, el cual tiene como materia de estudio lo siguiente, derivado de las siguientes definiciones de los siguientes autores:

Rafael Martínez Morales:

> *"El derecho Administrativo es el conjunto de reglas jurídicas relativas a la* ***acción administrativa del Estado****, la estructura de los* ***entes del poder ejecutivo y sus relaciones****"*[11] ***(Énfasis añadido)***

Jorge Fernández Ruiz señala:

> *"El Derecho Administrativo es el conjunto de normas y principios del derecho público que rigen* ***la estructura, organización, y funcionamientos de las diversas áreas de la administración pública de las relaciones de éstas entre sí, así como de sus relaciones con las demás instituciones del Estado y con los particulares****"*[12] ***(Énfasis añadido)***

De Pina Rafael y de Pina Vara Rafael:

> *Totalidad de las normas positivas destinadas* ***a regular la actividad del Estado y de los demás órganos públicos****, en cuanto se refiere al establecimiento y realización de los servicios de esta naturaleza, así como a regir las relaciones* ***entre la administración y los particulares y de las entidades administrativas entre sí***.[13] ***(Énfasis añadido)***

De los conceptos anteriores se destacan algunas ideas esenciales en el texto que coinciden en los diversos autores, los cuales se sintetizan:

[11] Martínez Morales Rafael I., Derecho administrativo, Editorial Harla, México, 2008
[12] Fernández Ruiz Jorge Derecho administrativo y administración pública. Editorial Porrúa. México 2009.
[13] De Pina Rafael y De Pina Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa. México, 1995.

Primera.- El sujeto del derecho administrativo es la administración pública ejercida a través de los entes del poder público, es decir, del gobierno;

Segunda.- El objeto es regular así su organización, función y estructura, su relación entre ellos los distintos órganos que los integran y la relación de estos con los particulares.

Ampliando esta última idea relativa al objeto del derecho administrativo, Gabino Fraga [14] amplia más a detalle el objeto del derecho administrativo en las siguientes funciones:

> *"El derecho administrativo regulará:*
>
> *a. La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.*
>
> *b. Los medios patrimoniales y financieros que la Administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación. También surgen, con motivo de la obtención, administración y disposición de estos medios, relaciones cuya naturaleza hemos de examinar más adelante, pero que en principio requiere un régimen jurídico homogéneo que se amolde a los fines que persigue la Administración.*
>
> *c. El ejercicio de las facultades que el Poder Público debe realizar bajo la forma de la función administrativa, el Derecho Administrativo, se limita a normar el ejercicio de las atribuciones del Estado cuando dicho ejercicio reviste la forma de la función administrativa.*
>
> *d. La situación de los particulares con respecto a la Administración."*

Sin bien en la segunda idea obtenida de las definiciones citadas de los diversos autores consultados, se señala como objeto del derecho administrativo la

[14] FRAGA Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 47ª Edición, México, 2009, p. 93

organización, función y estructura de las instituciones del poder público, Gabino Fraga citado anteriormente detalla estas tres funciones en el inciso b anterior, señalando como una parte de la regulación del derecho administrativo *los medios patrimoniales y financieros que la Administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación*.

Evidentemente, la gestión de la administración pública regulada por el derecho administrativo, requiere para llevarse a cabo recursos financieros y patrimonio para poder llevar a cabo las citadas actividades. Esta obtención de recursos también es objeto de regulación del derecho administrativo, pero se desprende de un nuevo segmento de éste para la regulación específica de estos recursos. Es en este punto donde surge a la luz el *Derecho Financiero*.

A partir de este concepto, es necesario nuevamente recurrir a algunos doctrinarios para poder dar soporte a la idea anterior respecto a los alcances y limitaciones del derecho financiero y su ámbito de aplicación para seguir adentrándonos en la clasificación de la diversas ramas del derecho y profundizando en ubicar la relativa al manejo de las contribuciones.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza[15] define al derecho financiero como:

> *"…El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado en sus tres momentos, a saber; en el establecimientos (sic) de los tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como en la relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diferentes órganos del estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."*

[15] DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 18ª Edición, México, 1994,p. 17

Por otro lado, Mario Pugliese[16] señala su definición de la siguiente manera:

> *"… Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de la relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas."*

Ambos conceptos son muy coincidentes en las ideas centrales de las cuales a continuación se extraen:

Primera.- el derecho financiero es la parte del derecho administrativo que se centran en la obtención, gestión y erogación de los recursos económicos que requieren los entes públicos

Segunda.- Se regula también la relación de los órganos del estado y de éstos con los particulares en lo que respecta a estas tres actividades (obtención, gestión y erogación). Como eje principal de su operación, el derecho financiero tiene estos tres aspectos fundamentales.

Por su parte, Rafael Antúnez[17] conceptualiza el derecho financiero de la siguiente forma:

> *"Conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento y la obtención de los recursos (derecho tributario y no tributario), el manejo y la administración de los mismos así como otros bienes del estado (derecho patrimonial) y la disposición y erogación de tales medios económicos (derecho presupuestal); así como las relaciones entre el Estado y los*

[16] PUGLIESE Mario, citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 17

[17] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 25.

particulares o entre el Estado y otros entes públicos (derecho tributario sustantivo y procesal)"

Ahora bien, en este punto en necesario precisar que el estudio de la rama del derecho que se enfoca en las contribuciones se encuentra lógicamente dentro de la actividad relativa a la obtención de recursos dentro del derecho financiero, sin embargo, existe en este punto disyuntiva sobre cuál es la clasificación siguiente: Derecho Fiscal o Derecho Tributario, pues resulta claro que la rama del derecho que analiza las contribuciones se encuentra dentro de la actividad de obtención de los recursos, dentro del derecho financiero, pero existe diferencia de opiniones en si esta rama es la Fiscal o Tributaria.

Sergio Francisco de la Garza[18] define al derecho tributario como:

"El conjunto de norma jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir a las sanciones establecidas por su violación."

Desde otro ángulo, Emilio Margáin [19] también aborda la problemática respecto a la definición de los términos de derecho fiscal y tributario, señala lo siguiente:

"Sin embargo, y para evitar mayores confusiones, dado que esta obra se verá exclusivamente la materia tributaria, se usarán como sinónimos"

Como se puede observar, ambos autores difieren drásticamente en las acepciones de los conceptos de Derecho Tributario y Derecho Fiscal, cuando el primero les da

[18] DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 18ª Edición, México, 1994.
[19] MARGAIN Manato Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa, 21ª Edición, México 2011, p. 10.

un tratamiento diferenciado, indicando que el uno contiene al otro, el segundo autor los trata como sinónimos.

Por su parte Rafael Antúnez[20], comparte la opinión de Francisco de la Garza, identificando una diferencia entre el concepto de derecho fiscal y derecho tributario:

> *"…El derecho fiscal no se agota únicamente con las con las normas que regulan la creación y exacción del tributo, sino se refiere, lato sensu, a todas las fuentes de financiamiento en que el estado puede recurrir, ya de manera impositiva, ya de manera contractual o unilateral. Sin embargo, hay autores que terminológicamente confunden ambos derechos."*

El mismo Antúnez, identifica que diversos autores generan confusión entre ambos términos. La confusión entre ambos conceptos resulta complejo toda vez que se habla de una ramificación del propio derecho financiero que sufriría modificaciones de adoptar uno u otro criterio.

Clarificando estos conceptos, es necesario profundizar entre ambos conceptos del derecho; *fiscal* y *tributario*, para identificar adecuadamente cual es el campo de actuación de cada uno.

Para tales efectos se recurre para clarificar esta disyuntiva entre ambos conceptos al origen etimológico y semántico de dichos términos.

En primera instancia el término *fiscal* de acuerdo a la real academia española, se define como:

> *"1. adj. Perteneciente o relativo al fisco o al oficio de fiscal."*

El en propio Diccionario de la Real Academia española señala que el origen de la palabra fisco proviene del latín *fiscus*. Este término era utilizado para nombrar una

[20] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 25.

“cesta” de mimbre o junco donde la hacienda pública romana recaudaba sus impuestos, una parte de estos impuestos recaudados se utilizaban para satisfacer las necesidades generales de la población, no obstante una parte se separaba y era utilizada para cubrir los gastos particulares del emperador, parte a la cual se le denominaba *fiscus imperial*. Este término con el transcurso del tiempo pasó a hacer alusión a la totalidad del erario.

Este hecho se confirma por el propio significado que la Real Academia Española asigna al término fisco y al término erario como a continuación se expone:

> Fisco: *“1. m. Erario, tesoro público.”*

El erario tiene como sinónimo la palabra “hacienda”, también conforme a lo que establece el Diccionario de la Real Academia Española

> Erario: *“2. m. hacienda (‖ conjunto de rentas).”*

Siguiendo con la pista del significado primario del término analizado y recurriendo a la misma fuente en comento, el término “hacienda” tiene como una de sus acepciones la siguiente:

> *“4. f. Conjunto de las rentas, impuestos y **demás bienes de cualquier índole** regidos por el Estado o por otros entes públicos.” **(Énfasis añadido)***

El énfasis añadido en la cita anterior es propio y se realizó con el fin de hacer saltar la atención respecto a palabra hacienda, y con ello la palabra “*fisco*”, el cual es referido a la totalidad de los bienes y renta con los que cuenta un Estado.

Es claro el empleo del término “fisco” o “fiscal” tiene como objetivo dirigirse a **la totalidad** de los ingresos que percibe el estado en todas sus modalidades y variantes sin excepción.

Por otro lado al término tributario de acuerdo al multicitado Diccionario de la Real Academia Española, defino como tributario lo siguiente:

> *"1. adj. Perteneciente o relativo al tributo."*

Nuevamente siguiendo la línea de los conceptos analizados, el término tributo tiene la siguiente acepción:

> *4. m.* ***Obligación dineraria establecida por la Ley****, cuyo importe se destina* ***al sostenimiento de las cargas públicas****.* ***(Énfasis añadido)***

De la definición donde se realiza otro énfasis personal se desprende el que el tributo representa la obligación de cubrir un importe pecuniario por obligación Ley. Este concepto que si bien proviene únicamente del significado del término analizado, concuerda con la definición jurídica de "contribución" que a continuación se extrae de las bases constituciones así como del Código Fiscal de la Federación, en primera instancia se cita el artículo 31 Constitucional:

> *"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*
> *…*
> *IV.* ***Contribuir para los gastos públicos****, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa* ***que dispongan las Leyes.****"* ***(Énfasis añadido)***

En este mismo sentido el artículo primero del Código Fiscal Federal, establece:

> *Artículo 1o. - Las personas físicas y las morales, están* ***obligadas a contribuir para los gastos públicos*** *conforme a* ***las Leyes fiscales respectivas****.* ***(Énfasis añadido)***
>
> *Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se* ***causarán y pagarán en moneda nacional.*** *Los pagos que deban efectuarse en el*

extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. ***(Énfasis añadido)***

Ahora bien, concatenando las ideas que hasta el momento se han citado, podemos concretar que la definición semántica del término “Tributo” o “Tributario”, tiene un encuadre prácticamente simétrico con el termino contribución establecido en el Código Fiscal de la Federación y con su origen constitucional establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Como sabemos las contribuciones son ingresos para el estado divididos en 5 categorías:

a. Impuestos
b. Aportaciones de seguridad social
c. Contribuciones de mejoras
d. Derechos

Asimismo, el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 3 reconoce otros tipos de ingreso del estado distintos a los enunciados anteriormente al disponer:

Artículo 3o. - Son aprovechamientos los ingresos ***que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones****, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

….

Son productos las contraprestaciones por los ***servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado****, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.* ***(Énfasis añadido)***

Estos ingresos, no pueden encuadrar de ninguna forma dentro del término “Tributario” debido a que su concepto semántico dictado por la Real Academia

Española, su base constitucional y su regulación en los términos del propio Código Fiscal de la Federación, lo clasifican en una apartado y naturaleza diferente, ya que en primera instancia, únicamente las contribuciones están cimentadas en una obligación de pagar las cantidades respectivas.

Los demás ingresos del Estado no derivan de una obligación del particular con el estado, sino que a grandes rasgos deriva de la actividad del estado en sus funciones de derecho público o privado, o bien de la contratación de empréstitos.

El conjunto de esto tipos de ingreso como ya se comentó son a los que se hace referencia el término "Fiscal" o "Fisco", el cual tiene una definición con un concepto más amplio.

Para clarificar lo anterior, se cita la clasificación de los ingresos que percibe el estado realizada por Francisco y Rodolfo Ponce [21] los cuales citando a Giulanni Fonrouge clasifican los ingresos en tributarios y financieros, señalando a los primeros como en los ya citados anteriormente y manifestados en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación de acuerdo a la siguiente:

> *"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.*
>
> *II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

[21] PONCE Gómez Francisco, Ponce Castillo Rodolfo; "Derecho Fiscal"; Ed. Banca y Desarrollo; 10ª Edición; México, p.p. 19 – 11.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u Órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Por otro lado Giulanni Fonrouge señala como ingresos financieros se incluyen los siguientes:

"Empréstitos. Son los préstamos o financiamientos que otorga un Estado a otro Estado extranjero, organismo internacional como el Banco Interamericano de Desarrollo, con el objeto de atender ciertas necesidades presupuestales. Pueden ser a corto, mediano o largo plazo y tienen su apoyo constitucional en el artículo 73 fracción VIII.

Emisión de moneda. Constituye un ingreso para el Estado porque genera factores de desarrollo económico general. Es el instrumento de cambio por excelencia y se emite de acuerdo con la proporción de las reservas que se tengan, generalmente integradas por oro y dólares.

Emisión de bonos de deuda pública. Constituyen instrumentos negociables que el estado coloca entre el gran público inversionista a cambio de una cantidad en dinero que se considera anticipo a cuenta de futuras aportaciones de bienes o recursos, así el Estado asume la obligación de reembolsar su importe más a una prima.

Amortización. Es el pago oportuno (a su vencimiento) del capital e intereses estipulados en los empréstitos o bonos contratados y emitidos

por el estado. Se considera ingreso porque al reducirse la deuda aumenta la capacidad de crédito.

Conversión de la deuda pública. Es el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública. Se considera ingresos porque al efectuar el pago anticipado de la deuda se ahorran los intereses que deberían pagarse por los plazos pactados.

Moratorias. Son las ampliaciones a los plazos inicialmente convenidos, para efectuar los pagos correspondientes al capital e interesas y generan ingresos adicionales a los originalmente pactados.

Renegociaciones. Es el replanteamiento de la operación de que se trate, no solamente por lo que toca al capital e intereses, sino también en relación a las garantías que deban otorgarse.

Devaluaciones. Debido a que la moneda se cotiza en el mercado internacional de acuerdo con las reservas con que se cuenten, mientas no se modifique la proporción existente que hay entre la moneda en circulación y las reservas que amparan su emisión, la paridad cambiaría se mantendrá.

Cuando la moneda pierde valor adquisitivo, las personas utilizan mayor número de unidades para adquirir los mismos artículos de consumo. Así, las reservas monetarias se agotan, por lo que tiene que devaluarse la moneda, es decir, disminuye la paridad cambiaria de su cotización en el mercado internacional a fin de que el nuevo valor se ajuste a las reservas disponibles.

La devaluación, al contrario de cómo piensa la generalidad de las personas constituye una fuente de ingresos muy limitada para el Estado, debido a que los beneficios que se obtienen de la misma como son la capacidad de endeudamiento, la captación de divisas turísticas y el abaratamiento en las exportaciones, son muy pequeñas frente a los perjuicios que ocasiona, al grado de que estos últimos acaban por absolverla.

Revaluaciones. Consisten en el incremento de la paridad cambiaria de una moneda en su cotización en los mercados internacionales. La revaluación se origina por el aumento de reservas disponibles debido al incremento en las ventas por concepto de exportaciones y de divisas por concepto de turismo. La revaluación es una magnífica fuente de ingresos para el Estado, dado que con ella se aumenta el crédito público y la capacidad de endeudamiento y genera altos márgenes de utilidad en los intercambios monetarios.

Productos y derechos. Los derechos son contribuciones, por lo que a diferencia de los productos no constituyen ingresos financieros, pero ambos generas ingresos por el uso y aprovechamiento de bienes patrimoniales públicos y privados.

Expropiaciones. Es el acto por el cual el Estado desposee a las personas de sus bienes patrimoniales con objeto de destinarlos a la satisfacción de una necesidad colectiva (causa de utilidad pública) previo al pago de una indemnización. Los bienes expropiados son generadores de productos, ya que si se destinan a la satisfacción de necesidades públicas, producirían ingresos por la prestación del servicio público de que se trata.

Decomisos. Es la pérdida de los instrumentos utilizados en la comisión de un delito.

También es la sanción consistente en la privación de la propiedad de aquellos bienes cuyos propietarios son servidores públicos y no pueden demostrar su enriquecimiento. Estos bienes deben ser vendidos en subasta pública fin de cubrir la responsabilidad resultante de la comisión del delito.

Nacionalizaciones. Son los actos jurídicos por medio de los cuales el Estado determina que una actividad queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado y expropia a todos los bienes relativos a ésta, a aquellos particulares que la habían venido desarrollando. Generan ingresos al Estado cuando se crean nuevas empresas públicas por cuyos servicios los contribuyentes deben pagar.

Privatizaciones. Son actos jurídicos en virtud de los cuales el Estado se desprende de determinadas empresas para cederlas, a cambio de un precio, a inversionistas con la finalidad de que ésta sean quienes presten los servicios."

En la mayor parte de los ejemplos citados en el texto de Francisco y Rodolfo Ponce, en su mayoría los conceptos citados se encapsulan en el concepto de Aprovechamientos establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, el punto que se busca resaltar con lo mencionado por los autores anteriores, es destacar que existe una gran variedad de ingresos que percibe el estado que no corresponden al concepto de contribuciones, es decir, que no reúnen el requisito que señalábamos inicialmente, proveniente de la semántica del concepto "tributo" y cuyas características son una obligación de un gobierno a un gobernado, establecida por Ley y el dinerario como medio de cumplimiento de la obligación.

Los concepto citados por los autores consultados hacen referencia a ingresos cuyas características no corresponden con la definición y naturaleza del término tributo, pero sí bien representan un ingresos para el estado, es decir, forman parte del "fisco" o hacienda pública, empero, no provienen de una obligación impuesta al gobernado, de carácter obligatorio, cuyo pago debe hacerse en numerario y que debe estar consagrado en Ley, características exclusivas del tributo o contribución.

Por ello, se considera que es equivocado emplear los términos tributo y fisco o Fiscal como sinónimos, ya que entrañan sensibles diferencias en su esencia, no obstante que comparten un lugar en los ingresos percibidos por el estado.

Por ello, se empata con la conceptualización de ambos términos dada por Rafael Antúnez[22] que señala lo siguiente:

[22] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 26.

> *"El derecho tributario es conjunto de normas jurídicas que regulan, por un lado, la creación de la obligación o tributo, su vida jurídica, así como su extinción, y por otro lado, la relación entre el particular y el Estado, tanto en su parte oficiosa como en su parte contenciosa, en tanto que el Derecho Fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación y extinción de todas las fuentes de financiamiento de un Estado, así como la relación entre el Estado y los particulares y los acreedores del primero."*

Adicionalmente, se considera que no puede asignarse a un término un significado que no tiene congruencia con su significado semántico.

Ahora bien, es necesario, después de haber delimitado el campo de competencia del derecho fiscal y tributario, comenzar a acotar cual de ambos conceptos de tratará en el presente documento, el cual abordará primordial y toralmente el ámbito del *derecho tributario*.

Conexión del derecho tributario con las demás ramas del derecho y su importancia.

El derecho tributario para el funcionamiento del mismo, requiere necesariamente de su interacción con otras ramas del derecho. Este hecho tiene su origen en que el derecho tributario es un conjunto de normas jurídicas que si bien dan origen a obligaciones y derechos de carácter tributario, estas obligaciones surgen debido a que la conducta del gobernado se encuadró en las conductas de hecho previstas por la norma tributaria, sin embargo, estas conductas de hecho están reguladas por todo el ámbito del derecho quien señala las reglas, prohibiciones y términos en los que los actos jurídicos deben llevarse a cabo en sus distintos ámbitos, por lo que el derecho tributario únicamente ubica el acto llevado a cabo y le asigna un tratamiento específico para dar nacimiento a la obligación tributaria, sin que sea de su ámbito regular la forma en que estos actos se llevan a cabo, es decir, en términos llanos,

el derecho tributario hace un traje a la medida al acto ya realizado con el cual realizará la causación de la contribución.

Resulta claro que la enorme diversidad de actos jurídicos desarrollados en un sociedad tienen un número prácticamente incalculable, adicionalmente, los ámbitos específicos de regulación de cada uno de ellos son sumamente amplios, variados y especializados, por lo que para la comprensión de aplicación de la norma jurídico-tributaria, en muchas ocasiones es necesario conocer en particular la regulación a que el acto jurídico se sujeta.

Esto tiene como consecuencia que el derecho tributario este interconectado con otras ramas del derecho para su comprensión, e inclusive para lograr una aplicación más precisa, debido a que incluso, existe una gran cantidad de concepto que se encuentran plasmados dentro del derecho tributario, pero no se encuentran definidos dentro del mismo por ser ámbito de regulación otro ordenamiento jurídico.

Algunas de las ramas del derecho de mayor interacción con el derecho tributario, son los siguientes y se describe su ámbito normativo:

a. Derecho Civil. Este rama del derecho toda vez que es por esencia el regulador del ámbito privado y las relaciones con los particulares, se obtienen conceptos muy elementales que contiene el derecho tributario, como la teoría general de las obligaciones, contratos de naturaleza civil, tratamiento de los bienes en general entre otros.

b. Derecho Constitucional. Las disposiciones constitucionales se establecen las bases y pilares sobre los cuales funciona el derecho tributario, plasmándose elementos como el establecido en el artículo 8 relativo al derecho de petición, el artículo 13 que prohíbe las Leyes privativas, el artículo 14 que establece la irretroactividad de las Leyes en perjuicio de los gobernados, el artículo 16 que regula la adecuada motivación y fundamentación en actos de molestia y por supuesto el

artículo 31 que señala la obligatoriedad y los elementos que deben contener los tributos.

c. Derecho Administrativo. Mediante el mismo se regulan las funciones de las autoridades en materia de contribuciones, así como la relación de estos últimos para con los contribuyentes.

d. Derecho Penal. Es el conjunto de normas que determina aquellas conductas contrarias a lo establecido por la Ley así como su sanción al particular que incurra en ellas.

e. Derecho Procesal. Mediante esta rama del derecho, se dictan las normas a través de las cuales son impugnadas las resoluciones emitidas por las autoridades, mediante el recurso de revocación, el Juicio Contencioso Administrativo y el juicio de amparo.

f. Derecho Internacional. En este ámbito, es necesario conocer los tratados internacionales que tiene celebrados México con otras naciones y que buscan evitar una doble imposición sobre una misma renta, ganancia o ingreso. Estas disposiciones en diversas ocasiones implican el conocimiento de las normas que regulan naciones extranjeras. Además implican el conocimiento de la aplicación del tratado el cual puede incidir sobre la tributación de contribuyentes nacionales.

g. Derecho Mercantil. Debido a la finalidad de los actos y figuras mercantiles cuyo objeto es obtener un lucro de determinada actividad de comercio, el derecho mercantil representa una rama muy socorrida al analizar el derecho tributario, ya que la gran mayoría de estos actos por su propia naturaleza se encuentra sujetos al pago de alguna contribución o bien, a alguna obligación de carácter impositivo.

h. Derecho de Propiedad Industrial e Intelectual. Cuerpos normativos como la Ley de la Propiedad Industrial o la Ley del Derecho de Autor representan áreas

necesarias de consulta para la aplicación del derecho tributario debido que los elementos regulados por éstos ámbitos legales tales como los modelos industriales, marcas, derechos reales, licencias o permisos de explotación entre otros, son sujetos del derecho tributario ante la generación ingresos o rentas que incrementan patrimonio del contribuyente.

i. Derecho Laboral. El derecho laboral como bien se conoce regula la relación patrón-trabajador y por otro lado, las disposiciones de carácter tributario establecen la reglas para que los trabajadores y patrones efectúen el pago de los impuestos por concepto de los ingresos percibidos por los primeros, por lo que resulta indispensable conocer los dispuesto en esta área del derecho, máxime, que una parte sustanciosa de los ingresos recaudados del estado se refieren a este tipo de relaciones jurídicas.

j. Derecho Agrario. El derecho agrario si bien regula un ámbito particular de la actividad económica, también contiene conceptos que son necesarios en la regulación tributaria tales como las sociedades de producción rural, los ejidos, comunidades y asociaciones.

Como se puede percibir el conocimiento y dominio de las disposiciones en materia tributaria no únicamente implican el estudio y análisis detallado de las propias disposiciones en sí (de carácter tributario), sino también conocer en cierto grado una gran cantidad de materias conexas, ya que el derecho tributario recoge concepto de todas las demás ramas del derecho para regular en propia materia actos celebrados al amparo de otras.

Por ello no puede ostentarse un profesional como experto en el derecho tributario, si no tiene un conocimiento cierto de las demás materias de las cuales recoge concepto del derecho tributario, es por ello que Rafael Antúnez[23] establece la siguiente opinión respecto al derecho tributario:

[23] Op. Cit. p. 42

"…es quizá la rama más difícil del Derecho, toda vez que envuelve hasta de manera quimérica, casi todas las ramas del derecho."

De acuerdo a la opinión antes citada el derecho tributario es de las materias más complejas a analizar puesto que recoge reglas, fundamentos, conceptos, reglas y postulados que sirven de base para estructurar el tratamiento e interpretación de las disposiciones tributarias.

Tan amplio es el espectro de análisis de este ámbito, que de acuerdo al propio autor citado, es de suma importancia no enfrentarse el entendimiento del derecho tributario sin los conocimientos de las demás ramas conexas, lo que en su opinión representa "*perderse en un océano jurídico",* además supone que este conocimiento debe incorporarse de manera "*gradual y paulatina*, *sin desvalimiento alguno"* refiriéndose en que el análisis y estudio de estos conocimientos debe ser constante y permanente.

Bases constitucionales de las contribuciones.

Ahora bien, de la ya mencionada interconexión existente entre el derecho tributario y las demás ramas del derecho, consideramos fundamental en primer término, entrar a la rama referente al derecho constitucional con el fin de conocer aquellos fundamentos constitucionales que dan origen, fuerza, validez, obligatoriedad y todos los elementos característicos al pago de las contribuciones reguladas por el derecho tributario.

El fundamento de la contribución se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dentro del artículo 31 en su fracción IV que citamos a continuación:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

> *…*
> *IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.*

De esta disposición tienen su origen todas las Leyes en esta materia, las cuales deben gobernarse por los principios establecidos en la Carta Maga Mexicana, puesto de que de lo contrario, se estará sujeto a una violación a los derechos del gobernado, en este caso, ostentándose en carácter de contribuyente.

Dentro el párrafo antes citado, puede dilucidarse algunos conceptos muy claros y concretos que deben gobernar el sentido de la norma jurídico-tributaria que a continuación se amplían y analizan.

a. Principio de obligatoriedad.

Rafael Antúnez[24] concibe el principio de obligatoriedad como el deber jurídico que tiene todo mexicano por nacimiento o por naturalización de pagar el tributo económico y resalta que esta característica coercitiva se configura siempre y cuando, se ubique en la hipótesis normativa que la norma señala para ello.

Ahora bien, derivado de la obligación que señala el artículo 31 en su fracción IV, que hace referencia a que "*Son obligaciones de los mexicanos*" se ha controvertido si los extranjeros tienen esta obligación de contribuir a los gastos públicos de manera constitucional, ya que en algunos supuestos los extranjeros también son sujetos de contribuciones, esto en Leyes secundarias, pero de no existir una obligación constitucional expresa estas disposiciones contravendrían a la carta magna siendo violatorio de los derecho humanos del gobernado.
Para estos efectos, la Supera Corte de Justicia ha manifestado su postura con el siguiente precedente:

[24] Ídem, p. 44

> *"… el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros,* ***no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral."***[25]

Entre las demás ambigüedades que genera el artículo constitucional el comento, también se desprende que la redacción del texto hace alusión a los individuos en lo particular, el hacer referencia a "mexicanos". Ello ha generado diversas inquietudes respecto a los sujetos de esta obligación, particularmente de los entes del mismo gobierno, analizando si los mismos son parte de la referencia a que hace el artículo 31 constitucional para ser sujetos obligados de la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Nuevamente la SCJN se ha pronunciado respecto a este tema en el siguiente precedente:

> *"…por tanto,* ***si la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios son personas morales*** *de conformidad con lo que establece la fracción I del artículo 25 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente a la materia tributaria en términos del segundo párrafo del numeral 5o. de aquel código****, éstas se encuentran obligadas a contribuir al gasto público, en los términos que establezcan las Leyes tributarias".***[26]

---

[25] EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. Tesis: 2a. CVI/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época 171759 Segunda Sala Tomo XVI, Agosto de 2007 Pag. 637Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa).

[26] FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADOS Y MUNICIPIOS. SON PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTRAN OBLIGADAS A CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis: 2a. CLV/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 185398, Segunda Sala, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Pag. 276, Tesis Aislada (Constitucional).

De esta forma, podemos resumir los obligados por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política en el siguiente esquema:

Cuadro 2: Sujetos Obligados a la Contribución del gasto público

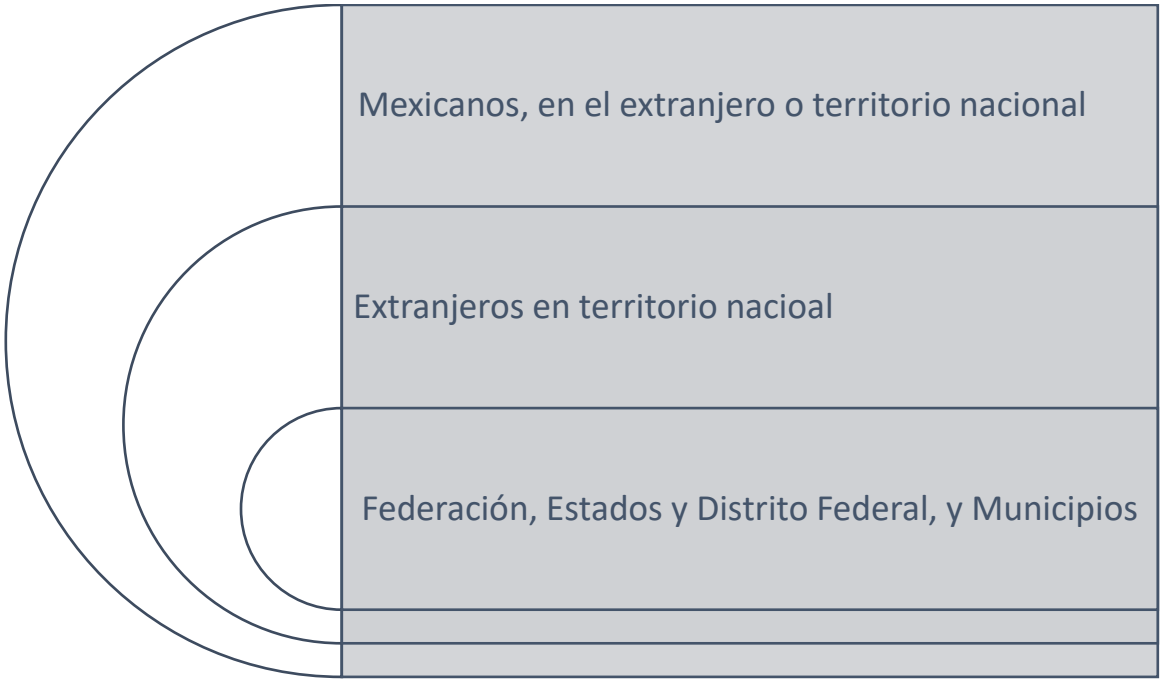


Figura 2 (Fuente propia)

b. Principio de vinculación con el Gasto Público

Anteriormente al hacer mención a los antecedentes de los impuestos, se exponía que el origen de la necesidad de todos los miembros de un Estado contribuyeran al sostenimiento del Estado que se había conformado, con el fin de que el Estado mediante sus autoridades representativas garanticen los derechos fundamentales de todos los que se encuentran bajo su cuidado.

Tomando como precedente básico este hecho, si el objetivo de la contribución es que el Estado, con los recursos adquiridos, conserve los derechos de los

particulares y utilice estos medio para garantizar el fin común, el empleo de los medios que los gobernados aportan para fines diferentes a los encomendados, elimina el sentido de la propia contribución, es decir, ¿Para qué contribuir a la causa común mediante un tributo, si el tributo no servirá para proteger los derechos fundamentales de todos y el fin común?, este acto sería pues un sinsentido y sería en todos los casos preferible gastar personalmente ese recursos que aportarlos al Estado.

Por lo anterior, el artículo 31 fracción IV establece como principio fundamental que cualquier aportación realizada tenga como finalidad el bienestar social a través del gasto público.

Estos es así, ya que de los recursos pagados por los contribuyentes en virtud de su obligación Constitucional, al no ser destinados al bien común de la sociedad pierden su sentido desde los orígenes primarias de la instauración de contribuciones y se estará ante una contravención a los principios constitucionales.

La SCJN en este sentido también se ha pronunciado respecto a este concepto señalando lo siguiente:

> *"…* ***el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos****; así,* ***el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad."***[27]

[27] GASTO PÚBLICO. Tesis: 2a. IX/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época 179575, Segunda Sala, Tomo XXI, Enero de 2005, Pag. 605, Tesis Aislada(Administrativa)

Como se aprecia este criterio emitido anteriormente por la corte, establece como característica sustancial del concepto del gasto público, que el mismo sea destinado al bienestar de la colectividad.

De esta forma para las contribuciones pagadas por los gobernados se encuentren dentro del marco constitucional las mismas deberán ser destinadas a estos fines.

c. Principio de Potestad Tributaria

Este principio consiste en la facultad que tiene el Estado, mediante su gobierno y las instituciones que los componen, de establecer e imponer a los particulares los tributos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos para garantizar los derechos fundamentales de los individuos.

En este sentido, es importante señalar lo establecido en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que a la letra señala lo siguiente:

> *Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por* ***Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior****, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta Ley fundamental.*

Del contenido del artículo se destaca que la república está compuesta de Estados los cuales son libres respecto al régimen interior que adopten.

Por su parte el artículo 31 en la multicitada fracción IV de la propia disposición establece como obligación de los mexicanos la contribución para "*la Federación, Estado o Distrito Federal, y Municipio en el que residan*".

Esto trae como consecuencia que los tres niveles de gobierno puedan libremente imponer los tributos a sus gobernados dentro de la circunscripción de su competencia, sin embargo, un individuo puede ser sujeto de gravamen por parte de su esfera municipal, la cual está contenida en la territorialidad de la Entidad Federativa y por última esta última dentro dl la Federación.

Con el objetivo de establecer un orden para la gestión de esta potestad tributaria del Estado, nuestra Constitución Política ha delimitado la misma a través de la diferenciación de actividades o sectores en los cuales cada nivel de gobierno puede ejercer sus facultades.

Para estos efectos es necesario, en primera instancia, referirnos al artículo 49 de la CPEUM, el cual establece:

> *"Artículo 49. El Supremo Poder de la **Federación** se divide para su ejercicio en **Legislativo**, Ejecutivo y Judicial."*

En primera instancia este artículo nos indica que a nivel Federal, uno de los poderes mediante los cuales se ejerce el ejercicio del poder, es el órgano Legislativo, el cual deben dictar las Leyes inclusive en materia tributarias, lógicamente en este mismo ámbito de competencia, es decir, a nivel Federación.

De acuerdo a esto, el artículo 73 de la propia Carta Maga, por su parte regula aquellas atribuciones que son exclusivas del Congreso a nivel Federal, entre las cuales se encuentra el establecimiento de contribuciones o tributos, a continuación se transcribe la disposición en comento:

> *"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*
> *…*
> *VII. Para **imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto**.*
> *…*
> *XXIX. **Para establecer contribuciones**:*

1o.Sobre el comercio exterior;
2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5o. Especiales sobre:
a) Energía eléctrica;
b) Producción y consumo de tabacos labrados;
c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
d) Cerillos y fósforos;
e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
f) Explotación forestal.
g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, *en la proporción que la Ley secundaria federal determine.* ***Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.****"*

Como puede apreciarse, el propio artículo 73 cataloga como "Contribuciones Especiales" a las enumeradas en su fracción XXIX, las cuales permearán a las Entidades Federativas a través de una participación, sin embargo, el cobro inicial está restringido para el ámbito Federal, con ello tejiendo un sesgo en la potestad tributaria del Estado.

Así pues, continuando con el desglose de la potestad tributaria en los tres ámbitos de gobierno, es necesario hacer referencia en esta ocasión al artículo 124 de la Constitución Nacional, el cual nuevamente reproducimos:

"Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias."

El artículo que antecede, otorga las facultades a las entidades federativas, mientras que el artículo 117, limita estas atribuciones, que en ambos casos no solamente se ciñen al ámbito tributario, sin embargo, para efectos del tema estudiado, únicamente de reproducirá de manera parcial el numeral citado, en aquellos elementos que sostengan relación con la materia:

> *Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:*
> *…*
> *IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.*
> *…*
> *VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.*
>
> *VII. Expedir ni mantener en vigor Leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impues (sic DOF 05-02-1917) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.*
> *…*
> *IX. Gravarla producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.*

Por último, el numeral 115 establece no solo el origen de la figura el municipio sino también los lineamientos fundamentales para la estructuración de su funcionamiento, entre él, el relativo a las contribuciones y su potestad en materia impositiva, en la fracción IV se establecen las siguientes reglas:

> *"Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su*

organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

…

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de ***los rendimientos de los bienes que les pertenezcan****, así como de las* ***contribuciones*** *y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:*

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados ***sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.***

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados ***de la prestación de servicios públicos a su cargo.***

Las Leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las Leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de

***base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria**.*

Las legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

***Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la Ley**;…"*

Como se puede apreciar derivado del análisis de estas disposiciones que sientan las bases de la estructuración de la potestad tributaria nacional, las facultades de cada ámbito de gobierno van asignándose en una mayor medida por exclusión, principalmente el ámbito de la Entidad Federativa.

En una primera instancia, la Federación conserva una serie de actividades cuya potestad tributaria es exclusiva; en otra instancia se otorgan a la Entidad Federativa la facultad de ejercer su potestad tributaria sobre todo aquellos no reservado al Federación dictando algunas limitantes en su ejercicio. Finalmente los municipios tienen facultades exclusivas sobre algunas operaciones para imponer ejercer su facultad impositiva para el establecimiento de contribuciones.

Pese a que las facultades de cada nivel de gobierno son diferentes existen diversos convenios de colaboración principalmente entre la Federación y las Entidades Federativa para en conjunto participar en la fiscalización de las contribuciones y la participación de los ingresos derivados de las mismas.

d. Principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad es uno de los más recurridos dentro de los litigios y los análisis sobre las disposiciones tributarias. Ello se considera debido a que su violación tiene efectos notoriamente palpables en el pago injusto del tributo respecto a otro individuo cuya capacidad económica es diferente.

Siendo uno de los principios más patentes al ser incumplidos, por ello no es menos importante que el resto de los principios, sin embargo, es uno de los pocos, sino que el único, en el cual la violación del mismo tiene un perjuicio directo sobre los recursos financieros del gobernado.

Este principio tiene como característica que el tributo que se imponga al contribuyente debe de ser acorde a su capacidad económica y contributiva, de ello se desprende la aseveración coloquial de que este principio se caracteriza por garantizar “Que pague más el que más tiene, y menos el que menos”.

Si bien, como ya mencionamos, el monto del gravamen debe de ir acorde a la capacidad contributiva, gravando más a los individuos de mayor ingreso y tasando con una cantidad inferior a las personas con una capacidad de pago menos, en ambos casos no debe verse menoscabado el patrimonio del sujeto a un punto donde afecte el mínimo vital.

Para efecto de su análisis, Rafael Antúnez divide las contribuciones en directas e indirectas para someterlas a escrutinio del principio.

En principio de cuentas, respecto a los impuestos directos, al consumo o al capital, el autor antes mencionado en primera instancia realiza comentarios respecto a este tipo de tributos bajo el esquema regulatorio de las personas física, donde ensalza el apego al principio de proporcionalidad de la tarifa aplicada a las personas físicas, actualmente contenida en el artículo 96 de LISR vigente.

Con la intención de hacer patente la operación del principio de proporcionalidad tributaria Antúnez realiza una comparación de las tasas efectivas de pago respecto a diferentes niveles de ganancia.

Estas modificaciones son plasmadas en un cuadro análogo al que se presenta a continuación:[28]

Renta	Tasa Efectiva ISR
50,000	5.86
100,000	8.92
200,000	14.71
400,000	18.69
10,000,000	29.56

Cuadro 1 (Fuente propia)

Del cuadre anterior se puede observar de manera clara como el principio de proporcionalidad es correctamente llevado a cabo en la determinación de las contribuciones a cargo de persona físicas, donde a medida de que el ingreso se incrementa, también lo hacer el monto del ISR que debe pagar el gobernado.

No obstante, por otro lado no se reconoce de este mismo modo en el procedimiento para la determinación del impuesto en las personas morales, donde independientemente de la renta obtenida la tasa efectiva es de 30%.

Esto significa que el ingreso por 50,000 al igual que el ingreso de 10, 000,000 pagarían una misma cantidad de impuesto, lo cual es notoriamente falto de la congruencia que debe existir entre la capacidad económica del sujeto obligado y el impuesto que el mismo se vea obligado a pagar.

[28] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 57.

Para este autor, la determinación del tributo aplicable a las persona morales viola categóricamente el principio de proporcionalidad tributaria consignado en la constitución.

Es diametralmente opuesto como dentro de un mismo cuerpo legal, así como dentro de la misma clasificación que el mismo autor para el estudio del principio tratado, se observa que una disposición cumple de manera adecuada con el cobro proporcional del tributo al que se aplica y otra disposición no atiende el mismo.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación como encargada de vigilar los derechos fundamentales que amparan a los gobernados y consignados en la Constitución Mexicana, ha emitido diversos criterios sobre estas disposiciones respecto al tema estudiado.

Enseguida se reproducen estos textos resaltando los puntos que a juicio particular se consideran centrales respecto a las opiniones, razonamientos jurídicos y conclusiones que la corte resolvió, tomando en consideración que los mismos sostienen opiniones discrepantes:

> *"… **en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes"** **tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales**, … **el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas**, **pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles**, …"*[29]

[29] RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis: P./J. 31/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 198695, Pleno, Tomo V, Mayo de 1997, Pag. 59, Jurisprudencia (Administrativa, Constitucional).

En dicha jurisprudencia el año 1997 se expone que la proporcionalidad tributaria es lograda de igual forma con las tasas progresivas como con la tasa proporcional, es decir, la proporcionalidad se presente tanto en la determinación del impuesto de las personas morales como en el de las personas físicas, lo anterior acorde al texto resaltado en el texto anterior.

Otro criterio relativo al tema que data del año 2003 es reproducido en las líneas siguientes:

> *" ..**Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate**, … **La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos.** ...*[30]

En los dos criterios anteriores, consideramos que se le da un enfoque completamente distinto en un al principio de la proporcionalidad, de manera particular se concuerda con el criterio plasmado en el criterio emitido en el año de 2003, el cual es el mismo con el autor mencionado.

Antes de comenzar con la disertación en comento, se considera adecuado para tener más claro el concepto "proporcional" señalar su significado asignado por el Diccionario de la Real Academia Española al término:

[30] PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 184291, Pleno, Tomo XVII, Mayo de 2003
Pag. 144, Jurisprudencia(Administrativa)

"1. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí."

Habiendo vertido el concepto anterior, se señala a continuación los puntos de vista que hacen coincidir con las opiniones de Rafael Antúnez.

De las tesis citadas anteriormente, ambas contienen criterios del pleno de la SCJN que entré si cuenta con diferencias sustanciales entre ambas. Se pretende con las disertaciones posteriores, explicar estas diferencias y concluir cuál de los dos criterios cumplen con los lineamientos del principio de proporcionalidad tributaria.

De la primera tesis del año 1997, se resumen algunas de las ideas fundamentales que se van a emplear para el análisis:

- *"…en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales…"*

- *"…el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles…"*

Por su parte, la segunda tesis de 2003, indica las siguientes ideas torales:

- *"…Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate…"*

- *"…La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos…"*

Con estas dos ideas principales de cada una de las jurisprudencias señaladas, se someterá a escrutinio para concluir en si se apegan al principio de proporcionalidad, para tales efectos se propone una comparativa numérica con diversos supuestos de nivel de renta percibido por una persona física y una persona moral, y comparar sus efectos en su esfera impositiva.

El siguiente cuadro, indica diversas bases de renta y el impuesto que les correspondería pagar mediante una persona física y una persona moral.

CUADRO 3: COMPARATIVO ISR GENERADO POR PERSONA FÍSICA Y MORAL					Diferencia Impuesto sobre una misma Renta de Persona Física y Moral	
Supuesto	Renta		Impuesto Persona Física	Impuesto Persona Moral	Pago mayor en Persona Física	Pago mayor en Persona Moral
1	5,000.00		96.00	1,500.00	0.00	1,404.00
2	35,000.00		1,973.31	10,500.00	0.00	8,526.69
3	65,000.00		4,541.80	19,500.00	0.00	14,958.20
4	95,000.00		8,123.59	28,500.00	0.00	20,376.41
5	115,000.00		11,549.80	34,500.00	0.00	22,950.20
6	205,000.00		30,478.64	61,500.00	0.00	31,021.36
7	355,000.00		64,802.98	106,500.00	0.00	41,697.02
8	555,000.00		122,350.82	166,500.00	0.00	44,149.18
9	955,000.00		246,450.82	286,500.00	0.00	40,049.18
10	1,955,000.00		585,550.81	586,500.00	0.00	949.19
11	3,955,000.00		1,275,100.81	1,186,500.00	88,600.81	0.00
12	5,000,000.00		1,640,850.81	1,500,000.00	140,850.81	0.00
13	7,000,000.00		2,340,850.81	2,100,000.00	240,850.81	0.00
14	9,000,000.00		3,040,850.81	2,700,000.00	340,850.81	0.00
15	12,000,000.00		4,090,850.81	3,600,000.00	490,850.81	0.00
16	15,000,000.00		5,140,850.81	4,500,000.00	640,850.81	0.00
17	20,000,000.00		6,890,850.81	6,000,000.00	890,850.81	0.00

Cuadro 3

Para nutrir la opinión vertida sobre este tema por Rafael Antúnez, quién señala dos jurisprudencias de la corte, cada una con un criterio en sentido diferente, se realizó una búsqueda de otros criterios que correspondan al mismo, con los resultados siguientes:

> *"…* ***el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos****, y añade que* ***ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas.*** *Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo."*

Esta jurisprudencia es antigua y data de 1989, sin embargo, establece que la proporcionalidad consiste en que *"…cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica…"*, argumento que coincide con los demás criterios señalados. Por otro lado señala que este objetivo *"…se cumple fijando tasas progresivas…*". Ante este criterio la tasa proporcional como la empleada en la determinación del ISR en las persona morales, no se apega a este criterio emitido por la corte.

Otro criterio contenido en esta ocasión en una tesis aislada emitida por el pleno de la SCJN versando sobre la proporcionalidad tributaria señala lo siguiente:

> *"…* ***que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta:*** *…… se* ***desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i****) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que* ***el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos****; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones* ***deben estar en función de su verdadera capacidad****, es*

decir, ***existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva****, …."*[31]

Esta tesis reconoce contrariando la jurisprudencia citada con inmediata anterioridad, que puede llegarse a cubrir el principio de proporcionalidad tributaria igualmente mediante tasas progresiva que con el empleo de tasas fijas. Esta tesis nuevamente confirma la diferencia entre los el criterio entre la misma corte.

Atendiendo a la sustancia del postulado de proporcionalidad tributaria, la misma se refiere a que paguen en una mayor medida aquel que tiene un ingreso mayor.

Por lo tanto derivado de un análisis del ejemplo señalado en la tabla anterior, respecto a la tasa efectiva de pago de ISR en las personas físicas y morales, así como los recursos que una vez realizado el pago de la contribución, subsisten a disposición del contribuyente, los resultados se plasman en el siguiente cuadro:

		Tasas efectiva			Recursos Disponibles después de impuestos			
Supuesto	Renta	Persona Física	Persona Moral		Persona Física	%	Persona Moral	%
1	5,000.00	1.92%	30.00%		4,904.00	98%	3,500.00	70%
2	35,000.00	5.64%	30.00%		33,026.69	94%	24,500.00	70%
3	65,000.00	6.99%	30.00%		60,458.20	93%	45,500.00	70%
4	95,000.00	8.55%	30.00%		86,876.41	91%	66,500.00	70%
5	115,000.00	10.04%	30.00%		103,450.20	90%	80,500.00	70%
6	205,000.00	14.87%	30.00%		174,521.36	85%	143,500.00	70%
7	355,000.00	18.25%	30.00%		290,197.02	82%	248,500.00	70%
8	555,000.00	22.05%	30.00%		432,649.18	78%	388,500.00	70%
9	955,000.00	25.81%	30.00%		708,549.18	74%	668,500.00	70%
10	1,955,000.00	29.95%	30.00%		1,369,449.19	70%	1,368,500.00	70%

[31] PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. P. XXXV/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época , 163980, Tomo XXXII, Agosto de 2010, Página: 243, Pleno Tesis Aislada Administrativa, Constitucional.

11	3,955,000.00	32.24%	30.00%	2,679,899.19	68%	2,768,500.00	70%
12	5,000,000.00	32.82%	30.00%	3,359,149.19	67%	3,500,000.00	70%
13	7,000,000.00	33.44%	30.00%	4,659,149.19	67%	4,900,000.00	70%
14	9,000,000.00	33.79%	30.00%	5,959,149.19	66%	6,300,000.00	70%
15	12,000,000.00	34.09%	30.00%	7,909,149.19	66%	8,400,000.00	70%
16	15,000,000.00	34.27%	30.00%	9,859,149.19	66%	10,500,000.00	70%
17	20,000,000.00	34.45%	30.00%	13,109,149.19	66%	14,000,000.00	70%

Cuadro 3

De los resultados obtenido se observa que la tasa efectiva de pago en la persona moral que percibe una renta de $5,000.00 pesos y una percepción de $20,000,000.00, es la misma, es decir, un 30%, sin embargo, es notoria la diferencia en la capacidad contributiva del contribuyente de una nivel a otro, por ende se considera que no se cumplen los criterios que se debe cubrir, para identificar el cumplimiento del principio analizado, toda vez que no paga más el que más percibe.

En este orden de ideas, existe diferentes de opinión con el criterio señalado en la tesis emitida por el pleno del año 2010, toda vez que esta señala:

> *"…el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos;…"*

No atiende a la lógica de señalar que ambos procedimiento de determinación del tributo, logran los mismos efectos como lo establece el texto emitido por la corte, toda vez que numéricamente se observa que tiene resultados discrepantes.

Por tanto, se comparte la opinión con lo estipulado por el autor Rafael Antúnez, en el sentido de que la tasa de ISR para persona morales no atiende de manera correcta lo naturaleza del principio de proporcionalidad.

e. Principio de equidad

Rafael Antúnez[32] concibe la definición de este principio de la siguiente forma:

> *"…Trato igual que debe existir entre la norma jurídica y todos los sujetos pasivos, es decir, un precepto normativo que regule un supuesto jurídico determinado deben tener la mismas consecuencias ante quienes se ubiquen en su esfera temporal y espacial de validez…debe tratar igual a los iguales en igualdad de circunstancias, y desigual a los desiguales en desigualdad de circunstancias…."*

Existen muchas aristas y ópticas respecto al principio de equidad para definir cuándo es justificable una distinción entre diversos individuos que gozan de un trato diferente respecto a una norma impositiva. Sin duda es un concepto que siempre va a revestir ambigüedad; no obstante la SCJN ha emitido distintos criterios para clasificar cuales son las características de este principio:

> *"Los criterios generales* ***para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria*** *previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que:* ***1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable*** ***(no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);*** *2****) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida)****; 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar,* *es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4)* ***de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.****."*[33]

[32] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 63
[33] EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis: 2a./J. 31/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 173029, Segunda Sala, Tomo XXV, Marzo de 2007, Pag. 334, Jurisprudencia(Constitucional, Administrativa)

Otro criterio, sobre este mismo concepto es el siguiente:

> *"De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este* ***principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula****, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias* ***deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa****, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino* ***que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes****, esto es, que se sustenten en* ***bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales..****."*[34]

Un criterio adicional sobre este principio es el siguiente emitido por el pleno de la corte:

> *"El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, … dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho … De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, … b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato,*

[34] *IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Tesis: P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 192290, Pleno, Tomo XI, Marzo de 2000, Pag. 35, Jurisprudencia(Constitucional, Administrativa)*

sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, …..”[35]

Por último se cita esta última jurisprudencia de muy reciente publicación por parte del Semanario Juridicial con relación sobre el principio tratado:

*“El principio de igualdad tiene un carácter complejo al subyacer a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y último párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, **31, fracción IV**, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los artículos referidos son normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, estos poderes, en particular el legislativo, están vinculados al principio general de igualdad establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, **no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa.** Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un **mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual** y, por otro, **un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga.** De esta forma, **para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una***

[35] EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. Tesis: P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 198403, Pleno, Tomo V, Junio de 1997, Pag. 43, Jurisprudencia(Administrativa, Constitucional).

> ***justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida."***[36]

Como se puede observar en los criterios manifestados anteriormente, incluyendo el anterior inmediato cuya publicación fue apenas el día 17 de junio de 2016, se observa coincidencia en tales criterios de la corte, en que el principio de igualdad y equidad, no solo en materia tributaria sino en cualquier norma jurídica, puede tener diferenciación entre diversos grupos de individuos o entre los individuos mismo, siempre y cuando existe una justificación clara o se persiga un fin bien definido por el legislador.

f. Principio de legalidad

El principio de legalidad, establece que todo tributo debe de estar necesariamente estipulado en una Ley. Para Rafael Antúnez Álvarez[37] este principio "*…es el requisito de todo tributo que con la ausencia de aquel, carece lisa y llanamente de validez jurídica…"*

Al igual que en otros principios, existen y se considera citar el criterio emitido por el máximo tribunal en relación a la legalidad:

> *"Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que,* ***primero, que***

[36] PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. Tesis: 2a./J. 64/2016, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 2011887, Segunda Sala, 17 de junio de 2016, Ubicada en publicación, semanal, REITERACIÓN(Jurisprudencia (Constitucional))

[37] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 68

esté establecido por Ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, *sino que también* ***exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular*** *....”*[38]

La obligación tributaria

En el capítulo anterior analizamos dentro del principio de potestad tributaria que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, es obligación de todos los mexicanos el aportar al gasto público.

Derivado de ello es necesario escudriñar las características de la obligación en materia fiscal y sus diversas variantes. Para su análisis será dividido en dos partes:

a) La relación tributaria y la obligación fiscal
b) El hecho imponible y el hecho generador

a) La relación tributaria y la obligación fiscal

Los sujetos que comparecen en la relación tributaria se denominan sujeto “activo” que representa la potestad tributaria del Estado y que en términos de la obligación representa al *acreedor* del tributo. Por otro lado, encontramos al sujeto “pasivo” quien representa al gobernado sometido al poder de imperio del Estado y quien revise el carácter de *deudor*, como obligado al pago de las contribuciones.

Si bien lo anteriormente comentado constituye la regla general de la relación tributaria, existen diversas modalidades prevista en las Leyes tributarias donde las

[38] IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Tesis, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 232796, Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, Pag. 172, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa).

posiciones de acreedor y deudor se invierten, obteniendo así que el Estado representa en dicha relación al deudor y el gobernado tiene el carácter de acreedor, tal es el caso de los saldos a favor o bien, de los pagos de lo indebido.

La obligación tributaria comparte algunas semejanzas con la obligación den materia civil, debido a que como ya se comentó anteriormente el derecho tributario arropa diversos conceptos de distintas disciplinas del derecho, una de la principales de precisamente la del derecho civil, sin embargo, también contempla algunas diferencias con la rama antes citadas, las cuales se exponen a continuación:

a. Fuente que la origina. La fuente de obligaciones en general se dividen de acuerdo a su origen en dos rubros: 1) las que surgen por ministerio de Ley y 2) Las que surgen de la voluntad de la partes.

De este modo una de las primera diferencias entre ambas ramas es que la obligación tributaria se consigna por ministerio del Ley al ubicarse el sujeto en el supuesto jurídico que la norma prevé y que se abundará más adelante sobre el este concepto.

b. Rama del derecho. A pesar de las similitudes entre ambos el derecho tributario y civil, es de notar que ambas ramas dependen en el primer caso del derecho público al estar contenido en el derecho administrativo, y el segundo se contiene en el derecho privado.

c. Naturaleza de las obligaciones. Las obligaciones en materia civil pueden ser de dar, de hacer, de no hacer y de permitir. Esta misma similitud la observamos en el derecho fiscal donde existen obligaciones de dar, como ejemplo la de pagar el tributo correspondiente, como una obligación de hacer podemos señalar todas la obligaciones formales como la de presentar declaraciones informativas, presentar avisos y demás; como una obligación de no hacer se puede citar las conductas que

prohíbe la norma tributaria, reconocidas como delitos. Las visitas domiciliarias por último pueden citarse como una obligación de permitir o tolerar.

d. Deudor y Acreedor. En la norma civil existen deudores al igual que en la norma tributaria. Asimismo, existe la sustitución de deudor, en aquellos casos en que opera la responsabilidad solidaria consignada por el Código Fiscal de la Federación. Cabe destacar, que la responsabilidad solidaria en materia civil se contrae por la voluntad de las partes, pero la misma en materia tributaria es generada por la correspondencia de la conducta señalada por el individuo y el supuesto jurídico.

Se considera necesario una vez comentadas las características de la relación tributaria, identificar cual es el proceso que sigue la misma desde su nacimiento hasta su extinción.

El primer punto para considerar como el inicio de la obligación tributaria es el "hecho imponible" el cual debe entenderse simple y llanamente como el supuesto que prevé la disposición fiscal.

La existencia del *hecho imponible* per se nunca tendrá efectos jurídicos, ya que solamente es un supuesto establecido.

Ahora bien, la conducta llevada a cabo en coincidencia con el hecho generador, representa el hecho imponible, de manera ilustrativa al momento de conjuntarse el hecho generador con el hecho imponible se obtiene el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera que la misma no puede existir sin que ambos elementos (hecho generador y hecho imponible) existan en un mismo periodo de espacio y tiempo.

Una vez configurada la concordancia del hecho generador y el imponible, se hace necesaria la cuantificación del impuesto. Cada supuesto normativo indica el

procedimiento, proceso y operaciones a seguir para concluir en el monto que debe cubrirse por concepto de la contribución.

Una vez determinado el monto de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, es necesario conocer la época de pago y la exigibilidad de la contribución. El primer concepto aduce al momento en que deben cubrirse las cantidades antes determinadas, la época de pago desde un punto de vista personal es aquel periodo que transcurre desde la fecha de causación de la contribución hasta el día último del plazo concedido por las autoridades fiscales para cubrirla. Durante este periodo, es inexistente aún el concepto de exigibilidad, dado que este se refiere a la facultad que tiene el acreedor, en este caso el sujeto activo, de solicitar el pago al contribuyente, por ello al encontrase todavía el periodo que la propia Ley le brinda al sujeto pasivo para enterar el tributo, no puede la autoridad exigir este si antes consumirse el plazo y ya consumido éste nace la *exigibilidad* de la obligación tributaria.

Ahora bien, una vez surgida a la luz jurídica la obligación tributaria, es necesario comentar respecto a su extinción, que como toda obligación en general se extingue mediante el pago y a través de las formas de extinción de las obligaciones, con algunas salvedades y modalidades como a continuación se describe:

a. El pago.- El pago es por excelente el objeto en el cumplimiento de las obligaciones, y se materializa con la entrega de la cosa debida.

b. La condonación.- La condonación es le liberación de la obligación tributaria que hace el Estado el contribuyente.

c. La compensación.- Anteriormente se dijo, que la calidad de deudor y acreedor entre no es exclusiva del Estado o el contribuyente, sino que en algunos casos pueden invertirse cuando existe el contribuyente tiene a su favor alguna cantidad o pago realizado en exceso. En este caso las cantidades a cargo y a favor pueden

confrontarse extinguiendo la obligación de pago hasta por el monto de la cantidad a favor.

d. Prescripción.- La prescripción es la liberación de la obligación en virtud del transcurso del tiempo, en materia fiscal la regla general es de 5 años, tiempo que una vez transcurrido libera al contribuyente de la obligación de pago.

Para algunos autores, representan como medios de extinción de la obligación fiscal los siguientes:

Resoluciones Jurisdiccionales.- En la relación tributaria de los sujetos, en gran variedad de ocasiones se presentan litigios entre ambos con el fin de dictar quién de las partes tiene los argumentos más adecuados sobre la determinación de algunas contribución, donde cada parte tiene sus puntos de vista y persigue sus interés particulares. De estos litigios evidentemente se concluye en una sentencia y resolución por parte de los órganos impartidores de justicia. Derivado de una resolución que deja sin efectos la obligación para el contribuyente se indica que la obligación se extingue, sin embargo, se considera que si un tribunal refiere que un contribuyente tenía razón en la interpretación de una norma impositiva bajos los argumentos esgrimidos en el juicio, realmente nunca surgió a la luz la obligación tributaria, por lo que no se está ante un caso de extinción sino de inexistencia de la obligación, ya que si una obligación tributaria nació derivado de una facultad de comprobación que no fue apegada a la Ley, la invalidez de este acto transmite la misma naturaleza a aquel.

Exención.- La exención se considera una dispensa que realiza la norma a un supuesto para que no sea pagado el impuesto, ante ello no se comparte la opinión de que sea un medio de extinción de las obligaciones tributarias, ya que la obligación ni siquiera vio la luz en el ámbito jurídico.

LA INTERPRETACIÓN COMO HERRAMIENTA PARA LA PLANEACIÓN

Definición de interpretación

En términos generales, la interpretación es la forma en la cual se expresa el sentido y significado de cualquier cosa. Esta interpretación es realizada sobre todos los eventos naturales que existen en la vida de un individuo y es realizada por cada uno de ellos, de tal manera que la interpretación es una cualidad individual de los individuos y como resultado de ello y de las diferencias inherentes a la individualidad, cada persona da un enfoque y una conclusión a cada uno de los fenómenos que se presentan en la vida, por supuesto, con resultados diferentes.

Como se ha escuchado mencionar comúnmente en el ámbito de las sentencias populares, “Cada cabeza es un mundo”. Esta expresión refleja claramente que cada individuo puede dar una forma de vista muy diferente y desde luego válida sobre un mismo hecho o fenómeno ocurrido.

El derecho como parte fundamental de la vida de las personas, desde luego que está sujeto a este tipo de situaciones, donde es necesario que la norma jurídica sea traducida o interpretada para poder conocer el significado u objetivo o fin perseguido por la misma. Derivado de la expresión anteriormente comentada, es claro que cada individuo tendrá su propia interpretación sobre la norma jurídica, la cual en ocasiones podrá ser incluso diametralmente diferente a alguna otra concebida.

Es de destacar una opinión vertida por Rafael Antúnez Álvarez[39] donde señala que en el tema de la interpretación aplicada al derecho *no existen verdades absolutas*, desde luego que adentrándonos un poco en materia una interpretación debe seguir una serie de reglas para llegar a las conclusiones adecuadas, y no puede realizarse una interpretación sin un conocimiento profundo en la materia que se está interpretando.

[39] ANTUNEZ Álvarez Rafael, “El derecho fiscal y su interpretación”, Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 107.

Para reforzar esta última línea se considera conveniente citar nuevamente a Antúnez [40]y a Hiram Zambrano[41], el primero señala:

> *"En este orden de ideas, se debe imbuir al lector, en el sentido de que el trabajo interpretativo denota la invariable utilización de una técnica y ésta se abreva a través de un método. Por ello, debo ahondar en la noción de técnica jurídica."*

Por otro lado, Zambrano señala lo siguiente:

> *"En realidad, ¿Cómo interpretar? Ha sido un pregunta siempre presente en la mente del intérprete, pues al adscribirle un determinado sentido a un objeto que ha conocido o pretende conocer, lo hacer regularmente con el ánimo de que su labor sirva para que a partir del conocimiento del objeto estudiado, éste pueda ser utilizado por para que, a partir del conocimiento del objeto estudiado éste pueda ser utilizado por otros como un ladrillo que permita levantar una pared de mayores conocimientos… Por ello, el intérprete debe realizar su labor con criterios de sabiduría y prudencia, pues será responsable del significado que adscriba al objeto que estudia, y con ello, del conocimiento posterior que a partir de ello pudiera construirse."*

Adicionalmente Antúnez señala como objetivos de un trabajo de interpretación los siguientes:

> *"…1. Aclarar, explicar, descubrir, y sobre todo, atribuir el sentido o significado de un determinado texto normativo.*
> *2. Encontrar sus alcances y consecuencias jurídicas.*
> *3. Poder exponer, traducir, revelar, reformular y/o aplicar el resultado de su interpretación, con el afán de convencer a) a sí mismo, y b) a terceros…"*

[40] Op. Cit. p. 107
[41] ZAMBRANO Brambilia Hiram, "Interpretación Jurídica Tributaria", Editorial Porrúa; 1ª Edición, México, pág. 15.

De los puntos anteriores por el autor, particularmente resulta importante destacar el numeral 3. Es claro que en primera instancia debemos en nuestro carácter de intérprete de la norma jurídico tributaria, plenamente convencido de que nuestra interpretación es adecuada, ya que sin un debido consentimiento personal todo lo demás carecería de sentido.

Una vez convencido el intérprete y sobre todo, sustentado su criterio, punto de vista o enfoque del significado de la norma jurídica, en los adecuados procedimientos lógico jurídicos tributarios, es necesario que estos argumentos sea esgrimidos ante terceros. En este punto es donde comienza la labor de la planeación fiscal, ya que del producto de la interpretación se desprenden algunos beneficios o perjuicios que entraña la norma tributaria sobre el marco jurídico del contribuyente.

Estas interpretaciones, máxime aquellas que contienen beneficios para el sujeto pasivo, necesariamente deben ser sometidas a escrutinio de diversos terceros principalmente de las autoridades fiscalizadoras quienes trataran de destruir estos argumentos con la finalidad de incrementar el pago y la recaudación de contribuciones.

En aquellos casos en que existe un dictamen elaborado por un tercero con repercusiones en la materia tributaria, es necesario exponer los argumentos para que en la revisión y evaluación de la situación fiscal del contribuyente ejecutada por un tercero, éste último sea convencido de que adecuada aplicación de la norma.

Por otro lado, un actor importante al que también hay que convencer con la argumentación respecto a la interpretación de una norma, es al Servicio de Administración Tributaria (SAT) como ente recaudador de la contribuciones, y como evaluador respecto a si el contribuyente acató con las normas tributarias con apego y de manera correcta.

Es necesario conocer que en muchas ocasiones, la autoridad no resulta objetiva en sus interpretaciones y busca permanente el cumplimiento de su objetivo, es decir, la recaudación, por encima del hecho de privilegiar el estado de derecho.

No obstante, también es de mencionarse, que algunos contribuyentes caen en interpretaciones abusivas buscando un beneficio en las cargas tributarias y que en algunas ocasiones no se encuentran debidamente sustentados por un procedimiento, razonamiento y aplicación de los métodos para la obtención de sus conclusiones.

Por último, la labor su convencimiento deben también enfocarse en el juzgador sea al cual sea su instancia, quién a final de cuentas es la persona que dará su veredicto sobre si la interpretación es correcta o no lo es.

En este sentido se considera sumamente necesario conocer los criterios emitidos en las resoluciones de las sentencias, ya que dictan el criterio que se está siguiendo para la interpretación de una norma.

Como ya se comentó anteriormente, la interpretación sirve como base para edificar futuros conocimientos a partir de ese criterio y a título particular se considera que esta labor cobra una fuerza mayor en la labor de los impartidores de justicia ya que los criterios que dicten no solamente modifican las sentencias posteriores, como en el caso de la jurisprudencia, sino que pueden modificar el comportamiento así como la esfera jurídica y patrimonial de los gobernados, incluyendo en ellos evidentemente a los contribuyentes.

Por ello esta labor de impartición de justicia se considera sumamente sensible y debe ejercerse con gran responsabilidad pero sobre todo objetividad, para regular aquellos actos realizados tanto por autoridades como por los contribuyentes que atenten contra la justicia y las reglas constitucionales sobre las que se rigen.

Desde un punto de vista, los tribunales son por excelencia el evaluador por excelencia de las interpretaciones realizadas, quien en determinado momento define que interpretación es la correcta y por ende si su intérprete realizó un correcto trabajo el develar el significado de la norma jurídica. El juzgado es pues, de alguna forma la prueba de fuego para el trabajo de interpretación. Cabe señalar que esta afirmación se vierte bajo la premisa de que los tribunales sean imparciales y apeguen sus resoluciones estrictamente a las técnicas y principios jurídicos.

De modo se hace necesario, comenzar a concretar lo que particularmente sobre la interpretación se establece en nuestros cuerpos jurídicos partiendo de lo general a lo particular, desde luego, comenzando en este entendido por nuestra carta magna, la cual en su artículo 14 señala lo siguiente:

> *Artículo 14. A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*
>
> *Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o de hechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.*
>
> *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 falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.*

Respecto a esta disposición constitucional, en la parte resaltada Ignacio Burgoa[42] señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que este

[42] BURGOA Ignacio; "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, México, 1995, p. 579 y 580.

principio interpretativo aludido al derecho civil es extensivo a la interpretación del derecho mercantil, labora y juicios en los contencioso-administrativo, sin embargo, no se realiza la citación del criterio de la corte.

El Código Fiscal de la Federación regula la interpretación que deben darse a la materia fiscal y por ello a las disposiciones de carácter tributario al indicar en su artículo 5 lo que a continuación se transcribe:

> *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 del precepto citado, se desprende que existen dos criterios para llevar a cabo la interpretación de la norma tributaria, dividiendo a la misma que aquellas disposiciones que establecen cargas a los particulares y las demás que no contienen regulación en este sentido.

Aquellas normas que fijen al sujeto pasivo de la relación tributaria la base para el pago del mismo así como la tasa o tarifa, infracciones y sanciones deben ser aplicadas de manera estricta.

Esto conlleva que los elementos antes citados se encuentren claramente identificados en las Leyes fiscales y de solamente la lectura del texto de la Ley se puede desentrañar su sentido, lo cual tiene estrecha relación con el principio de legalidad comentado anteriormente.

Sobre esta misma línea la Suprema Corte de Justifica de la Nación ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial respecto a los elementos básicos del tributo así como de la necesidad de legalidad del mismo:

> *"… **también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular**, …."*[43]

Ahora bien, con esta tesis como precedente cabe señalar lo que respecto a la interpretación ha indicado la corte, por supuesto en materia tributaria:

> *"… **no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones,** …."*[44]

El criterio señalado anteriormente establece que aunque la aplicación de la norma sea estricta, el intérprete puede recurrir a los diversos métodos cuando de la lectura del texto literal deje especio a la duda o incertidumbre sobre su significado o sentido.

Otra parte importante de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia es que no existe una prelación en la aplicación de los métodos interpretativos por parte de quién pretende develar el significado de la norma.

Otra de las tesis que sustentas el criterio en este mismo sentido es la siguiente:

---

[43] IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Tesis, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 232796, Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, Pag. 172, Jurisprudencia(Constitucional, Administrativa)

[44] CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO, Tesis: 2a./J. 133/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 185419, Segunda Sala, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Pag. 238, Jurisprudencia(Administrativa).

> *"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 tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas*** *en relación con los elementos esenciales de los tributos."*[45]

Otra de las tesis respecto al tema, coincide en que la interpretación de la norma debe ir más allá del texto literal e inclusive a la naturaleza económica de los fenómenos regulados, en esta ocasión emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito:

> *"Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria,* ***que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales.*** *…*[46]

A manea de completar la exposición de este criterio se reproduce también la tesis citada en el criterio anterior:

---

[45] 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. Tesis: 2a./J. 26/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 175569, Segunda Sala, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Pag. 270, Jurisprudencia(Constitucional, Administrativa)

46 INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE. Tesis: I.4o.A.703 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 165006, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XXXI, Marzo de 2010, Pag. 3001, Tesis Aislada(Administrativa)

> *"En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior**, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado**, **utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas."***[47]

Sin bien este último criterio señalado es de tiempo atrás y alude a un Código Fiscal vigente en otra época, es de notarse que el contenido de su sentido es el mismo y que el criterio respecto a la interpretación de la norma tributaria ha coincidido en un mismo sentido no es novedoso y ha permanecido a los largo de los años.

Ahora bien el sentido de todos los criterios antes citado, deja claro que el Código Fiscal de la Federación es sumamente confuso y tiene una redacción desafortunada, al no referirse claramente a cómo deben interpretarse las normas tributarias.

Como sabemos el Código Fiscal goza del privilegio de ser supletorio a las demás normas de carácter fiscal o tributaria, por lo que la norma, en su defecto, buscará aclarar sus lagunas o vacíos a través del mismo. Resulta entonces incongruente que la norma que permita conocer y sobre todos subsanar las deficiencias de otras normas, contenga también imprecisiones.

Esto no tiene sentido alguno toda vez que a alejadamente de aclarar o brindar apoyo a la norma que contiene el vacío de Ley, coadyuva a incrementar la confusión no solo en su aplicación sino en su interpretación misma.

[47] LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE. Tesis, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 238352, Segunda Sala, Volumen 82, Tercera Parte, Pag. 31, Tesis Aislada(Administrativa)

Métodos y técnicas de interpretación

Como se ha señalado anteriormente, el derecho consiste en la aplicación de la norma plasmada en el texto de Ley al caso concreto. Para efectos de realizar esta tarea, es necesario recurrir a los multicitados métodos de interpretación jurídica, los cuales representan herramientas para el intérprete para desentrañar el sentido a la norma jurídica.

La mayoría de los autores, denominan a estas herramientas "métodos"; sin embargo, se considera necesario conocer más profundamente el significado de este término:

> *"método*
> *Del lat. methŏdus, y este del gr. μέθοδος méthodos.*
>
> *1. m. Modo de decir o hacer con orden.*
> *2. m. Modo de obrar o proceder, hábito o costumbre que cada uno tiene y observa.*
> *3. m. Obra que enseña los elementos de una ciencia o arte.*
> *4. m. Fil. Procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla."*

Es necesario reconocer que la labor de interpretación es una actividad meramente intelectual que se lleva a cabo al interior de la mente del intérprete de alguna disposición en particular.

Esta actividad supone una seria de razonamientos para poder llegar a la congruencia, lógica y viabilidad en la aplicación de la norma a una caso concreto de la realidad del individuo.

Por ello el punto de vista de *Friedrich Karl von Savigny*, el cual es citado por diversos autores como Domingo García[48] y Carlos Barrantes[49] se estima preciso, en el sentido de atribuir el término *elemento* o *criterio* de interpretación en lugar del empleo de la palabra "método".

Si bien la ciencia jurídica debe servirse de diversa metodología para logar los fines perseguidos, como en este caso la interpretación de la norma e inclusive para poder transmitir el conocimiento a nuevas generaciones, la labor interpretativa, al ser producto del trabajo mental de individuo que se encuentra realizándola, el definir un "método" o un "procedimiento" se considera que acota el trabajo mental y creativo para poder dar un sentido más congruente a la norma. El encajonar el pensamiento del individuo en un marco de procedimientos reduce la capacidad de darle a la norma un sentido más amplio y congruente.

Por ello se considera más adecuado denominar a los conocidamente métodos de interpretación como "elementos" o "criterios", con el fin que únicamente representen guías u orientaciones a la imaginación del intérprete sin acotar la capacidad de analizar todas las posibilidades.

Desde luego que el razonamiento al interpretar una norma tampoco puede ir al libre albedrío sin ninguna lógica, por lo que deben ceñirse a los principios generales del derecho y buscar a todas costa que el producto de ese razonamiento esté en perfecta armonía con todos ellos.

---

[48] GARCIA Belaunde Domingo, "Supuestos Filosóficos de la interpretación jurídica; Perú: http://derechogeneral.blogspot.mx/2008/01/supuestos-filosficos-de-la.html, citado por Rafael Antúnez, p. 138

[49] BARRANTES Martínez Carlos Armando, "Interpretación de la normas tributarias; Perú; www.blog.pucp.edu.pe, citado por Rafael Antúnez, p. 138

Rafael Antúnez, esquematiza un cuadro donde plasma y clasifica estos elementos, métodos o criterios en la interpretación el cual consideramos vale la pena reproducir.[50]

Métodos de interpretación	Literal, declarativo o estricto	a. Lenguaje de uso común. Significado ordinario conforme a la Real Academia Española (RAE). b. Lenguaje de uso técnico. Significado de acuerdo con alguna materia especializada en cualquier ámbito. c. En sentido contrario (a contrario sensu). Búsqueda gramatical de textos implícitos – No escritos – y que sirve como fuente para encontrar y detectar lagunas normativas. d. Reformulación. Redacción del texto implícito no escrito a efectos de evidencia una laguna legal. (sic)

[50] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, p. 164.

	Deductivo	a. Lógico. El texto debe coincidir con los fines del sistema jurídico en conjunto. b. Ad absurdum. Se debe excluir el significado que dé lugar a absurdos lógico – jurídicos. c. Natural. No se deben aplicar significados, cuando existe variación significativa en el tiempo entre una norma y otra. d. Restrictivo. Se aplica a través de la disociación o división del texto; es fuente de lagunas legales. e. Extensivo. Se utiliza para ampliar el contenido literal del texto pretendiendo evitar lagunas legales. Para ello existe dos técnicas: * A simil o por analogía. Cuando hay semejanzas entre el caso previsto y el no previsto; deben ser suficientes y tener la misma identidad de razón. ** A fortiori o con mayoría de razón. Al contrario de la analogía aplica el Principio general de derecho, quién puede lo más puede lo menos. f. Sistemático, Se tiende a todo el sistema jurídico pues la norma aislada no existe. Sus técnicas son 6: 1. Topográfico. Significado por la ubicación del texto (título, capítulo, sección, etc.) 2. Consistencia de términos. Denominación constante en el sistema jurídico. 3. Combinado. Mezclar fragmentos de párrafos para encontrar el significado. 4. No redundancia. Economía legislativa de no repetir términos. 5. Coherente. Términos sin contradicciones ni antinomias, 6. Comparativo. Se busca colegir en base a textos legales análogos. h. Adecuador. La interpretación se supedita a una norma superior o a un Principio General del Derecho. i. Principalista. Se base en la Constitución y en los Principios Generales del Derecho. j. Histórica. Se atribuye el mismo significado al texto actual, que el que se dio en el anterior.

El cuadro anterior resulta sumamente del agrado, debido su compactación de las ideas sustanciales respecto a los métodos de interpretación.

Si bien es necesario hacer notar que cada uno de los métodos señalados tiene una enorme variedad de análisis a una profundidad muy marcada, e inclusive existen clasificaciones distinta agregando y quitando otros métodos considerados por los distintos autores, este cuadro resulta muy práctico, concreto y claro evitando así que nos perdamos en un mar de disertaciones filosóficas alrededor de los métodos

que distraen del objetivo fundamente que es aplicarlos a las normas con el fin de develar su sentido.

Adicionalmente se comparte la opinión del autor, respecto a que debe existir una practicidad en el estudio de cualquier tema, haciendo énfasis desde luego en el tema jurídico tributario, para una mejor comprensión del mismo. Adicionalmente se da el crédito debido que tiene una trayectoria como catedrático, permitiendo adquirir experiencia en el tema pedagógico.

Como se comentó anteriormente, la labor de interpretación es una labor intelectual que ocurre de manera abstracta en la mente de quien la realiza. Anteriormente también se había comentado, que la labor de interpretación tiene como parte de su realización el convencimiento de la misma con terceros, que pueden ser autoridades, tribunales, el propio cliente, entre otros.

Esta parte relativa al convencimiento es donde se considera que debe hacerse énfasis, debido a que aún en la mejor interpretación realizada si se comunica de manera incorrecta no surte los efectos debidos, ya que será una visión solo compartida por el autor de la misma.

Consideramos importante ampliar más respecto a esta cuestión, ya que la herramienta para comunicar la propuesta obtenida por una interpretación y sobre todo para dar convencimiento a terceros de la misma es la argumentación.

La argumentación, de acuerdo al diccionario de la real academia española tiene el siguiente significado:

> *"1. m. Razonamiento para probar o demostrar una proposición, o para convencer de lo que se afirma o se niega."*

La argumentación es la forma de convencer al otro respecto a la idea, en este sentido es sumamente necesario que esta argumentación se encuentra

estructurada muy claramente, que se sencilla pero concisa y breve pero sustanciosa.

La argumentación, puede ser definida como la herramienta para llevar los raciocinios realizados al interior de la mente de intérprete al plano de las palabras o la letra, de tal manera que logre reproducir en el receptor la misma abstracción realizada por aquel.

De alguna forma, es plasmar en la mente del otro la lógica vivida en la propia con la cual se obtuvieron las conclusiones de una interpretación en particular.

Para efectos de realizar este proceso que puede resultar, en algunos casos, complejo, se considera importante el empleo de cuatro elementos que a continuación se definen y relacionan entre sí para logara una adecuada y persuasiva argumentación respecto a una interpretación:

a) Dialéctica.- este elemento es necesario para integrar una buena argumentación, su definición de acuerdo al diccionario de la Real Academia es el siguiente:

> *3. f. Arte de dialogar, argumentar y discutir.*

El conocer la forma de entablar un buen dialogo y llevar de manera adecuada una discusión, que invariablemente acaecerá ante la oposición en el punto de vista de la parte que se pretende convencer es necesaria para poder mostrar la lógica de una interpretación.

b) Retórica.- Por su parte la retórica es un elemento indispensable para que las palabras cobren elocuencia y logren asentar un impacto en el razonamiento de la persona que recibe la argumentación, si definición por parte de la Real Academia es el siguiente:

> *4. f. Arte de bien decir, de dar al lenguaje escrito o hablado eficacia bastante para deleitar, persuadir o conmover.*

c) Semántica.- Este elemento es necesario para poder seleccionar correctamente los términos que más se ajusten o describan a la realidad que se pretende transmitir, así como la interacción de estas palabras, su definición por parte del diccionario de la Real Academia Española se cita a continuación:

> *3. f. Ling. Disciplina que estudia el significado de las unidades lingüísticas y de sus combinaciones.*

d) Sintaxis.- Esta herramienta se considera fundamental ya que la manera de estructurar el enunciado o los enunciados que comunica la idea o las ideas respectivamente, define si el punto en cuestión es recibido adecuadamente por el interlocutor. Una debida semántica en el enunciado se ve demeritada por un orden incorrecto de los mismos.

Necesariamente la retórica correcta reviste de una buena sintaxis para dar gravedad al enunciado. La Real Academia Española la define como:

> *1. f. Gram. Parte de la gramática que estudia el modo en que se combinan las palabras y los grupos que estas forman para expresar significados, así como las relaciones que se establecen entre todas esas unidades.*

Estos elementos se consideran sumamente importantes que converjan ya sea en un texto escrito o bien en un discurso oral. En cualquier caso el empleo de ellos de manera adecuada es un talento completamente distinto e independiente a la labor interpretativa pero con igual importancia.

Como todo talento puede ser desarrollado por las personas en base a estudio y práctica sin embargo, no abundaremos en este tema ya que ello implicaría por lo amplio de su contenido un trabajo en particular.

Teniendo como base estas herramientas para ejercer el poder de comunicación de los resultados de las interpretaciones realizadas, es momento de definir a donde debe llevar el correcto uso de ellas, ya que deben aplicarse en un sentido y con objetivos claros, que en este caso es el convencimiento de terceros.

Un elemento sumamente importante para la persuasión hacia nuestro criterio y que es donde deben agruparse todos los elementos anteriormente esgrimidos es el *silogismo*.

El silogismo permite tener una conclusión que si es bien estructurada resulta irrefutable.

A efecto de concebir las reglas del silogismo, es importante en primera instancia definirlo, mediante el recurrido diccionario de la Real Academia:

> *1. m. Fil. Argumento que consta de tres proposiciones, la última de las cuales se deduce necesariamente de las otras dos.*

Ahora bien, en el silogismo la tercera proposición o enunciado, proviene de las otras dos invariablemente, y sin alguna de ellas no puede surgir. Un ejemplo ilustrativo de ellos es el siguiente:

Cuadro 4: Esquema ilustrativo de la analogía

Figura 4

Así entonces con este ejercicio sencillo podemos conceptualmente tener claro el concepto y la idea del silogismo. En materia de argumentación e interpretación, se estima que este silogismo puede ser de gran utilidad para fundamentar e incluso para dictar una línea en la interpretación, al someter el resultado de la misma a esta lógica puede resultar poco convincente, debiendo de analizar nuevamente la labor interpretativa.

Aplicado al marco jurídico tributario de la interpretación, y para que el silogismo en esta materia sea fuerte, se considera debe estructurarse de la siguiente manera:

Cuadro 5: Esquema de la estructura del argumento jurídico

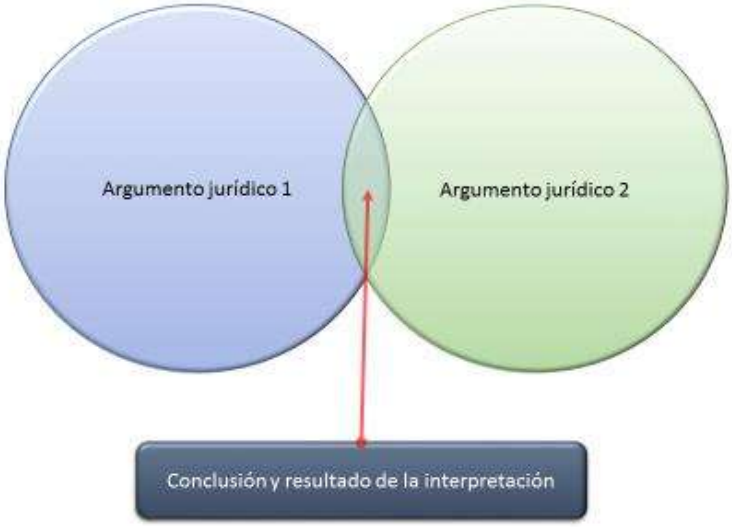


Figura 5

Mientras más fuerte sean los argumentos jurídicos en el sentido de que no pueden refutarse o no se tan sencillo hacerlo, y que ambos amalgamen de manera mejor entre sí para fortalecer el tercer enunciado, será más fuerte el argumento para explicar y sostener la argumentación de una interpretación.

Un argumento que se considera de gran peso para realizar un silogismo jurídico, son los principios generales del derecho entre los cuales destacan y podemos señalar los siguientes:

- La ignorancia de la Ley no exime de su cumplimiento
- El que es primero en tiempo es primero en derecho
- Lo accesorio corre la suerte principal
- El que no hace lo que debe hace lo que no debe
- Nadie responde de actos ajenos

- Ningún pacto exime de la observancia de la Ley
- No hay más testigo que el papel escrito
- Debe tratarse igual a los iguales en igualdad de circunstancias y desigual a los desiguales en desigualdad de circunstancias
- La norma particular prevalece sobre lo general
- Lo que no está prohibido está permitido, siempre que no se lesionen derechos de terceros y se acate lo que la Ley ordena
- Lo que afirma un hecho, ya sea positivo o negativo, tiene la obligación de probar
- Quien puede más, puede lo menos
- No hay tributo sin Ley – nullum tributum sine lex-
- Donde la Ley no distingue es porque no tiene que distinguir
- Nadie está obligado a lo imposible

Ahora bien, partiendo del cuadro anteriormente señalado[51] donde el autor de marras realiza una clasificación de los métodos de interpretación, se hace necesario, en virtud de que el presente trabajo tiene como tema central esta materia, profundizar en las características y diferencias entre estos métodos así como su aplicación en el derecho tributario.

El autor clasifica en dos grandes apartados o "métodos" como el mismo los denomina:

a. Literal, Declarativo, Estricto o Gramatical.- es aquel que está basado en el texto de Ley, y se emplea para su aplicación las herramientas gramaticales mediante las cuales está elaborado la disposición a interpretar.

[51] vid p. 119

b. Deductivo.- El método deductivo es aquel que descubre el significado y sentido de una disposición jurídica, más allá del simple texto de la Ley, analizando cuál es su alcance y su sentido partiendo de elementos que se encuentran fuera del simple uso y vista de las palabras.

Ahora bien, como parte de este trabajo de tesis se busca concluir si los distintos métodos de interpretación que se tienen disponibles para una disposición jurídico-tributaria pueden utilizarse de manera conjunta o si debe realizarse a través de algún método en particular.

Derivado de este cuestionamiento se considera conveniente citar el siguiente texto:

> *"Lo anterior no quiere decir que el Método Literal, proscriba al Método Deductivo, por el contrario, ambos deben ser complementarios y utilizarse simultáneamente y sucesivamente. Por esta razón, si bien es cierto que con el Método Literal se puede resolver instantáneamente el problema interpretativo; también lo es el hecho de que se debe estar alerta de nuestro oponente jurídico, y si el método deductivo refuerza nuestros argumentos, agudizaremos el problema a dicho oponente."*[52]

Llama la atención respecto al comentario realizado por este autor, sobre el término *oponente jurídico*, debido a que verdaderamente en el ámbito profesional en ocasiones nos encontramos con nuestros propios colegas, autoridades, clientes, y terceros involucrados en lo general, verdaderos contrincantes ideológicos respectos a diversos temas jurídico tributarios, donde es necesario que nuestros resultados interpretativos cobren mayor fuerza para poder salir airosos de tales intercambios de ideas y puntos de vista.

No obstante, se observa que el autor mencionado, señala que de *prima facie*, debe considerarse para efectuar la interpretación de un texto de naturaleza jurídico tributaria, el método literal, es decir, en términos más coloquiales se debe leer el

[52] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 359.

texto y palabras estructuras en la disposición objeto de la interpretación para concluir si es claro su contenido.

Este punto puede resultar sumamente lógico porque es natural primeramente leer la disposición para poder realizar un razonamiento posterior y descubrir la oscuridad o la incertidumbre de la Ley. ¿Cómo podemos saber que un texto es incierto, oscuro o poco claro sin antes leerlo?

Por ello, Rafael Antúnez señala que la aplicación de los métodos es sucesiva, debido que en primera instancia siempre utilizaremos el método literal, gramatical, declarativo o estricto en una primera instancia.

Ahora bien, inclusive cuando de la aplicación del método literal nos permita claramente embonar la disposición jurídica al supuesto de hecho para determinar los efectos jurídicos de este último, debemos realizar una interpretación posteriormente con el método deductivo, el cual nos ayudará a robustecer nuestros argumentos ante un posible rebate. Si además estructuramos nuestra interpretación a través del empleo del *silogismo* y los principios generales de derecho analizados anteriormente, tendremos un argumento sólido que muy complicado refute para nuestro *oponente jurídico*.

En este mismo sentido, Juan Estrada Lara señala en su obra interpretación jurídica de las Leyes fiscales, lo siguiente respecto a cada uno de los métodos:

> *"El método estricto o literal es la simple lectura de los textos, conforme al lenguaje gramatical que todos conocemos. Tiene como base el hecho de que el derecho es un lenguaje específico que se comunica a través del lenguaje común, y este lenguaje es el gramatical."*[53]

[53] ESTRADA Lara Juan M., "La interpretación jurídica de las Leyes fiscales", 1ª Edición, 2004, Ed. Pac Universidad de Guanajuato., p. 70.

Como se observa, lo señalado anteriormente está en sintonía con lo planteado por el autor antes citado respecto a la primera aplicación del método literal y sus elementos y características.

Por otro lado, en relación con el método o métodos deductivos señala lo siguiente:

> *"No obstante, existen situaciones en las que lo manifestado por el legislador, a través del lenguaje común es oscuro e incierto. En esos casos la interpretación de la Ley se encaminará hacia la búsqueda de la voluntad del legislador, de la ideología del mismo, o bien, de la finalidad de la Ley. Para ello se analizará la exposición de motivos y el diario de debates legislativos. A éste se le denomina teleológico: causa o razón de ser de la Ley"*[54]

Asimismo, continúa argumentando lo siguiente distinguiendo el método sistemático:

> *"El proceso de interpretación de la Ley, además de presentarse situaciones en las que no se entiende lo manifestado por el legislador, se presenta situaciones en las que lo manifestado por el mismo es contrario a la lógica; es decir, existe incongruencia entre la constitución y la Ley, o bien, entre la disposiciones de la misma Constitución o de la misma Ley. Con el propósito de darle congruencia a lo manifestado por el legislador, se emplea el método de interpretación denominado sistemático."* [55]

Distingue el autor antes citado entre su análisis, el método histórico, respecto al cual nos comparte la siguiente idea:

> *"Cuando se presentan situaciones en las que los métodos gramatical, teleológico y sistemático no son adecuados para resolver los problemas planteados, se acude al método histórico, que es acudir a fuentes escritas del pasado y a la tradición y la costumbre."* [56]

[54] Op. Cit. p. 70
[55] Op. Cit. p. 71
[56] Op. Cit. p. 71

Distingue entre su ensayo también el método sociológico:

> *"Asimismo, en casos extraordinarios en los que la realidad rebasa al lenguaje, la voluntad del legislador, la lógica y la historia, se puede acudir el método de interpretación sociológica: a la realidad social.* [57]

Por otro lado, Estrada Lara reconoce también algunos conceptos para la interpretación que denomina en su opinión métodos comparativos por tratarse de procesos racionales:

- Analogía,
- Mayoría de razón,
- A contrario sensu,
- Equidad.

En general todos estos métodos también son abordados por Rafael Antúnez en el cuadro tomado de base para la explicación de cada método interpretativo.

Los puntos de vista vertidos del autor Estrada Lara confirman la diferencia entre los métodos o método literal y los de naturaleza deductiva, así como su naturaleza y características.

Ahora bien, más adelante en este trabajo analizaremos de manera más puntual la clasificación y características concretas de cada método, sin embargo, como vimos la interpretación tiene como finalidad resolver los problemas concebidos dentro del proceso legislativo, que es donde nacen las ambigüedades, vaguedades, incoherencias y antinomias de las normas jurídicas, por se considera indispensable analizar primeramente las herramientas de construcción legislativa, ya que conocerlas podremos identificar claramente por que método de interpretación comenzar a analizar el texto, o bien, qué método pudiera resultar más adecuado

[57] Op. Cit. p. 71

para resolver el problema de interpretación, ya que como analizaremos, las técnicas de construcción legislativa son muy similares a los métodos de interpretación, pero en sentido contrario, es decir, una técnica de construcción legislativa utiliza sus elementos para formar una Ley, y el método de interpretación parte de la Ley cuya creación careció del adecuado empleo de la técnica con la finalidad de clarificar el vacío legal que dejó esa falla, y descifrar el sentido correcto del texto.

Los niveles de construcción legislativa de acuerdo a Estrada Lara[58] se clasifican de la forma siguiente:

a) Ideológico
b) Lingüístico
c) Lógico

En las siguientes líneas hablaremos de estos tres niveles de construcción legislativa, de acuerdo a lo citado por el autor antes mencionado:

a) Ideológico.- Este nivel tiende a plasmar en el texto de Ley de ideología política, económica, social y de todos los demás aspectos contextuales inherentes al objeto que la Ley de creación está regulando, tomando en cuenta el momento histórico que en la línea de tiempo se establece. Todo ello tiende a incidir en la concepción de una Ley. Aunque existan dos Leyes cuya regulación sea sobre la misma materia, pero se conciban en momentos temporales distintos, el factor de ideológico es una variante dar un sentido material completamente distinto a ambos cuerpos jurídicos, por tanto es necesario que sea considerado este entorno.

Como ejemplo se puede citar en la época medieval, la concepción del poder del rey, el cual se pensaba que provenía de la divinidad y por ende, a su leal saber y

[58] ESTRADA Lara Juan M., "La interpretación jurídica de las Leyes fiscales", 1ª Edición, 2004, Ed. Pac Universidad de Guanajuato., p. 3 (Índice)

entender cobraba, juzgaba y castigaba, origina la filosofía feudal basada en la orientación del derecho hacia la justicia y el bien común.

Ahora bien, con la formulación de los documentos ingleses de 1225 y 1689, la constitución norteamericana de 1787, la constitución francesa de 1791 y la constitución de España de 1812, la concepciones políticas cambiaron, ya que al abolirse la monarquía absoluta surgió el estado de derecho, en el que el poder público solo puede hacer lo que la Ley le permite. Además el poder dividió y surgieron los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Por ello, la imposición de un gravamen en la época medieval, donde simplemente a voluntad el monarca establecía la cuantía y todos los elementos de dicha contribución y las sanciones por su incumplimiento, es inconcebible en las épocas actuales, debido precisamente al contexto de formación de las Leyes de esa época y la actualidad. Por ello al realizar la interpretación de una norma, así como en su elaboración, deben considerarse estos elementos que le dan una claridad al texto que estamos interpretando al situarlo en su circunstancia política, temporal, social, y tantas otras que le brindan sentido.

b) Nivel Lingüístico.- El legislador en la construcción de una Ley, no puede prever todas las situaciones, pero sí puede establecer mediante el uso del lenguaje con claridad, sencillez y precisión cuales son los objetivos que persigue, por ello los elementos lingüísticos son fundamentales para que la aplicación de la Ley se haga sobre la conducta que se pretende normar, y con las variantes que se deseen.

A nivel lingüístico existen dos tipos de lenguajes que deben ser usados correctamente para la construcción de un texto de Ley:

> I. Lenguaje común.- El derecho se manifiesta a través del lenguaje ordinario en forma de oraciones declarativas, prohibitivas, impositivas y potestativas, que se construyen con base en reglas gramaticales y semánticas.

Para ello, se debe limitar la mención de sustantivos y adjetivos abstractos, toda vez que su interpretación revestirá características subjetivas. Por ejemplo, los términos honor, castidad, obsceno, moral, patriotismo, etcétera.

Se debe evitar también el empleo de vocablos de múltiple significado, por ejemplo; conciencia, que tiene acepciones morales, religiosas, filosóficas y psicológicas.

Asimismo, es recomendable suprimir palabras de origen teológico o metafísico, como dogma, seminario, doctrina, alma, espíritu, entre otros; diferencias los verbos deber y poder con sus diferentes significados, debido a que el primero es una imposición o prohibición y el segundo un opción.

En una opinión personal, en caso de utilizar estos términos, la propia Ley deberá claramente esbozar que debemos entender y conceptualizar dentro de estos términos abstractos.

II. Lenguaje Jurídico.- El derecho al ser un lenguaje especial y técnico, comunica a través del lenguaje común, pero tiene sus propios elementos, denominaciones, significados y estructura.

Por ejemplo, el término “Vacante” tiene un lenguaje particular en el lenguaje común, de acuerdo al diccionario de la real academia española es: *“1. adj. Que está sin ocupar.”*; no obstante de conformidad con el Código Civil Federal, el mismo término es entendido como: *“Artículo 785.- Son bienes vacantes los inmuebles que no tienen dueño cierto y conocido.”*

Por tanto deben estructurarse correctamente el empleo de términos como los anteriormente ejemplificados, con la finalidad de que el texto permita

distinguir si se refiere a un término técnico, sea jurídico o no lo sea, o hace referencia al lenguaje común.

c) Nivel Lógico.- Este nivel se refiere a que la Ley debe observar el principio lógico de identidad o de no contradicción: dos juicios directamente opuestos no son verdaderos, o bien, solo uno lo es.

De esta premisa se desprende la congruencia que debe existir entre la constitución y las Leyes secundarias; asimismo, por otro lado las presunciones que la Ley establece, también están basadas en un principio de lógica. Por ejemplo, el hecho planteado en el Código Fiscal de la Federación, que indica que los mexicanos se presumen residentes en territorio nacional.

Una vez analizado algunos elementos que deben ser considerados para la conformación del texto de Ley, es necesario comenzar a profundizar sobre las características y particularidades de los métodos de interpretación, dentro de ésta clasificación comenzaremos con el método literal, declarativo, gramatical o estricto:

I. Literal, Declarativo, Estricto o Gramatical.-

Este método, tiene diversas opiniones entre la doctrina, variando entre un autor y otro, en este análisis comenzaremos con Franco de la Cuba, quien señala lo siguiente, denominando a éste método con el término *alcance de la interpretación* sin reconocer que se trate de un método como tal:

> *"Esta clase de interpretación (literal) es también conocida como interpretación estricta, y se presenta cuando al interpretar el operador jurídico se ciñe a lo que dice la norma, limitándose a aplicarla a los supuestos estrictamente comprendidos en ella."*[59]

[59] FRANCO DE LA CUBA, Carlos Miguel, *La interpretación de la norma jurídica, Perú, http://www.monografias.com/trabajos14/normajuridica/normajuridica.shtml, septiembre 2017.*

Asimismo, continuando y enriqueciendo la definición del método literal, encontramos a Mario Alzamora quien en referencia a este tema señala su opinión que se reproduce en las siguientes líneas:

> *"…La interpretación declarativa es la demás corriente uso y su objeto es el de explicar el texto de la Ley... Este procedimiento se emplea cuando las palabras son imprecisas y obscuras y se busca desentrañar a través de ellas la menta de la Ley y la del legislador"*[60]

Por su parte el autor italiano, Alberto Trabucchi señala:

> *"La interpretación literal se realiza de conformidad con el uso de las palabras y con la conexión de éstas entre sí…"*[61]

Adicionalmente, éste autor critica el método analizado, debido a que considera que también quién actúa con fraude a la Ley observa su sentido literal y porque también la obstrucción legal no es en el fondo más que la aplicación totalmente literal de las normas jurídicas.

Por su parte, José Luis Hernández citado por Rafael Antúnez, expresa los siguientes puntos de vista en cuanto a este método:

> *"Se refería a los casos en que supuestamente se creía que las palabras producían fielmente el pensamiento de la regla (sic)…el gramatical (el cual presenta rasgos no sólo de confusión superlativa, sino errores crasos). Quienes hablan de este método de interpretación se olvidan de los puntos fundamentales: el primero, que las palabras sueltas, aisladas, por sí solas no tienen sentido preciso e inequívocamente definido, pues éste empiezan a adquirirlo dentro del contexto de la frase; segundo, que ni siquiera la frase tiene una significación determinada por sí propia, ya que su genuina significación la adquiere dentro del contexto real en que es emitida, dentro*

[60] Citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, p. 257.
[61] FRANCO DE LA CUBA, Carlos Miguel, *La interpretación de la norma jurídica, Perú,* http://www.ilustrados.com/tema/1404/interpretacion-norma-juridica.html, septiembre 2017.

de los puntos de referencia del contorno o circunstancia, es decir, con referencia al motivo y además también con referencia al propósito"[62]

Para el propio Rafael Antúnez, el método literal es definido como aquel que

"Atiende al significado gramatical y exacto de las palabras, basándose en la semántica (perteneciente a la significación de las palabras) y en la sintaxis (parte de la gramática que enseña a coordinar y unir las palabras para formar oraciones y expresar conceptos)

De esta forma, respecto a las definiciones anteriores, es necesario expresar también algunas opiniones acerca de las mismas:

a) Las definiciones plasmadas anteriormente coinciden en que los pilares fundamentales de este método son las palabras, si significado y su estructura, por lo tanto, por lo tanto este método se basa en la lectura del texto buscando su significado en base a los elementos mencionados con anterioridad.

b) La definición de Mario Alzamora que señala "Este procedimiento se emplea cuando las palabras son imprecisas y obscuras y se busca desentrañar a través de ellas la meta de la Ley y la del legislador", se considera confusa y no se comparten los argumentos del citado autor, debido a que se señala al método literal como una método que se aplica cuando las palabras son imprecisas u obscuras, sin embargo, más palabras por sí misma no son imprecisas u obscura, sino que lo que las hace poco claras es el incorrecto empleo de ellas que realiza el legislador al crearlas.
Como anteriormente se comentó la técnica legislativa tiene tres niveles de observancia para emitir normas adecuadas: 1) Ideología, 2) Lingüística y 3) Lógica. El método literal, analiza específicamente el elemento segundo, es decir, si el legislador empleo correctamente este elemento de la construcción legislativa, el

[62] Citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 257-256.

método literal, cuyos alcances se consideran limitados, debieran ser suficientes para desentrañar el sentido de la norma y sus alcances.

Ahora bien, dentro del elemento lingüístico se pueden utilizar, recordando lo anteriormente citado, el lenguaje común o el lenguaje técnico, en éste último caso, es posible que el lenguaje técnico no se entendible para su lector debido a que no está familiarizado con el término en el contexto especializado que le asigno el creador de la norma jurídica, sin embargo, esto no significa que haya existido un error en la elaboración de la disposición legal, ello debido a que si se emplea el método correctamente este término técnico deberá ser adecuadamente develado.

Como ejemplo de lo anteriormente citado, se señala el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a la letra señala lo siguiente:

> *"Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*
> *…*
> *II. El costo de lo vendido…"*

Ahora bien, de la interpretación de esta disposición con la fracción expuesta a través del método literal, el intérprete puede observar el concepto *costo de lo vendido*, y de no estar familiarizado con al área contable o financiera, desconocerá a que hace referencia dicha disposición, sin embargo, al emplear el método literal o declarativo, conocerá que la terminología del texto objeto de este ejemplo, puede contener lenguaje técnico, en este caso lenguaje contable, por lo que deberá recurrir al mismo a través de las Normas de Información Financiera para dilucidar el concepto:

> *"Es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos"*

Es base a esto el concepto de costo de venta queda clarificado con la simple significación de los términos, a través de la diferenciación del lenguaje común y el lenguaje técnico del texto.

Ahora bien, Rafael Antúnez en su obra de marras, realiza una distinción respecto a lo que él califica como técnicas de aplicación para el método literal, declarativo o estricto, entre las cuales, también distingue el uso del lenguaje de uso común y técnico explicados en los párrafos anteriores.

La clasificación de Antúnez consideramos conveniente señalarla a continuación, ya que coincide con la clasificación y definiciones que hemos venido tratando y que han sido mencionados por Estrada Lara[63]:

a) Lenguaje de uso común. Significado ordinario conforme a la Real Academia Española (RAE).

b) Lenguaje de uso técnico. Significado de acuerdo con alguna materia especializada en cualquier ámbito.

c) En sentido contrario (a contrario sensu). Búsqueda gramatical de textos implícitos – No escritos – y que sirve como fuente para encontrar y detectar lagunas normativas.

d) Reformulación. Redacción del texto implícito no escrito a efectos de evidencia una laguna legal. (sic)

Antúnez expone dos métodos o técnicas, como el las define, para dar aplicación al método literal o estricto, cuyas definiciones se señalaron anteriormente, y adiciona otras dos técnicas; además señala algunos ejemplos del empleo de cada técnica en particular que vale la pena analizar y exponer algunos otros ejemplos propios.

[63] ESTRADA Lara Juan M., "La interpretación jurídica de las Leyes fiscales", 1ª Edición, 2004, Ed. Pac

a) Lenguaje de Uso Común.

Sin embargo, comenzaremos con el caso que plantea Antúnez, respecto a la aplicación del método estricto, mediante la técnica del empleo del lenguaje de uso común:

> *"Artículo 10. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos,* ***aplicando*** *la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de la presente Ley, se calculará en los términos de dicho precepto."*

En el numeral anterior correspondiente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde sea hace énfasis en la palabra "aplicar", término empleado bajo el lenguaje de uso común, mismo que considera el autor se encuentra empleado incorrectamente, y una interpretación literal genera problemáticas para su entendimiento debido a que el legislador en la elaboración de la norma, utilizó incorrectamente el nivel lingüístico, en el lenguaje de uso común, ya que el término "aplicar" no resulta ser sinónimo de la palabra "multiplicar" que fue el hecho que en el legislador intentó que quedará plasmado en el texto de Ley.

A efecto de analizar más a fondo la crítica y argumentos realizados por el autor, se transcriben las acepciones de ambos términos plateados en los párrafos siguientes, comenzando por la palabra *aplicar*:

> *1. tr. Poner algo sobre otra cosa o en contacto de otra cosa.*
> *2. tr. Emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en alguien o algo.*
> *3. tr. Referir a un caso particular lo que se ha dicho en general, o a un individuo lo que se ha dicho de otro.*

4. tr. Atribuir o imputar a alguien algún hecho o dicho.

5. tr. Destinar, adjudicar, asignar.

6. tr. Der. Adjudicar bienes o efectos.

7. prnl. Poner esmero, diligencia y cuidado en ejecutar algo, especialmente en estudiar.

Ahora bien, para poder comparar adecuadamente, se plasma la definición de la palabra “multiplicar”:

1. tr. Aumentar el número o la cantidad de cosas de la misma especie. U. t. c. intr. y c. prnl., especialmente hablando de lo que se multiplica por generación. U. t. en sent. fig.

2. tr. ***Hallar el producto de dos factores, tomando uno de ellos, llamado multiplicando, tantas veces por sumando como unidades contiene el otro, llamado multiplicador****.*

3. tr. Mat. Realizar la operación de multiplicar con expresiones algebraicas.

4. tr. Mec. Aumentar el número de vueltas de una pieza giratoria mediante un engranaje en el que esta tiene una rueda con un número de dientes menor que otra que actúa sobre ella.

5. prnl. Afanarse, desvelarse.

De análisis de las definiciones anteriores para cada uno de los conceptos que vierte Rafael Antúnez, se observa que efectivamente el uso del término “aplicar” es ostensiblemente incierto, ya que no refleja de manera precisa lo que el legislador pretendió, lo cual era la definición señalada anteriormente de la palabra “multiplicar”, sobre la cual se resalta en negritas y subrayado la acepción que debió ser la correcta para que el texto del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fuera totalmente claro y se expresara correctamente la intención del legislador en el texto de Ley.

Se advierte en primera instancia dos circunstancias; que el legislador empleo de manera incorrecta la técnica legislativa a nivel lingüístico en la aplicación del lenguaje de uso común al redactar el artículo 10 y que el uso del método estricto

como se comentó debe expresar sin dudas el sentido de la Ley cuando es correctamente empleada la semántica en el texto legislativo.

Queda en evidencia la importancia de conocer las técnicas de construcción legislativa ya que es de donde derivan los errores o las inconsistencias de los textos legales que se revelan a la luz del método declarativo o estricto.

Otro ejemplo que puede darse respecto a la aplicación de esta técnica, dentro del método declarativo, es el contenido en el artículo 28 en su fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual reproducimos a continuación a efecto de poder comenzar los razonamiento de la aplicación del método literal, bajo la técnica del *lenguaje de uso común*:

> *"Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*
> *…*
> *V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. …"*

Respecto a esta disposición, se ha discutido ampliamente el concepto "*cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente."*, generándose diversas opiniones de cómo debe computarse esta distancia.

Mediante el empleo de la técnica del lenguaje de uso común, a través del método literal, declarativo o estricto el sentido de la oración se desentraña de la siguiente manera:

a. En primera instancia la definición del concepto "*faja*" establecido por la Real Academia Española señala lo siguiente:

4. f. Franja mucho más larga que ancha; p. ej., cada una de las que forman las divisiones del globo celeste o terrestre.

Complementando la definición anterior:

Franja
Del fr. frange.
1. f. Fragmento largo y estrecho de una cosa.

b. Por otro lado la palabra "*circundar*" refiere la siguiente acepción:

1. tr. Cercar, rodear algo o a alguien.

Complementando la definición anterior:

"Rodear.
2. tr. Cercar algo cogiéndolo en medio."

Es decir, a partir de las definiciones anteriores podemos concluir en los siguientes conceptos:

- ✓ Debemos establecer una faja, cuya longitud sea de 50 kilómetros
- ✓ Dicha faja debe rodear, considerando como el centro el establecimiento del contribuyente
- ✓ Las erogaciones que se realicen en el área que se encuentra desde el establecimiento del contribuyente hasta donde la faja se encuentra, serán erogaciones no deducibles conforme al artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes citado.

Para efectos de lustrar lo anteriormente comentado, se esquematiza en las siguientes imágenes:

Cuadro 6: Esquema de la faja de 50 kilómetros

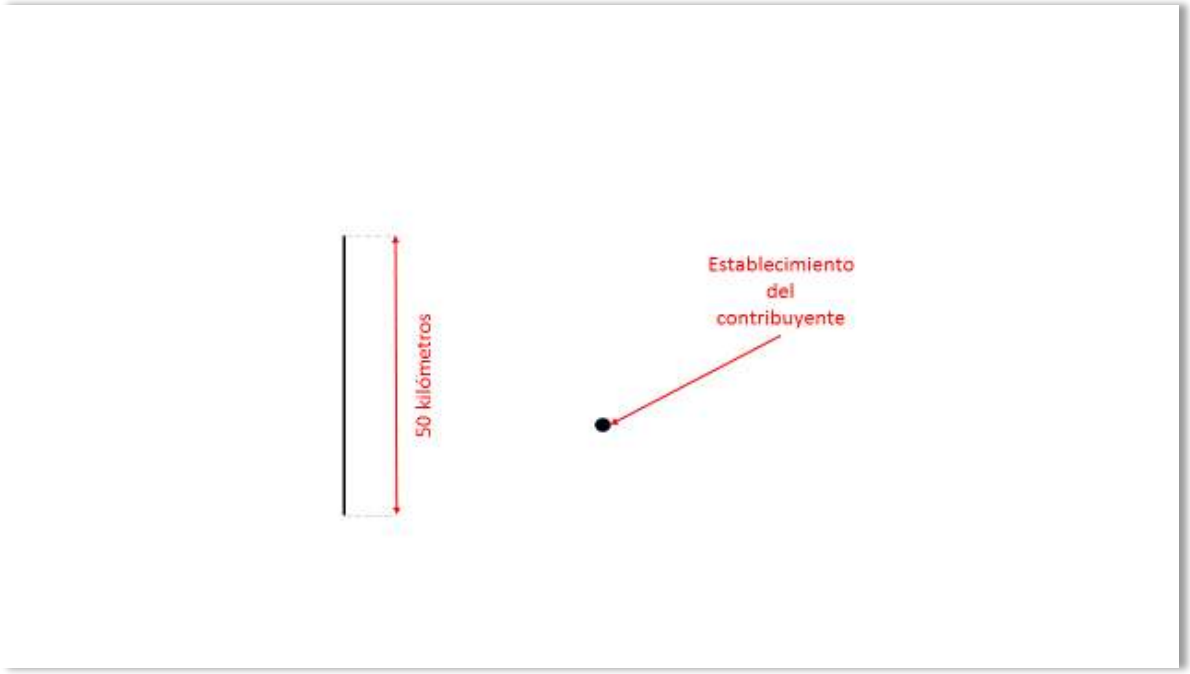


Figura 6.

En la figura anterior, se muestra el trazado de una faja de 50 kilómetros como lo establece el artículo 28; asimismo con un punto se ubica hipotéticamente el establecimiento del contribuyente.

Cuadro 7: Esquema de aplicación de la faja al domicilio del contribuyente

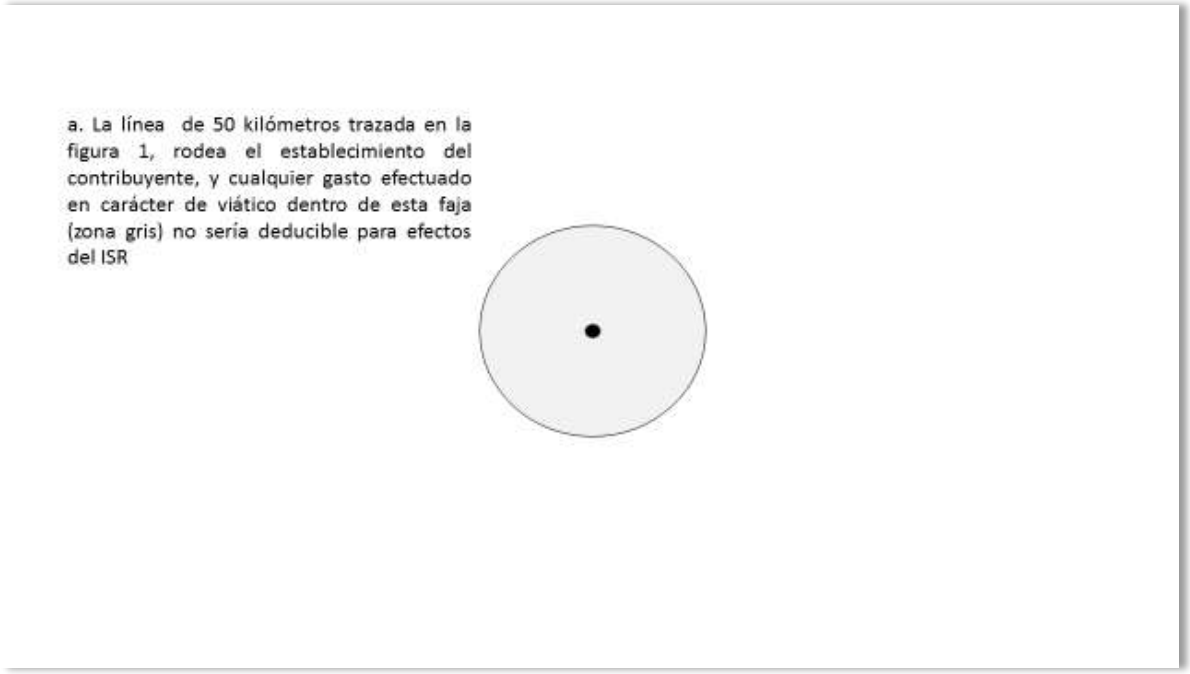


Figura 7.

En la figura anterior, la faja cuya tamaño es de 50 kilómetros, rodea el domicilio del contribuyente formando un círculo alrededor del mismo, dentro del cual, realizar una erogaciones por concepto de viáticos encuadraría en el hecho generador establecido en la fracción V del artículo 28 de la Ley antes citada, para dar el carácter de no deducibles a estas erogaciones.

Ahora bien, para determinar la distancia máxima que el contribuyente debe recorrer en línea recta para que al efectuar una erogación por viáticos, ésta sea no deducible, es necesario determinar mediante la geometría básica, el monto del radio del circulo trazado, es decir, la distancia desde el punto medio (establecimiento del contribuyente), hasta el círculo que lo rodea (faja de 50 kilómetros). En este entendido el procedimiento es el siguiente:

1. Se obtiene el diámetro del círculo trazado, el cual es dividido entre dos, para obtener el radio mediante la siguiente fórmula:

$$Diámetro = \frac{Circunferencia}{Pi}$$

2

2. Mediante la aplicación de fórmula obtenemos la siguiente operación:

$$\text{Diámetro} = \frac{50 \text{ km} / 3.1416}{2} = \frac{15.9155}{2} = 7.96 \text{ km } *$$

* Para efectos del cuadro anterior, solo fueron expresadas las cifras hasta un diezmilésimo, sin embargo, para las operaciones se tomó la totalidad del número fraccionario obtenido.

Transportando el resultado obtenido al esquema con el que venimos ejemplificando este ejercicio, obtenemos el siguiente resultado:

Cuadro 8: Determinación del diámetro de la circunferencia, correspondiente a la faja de 50 kilómetros circundando el domicilio del contribuyente

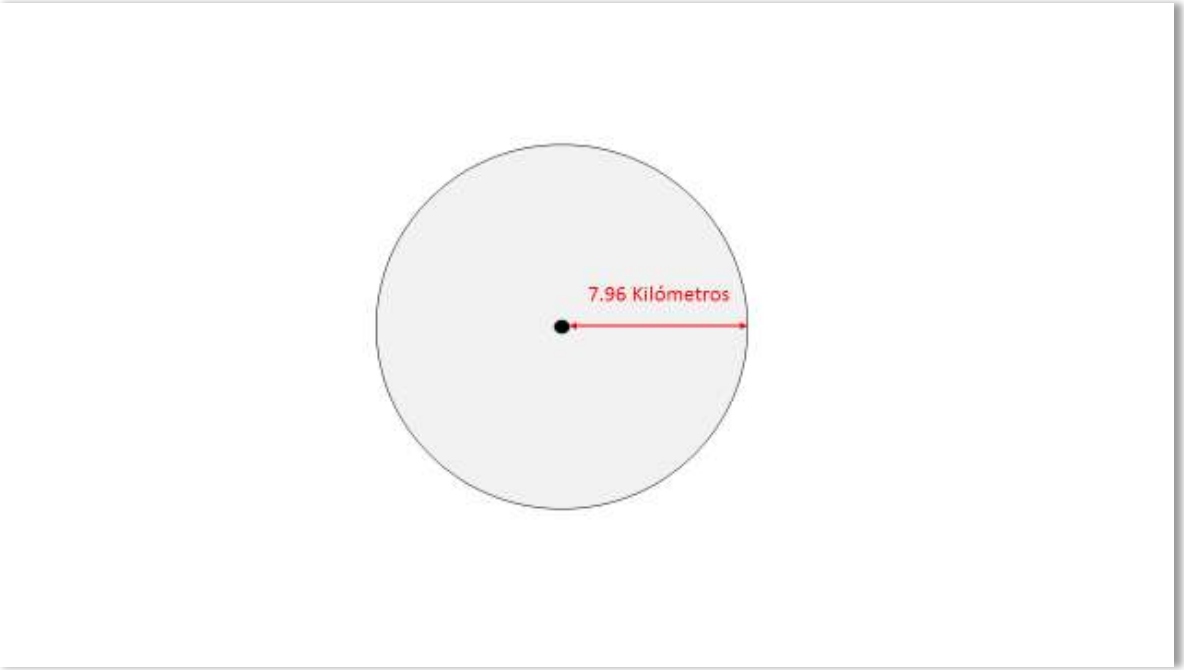


Figura 8.

En este sentido, se concluye que la distancia lineal máxima que debe recorrer el contribuyente para caer en el supuesto establecido por el artículo 28 de la LISR en su fracción V, es de 7.96 kilómetros, a partir de esta distancia, los viáticos realizados

podrán ser deducibles reuniendo los demás requisitos que para estos efectos establece la propia Ley.

En este sentido, se puede observar en el anterior ejercicio, que la aplicación del método literal o estricto a través del uso de la técnica del lenguaje común, nos lleva a concluir en un criterio de aplicación para estos efectos.

b) Lenguaje de Uso Técnico.

La interpretación en este tipo de lenguaje, como ya se ha comentado anteriormente atiende al significado de las palabras de acuerdo al ámbito de especialidad aplicable al cual pertenecen los términos a interpretar; es decir, a los términos deben de asignarse una definición de acuerdo al área de especialización en la cual se contienen.

A continuación citaremos algunos ejemplos de la interpretación atendiendo a este tipo de lenguaje. Anteriormente citamos un ejemplo relativo al costo de venta, el cual es claramente un uso del lenguaje técnico. Sin embargo, no citaremos nuevamente el mencionado ejemplo a efecto de no ser reiterativos en el presente trabajo.

Un ejemplo claro y ampliamente conocido de este tipo de interpretación es el que se señala en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual señala lo siguiente:

> *Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:*
> *I.- La enajenación de:*
> *…*
> *b) Medicinas de patente y* ***productos destinados a la alimentación*** *a excepción de:*

> *1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral* ***los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras****, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.*

En esta disposición, particularmente en el texto citado y resaltado, fue objeto de una resolución por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en años pasado, donde se declarada la inconstitucionalidad con motivo de la violación de los principios de equidad tributaria. Dicha resolución es la siguiente:

> *"… **y otros productos que tienen naturaleza de alimentos y son excluidos de la tasa del 0% sólo por su consistencia líquida.** … **no existen elementos suficientes para diferenciar a la leche y a los alimentos sólidos de los demás alimentos líquidos**, en virtud de que el estado físico de los alimentos no es un elemento relevante, siendo que para aplicar la tasa del 0% a la enajenación de los productos destinados a la alimentación, no debe importar si éstos son sólidos, semisólidos o líquidos, **siempre y cuando se trate de alimentos**. Por tanto, al resultar esa diferencia una excepción artificiosa e injustificada se concluye que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, da un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la Ley, a saber, la de enajenantes de productos destinados a la alimentación por el solo hecho de que éstos se encuentran en estado sólido o líquido, …."*[64]

En la resolución expresada por la Corte en la tesis jurisprudencial anterior se señala la inconstitucionalidad de la norma basada en que no pudieron vislumbrarse argumento que hayan justificado de manera suficiente un trato diferenciado a *dos tipos de alimentos*, ahora bien, dentro de la misma resolución también se advierte que esto es así debido a que ambos productos objeto del análisis tienen el carácter de alimentos lo que en automático detonó la diferenciación en el tratamiento de la

[64] VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996).Novena Época Núm. de Registro: 175398, Instancia: Segunda Sala Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006 Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 34/2006, Página: 420

tasa a que fueron sujetos ambos productos, misma que como se explica fue insuficientemente fundada dando como resultado la resolución de inconstitucionalidad.

Aterrizando esta resolución en el método interpretativo que nos atañe, particularmente utilizando el leguaje de uso técnico para estos fines, la resolución tuvo un elemento a nuestro parecer clave para decretar la inconstitucionalidad de la fracción I, inciso b, numeral 1 del artículo 2-A del a Ley del Impuesto al Valor Agregado, que fue el hecho de que los jugos y néctares hayan sido catalogados como un "*alimento".*

Sin esta valoración sobre estos productos no hubiera prosperado la declaratoria de inconstitucionalidad otorgada por la Corte simplemente en razón que la diferenciación otorgada entre un producto y otro se basaría simplemente en su distinta naturaleza.

Para encuadrar los jugos y néctares dentro del concepto de los alimentos, el actor claramente acudió a la interpretación en su lenguaje técnico y para tales efectos se citarán algunos párrafos de la ejecutoria del caso donde se señalan algunos puntos clave tanto del órgano juridicial como de la parte actora:

La parte actora en su argumentación citó lo siguiente:

> *1. "El texto del artículo impugnado en el presente asunto hace esa distinción al señalar que quedan exceptuados de la aplicación de la tasa del 0% los alimentos denominados jugos, néctares y concentrados de verduras, entre los que se puede ubicar al producto que recibe el nombre de**********, que es objeto del presente recurso y que,* ***como se desprende del dictamen pericial que aparece en las fojas 59 a 65 del cuaderno de amparo, es una "bebida alimenticia fortificada"****.*
>
> *Por lo tanto, la distinción hecha por el artículo impugnado, al ser aplicada a la bebida alimenticia fortificada denominada**********, resulta violatoria del principio de equidad tributaria."*

La autoridad jurisdiccional en la parte correspondiente a análisis de fondo, operó los siguientes argumentos conclusivos:

> *1. "Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación* ***estima que la prueba pericial aludida en el párrafo anterior es idónea para determinar si el producto materia de este análisis es o no alimento líquido. Lo anterior, porque sólo una autoridad científica en el área de la química puede llevar a cabo con propiedad este tipo de determinaciones."***
>
> *2. "Dado lo anterior, es claro que, como lo señaló el Tribunal Pleno al emitir las ejecutorias de las que emanó la tesis aislada antes citada, no existen razones que justifiquen que a los alimentos sólidos y semisólidos se les aplique la tasa del 0%, mientras que a los alimentos en estado líquido, se les aplique una tasa del 10% o del 15%, como lo establece el artículo impugnado."*

De manera contundente se observa que el lenguaje técnico en este caso fue aportado por la prueba pericial, la cual aportó de manera la composición química y la determinación si se trataba de un alimento, situación que aprovechó el fabricante de estos elementos interpretativos para logara la resolución favorable en virtud de la violación de uno de los principios constitucionales en materia tributaria.

c) Sentido contrario o "contrario sensu".

En palabras de Rafael Antúnez[65] el método *a contrario sensu* represente una de las herramientas más eficaces en la interpretación de la norma tributaria. Rodolfo Batiza[66] señala: *"Cuando el texto dice una cosa, se considera que niega lo contrario"*.

Algunas otras definiciones de éste método son las siguientes:

[65] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 282.
[66] BATIZA Roberto, "Los métodos de interpretación jurídica y la estructura del silogismo en la aplicación del derecho"; algunas reflexiones suscitadas respecto al artículo 19 del Código Civil de 1928, sus antecedentes históricos y el Derecho Comparado; México; www.jurídicas.unam.mx/pública/libre. Citado por Rafael Antúnez Op. Cit. 282.

"Argumento que parte de la oposición entre dos hechos para concluir del uno lo contrario de lo que ya se sabe del otro.

Respecto de la interpretación de una norma o de hechos o actos jurídicos (subsunción jurídica de los hechos o aplicación del derecho a hechos concretos), se emplea comúnmente esta forma de razonamiento para deducir una consecuencia, por oposición con algo expuesto anteriormente como principio consagrado probado."[67]

El primer párrafo de la definición anterior resulta sumamente atractivo para el análisis que se pretende, debido a que determina el significado de un hecho, a partir del contrario de lo que se conoce del otro, es decir, debemos concluir correctamente en qué dirección jurídica va un argumento para conocer de manera precisa el significado opuesto del otro, por lo que una incorrecta interpretación del primera tendrá como resultado un concepto impreciso en sentido contrario o *a contrario sensu* del segundo.

Existen diversos ejemplos de esta interpretación que pueden darse dentro de nuestra normatividad tributaria, por lo que citaremos uno de esos casos respectivos. La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de su historia, la más representativa y más reciente tuvo lugar durante la transición del ejercicio fiscal 2013 a 2014, donde la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 fue derogada en su totalidad para dar paso a una nueva Ley que inició su vigencia a partir del 1 de enero de 2014.

La Ley vigente hasta el ejercicio 2013, contemplaba en su artículo 31 el siguiente texto:

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

…

IX. ***Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como***

[67] ENCICLOPEDIA JURÍDICA; "A Contrario Sensu"; http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/a-contrario-sensu/a-contrario-sensu.htm, 28 de noviembre de 2017.

> ***de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.*** *Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones."*

La citada disposición establece como un requisito de deducción para algunos casos particulares que el propio texto establece, y particularmente, más que un requisito, establece el momento en el cual se debe efectuar la deducción correspondiente.

Las operaciones sujetas a estos requisitos y momentos específicos en los que se llevará a cabo la deducción son las siguientes:

a. Operaciones celebradas con personas físicas

b. Contribuyentes a que se refería el capítulo VII del título II, el cual era el capítulo que contenías aquellos contribuyentes de nominados "coordinados" y los del régimen de actividades primarias.

c. Contribuyentes a que se refiere el último párrafo, de la fracción I del entonces artículo 18 de la Ley, el cual hacía referencia a sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la prestación de servicios profesionales; servicios de recolección de basura doméstica y servicios de suministro de agua potable doméstica.

d. Donativos.

Los supuestos anteriores tienen en común que el ingreso para la persona que los recibe es acumulable para el Impuesto Sobre la Renta en el momento en el que son

efectivamente percibidos, por lo que esta limitante en la deducción busca lograr la simetría fiscal procurando que un contribuyente no realice la deducción si no existe un contribuyente en contraparte que la acumule.

Interpretando con la técnica en sentido contrario o “contrario sensu” determinamos partiendo del texto que se conoce, que el texto señala lo opuesto, de acuerdo con las definiciones adoptadas anteriormente, es decir, el texto antes citado señala que para poder deducir las operaciones señaladas, es necesario que las mismas sean efectivamente pagadas, por lo que en sentido contrario el texto se interpretaría como que las erogaciones realizadas a las personas y por las operaciones que se indican no serán deducibles cuando se presente la ausencia del pago.

Ahora bien, la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que inició su vigencia a partir del 1 de enero de 2014, contemplaba en el artículo 25, ahora artículo 27 de la LISR que a continuación citamos, lo siguiente:

> *“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*
> *…*
> *VIII.* ***Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72 y 73 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate****, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.”*

Como se puede observar, los textos son sumamente similares pareciendo en primera instancia que conservan su esencia, sin embargo, expondremos el

siguiente análisis de cada uno de los supuestos que se condicionan al pago efectivo para su deducción.

Las operaciones y personas indicadas bajo la condicionante del pago efectivo a que nos referimos anteriormente en el inciso a, c y d permanecieron idénticos en el texto de la Ley vigente a partir de 2014, en relación con la disposición equivalente en la Ley de 2013, por lo que no nos extenderemos más al respecto.

El punto central de este análisis y ejemplificación del método a contrario sensu y su uso práctico, se contiene en el inciso "c" y que en el texto vigente hasta el ejercicio 2013, se refería a aquellas erogaciones realizadas por un contribuyente persona moral a una persona del régimen simplificado (coordinados y sector primario) no podían ser deducidos sino hasta el momento en que dichas erogaciones fuesen efectivamente pagadas.

Sin embargo, el texto de Ley vigente a partir de 2014 y equivalente a la disposición contenida en el artículo 31 de la Ley 2013 (artículo 27 para la Ley 2014) establece en lugar de un régimen específico, algunos artículos concretos dentro de los cuales se encuentran los contribuyentes con los cuales de celebrar operaciones que no han sido pagadas, no podrán ser deducibles para el contribuyente que las efectúa, indicando para estos efectos los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2014.

Es importante señalar que como ya se comentó, el régimen simplificado vigente hasta el 2013 contenía aquellos contribuyentes denominados coordinados y los contribuyentes dedicados al sector primario, en lo término del artículo 79[68] y que a continuación se cita:

[68] Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el ejercicio 2013.

> *"Artículo 79. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo* ***las siguientes personas morales****:*
>
> *I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.*
>
> ***II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.***
>
> ***III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.***
>
> *IV. Las constituidas como empresas integradoras.*
>
> *V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros."*

Entre las fracciones anteriores que indicaban aquellos contribuyentes cuyo régimen fiscal hasta 2013 se encontraba en el régimen simplificado, se señalan las fracciones II y III donde se muestran los contribuyentes del sector primario. Derivado de la emisión de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2014, estas cinco fracciones fueron desintegradas del régimen simplificado para reubicarse estructuralmente en otra ubicación dentro del texto de Ley, en algunos casos pasando al régimen general (Título II) o generando un régimen específico para cada una de ellas, tal fue el caso de las dos fracciones resaltadas, las cuales fueron incluidas en el artículo 74[69] en los términos siguientes:

> *"Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:*
> *I.* ***Las personas morales*** *de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a* ***actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas****, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.*

[69] Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014.

*II. **Las personas morales** que se dediquen exclusivamente **a actividades pesqueras**, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.*

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras."

Como se observa en el texto resaltado en esta última disposición, dentro del artículo 74 (Ley vigente a partir de 2014) se encuentra indicadas aquellas personas morales dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, mismas que anteriormente se encontraban contenidas dentro del régimen simplificado.

Luego entonces, retomando lo señalado por el artículo 27 donde se indican aquellas operaciones celebradas que no podrán deducirse sino hasta que éstas sean pagadas efectivamente nos encontramos que en relación con el texto del artículo 31 de la Ley vigente hasta 2013 existen las siguientes diferencias:

- ✓ En el texto vigente hasta 2013, el texto señalaba: ***"de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII"***, el cual se refería el régimen simplificado e incluía a aquellas personas morales que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

- ✓ En el texto vigente a partir de 2014, señalaba: ***"de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72 y 73 de esta Ley"***, en donde ya no se hace referencia al régimen simplificado debido a que éste desapareció en la Ley de 2014 y sus integrantes fueron distribuidos en el texto de Ley en otros régimen específicos, pero donde no se menciona el artículo 74, donde se encuentran contempladas aquellas personas morales que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

Interpretando nuevamente el artículo 27 de Ley vigente a partir de 2014, equivalente al artículo 31 de la Ley vigente hasta 2013, se puede deducir que las erogaciones derivadas de operaciones con contribuyentes a que se refiere el artículo 72 y 73 no pueden deducirse sino hasta que se realice el pago correspondiente, sin embargo,

las operaciones del artículo 74 que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras al no incluirse en esta prohibición, a “contrario sensu” pueden deducirse aunque dichas operaciones sean celebradas a crédito y no exista un pago efectivo de dichas contraprestaciones.

Esta interpretación se confirma por el propio órgano legislativo, cuando a partir del ejercicio 2016 reforma el artículo 27 en su fracción VIII, en la línea objeto de éste análisis para incluir el artículo 74 bajo la siguiente exposición de motivos:

> *“El ejecutivo federal señala que la LISR, por regla general, establece que las personas morales deben acumular sus ingresos y aplicar las deducciones conforme se devengan, es decir, momento a momento.*
>
> *Ahora bien, existen persona morales que realizan operaciones comerciales con otras personas que su base de impuesto es a base de flujo de efectivo, es decir, acumulan y deducen cuando efectivamente perciben el ingreso o efectúan una erogación, por consiguiente si las operaciones se realizan entre contribuyentes en los que unos acumulan y deducen conforme a devengo con otras (sic) que se encuentran a flujo de efectivo, ocasiona que al realizar sus operaciones esa (sic) personas morales o físicas efectúen la deducción y acumulación en distintos momentos.*
>
> *Para resolver la problemática antes señalada, se ha establecido como sucede en el supuesto que se da entre los contribuyentes que tributan en el régimen de coordinados y el de las personas físicas que se dedican al transporte terrestre de carga y de pasajeros, y que cumplen con sus obligaciones por conducto de varios coordinados, que tratándose de pagos que realicen las personas morales que se encuentran a devengo y sean ingresos para las personas físicas que se encuentran a flujo de efectivo, en estos casos las personas morales efectuarán la deducción del gasto en el momento en el que efectivamente lo eroguen.*
>
> ***Ahora bien, existen contribuyentes que tributan el régimen de actividades agrícolas, ganadeas, silvícolas y pesqueras que se encuentran en la misma situación que quienes tributan en el régimen de coordinados, por lo que el ejecutivo federal propone incluir dentro de la solución anterior que regula el artículo 27, fracción VIII de la Ley del LISR, al sector primario.****”*

Como se observa esta técnica a contrario sensu resulta muy útil para conocer el sentido de las disposiciones fiscales y obtener beneficios para los contribuyentes, derivado de la misma interpretación de las normas tributarias.

c) Reformulación.

Ésta técnica consiste en redactar el significado implícito del texto, es decir, aquello que no está escrito. Este método requiere claramente para su existencia y aplicación la convivencia con alguna otra técnica, ya que por sí solo no existiría algo que reformular.

Se puede aplicar por ejemplo, el método a contrario sensu y posteriormente reformular el resultado de la interpretación, generando así un nuevo texto hipotético que permita genera mayor claridad a la interpretación.

Desde un punto de vista particular, no se consideraría esta técnica como un medio o método interpretativo, sino como un asistente en el propio acto de la interpretación que asiste a ésta última a plasmar por escrito el trabajo mental realizado por el intérprete; es decir, permite plasmar el pensamiento interpretativo en un texto, lo que brinda una visión más clara de la interpretación realizada para realizar un juicio de valor sobre la misma.

Para efectos de ejemplificar esta técnica de asistencia interpretativa, se toma como referencia la siguiente situación jurídico-tributaria:

En algunos foros se han observado algunas opiniones de profesionales en la materia fiscal donde se indica que el subsidio para el empleo es también aplicable a los ingresos por asimilados a salarios, derivado de la interpretación de las disposiciones respectivas, las cuales de exponen a continuación:

El artículo décimo del decreto publicado el 11 de diciembre de 2013, donde además se emite la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala lo siguiente:

ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. Los contribuyentes ***que perciban ingresos de los previstos en el PRIMER PÁRRAFO o la fracción I del artículo 94*** *de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación****, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo*** *en los términos del artículo 96 de la misma Ley.*

Ahora bien, el referido artículo 94 lo citaremos a continuación para identificar su estructura y poder continuar con el análisis correspondiente:

Primer Párrafo

Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

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

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

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

Primer Párrafo

V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

El ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

Segundo Párrafo

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Tercer Párrafo

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

Cuarto Párraf

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

Quinto Párrafo

Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

Sexto Párrafo

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño

de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

En este sentido, como se observa fue divido el artículo 94 en cada uno de los párrafos en los que se divide indicando cada uno. En base a lo anterior el artículo Decimo donde se establece el subsidio para el empleo señala que los sujetos al mismo son aquellos contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el ***primer párrafo*** del artículo 94.

Mediante la técnica de reformulación el texto de Ley del artículo décimo del decreto publicado el 11 de diciembre de 2013 quedaría de la siguiente forma:

"ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:
I. Los contribuyentes ~~que perciban ingresos de los previstos~~ a que se refiere el PRIMER PÁRRAFO ~~o la fracción I~~ del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley."

Esta redacción sería aquella otorgada a la primera fracción del artículo décimo para sostener que los pagos asimilados a salarios son objeto del beneficio del subsidio para el empleo, derivada que el artículo primero comprende como anteriormente se indicó, las siete fracciones que los supuestos donde los ingresos recibirán el tratamiento análogo a los sueldos y salarios.

Sin embargo, se considera que esta interpretación sería considerando de manera parcial lo estipulado por el referido artículo décimo, ya que está disposición menciona como elemento principal objetivo del subsidio para el empleo los *ingresos* y no *los contribuyentes*. Es decir, el texto que otorga el subsidio para el empleo en su contenido señala: *"I. Los contribuyentes que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo…",* por lo que es importante distinguir que lo que esta disposición trata de focalizar como elemento principal para aplicar el subsidio para

el empleo al impuesto son los ingresos a que se refiere el primero párrafo del artículo 94.

Por su parte el artículo 94 señala lo siguiente:

> *"Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto**, se asimilan a estos ingresos los siguientes:"***

El elemento fundamental en base al cual se difiere con la opinión de aquellos que sostienen que el subsidio para el empleo es aplicable a aquellos ingresos por concepto de asimilados a salarios es el texto que señala "*se asimilan*". Es aquí donde del primer párrafo se comienzan a distinguir los conceptos distintos partiendo del significado de la palabra "*asimilar"*: "Hacer algo con semejanza a otra cosa".

Este concepto de "hacer algo", representa por supuesto al pago del impuesto respectivo, por lo que el texto una vez reformulado bajo estos conceptos se entendería de la siguiente forma:

> *"Artículo 94. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. **Para los efectos de este impuesto, se pagará el mismo tal como se realizaría en caso de percibir este tipo de ingresos, aun cuando éstos sean de otro tipo en los siguientes supuestos:"***

El texto anterior claramente hace una diferenciación entre dos supuestos para el pago del impuesto dentro de esta capitulo:

a) Los correspondientes a la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral,

incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

b) Los correspondientes a otro tipo de ingresos, que para efectos del Impuesto sobre la Renta pagarán su impuesto como si fueran ingresos de los señalados en el inciso anterior.

Ahora bien, para el otorgamiento del subsidio para el empleo la disposición correspondiente indica que debe aplicarse a los ingresos a que hace referencia el artículo 94 y no así a las personas que paguen su impuesto en los términos de ese artículo y todo el capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Nuevamente utilizando esta técnica de reformulación el texto, señalamos hipotéticamente como debería señalar el texto del artículo décimo para que pudiera proceder aplicar esta disposición a los ingresos asimilados:

> *I. Los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos del PRIMER PÁRRAFO ~~o la fracción I~~ del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley."*

En el texto se suprime la referencia a la fracción I por ser redundante debido a que la citada fracción ya se encuentra dentro del primer párrafo. Sin embargo esta redacción deja fuera el elemento fundamental del artículo décimo que señala: "Los contribuyentes **que perciban ingresos de los previstos en el primer párrafo**"

Al atender a los ingresos concluimos que los ingresos a que se refiere el primer párrafo son aquellos derivados de una relación laboral, ya que indicar que los honorarios por citarlos como ejemplo son objeto del subsidio sería incorrecto ya que el primer párrafo no se refiere a los ingresos como tal, sino a la forma en la que éstos pagarán sus impuestos. Como otro elemento para confirmar este supuesto,

podemos señalar que el párrafo específico que se refiere a los ingresos por honorarios se encuentra en el artículo 100 de la LISR en su párrafo primero:

> *"Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales* ***o de la prestación de servicios profesionales****."*

Realizando una concatenación de todos los elementos antes expuestos, se expresa el texto del artículo décimo reformulándolo y anexando todos los conceptos antes comentados se concluye en el siguiente texto legal:

> *I. Los contribuyentes que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. , excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 96 de la misma Ley."*

Sin duda este texto queda más claro señalando que únicamente aquellos ingresos derivados de la relación laboral son aquellos que son objeto de la aplicación del subsidio para el empleo, no obstante, únicamente a través de esta técnica, que sigue estando dentro del margen de la interpretación literal resulta sumamente susceptible pensarse en el sentido de que es aplicable a cada uno de la fracciones que contiene el artículo 94 en su primer párrafo. Sin embargo, utilizando otros métodos o técnicas consideradas como del ámbito deductivo podemos concluir que esta redacción se alinea con la correcta interpretación del texto, al conocer que dentro de la exposición de motivos para la creación del subsidio al empleo, (En aquel entonces crédito al salario) tenía como objetivo entregarlo a los "trabajadores" para distribuir más equitativamente del ingreso como analizaremos más adelante.

II. Deductivo.-

El método *deductivo* proviene como un ámbito de interpretación que resulta complementario al método literal. Si bien algunos textos legales, principalmente los de carácter tributario por corresponder a los que ocupan este trabajo, son claro desde su observancia desde el método literal o estricto, otros no lo resultan tanto y su lectura y conceptos semánticos y gramáticos en el texto resultan insuficientes para comprender la forma en la que la norma debe aplicarse al caso concreto.

Por ello, resulta necesario aplicar otros métodos o técnicas contenidas en el método deductivo. Cabe señalar que el éste último no sustituye al método literal, sino que resulta ser un complemento de este para cubrir los vacíos legales que el texto literal presenta.

Siempre al realizar una interpretación, debemos buscar que la literalidad del texto (método literal o estricto) estén alineado con los resultados de una interpretación deductiva, ya que esta combinación reforzará de manera consistente nuestro argumento legal dejando a nuestro adversario interpretativo con cerradas posibilidades de ganar con un argumento congruente.

Si bien la interpretación bajo la óptica deductiva busca complementar aquellas partes del texto que no fueron plasmadas de manera expresa, como ya comentamos tampoco es un argumento válido para expresar producto de la interpretación situaciones no previstas en las normas legales, es decir, concluir aquello que sin lugar a dudas la literalidad no expresa o que en términos llano, el texto no dice, dado que ello traería como consecuencia conceptos ya comentados como el "*abuso del derecho*" o "*el fraude a la Ley*".

Posteriormente, enunciaremos los métodos de interpretación deductivos para llegar a la realidad expresada en la norma. Éstos métodos sin ser todos y con cabida para muchas clasificaciones diferentes, serán explicados desde la óptica de Rafael

Antúnez[70] por considerarlos claros y didácticamente comprensibles para este trabajo.

a) Lógico

Este método se basa en la suposición de la existencia de una congruencia y armonía entre todo el sistema jurídico, el cual debe permitir encajar la norma sujeta a interpretación de manera congruente con todo ese aparato legal. Asimismo se atiende a la finalidad por la cual fue introducido el cuerpo normativo en el sistema jurídico y todas las disposiciones por consecuencia deben estar alineadas a este fin y será en esta lógica donde se dote de contexto al texto interpretado.

Existen diversos ejemplos de la interpretación bajo esté método o técnica[71] de los cuales citaremos uno en las líneas posteriores. Éste se contiene en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), cuerpo normativo que en su artículo 1-A establece lo siguiente:

> *"Artículo 1o.-A.-Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:*
>
> *I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.*
>
> *II. Sean personas morales que:*
>
> *a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.*

[70] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, México, 2012.
[71] Como lo llama el autor del cual se tomó la clasificación que se está analizando (Rafal Antúnez Álvarez)

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

c) <u>Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.</u>

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
…"

Ahora bien, en la segunda fracción del artículo citado, dentro el inciso c) se establece como objeto de retención para las personas morales, el impuesto causado en las operaciones en las que reciban *<u>servicios de autotransporte terrestre de bienes</u>*. En este sentido la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala en su artículo 14 los conceptos que se consideran un servicio independiente:

"Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:
…
<u>II.- El transporte de personas o bienes</u>.
…"

Como se observa, en la fracción segunda se resalta y observa la línea que indica como una operación gravada para efectos del IVA por tratarse de un servicio independiente. En esta disposición se observa que la norma hace una distinción en el servicio de transporte: por una parte el servicio prestado para el transporte de personas, y aquel en el que se trasportan bienes.

Retomando lo indicado en el artículo 1-A de la Ley de referencia, es necesario observar que la retención a que están obligadas las personas morales, es aquella que se deriva únicamente el transporte de bienes, no así de pasajeros.

Luego entonces, existe un concepto más que es necesario clarificar para enmarcar claramente el hecho impositivo de la retención. En primera instancia el objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo al artículo 1 de la misma, es entre otros, la prestación de servicios, sabemos ya que el artículo 14 señala como prestación de servicios al "*transporte"*, ya sea de bienes o cosas; sin embargo, el objeto de la operación que dará como resultado la retención del impuesto generado no es el transporte sino el servició referido bajo el término de "*Autotransporte*".

La Ley del impuesto al Valor Agregado no contempla ni define que debemos entender por "Autotransporte", sin embargo es necesario encontrarle un sentido, en donde no debemos perder de vista el artículo 1 y 5 del Código Fiscal de la Federación, donde nos indica la prelación que debemos seguir cuando la norma contiene un elemento no cubierto, por lo que no podemos a nuestro libre albedrío buscar alguna fuente técnica externa que no esté contenido en este procedimiento que consideramos conveniente volver a mencionar:

> *"Artículo 1.- Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte."*
>
> *"Artículo 5o.-*
> *… 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."*

Ahora bien, en observancia de las disposiciones inmediatamente planteadas y la necesidad de interpretar las disposiciones relativas a la retención para identificar quienes son los sujetos obligados a realizarla, es necesario analizar el derecho federal común, tomando como precedente que ni la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el Código Fiscal de la Federación con sus reglamentos respectivos arrojan una definición de los conceptos que estamos buscando.

La Ley General de Vías de Comunicación fue publicada por primera vez el 19 de febrero de 1940 por el entonces presidente de la república Lázaro Cárdenas y tenía como objeto regular las vías de comunicación existentes en el país así como ***los medios de transporte que en ellas operan.***

Por ello, esta Ley contempla los diferentes tipos de transporte, actividad que como ya analizamos el artículo 1 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contemplan como un servicio y como una actividad objeto de esta contribución respectivamente, para partiendo de ello analizar el transporte objeto de la retención contemplada en el artículo 1-A del propio cuerpo legislativo de referencia.

Luego entonces la Ley General de Vías de Comunicación contemplaba los siguientes medios por los cuales puede llevarse a cabo el transporte, de acuerdo con el artículo 1 de aquel momento:

I. Los mares territoriales.
II. Las corrientes flotables y navegables y sus afluentes que también lo sean.
III. Lagos, lagunas y esteros flotables o navegables.
IV. Los canales destinados o que se destinen a la navegación.
V. Los ferrocarriles.
VI. Los caminos.
VII. Los puentes.
VIII. El espacio aéreo nacional.
IX. Líneas telefónicas instaladas.
X. Las líneas conductoras eléctricas.
XI. Las Rutas del Servicio Postal.

Asimismo, el artículo 2 continuaba señalando que son parte integrantes de las vías generales de comunicación lo siguientes elementos:

a. Los servicios auxiliares, obras, construcciones y demás dependencias y accesorios de las mismas.

b. Los terrenos y aguas que sean necesarios para el derecho de vía y para el establecimiento de los servicios y obras a que se refiere el punto anterior.

c. En general, toda cuestión de carácter administrativo relacionada con las vías generales de comunicación ***y medios de transporte***.

En este sentido queda claro que la Ley General de Vías de Comunicación es la norma especializada en el transporte, actividad objeto de la Ley del Impuesto Agregado, por lo tanto para determinar el objeto de la retención debemos acudir a este cuerpo normativo para focalizar que tipo de transportes se encuentra sujeto a la misma.

La Ley de Vías Generales de Comunicación comprendía aquellos medios de comunicación contemplados, a efecto de ilustrar lo anterior se presente el siguiente cuadro:

Cuadro 9: Resumen del tipo de vías de comunicación reguladas por la Ley

Fracción de la Ley de Vías Generales de Comunicación	**Tipo de transporte que regula**
I. Los mares territoriales.	Marítimo
II. Las corrientes flotables y navegables y sus afluentes que también lo sean.	Marítimo
III. Lagos, lagunas y esteros flotables o navegables	Marítimo
IV. Los canales destinados o que se destinen a la navegación.	Marítimo
V. Los ferrocarriles.	Terrestre

VI. Los caminos.	Terrestre
VII. Los puentes.	Terrestre
VIII. El espacio aéreo nacional.	Aéreo

Con el paso del tiempo se cada tipo de transporte se volvió más especializados y las fracciones contenidas en el artículo 1 de la Ley de Vías Generales de Comunicación fueron siendo sustituidas por Leyes completas para regular cada tipo de transporte de manera más específica, cambio que se realizó durante el sexenio del ex presidente Carlos Salinas de Gortari y Ernesto Zedillo.

Con la finalidad de observa de manera más sencilla estos cambios se resumen los mismos en el siguiente cuadro:

Cuadro 10: Resumen comparativo de la legislación en vías de comunicación

Tipo de transporte que regula	Fracción de la Ley de Vías Generales de Comunicación Inicial (19 de febrero de 1940)	Ley específica actual
Marítimo	I. Los mares territoriales.	Ley de Navegación
	II. Las corrientes flotables y navegables y sus afluentes que también lo sean.	
	III. Lagos, lagunas y esteros flotables o navegables	
	IV. Los canales destinados o que se destinen a la navegación.	
Terrestre	V. Los ferrocarriles.	Ley Reglamentaria del Servicio Ferroviario
	VI. Los caminos.	Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal
	VII. Los puentes.	
Aéreo	VIII. El espacio aéreo nacional.	Ley de Aviación Civil

Respecto al cuadro anterior realizamos las siguientes precisiones:

a. La publicación de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, derogó las fracciones VI y VII de la Ley de Vías Generales de Comunicación en publicación del día 22 de diciembre de 1993.

b. La publicación de la Ley de Navegación, derogó las fracciones I a IV de la Ley de Vías Generales de Comunicación en publicación del día 4 de enero de 1994.

c. La publicación de la Ley Reglamentaria del Servicio Ferroviario, publicada el día 12 de mayo de 1995 derogó la fracción V de la Ley de Vías Generales de Comunicación.

d. La fracción VIII de la Ley de Vías Generales de Comunicación fue derogada el día 12 de mayo de 1995 con la entrada en vigor de la Ley de Aviación Civil.

Una vez analizado este antecedente, podemos observar con mayor claridad que cuerpo normativo jurídico es el indicado a consultar para dar interpretación a la operación que la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala como objeto de la retención. Si somos observadores del cuadro anterior aparece el concepto clave que estamos buscando encajar en el artículo 1-A de la antes mencionada Ley, el cual para mayor claridad resaltamos con un óvalo en rojo y reproduciremos nuevamente:

Tipo de transporte que regula	Fracción de la Ley de Vías Generales de Comunicación Inicial (19 de febrero de 1940)	Ley específica actual
Marítimo	I. Los mares territoriales.	Ley de Navegación
	II. Las corrientes flotables y navegables y sus afluentes que también lo sean.	
	III. Lagos, lagunas y esteros flotables o navegables	
	IV. Los canales destinados o que se destinen a la navegación.	
Terrestre	V. Los ferrocarriles.	Ley Reglamentaria del Servicio Ferroviario
	VI. Los caminos.	Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal
	VII. Los puentes.	
Aéreo	VIII. El espacio aéreo nacional.	Ley de Aviación Civil

De esta forma y recapitulando los conceptos anteriores, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala como objeto de su gravamen a los servicios independientes en su artículo 1, posteriormente el artículo 14 nos indica como servicio independiente El transporte de personas o de cosas, entendiendo éste último como aquel que se realiza por vía marítima, terrestre o aérea. Luego, el artículo 1-A señala como obligados a realizar la retención a aquellas personas morales que reciban "servicios de *autotransporte terrestre"*, lo cual comienza a darnos luz en nuestro fin de conocer aquellas operaciones donde debemos retener el impuesto, debido a que al señalar terrestre se descartan los medios de transporte aéreos y marítimos dejando únicamente aquel transporte terrestre, que de acuerdo a la regulación específica es la realizada por caminos y puentes o por ferrocarril.

Así pues, el término autotransporte nos ayuda a descartar aquellas transportación por ferrocarril como objeto de la retención, ya que para efectos de la Ley especializada es un concepto diferente a la transportación por caminos y puentes, por lo que debemos acudir en base a este razonamiento a la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal para encontrar la operación objeto de retención.

La Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, señala los siguientes conceptos relativos al autotransporte en su artículo 2, fracción que en lo posterior se indican:

> *VII. Servicios Auxiliares: Los que sin formar parte del autotransporte federal de pasajeros, turismo o carga, complementan su operación y explotación;*
>
> *VIII. Servicio de autotransporte de carga: El porte de mercancías que se presta a terceros en caminos de jurisdicción federal;*
>
> *IX. Servicio de autotransporte de pasajeros: El que se presta en forma regular sujeto a horarios y frecuencias para la salida y llegada de vehículos;*
>
> *X. Servicio de autotransporte de turismo: El que se presta en forma no regular destinado al traslado de personas con fines recreativos, culturales y de esparcimiento hacia centros o zonas de interés;*

Este cuerpo normativo encontramos la definición del término “Autotransporte” en tres modalidades:

a. De carga
b. De pasajeros
c. De turismo

En este sentido se comienza a clarificar la operación objeto de la retención establecida en el artículo 1-A en el sentido de que como ya comentamos, únicamente el transporte de bienes es sujeto a ésta retención, por cuál de los tres tipos de autotransporte reconocidos por la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, únicamente el referido al de carga es el que será sujeto de una retención:

> ***“Servicio de autotransporte de carga: El porte de mercancías que se presta a terceros en caminos*** *de jurisdicción federal”*

Otro concepto importante que se vislumbra, es que los servicios que esta Ley considera como auxiliares, no se encuentran comprendidos bajo el concepto de autotransporte:

> ***Servicios Auxiliares: Los que sin formar parte del autotransporte*** *federal de pasajeros, turismo o carga, complementan su operación y explotación*

En este orden de ideas, los servicios clasificados como auxiliares no se encuentran dentro del concepto autotransporte y, por consecuencia, no son sujetos de una retención en los términos del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Esta postura es confirmada por las autoridades en el criterio normativo publicado en el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 el cual reproducimos a continuación:

> *"**5/IVA/N Servicios de mensajería y paquetería. No se encuentran sujetos a la retención del IVA.***
> *El artículo 1-A, fracción II, inciso c) de la Ley del IVA establece que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes personas morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas físicas o morales.*
> *El artículo 5, segundo párrafo del CFF dispone que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.*
> *El artículo 2, fracción VII de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, determina que los servicios auxiliares son aquéllos que sin formar parte del autotransporte federal de pasajeros, turismo o carga, complementan su operación y explotación.*
> *El artículo 52, fracción V de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, señala a la mensajería y paquetería como un servicio auxiliar al autotransporte federal.*
> *Por lo anterior, se considera que las personas morales que reciben servicios de mensajería o paquetería prestados por personas físicas o morales, no se ubican en el supuesto jurídico establecido en el artículo 1-A, fracción II, inciso c) de la Ley del IVA, respecto de la obligación de efectuar la retención del impuesto que se traslade, ya que dichos servicios de mensajería o paquetería no constituyen un servicio de autotransporte federal de carga, sino un servicio auxiliar de éste, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal."*

Si bien este criterio ya había sido publicado anteriormente por la autoridad y resulta claro, es un excelente ejemplo de una interpretación utilizando la técnica del lenguaje técnico.

Sin embargo, otro ejemplo por el que no existe criterio pero se concluye mediante la misma técnica interpretativa es el transporte de bienes a través del ferrocarril, el cual no está contemplado en el supuesto del artículo 1-A, para los cual contratar los servicios de transportes por vía terrestre a través de caminos o carreteras generaría sin duda la obligación para el sujeto que se situé en el supuesto, de retener el impuesto, no así cuando este transporte sea contratado para trasladar los bienes a través de vías férreas.

b) Ad Absurdum

Este método de base en la premisa de que ninguna interpretación puede dar como resultado absurdos jurídicos – lógicos. Este método supone un cierto contacto del método lógico, ya que de igual forma tiene como premisa un sistema jurídico con un funcionamiento totalmente armónico, el cual al momento de realizar la interpretación bajo este esquema, se deben de anular aquellas opciones producto de la interpretación que dan como resultado incongruencias.

Este método resulta sumamente útil, principalmente para las autoridades fiscalizadoras, las cuales son las encargadas de desvirtuar algunas interpretaciones realizadas de manera excesiva y superficial, para aplicar supuestos beneficios para disminuir la carga impositiva.

En más de alguna ocasión en alguna conferencia o platica, cuya temática se centra en lograr estirar los beneficios fiscales a favor del sujeto pasivo, se ha mencionado el beneficios que se tienen derivado de la interpretación para la aplicación de la deducción de inversiones.

La deducción de inversiones, en cuanto a su regulación general, está regulada por el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

> *"Artículo 31. Las **inversiones** únicamente **se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio**, de **los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión**, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley*."

Ahora bien del análisis del artículo anterior, observamos que para realizar la deducción de la inversiones que se refiere la Sección II del Capítulo II del Título II, es necesario aplicar un porcentaje máximo dictado por la misma Ley el cual al ser aplicado sobre el monto original de la inversión en cada ejercicio, otorgará la deducción correspondiente.

Bajo el principio de derecho que señala que los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir los deberes que previa y expresamente les impongan las Leyes, y aquello que no está prohibido por el derecho está permitido, alguna interpretaciones aseveran que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, principalmente en la regulación de la deducción de las inversiones que estamos estudiando, no establece expresamente un prohibición en el número de meses máximo en los que se pueda deducir la inversión realizada; es decir, únicamente establece el procedimiento que debe seguirse para determinar la deducción de cada ejercicio, pero no expresa cuantos ejercicios puede aplicarse dicho procedimiento.

Bajo esta tesitura, esto tendría como resultado que las inversiones realizadas por los contribuyentes podrían deducirse infinitamente hasta que el importe de la deducción supere el monto original de la inversión realizada.

Efectivamente no existe una disposición que regule el tiempo durante el cual debe efectuarse el procedimiento establecido para obtener el importe de la deducción cada ejercicio, por lo que en primera instancia podríamos decir que no estamos

infringiendo ninguna disposición y no habría fundamento expreso en la cual la autoridad pueda fundamentarse para señalar como ilegal este procedimiento.

Sin embargo, es aquí donde la interpretación bajo el método *ad absurdum* cobra relevancia. Como señalamos, una interpretación bajo esta óptica obliga a descartar aquellas interpretaciones ilógicas, absurdas e incongruentes.

En este caso, resulta claro que deducir infinitamente una inversión realizada es a todas luces incongruente, además por el excedente de la deducción que haya superado el monto original de la inversión, se estaría logrando una deducción por una cantidad que nunca se logró un decremento positivo en el patrimonio, dado que la Ley del Impuesto Sobre la Renta busca gravar a las ganancias patrimoniales de los contribuyentes, esto sería incongruente también con los fines mismos de la Ley.

c) Natural

El método natural de acuerdo con lo establecido por Rafael Antúnez[72], es aquel que es utilizado cuando no es factible atribuir significado a un caso particular de textos antiguos.

Por lo anterior, en diversas ocasiones el derecho positivo sufre modificaciones como resultado de los cambios en la realidad social que regula, por lo que el derecho debe también adaptarse a estos cambios, sin embargo, algunos textos hace referencia a algunos actos o hechos jurídicos que anteriormente estaban vigentes, pero en la actualidad no existen, ocurriendo un anacronismo jurídico y volviendo un texto de Ley inoperante.

Partiremos de un ejemplo citado por el propio autor antes mencionado, respecto al artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

> *"Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine*

[72] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p.p. 405.

conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional."

…

"En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o ***minuta****. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas;…"*

Ahora bien, extendiendo un poco más sobre el uso la "minuta" para clarificar el momento en que se comenzarán a contar los plazos para al entero del pago provisional respectivo señalamos el siguiente comentario al respecto:

Concepto de Minuta que Proporciona el Diccionario Jurídico Mexicano (1994), de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: (escrito por Miguel Soberón Mainero) (Del latín minuta: borrador o extracto de un contrato o escritura.) La minuta es un documento preliminar, en el que se consignan las bases de un contrato o acto que después ha de elevarse a escritura pública. Es un documento no definitivo que tiene (o puede tener) los elementos intrínsecos del contrato o acto que habrá de celebrarse, pero al que le falta la formalidad de escritura pública. Borja Soriano[73] afirma que se trata de contratos o actos incompletos, que no dan derecho a ninguno de los contratantes de exigir las prestaciones propias del contrato consignado en minuta. Al asentar un acto en minuta los interesados se ubican en la situación jurídica de no tener más derecho que el de exigir el otorgamiento de la escritura o la indemnización de daños y perjuicios, cuando proceda. Carral y de Teresa[74] critica la ineficacia práctica de la minuta diciendo que: "….aun los contratos consensuales, si constaban en minuta, no servían de base para ejercitar la acción derivada del contrato mismo, sino que tenían que ser elevados a escritura pública". "El peor de todos los casos era cuando en minuta se hacía constar un contrato preparatorio, una promesa. La acción derivada de la minuta sólo podía obligar a la contraparte a otorgar la escritura. Una vez

[73] Borja Soriano, Manuel, Teoría de las obligaciones; 8ª edición, México, Porrúa, 1982

[74] Carral y de Teresa; Luis, Derecho notarial y derecho registral; 5ª edición, México, Porrúa, 1981

logrado este primer triunfo, el actor tenía que promover otro juicio para poder exigir a su contraparte la prestación de hacer, contenido del contrato preparatorio de promesa"[75]

Por otro lado continuando con el uso de la minuta dentro del Derecho Notarial, tenemos lo siguiente:

Pérez Fernández del Castillo[76] *cita el artículo 9° del Código de Procedimientos Civiles para Distrito Federal y Territorio de la Baja California de 1884, en el que se establecía la suscripción de la minuta obligatoriamente para los interesados como un requisito previo para que los notarios pudieran extender en sus protocolos escrituras. Esto tenía por objeto impedir el que alguno de los contratantes se negara a firmar la escritura definitiva.* ***La Ley del Notariado para el Distrito Federal de 1901 y la de 1932 regulaban esta figura jurídica y fue la Ley del Notariado, para el Distrito Federal de 1945 la que suprimió las minutas****, a instancias de don Manuel Borja Soriano. Actualmente todavía algunas legislaciones de los estados conservan la minuta y por eso no es extraño encontrar referencia a ella en disposiciones de carácter federal, sobre todo fiscales.*

Ahora bien, el artículo 59 de la Ley del Notariado para el Distrito y Territorios Federales de 1901 referida anteriormente, señalaba lo siguiente:

"ART. 59.-No están obligados los Notarios a llevar Minutario o Borrador de escrituras; ***pero admitirán en todo caso las minutas que se les presenten por los interesados, dando fe de que las subscribieron en su presencia****, o procediendo a ratificar las firmas que contengan. Las minutas de que se trata quedarán depositadas, y una vez firmada el acta notarial, el Notario las inutilizará.*

La presentación de las minutas no surtirá otro efecto legal, que el de obligar a los interesados a otorgar la correspondiente escritura, o a la indemnización de daños y perjuicios cuando proceda."[77]

[75] Ignacio Galindo, http://mexico.Leyderecho.org/minuta/, última consulta: 22 de abril de 2018.
[76] Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, Derecho notarial, México, Porrúa, 1980.
[77] Ley del Notariado para el Distrito y Territorios Federales, http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/mexder/cont/13/cnt/cnt8.pdf, última consulta 22 de abril de 2018.

Analizando la Ley actual para la regulación de la actividad notarial, se observa que la figura de la minuta no se contempla actualmente, por lo que en este supuesto la Ley del Impuesto Sobre la Renta al referirse a la “minuta” como fecha para contar el plazo para el entero del pago provisional por enajenación de bienes, supone un anacronismo jurídico al referirse a un elemento de derecho positivo que no existe dejando en automático una derogación tácita de la disposición de referencia.

Esta técnica resulta de utilidad para encontrar fundamentaciones indebidas mediante la identificación de conceptos y figuras legales no existentes en la legislación actual vigente y que se hayan utilizado en contra por nuestro rival jurídico en un proceso de interpretación de cualquier índole.

Por lo anterior, es importante contemplar que no en todas las Entidades Federativas la regulación de las minutas es inexistente, por lo que hay que contemplar la legislación local en donde se lleve a cabo la operación sujeta a análisis, como ejemplo de lo anterior podemos citar la Ley del Notariado para el Estado de Yucatán, donde se establece en los artículos siguientes lo relativo a las minutas:

> *Artículo 126.- Los Notarios admitirán las minutas de contrato que les presenten los interesados, dando fe de que las suscribieron en su presencia o ratificaron las firmas que contengan. Podrán también, a petición de los interesados, redactar dichas minutas.*
>
> *Artículo 127.- Las minutas a que se refiere el Artículo anterior quedarán depositadas en la Notaría y está obligado el Notario a expedir copia certificada de las mismas a los interesados que lo soliciten.*

Otro ejemplo podemos encontrarlo en la Ley del Notariado del Estado de Colima, donde a diferencia del ejemplo anterior, expresamente prohíbe la expedición de estos documentos:

> *“ARTÍCULO 67.- Se suprimen las minutas. En consecuencia los notarios no autorizarán los documentos que con tal carácter les presenten a los interesados. “*

Otras legislaciones no hacen mención de manera expresa, sin embargo, al no estar contemplada carece de legalidad y existencia en la esfera del derecho positivo. Cada caso particular en relación a este concepto debe ser analizado utilizando esta técnica señalada por el autor Antúnez.

d) Restrictivo

Esta técnica para la interpretación se basa en realizar una disociación o división del texto del Ley, es decir, descomponerlo apoyándose en la técnica a contrario sensu o literal, inclusive la de reformulación.

Lo anterior de realizar una diagramación del texto legal para buscar obtener más claramente sus elementos y sus conceptos.

Algunos otros autores señalan a esta llamada técnica, como un resultado producto de haber realizado la interpretación, es decir, no lo reconocen como un elemento para poder realizar la interpretación sino un producto de la misma.

Para el autor Franco de la Cuba, el concepto de éste método es el siguiente:

> *"Al contrario de lo que sucede en la interpretación extensiva, la interpretación restrictiva restringe el alcance de la norma apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con la redacción de su texto, pero que se entiende que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro de éste."*

Por su parte, Alberto Trabucchi lo explica de la siguiente manera:

> *"La interpretación restrictiva se dará cuando la interpretación lógica restrinja el significado propio de la expresión usada por la Ley"*

En este sentido el autor denomina a esta técnica, “restrictiva” sin embargo, a título personal consideramos que es solo el nombre bajo el cual representa esta forma y medio para realizar la interpretación y no se refiere el método restrictivo en sí, ya que las definiciones antes citadas por Trabucchi y De la Cuba, son coincidentes en su esencia con las de otros autores connotados en la materia, y ninguno de ellos hace referencia al procedimiento establecido en la técnica interpretativa.

Si bien, Rafael Antúnez señala como esencia de esta técnica la segregación o descomposición del texto legal analizado, personalmente, éstas ideas segregadas se consideras más claras, ordenas y digeribles para el intérprete a través de cuadros, por lo que es de esta forma como trataremos el ejemplo respectivo, que a continuación señalamos:

> *“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*
> *…*
> *IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro,| provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, | en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, |cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, | y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal.| Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.”*

En el texto anterior se realiza la subdivisión de las ideas principales de texto como el autor propone, ahora es necesario plasmar en un cuadro las ideas más importantes para clarificar el contenido del texto:

Cuadro 11: Cuadro analítico de la estructura de la fracción IV del artículo 93 LISR

<table>
<tr><td rowspan="8">No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:</td><td>a. Las jubilaciones,</td><td rowspan="8">Provenientes de :</td><td rowspan="3">a. Ley del Seguro Social</td><td>a. Subcuenta del seguro de retiro</td><td rowspan="8">En los casos de:</td><td>a. Invalidez</td><td rowspan="8">Hasta 15 veces el valor de la UMA diario</td><td rowspan="8">Por el excedente de pagará el impuesto</td></tr>
<tr><td>b. Pensiones,</td><td>b. La subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez</td><td>b. Incapacidad</td></tr>
<tr><td>c. Haberes de retiro,</td><td></td><td>c. Cesantía</td></tr>
<tr><td>d. Pensiones vitalicias</td><td rowspan="4">b. Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado,</td><td rowspan="4">a. Cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro</td><td>d. Vejez</td></tr>
<tr><td>e. Otras formas de retiro</td><td>e. Retiro</td></tr>
<tr><td></td><td>f. Muerte</td></tr>
<tr><td colspan="7">f. Beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal</td></tr>
</table>

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, al analizar los conceptos separados y ordenarlos en forma de cuadro o diagrama, se observan algunos elementos interesantes, por ejemplo, el límite de la exención de 15 veces el valor de la UMA al día por no resultaría aplicable al beneficio establecido en la Ley de Pensión Universal.

Si bien esta interpretación resulta sumamente lógica debido a que el importe del beneficio de referencia no sujeto al límite, no superaría al mismo bajo ninguna circunstancia, es de notarse, la claridad que toma este hecho con el simple uso de esta técnica, que en otros caso podría contener alguna laguna o alguna particularidad en la norma jurídica que no se había observado.

e) Extensivo

Este tipo de interpretación es aquel que amplía el alcance de la noma más allá de lo que el texto literal establece. Existen autores que no lo consideran un método como tal de interpretación, sino como una consecuencia de la aplicación de los métodos consideramos como tal.

En seguimiento a esto y derivado de la aplicación de cualquier otro método considerado como tal, podemos obtener como resultado que el resultado de esta interpretación genere una aplicación más amplia de la norma respecto a su literalidad (Extensivo) o un acotamiento del alcance expresado por el texto (Restrictivo).

En términos personales, estamos de acuerdo con este última forma de conceptualizar tanto el “método” extensivo como el restrictivo como una forma de clasificar el resultado de la interpretación para determinar sus efectos en ambos sentido, derivado que cuando el intérprete se toma como tarea la interpretación de

una norma que reviste de cierta oscuridad, no lo hace partiendo de la intención de ver más o menos elementos de los contenidos en el texto de la Ley, sino como ya analizamos, el objetivo es llegar al significado real y auténtico que la norma expresa, ya que de interpretar de manera extensiva o restrictiva *per sé* se estaría buscando de manera maliciosa obtener un sentido que la norma no tiene.

Ahora bien, algunos autores señalan como concepto de éstas dos resultados de la interpretación de la siguiente forma, comenzando con Franco de la Cuba[78] quien señala:

> *"…Esta interpretación es la que enrumba el alcance de la norma cuando, en relación a lo que pretendía el legislador, ésta ha sido expresada con excesiva estrechez, en cuyo caso deberá efectuarse una interpretación extensiva, o con excesiva amplitud…"*

Por otro lado, este autor distingue tres formas de realizar o identificar en su caso este tipo de interpretación:

- *A Pari*.- Consiste en referir al caso no previsto la misma consecuencia que al previsto por identidad de razón entre ambas hipótesis.

- *A fortiori*.- Se da cuando los hechos constitutivos de la hipótesis de una norma son más claros y evidentes en situación no comprendidas expresamente por aquellas (si la Ley permite lo más, permite lo menos; si prohíbe lo más, prohíbe lo menos)

- *A contrario*.- Consiste en reformular una norma en su sentido contrario, para solucionar los casos contrarios imprevistos.

[78] FRANCO DE LA CUBA, Carlos Miguel; "La interpretación de la norma jurídica", citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p.p. 445,

Como puede apreciarse esta clasificación corresponde a temas ya expuestos anteriormente correspondientes a otros métodos, como fueron el método por analogía (a pari) o bien los métodos por mayoría de razón y a contrario sensu bajo la literalidad del texto. Por ello, es que se considera reafirmado el hecho de que estos elementos, tanto extensivo como restrictivo no son métodos como tal sino una clasificación del alcance y resultado de la interpretación realizada.

Es importante señalar que este tipo de interpretación extensiva no es aplicable a las normas de carácter tributario específicamente refiriéndonos a aquellas normas que contienen los elementos esenciales del impuesto, así como a las infracciones y sanciones, debido a que en esta materia como sabemos existe el principio constitucional de legalidad y seguridad jurídica, que indica que todo elemento fundamental del tributo debe estar contemplado expresamente en una norma. En este sentido, existe dentro de los tribunales las siguientes resoluciones respecto a este tema:

> *"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 tributarias,* ***deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos****."*[79]

Como comentamos, este medio de interpretación esta proscrito de la materia fiscal, sin embargo, en algunas interpretaciones realizadas desde un punto de vista personal, se aprecian algunos indicios de esta técnica, tales como el siguiente:

[79] Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 26/2006, Novena Época, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), Segunda Sala, Número de Registro 175569.

"El citado precepto legal, al obligar a las instituciones de fianzas o de seguros residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, a pagar el impuesto sobre la renta causado por concepto de intereses, por las contraprestaciones que perciban de residentes en México (ya sea nacionales o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país), con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, ***no viola el principio de legalidad tributaria*** *contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,* ***pues si bien no define lo que debe entenderse por dichas expresiones, lo cierto es que ello no implica un problema interpretativo invencible en detrimento de la certeza jurídica que deben tener los causantes mencionados, pues tanto la figura jurídica del aval como la de la garantía y la responsabilidad, son de uso común o de clara comprensión para todos sus destinatarios****, …."*[80]

Otro ejemplo de lo que se viene comentando es también la siguiente tesis:

*"..****, es indudable que el artículo 170 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al referirse a los ingresos que los contribuyentes "obtengan en forma esporádica", sin mencionar cuáles son éstos, no infringe la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31****, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ... Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación* ***ha sostenido que no puede exigírsele al legislador que defina cada palabra que utiliza si las que eligió tienen un uso que revela que son de clara comprensión; así, en el caso, basta acudir a un diccionario para saber que la expresión "esporádico" significa ocasional, disperso o sin antecedentes****; ..."*[81]

En estos dos ejemplos de tesis emitidas por la Suprema Corte, se indican amplia el contenido de la norma, para incluir expresiones o conceptos no contenidos en ella, sin embargo, existen otras tesis emitida por la misma, donde no se sigue el mismo criterio interpretativo:

[80] "RENTA. EL ARTÍCULO 195, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).Tesis Aislada: 2a. LXI/2014 (10a.), Décima Época; Constitucional; Segunda Sala; Número de Registro 2006993

[81] RENTA. EL ARTÍCULO 170 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO ESPECIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO ESPORÁDICO", NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.Tesis Jurisprudencial, 1a./J. 24/2010; Primera Sala; Constitucional, Administrativa; Número de registro 164928.

"…Por ello, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el objeto del impuesto para ese tipo de personas lo constituyen todos los ingresos bajo una connotación amplia e incluyente, es decir, todos aquellos conceptos que modifican en forma positiva el patrimonio del contribuyente, ***comprendidos los no identificados específicamente que de manera residual quedarán gravados en términos del capítulo IX del título IV de la referida Ley, y no se encuentren expresamente excluidos por el legislador para esos efectos…*** *dichos preceptos no violan el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,* ***en cuanto exige que los elementos esenciales del tributo se consignen expresamente en Ley, a fin de no dejar margen para la actuación arbitraria de las autoridades exactoras y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación de contribuir al gasto público, ya que dichos conceptos quedan inmersos dentro del objeto del tributo previsto en la Ley como gravable en los términos señalados****.*[82]

En los primeros casos, se incluyen conceptos que nos están comprendidos en la norma, en el último ejemplo se señala que si no está expresamente excluido entonces es un ingreso para efectos del Impuesto Sobre la Renta con el fin de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación a contribuir. Resulta bastante coincidente que en los dos primeros casos donde se interpreta de manera más amplia se refiere a hacerlo para alcanzar gravar un ingreso para los efectos del citado impuesto y en el último donde no se amplía el significado de la norma se limita una exención.

Pese a estas resoluciones y la ya citada exclusión de esta técnica o método en la interpretación en materia tributaria, es importante conocer este método con un medio de defensa interpretativa ante las autoridades quienes en ocasiones realizan interpretaciones extensivas para coartar beneficios de los contribuyentes, cuya

[82] RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS 1o. Y 106, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER COMO OBJETO DEL TRIBUTO A LAS PENSIONES, JUBILACIONES U OTRAS FORMAS DE RETIRO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012).Décima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2004089, Tesis Aislada, Libro XII, Julio de 2013, Tomo 1, Constitucional, página 58.

fundamentación estaría contraria a derecho y daría oportunidades de defensa a los contribuyentes afectados.

En este contexto, vale la pena citar el caso que menciona el autor Rafael Antúnez respecto a una controversia legal que sostuvo de manera personal con las autoridades fiscales y el cual narra y cita en su obra[83], donde señala que en el transcurso de la revisión los auditores pretendieron en todo momento hacer extensivo el término “depósitos en instituciones financieras”, asimilándolo al término “depósitos bancarios”.

En este sentido el autor argumentó en su defensa que no era aplicable la interpretación por analogía para hacer extensivo un término respecto a otro distinto no contemplado por la Ley, como lo eran los “depósitos bancarios” los cuales se pretendió por analogía incluir en el término “depósitos en instituciones financieras”.

La juzgadora encontró este agravio como fundado con base en las siguientes consideraciones:

a. “Cabe señalar que para el ejercicio 2004, el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no consideraba los depósitos bancarios como erogaciones.”

b. “Si bien es cierto que la autoridad encontró depósitos bancarios no reportados como ingresos, lo cierto es que para que éstos fueran válidos para determinar discrepancia fiscal, éstos depósitos debieron de haberse realizado en inversiones financieras o a nombre de la actora, no solo en una cuenta bancaria del particular”;

Desde luego que el artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de esos años, (ahora el artículo 91) fue modificado para incorporar el concepto “depósitos

[83] ANTUNEZ Álvarez Rafael, “El derecho fiscal y su interpretación”, Ed. Seo de Urgel, 2012, p.p. 466

bancarios” y poder aplicar a ellos el procedimiento de discrepancia fiscal dentro de los actos de fiscalización.

Ahora bien, en esta misma tesitura es necesario contemplar que hoy en día existen diversas figuras sumamente novedosas donde a juicio particular se genera la misma situación que en aquellos para los depósitos bancarios, un ejemplo de ello lo encontramos en la Ley para Regular la Instituciones de Tecnología Financiera o denominada coloquialmente *Ley Fintech*, la cual en su artículo 22 regula a las Instituciones de Fondos Electrónicos, señalando para tales efectos lo siguiente:

> *“Artículo 22.- Los servicios realizados con el público de manera habitual y profesional, consistentes en la emisión, administración, redención y transmisión de fondos de pago electrónico, **por medio de los actos que a continuación se señalan**, a través de aplicaciones informáticas, interfaces, páginas de internet o cualquier otro medio de comunicación electrónica o digital, **solo podrán prestarse por las personas morales autorizadas por la CNBV**, previo acuerdo del Comité Interinstitucional, **como instituciones de fondos de pago electrónico**:*
>
> *I. Abrir y llevar una o más **cuentas de fondos de pago electrónico por cada Cliente**, en las que se realicen registros de abonos equivalentes a la cantidad de fondos de pago electrónico **emitidos contra la recepción de una cantidad de dinero**, en moneda nacional o extranjera, o de activos virtuales determinados;”*

Ahora bien, esta Ley prevé la apertura de cuenta denominadas “Cuentas de fondos de pago electrónico”; así pues si citamos el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, equivalente al artículo 107 de la Ley de 2004, nos encontramos con el texto siguiente:

> *“Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.*

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes ***y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito****."*

Como se observa, no están contemplándose como erogaciones los depósitos realizados en "cuentas de fondo electrónico", lo cual genera que estas cantidades recibida no sean contempladas para determinar una discrepancia fiscal como erogaciones.

Otro punto importante a considerar es que el procedimiento de fiscalización establecido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 59:

"Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, ***las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario****:*

…

III. Que los depósitos ***en la cuenta bancaria del contribuyente*** *que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar,* ***son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones****."*

Para reafirmar el razonamiento anterior y concluir el mismo, es necesario mencionar el artículo 29 de la *Ley Fintech*, en su segundo párrafo:

Los recursos que reciban las instituciones de fondos de pago electrónico para la emisión de fondos de pago electrónico ***en ningún caso se considerarán depósitos bancarios*** *de dinero, sino que en el mismo acto de su entrega se emitirán los fondos de pago electrónico, salvo los casos previstos en este artículo.*

De esta forma, las tecnologías y las nuevas regulaciones continúan rebasando al derecho positivo tributario dejando algunos vacíos que dan pie a herramientas en beneficios de los contribuyentes.

f) Sistemático

Respecto a este método y en palabras del multicitado autor Rafael Antúnez[84], *"…este método atiende al sistema jurídico en su conjunto, puesto que la norma aislada como tal no existe, es decir, es el orden jurídico y por ende, el conjunto de todas las normas generales, abstractas e impersonales, las que van a guiar al intérprete para logar su cometido final: atribuir el significado de un texto legal, pero obedeciendo a todo su entorno jurídico sin limitarse a buscar este significado únicamente en el texto aplicable al caso concreto."*

Algunos otros autores también dan su definición respecto a este método, por ejemplo el jurista peruano Franco de la Cuba[85] señala: "*El método 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 este sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema*"

Por su parte, Mario A. Oderigo[86] precisa: *"… si el autor de la norma no se ha limitado a ésta, sino que ha formado un conjunto de normas, el intérprete supone que aquél ha querido introducir un sistema dentro del cual esa norma no desentone y, por consiguiente, si la norma en cuestión no es clara en su enunciado, no se correrá ningún peligro desentrañando su sentido a la luz de los principios inspiradores del sistema que la contenga.*"

[84] Op. Cit, p.p. 485

[85] FRANCO DE LA CUBA, Carlos Miguel; "La interpretación de la norma jurídica", citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p.p. 486

[86] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p.p. 486

Ahora bien, dentro de éste método el autor identifica lo que el clasifica como técnicas aplicables para la aplicación de este método, las cuales se explicarán:

a. ***Topográfica.-*** En esta técnica, el significado del texto legal, a un caso concreto, atiende a la ubicación de ese mismo texto, considerando en todo momento la sección, el capítulo o el título en donde se encuentre y relacionándolo con los textos que deban o puedan referirse a lo mismo.

b. ***Consistencia de términos.-*** Supone la coherencia semántica que debe revestir no solo una Ley, sino un conjunto de cuerpos normativos, a fin de poder expresar con el mismo vocablo, la significación que se pretende.

c. ***Combinada.-*** El virtud de no encontrarse definidos ciertos conceptos legales, la técnica permite recurrir a la búsqueda de fragmentos de diversos preceptos que, posiblemente ni se ubiquen en el mismo ordenamiento jurídico, a fin de encontrar tales definiciones.

d. ***No redundancia.-*** Esta técnica tiene como precedente el principio de economía legislativa, que consiste en realizar referencias a otros artículos y disposiciones legales a efecto de no redundar.

e. ***Coherente.-*** Se refiere a una técnica capaz de lograr interpretar términos sin contradicciones ni antinomias.

f. ***Comparativo.-*** Consiste en esclarecer qué quiere decir la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ellas. Se toma un artículo bajo interpretación y se lo compara con otro que aclara su significado.

Un ejemplo claro que abarca el uso de estas seis técnicas es el que comentaremos en seguida, donde primeramente es necesario mencionar parte de la estructura del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para poder esbozar el contexto:

TITULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS

DISPOSICIONES GENERALES

CAPITULO I De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

CAPITULO II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales

SECCIÓN I De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

SECCIÓN II Régimen de incorporación fiscal

CAPITULO III Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

El ejemplo en comento, se base en el momento de la acumulación de ingresos en cada uno de los capítulos señalados anteriormente, contenidos en el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para estos efectos el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ubicado en el apartado de "Disposiciones Generales" indica lo siguiente:

"Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México ***que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.****"*

Por su parte el artículo 94 de citado cuerpo legal correspondiente al Capítulo I en uno de sus párrafos señala lo siguiente:

"…Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. ***Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados****…"*

El artículo 102 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en este caso correspondiente al Capítulo II, Sección I del Título IV, establece por su parte lo siguiente:

> *"Para los efectos* ***de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos****."*

En este mismo sentido, el artículo 114 en este caso relativo al Capítulo III de la Ley analizada, estipula lo siguiente:

> *"****Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados****"*

Como puede apreciarse estas tres disposiciones señalan el momento en el cual se llevarán a cabo la acumulación de los ingresos correspondientes a sueldos y salarios, a actividades empresariales y a arrendamiento. Ahora bien, a través de la implementación del método sistemático realizaremos un análisis de las diferencias apreciadas en cada uno de los regímenes fiscales correspondientes a cada tipo de ingreso respecto al momento de acumulación, tratando de explicar cada una de las técnicas descritas anteriormente:

a. En primera instancia utilizando la técnica *topográfica* observamos distintos elementos a través de ella, por ejemplo, el artículo 90 está contenido en el apartado "Disposiciones Generales", que por la estructura de la norma, lo estipulado dentro de esta sección o capítulo, es aplicable en general a todas las personas físicas independientemente del régimen específico al que correspondan. En este apartado se indica los tipos de ingreso que son objeto del Impuesto para las personas físicas señalando como tales "…*ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo."*, los cuales tendrán que pagar el impuesto en caso de que se perciban

en cualquiera de los capítulos específicos de acuerdo con las reglas establecidas específicamente en cada uno de ellos.

b. De este análisis se distinguen diversos tipos de ingresos que son objeto del Impuesto Sobre la Renta para las personas físicas, de los cuales nos gustaría abundar en dos de ellos, que son: **a)** devengado cuando en los términos de este Título señale; y **b)** en crédito. Estos conceptos si bien pudiera parecer similares o redundantes, revisten diferencias sustanciales.

   El **ingreso devengado** nace de la técnica contable y concretamente de los postulados básicos de las Normas de Información Financiera, particularmente del de *devengación contable*:

   > *"Los efectos derivados de las **transacciones** que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las **transformaciones internas** y de **otros eventos**, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente **en su totalidad**, en el **momento en que ocurren**, independientemente de la fecha en que se consideren **realizados**."*

   Para efectos de comprender adecuadamente los términos, a continuación de definen cada uno de los señalados en negritas en el párrafo anterior:

   i. *Transacción.-* Una transacción es un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades.

   ii. *Transformaciones internas.-* Son cambios en la estructura financiera de la entidad, a consecuencia de decisiones internas, los cuales ocasionan efectos económicos que modifican sus recursos y sus fuentes.

iii. *Otros eventos.-* son sucesos de consecuencia que afectan económicamente a la entidad misma, los cuales son ajenos a las decisiones de la administración de la entidad y están parcial o totalmente fuera de su control.

iv. *En su totalidad.-* Debe incorporar, sin excepción, todos los efectos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a la entidad.

v. *Momento en que ocurren.-* Se realiza sobre la base de **DEVENGACIÓN**, donde no solo capta transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros y pagos en efectivo, sino también, obligaciones de pago futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro.

vi. *Realización.-* Se refiere el momento en el que se materializa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede a recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones.

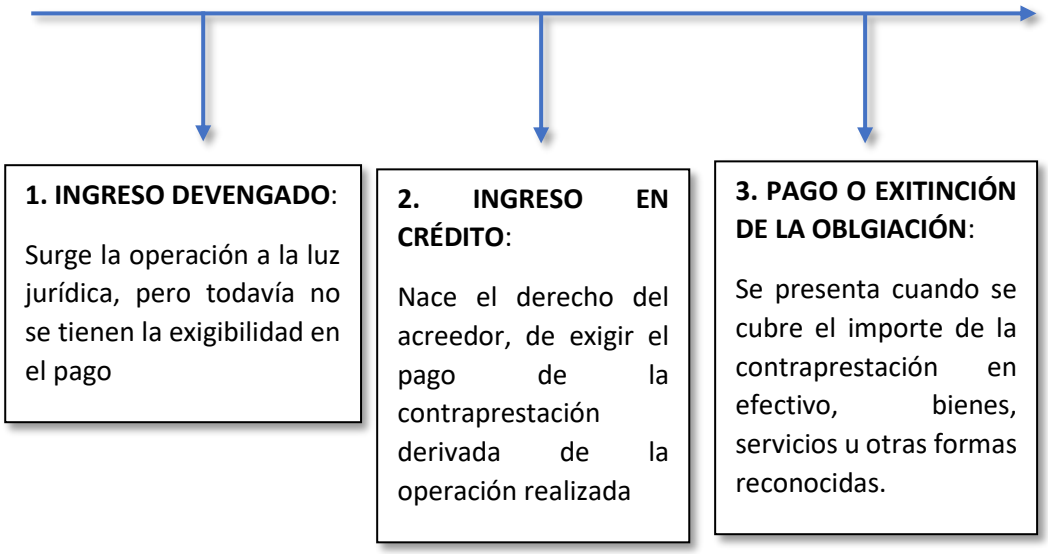
Por otra parte, el **ingreso en crédito** son aquellos que sin haber ingresado en efectivo en servicios, ya se tiene un derecho a exigir una contraprestación por parte del contribuyente, esto en palabras del autor Jaime Domínguez Orozco[87], quién continúa señalando que *"…Son diversas las situaciones que, desde el punto de vista jurídico, determinan el momento en que nace el derecho de crédito y, consecuentemente, su acumulación para efectos fiscales, por lo que para cada*

[87] DOMINGUEZ Orozco, Jaime; "Pagos provisionales de ISR e IA"; ISEF,2005; México, p. 61 y 62, consultado en https://books.google.com.mx/books?id=TqgcIaM-MtsC&pg=PA62&dq=diferencia+ingresos+en+cr%C3%A9dito+y+devengados&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj6vO2d0u_aAhWr54MKHR4EA8IQ6AEIJzAA#v=onepage&q=diferencia%20ingresos%20en%20cr%C3%A9dito%20y%20devengados&f=false; 5 de mayo de 2018.

situación real y concreta nos debemos remitir a las diversas disposiciones del derecho común."

De esta forma resumiendo lo anteriormente comentado, tenemos tres momentos claramente definidos para la realización de una operación, para identificarlos mejor se trazarán en la siguiente línea de tiempo:

Cuadro 11: Línea de tiempo de los elementos de una operación



Ahora bien, teniendo estos tres momentos claros, es necesario retomar en análisis inicial referente al momento de acumulación de los ingresos en los capítulos relativos a los sueldos y salarios, actividades empresariales y profesionales, así como el arrendamiento.

- **CAPITULO I.- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado**

En el capítulo I, el momento especificado en el artículo 94 señala como ya vimos que los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados, es decir, el artículo

90 señala que los ingresos establecidos en el primer momento de la línea de tiempo antes trazada únicamente serán acumulables cuando así lo indique la norma, es decir, los ingresos en devengados. En este caso en virtud de que dicho capítulo no establece tal situación, no existe obligación de acumular en devengado, sin embargo, el segundo momento es la acumulación en crédito, es decir cuando nazca la obligación de exigir el cobro, pero el propio capítulo mediante el artículo 94 señala que este tipo de ingresos serán reconocidos hasta el tercer momento esquematizado, es decir, el pago de la contraprestación.

- **CAPITULO II.- De los ingresos por actividades empresariales y profesionales**

  SECCIÓN I.- De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

Para el caso de esta sección dentro del Capítulo II, se señala de manera concreta que los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos, donde de manera concisa nos lleva al punto número tres en la línea de tiempo que hemos trazado de referencia para este análisis. De igual forma no existe mención en ingresos en devengado por lo que es inoperante este concepto a luz tributaria.

- **CAPITULO III.- Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.**

En el caso de los ingresos por arrendamiento de inmuebles, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados, lo que es una línea prácticamente idéntica a los señalado en el capítulo I, por lo que por practicidad no citaremos nuevamente lo razonado y concluido, puesto que ya se explicó con antelación.

Ahora bien, concluyendo con este análisis, señalaremos donde podemos apreciar el uso de las seis técnicas antes citadas para el método sistemático, donde en primera instancia, utilizando la técnica *topográfica*, logramos identificar y dar aplicación general al artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual además de que el mismo señala que sus indicaciones serán aplicables a "éste título" haciendo referencia al título IV de las personas físicas.

Por su parte, la *consistencia de términos* la observamos al identificar el término "ingresos en crédito", dentro del artículo 90, el artículo 94 y el artículo 114, donde se aprecia que se refieren el mismo concepto.

La técnica *combinada*, queda en evidencia al analizar el término "devengado", donde fue necesario recurrir a las Normas de Información Financiera (NIF´s) para localizar el sentido de la norma, además dicho elemento también fortalecido por la jurisprudencia emitida por la corte en el sentido siguiente:

> *"Las Normas de Información Financiera* ***constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos****, sino también contables y financieros, …,* ***y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal****."*[88]

La *no redundancia* la podemos apreciar, aunque no de manera expresa, tácitamente cuando los artículo 94, 102 y 114 ya no citan todos los tipos de ingreso del artículo 90, es decir, únicamente se limitan a hacer referencia a los ingresos en crédito y el momento en que se calculará el impuesto respecto a los mismos, sin hacer mención alguna al concepto de "ingresos devengado", puesto que el artículo 90 ya menciona que solo serán ingresos cuando así se señale, y al no haber mención no es necesario volver a señalarlo en cada capítulo.

[88] NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS Tesis Aislada, I.4o.A.799 A; Tribunales Colegiados de Circuito; Administrativa; Número de registro 161039

La técnica relativa a la *coherencia*, se observa al aplicar las normas de manera armónica sin establecer antinomias entre las mismas, por ejemplo, en cada capítulo se podría señalar que solo son acumulables los ingresos en crédito sin hacer mención en efectivo, sin embargo esto sería contradictorio con el artículo 90 donde sí se establece que son ingresos.

Finalmente la técnica *comparativa*, nos permite confirmar los momentos de acumulación de los artículo 94, 102 y 114, cuando observamos el capítulo IV relativo a la enajenación de bienes, donde en este capítulo si se consideran acumulables los ingresos en crédito, por lo que se observa que la intención del legislador fue realizar una distinción entre estos tipos de ingresos, lo que se confirma de la comparación de dos o más disposiciones del texto jurídico.

g) Adecuador

Este método o técnica, básicamente se compone de la elección entre dos disposiciones cuyo efecto jurídico es diferente entre sí para un mismo supuesto. La elección se realizará en base al orden jerárquico de la norma eligiendo como es sabido la norma de jerarquía superior.

Como ejemplo de lo anterior, podemos señalar el artículo 93, fracción XIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como su relativo 154 del reglamento del propio conjunto legal:

> *"Artículo 93. **No se pagará el impuesto** sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*
> *…*
> *XIX. Los derivados de la **enajenación** de:*
> *a) **La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión***

***y la transmisión se formalice ante fedatario público**. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.*

*La exención prevista en este inciso **será aplicable siempre que durante los tres años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación**…."*

En la citada disposición, se exenta del pago del Impuesto a los ingresos provenientes de la enajenación de la casa habitación del contribuyente, en la disposición, se aprecian algunas condicionantes para su aplicación, como lo son:

a) Que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión.

b) Que la operación se formalice ante fedatario público.

c) Que durante los tres años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención.

Ahora bien, por su parte el artículo 154 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala lo siguiente:

"Artículo 154. Para efectos del artículo 93, fracción XIX, inciso a) de la Ley, se considera que la casa habitación del contribuyente comprende además la superficie del terreno que no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación."

Este último artículo establece una condicionante a la casa habitación, es decir, cuando el área del terreno no construido exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones, sin embargo, esta limitante es cuestionable, ya que la Ley simplemente se ciñe a indicar que la venta de la casa habitación del contribuyente está exenta, con las condicionantes que la propia señala, pero en ningún momento establece una limitante respecto al área del terreno o la construcción. La aplicación de este artículo tiene como resultado un acotamiento del beneficio otorgado por la Ley a través de un reglamento, el cual a ser una norma inferior no debe acotar el sentido de la norma superior, en otras palabras, si la Ley jerárquica superior no hace distinción ni expresamente acota el beneficio, el reglamento no podría establecer dicho límite.

h) Principalista

Este método es sumamente similar al anterior, con la diferenciación de que la norma superior en este caso son los preceptos constitucionales y los principios generales del derecho. Los primeros ya los hemos analizado anteriormente y recordando los segundos podemos citar como tales los siguientes:

a) *Norma particular, prevalece sobre la general.*
b) *Lo que no está prohibido está permitido, siempre que no se lesionen derechos de terceros y se acate lo que la Ley ordena.*
c) *El que afirma un hecho ya se positivo o negativo, tiene la obligación de probar*
d) *Quien puede lo más puede lo menos.*
e) *No hay tributo sin Ley (nullum tributum sine lex).*
f) *Donde la Ley no distingue es porque no tiene por qué distinguir.*
g) *Nadie está obligado a lo imposible.*

Para efectos de ilustrar un ejemplo de este tipo de interpretación citaremos en primera instancia el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

…

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley."

En el artículo mencionado, se enumeras aquellos conceptos que la Ley señala como deducciones autorizadas, entre las cuales se indica el ajuste anual por inflación deducible. El artículo 27 por otro lado, señala los requisitos que estas deducciones deben reunir para poder restarse de los ingresos éstos conceptos:

"Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este ***Título deberán reunir los siguientes requisitos****:*

…

III. ***Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de $2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos*** *desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria…."*

Dada la naturaleza del ajuste anual por inflación, este requisito no puede cumplirse, ya que el ajuste anual por inflación establecido en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es un cálculo interno realizado por el contribuyente para determinar las pérdidas obtenidas por los efectos de la inflación sobre sus activos.

Como es evidente, si se pretendiera cumplir con este requisito para poder efectuar la deducción del ajuste anual, es evidente que en ningún supuesto podría realizarse derivado de que ¿Quién va a emitir un CFDI (Comprobante Fiscal Digital) por el ajuste anual? O bien, ¿Cómo podría pagarse y a quién esta cantidad con cheque y o transferencia de ser en cantidad mayor a 2,000.00?

Es claro que bajo el principio de “Nadie está obligado a lo imposible” este requisito en este caso específico no es operable para poder realizar la deducción, ante la imposibilidad material de su cumplimiento.

i) Histórico

Este método tiene como base el analizar el desarrollo histórico de la norma, para efectos de desentrañar su significado mediante el análisis de su contexto a través del tiempo.

Para el jurista Franco de la Cuba[89], “*Por el método histórico se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como la idea de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, motivos que propiciaron la redacción y emisión de la Ley, informes, debates, etcétera.*

Por otra parte, algunos otros autores señalan lo siguiente:

> *“… es aquel que tiene por objeto el estado del derecho existente sobre la materia en la época en que la Ley ha sido dada, determina el modo de acción de la Ley y el cambio por ella introducido, que es precisamente lo que el elemento histórico debe esclarecer.”*
>
> *Mario Alzamora Valdéz[90]*

> *“… Este método consiste en investigar el estado de espíritu en el que se encontraban los autores de la Ley, los motivos que los han llevado a legislar y como se han representado la futura aplicación de los textos elaborados. A este efecto, se examinan los primeros proyectos de la Ley que se trata y se les compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el poder legislativo ha precisado o transformado su pensamiento. Son así estudiados las exposiciones de motivos, los mensajes del poder ejecutivo, las cartas e informes de las comisiones encargadas, debates plenarios y todo aquello que ha precedido a la aplicación de la Ley.”*
>
> *Claude Du Pasquier[91]*

[89] Citado por ANTUNEZ Álvarez Rafael, “El derecho fiscal y su interpretación”, Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p.p. 520
[90] Op. Cit.
[91] Op. Cit.

Ahora bien, como un ejemplo de la interpretación y desentrañamiento de las disposiciones a través de éste método, señalaremos el establecido en la reforma realizada a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2017, en relación al tratamiento tributario de los estímulos y apoyos económicos.

El artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta hoy en día señala lo siguiente:

> *"Tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de este Título, los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios…"*

En relación con esta disposición, el artículo 74 del mismo cuerpo legal, indica para el régimen de contribuyentes del sector primario lo siguiente:

> *"Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos,de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad."*

La disposición anterior es importante porque la validación de esta proporción determina si un contribuyente accede a los beneficios tributarios derivados de la realización de actividades primarias. La controversia se basa en que tipo de ingresos deben ser considerados como *ingresos totales* para la determinación de la proporción y determinar si se cumple con el 90% de ingresos proveniente de las actividades primarias.

Existen dos criterios que indican que la referencia de "ingresos totales" está referida de manera literal al 100% del universo de ingresos percibidos por los contribuyentes, independientemente del tipo de ingresos y existe quien sostiene que el mismo

término se refiere a la totalidad de los ingresos, pero únicamente referidos a los provenientes de actividades empresariales.

Aquí es donde inicia el cuestionamiento si los apoyos recibidos a que se refiere el artículo 16 forma parte para la base de determinación de esta proporción, ya que en empresas dedicadas al sector primario (nos referimos en este ejemplo a personas morales), la mismas pueden recibir de manera frecuente apoyos para el incremento de su productividad, sin que por ello dejen de tener la naturaleza de productores primarios, sin embargo, si tomamos en cuenta estos ingresos para la determinación de la exclusividad de la actividad primera, es posible que como resultado de la recepción de éstos estímulos o apoyos pierdan la permanencia en el régimen, perdiendo con ello los beneficios inherentes a su actividad.

Con la finalidad de validar la intención del legislador, es necesario analizar la exposición de motivos de la iniciativa para la inclusión de este párrafo en el artículo 16 a partir del ejercicio 2017, donde se señala lo siguiente:

> *"No acumulación de apoyos económicos.*
>
> *La rectoría del desarrollo nacional a cargo del Estado, encabezada por el Ejecutivo Federal,* ***debe garantizar que éste sea integral, sustentable, y útil para fortalecer la Soberanía Nacional y su régimen democrático, en el que se fomente el crecimiento de la economía****, del empleo y se logre una justa distribución del ingreso y de la riqueza que, adicionalmente, permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal.*
>
> *En ese sentido, en el marco de lo establecido en el artículo 25 constitucional, el Ejecutivo Federal a mi cargo tiene la facultad de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica del país, así como llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general.*
>
> ***Asimismo, por cuestiones de política fiscal, de fomento y apoyo económico para el desarrollo social, las Leyes tributarias pueden orientarse al cumplimiento de fines extrafiscales, los cuales pueden establecer tratamientos diferenciados, siempre y***

cuando los motivos de dicha diferenciación queden completamente expuestos en el proceso de creación de la norma*.*

De acuerdo con lo anterior, se destaca que los apoyos económicos o monetarios que reciben los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las Entidades Federativas, constituyen beneficios de carácter económico concedidos con el fin de apoyar a diversos grupos de la sociedad o actividades productivas del país, es decir, se emplean como instrumentos de política fiscal, financiera, económica y social en aras de que el Estado impulse, oriente, encauce, aliente o incluso inhiba algunas actividades o usos sociales, en favor del desarrollo nacional.

La obtención de los citados apoyos genera un efecto positivo en el patrimonio de los contribuyentes al permitirles contar con mayores recursos para el desarrollo social o de su actividad productiva, cumpliendo así con el fin para el cual fueron otorgados. Sin embargo, conforme al actual diseño tributario de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos ingresos se consideran acumulables.

En ese sentido, el Ejecutivo Federal a mi cargo ***considera que la acumulación de dichos recursos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, merma o disminuye los beneficios recibidos, lo que contraviene los fines por los cuales se otorgan los recursos presupuestales.***

Bajo ese contexto, se propone modificar los artículos 16 y 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de programas presupuestarios gubernamentales, no se consideren ingresos acumulables.

Esta medida está dirigida para contribuyentes, personas morales y físicas, con las particularidades que a cada uno le corresponde. Tratándose de personas morales, considerando que los beneficios económicos o monetarios que reciben por la vía de apoyos gubernamentales no pueden dirigirse a otra actividad que no sea de carácter empresarial, ya que son otorgados por el Estado con la finalidad de que determinada actividad económica o productiva se desarrolle en el país, *el beneficio de no considerar dichos ingresos como acumulables estará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

- *Provenir de programas con padrón de beneficiarios y reglas de operación, y que se distribuyan a través de transferencia electrónica a nombre del beneficiario;*

- *Cumplir con las obligaciones del beneficiario establecidas en las reglas de operación;*

- *Contar con la opinión favorable de cumplimiento fiscal por parte de la autoridad competente, cuando estén obligados a ello, y*

- *No deducir los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos recibidos.*

Tratándose de las personas físicas, pueden recibir beneficios económicos dirigidos propiamente a su condición personal, desvinculados de la realización de una actividad empresarial, como es el caso de los apoyos a los adultos mayores o a las madres solteras, los cuales con la presente medida, tampoco se considerarán ingresos acumulables.

No obstante lo anterior, las personas físicas también pueden recibir apoyos económicos o monetarios por la vía gubernamental para el desarrollo de sus actividades empresariales, en cuyo caso deberán cumplir con los mismos requisitos que las personas morales, a fin de que dichos ingresos no se consideren acumulables en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se estima que el establecimiento de requisitos para no considerar acumulables los apoyos económicos o monetarios presupuestales destinados a la ayuda de actividades empresariales, no implica una carga adicional para los contribuyentes, en razón de que los mismos son inherentes a las obligaciones que actualmente están contempladas en los propios programas de apoyo.

***En este sentido, el no considerar dichos apoyos económicos o monetarios como ingresos acumulables permite robustecer la intención del Ejecutivo Federal a mi cargo, de fomentar las actividades empresariales en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional**, aunado a que se otorga certeza jurídica fijando el criterio que tendrán las autoridades fiscales para que, en su caso, determinen cuales de los ingresos que reciben los contribuyentes deben ser considerados como acumulables."*

Ahora bien, resumiendo los puntos estratégicos expuestos y resaltados en negritas del texto de la exposición de motivos, se destacan los siguientes:

a. El apoyo económico y su exención tienen como objetivo un fin extrafiscal, que es el desarrollo de la economía nacional, como lo son las actividades primarias por ser además, actividades de naturaleza estratégica en ese sector.

b. Considera que la acumulación de dichos recursos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, merma o disminuye los beneficios recibidos, lo que contraviene los fines por los cuales se otorgan los recursos.

c. El dejar si gravamen tributario a estos recursos, evidentemente pretende un beneficio mayor para el contribuyente que los recibe, mayormente si se trata de un sector económico como lo es la actividades primarias.

Bajo estos antecedentes, resulta lógico suponer que cuando el artículo 74 se refiere al término “ingresos totales” se refiere a la actividades o a los ingresos exclusivamente de naturaleza empresarial, ya que de lo contrario un contribuyente que recibe un apoyo económico podría perder el derecho a tributar en el régimen de actividades primarias perdiendo sus beneficios y bondades, contraviniendo así el origen o intención principal del legislador de impulsar la economía a través de e éstas actividades estratégicas.

La planeación fiscal

En términos generalizados, el hablar de planeaciones fiscales existe diversos profesionistas inmiscuidos en la materia tributaria que realizan un desprestigio y un demérito a la planeación fiscal, entendiendo la misma como esquemas de defraudación o engaño que omiten el pago de los impuestos correspondientes y que además representan un riesgo para el contribuyente.

Es de llamar la atención que resultan inquietantes estos señalamientos, cuando existen muchos textos, artículos, notas e incluso posgrados como el que motiva la elaboración de este trabajo, donde se trata el tema de la planeación fiscal, por lo que si no existe tal concepto o el mismo se encuentra fuera de marco de derecho, sería ilógico que diversas instituciones ofertaran estudios en esta materia.

Diversos autores que tratan en sus obras la planeación fiscal, señalan algunas de las causas de este fenómeno desde su punto de vista, Arnulfo Sánchez Miranda[92], a este respecto comenta lo siguiente:

> *"La planeación fiscal ha sido menospreciada por diversas razones; resalta la falta de un conocimiento preciso de las disposiciones fiscales; la incertidumbre de incurrir en la defraudación fiscal; el no planear las operaciones que realizan las entidades económicas; y la falta de seguridad jurídica en nuestra Leyes fiscales"*

Por su parte, Rafael Antúnez[93] además de compartir la opinión cambia el calificativo de "menospreciar" por la connotación de "escepticismo y medrosía":

> *"Para el citado fiscalista, el menosprecio, adjetivo que yo califico como una mixtura de escepticismo y medrosía, se base en términos generales, en el desconocimiento de la Ley y del Derecho, lo cual* ***implica ignorancia jurídica. El problema central deviene en que por desgracia ni los contadores ni los abogados se preocupan hoy en día por estudiar con el verdadero ahínco y con la disciplina que la materia demanda****"*

Como se señaló anteriormente, el derecho tributario el propio autor considera que es el más y si no uno de los más complejos del campo del derecho, por ello hace congruencia su dicho al referir que el estudio dedicado y disciplinado debe ser una constante en el campo de acción del profesionista en la materia.

[92] SANCHEZ Mirada, Arnulfo, "Planeación fiscal: Importancia y fundamento constitucional"; Revista contaduría y administración, no. 190, julio-septiembre 1998, UNAM; México, p. 15 y 16.
[93] ANTUNEZ Álvarez Rafael, "El derecho fiscal y su interpretación", Ed. Seo de Urgel, 2012, México, p. 175.

También resulta lógico señalar que quién no conoce la planeación y la ciencia del derecho y las disposiciones de las Leyes tributarias, tenga incertidumbre de los esquemas derivados de la interpretación y aplicados a la planeación.

A este respecto se cita el proverbio de Henry Home Kames (1696-1792) Juez y escritor francés:

"La ignorancia es madre del miedo."

Es propio de la naturaleza del ser, temer a lo desconocido, es incluso en términos primitivos un recurso de supervivencia, por ello se coincide plenamente con las opiniones señaladas anteriormente, ya que el desconocimiento de la norma y su aplicación genera incertidumbre y temor en quién no la conoce.

Por ende, es sumamente necesario tomar las recomendaciones realizada por Antúnez, de tener una constante capacitación, estudio y análisis de la materia, la cual es compleja y requiere de esta disciplina para poder ser dominada por el profesional, sea indistintamente abogado o contador público.

Expuestos estos argumentos previos entraremos en materia primeramente citando una definición del concepto de planeación fiscal por el autor mencionado en el párrafo anterior:

> *"Es el arte de aplicar, imaginar, sugerir, diseñar e implementar actos jurídicos basados en hechos reales y por lo tanto, no simulados, con el propósito de ubicar, o bien, dejar de ubicar a los mismos en la hipótesis legal, según convenga, y que resulte como consecuencia la no causación de impuestos; derivando lo anterior de una debida interpretación jurídica."*[94]

[94] Op.Cit. p. 181

El autor mencionado explica cada una de las ideas contenidas en su definición de acuerdo a lo siguiente:

a. Es un arte que denota una virtud y una habilidad para interpretar y crear a través de símbolos lingüísticos;

b. Es el arte de aplicar a la ciencia del derecho y en especial el Derecho Civil y Mercantil, a través del ejercicio de la elaboración y la reducción de convenios y documentos diversos.

c. Es el arte de imaginar, dado que uno debe plantearse escenarios jurídicos que indubitablemente convergen con la realidad de los hechos;

d. Es el arte de sugerir, siempre basado en hechos reales y existentes, diversos escenarios o actos jurídicos en donde éstos vayan a tener vida jurídica y por tanto, sean reales.

e. Es el arte de diseñar, en virtud de que todo girará en torno a uno o varios actos jurídicos, cuyos cuerpos deben quedar redactados con una sintaxis clara de tal suerte que la retórica tome la estructura de fondo de la planeación fiscal y por ende, de su texto emanará la eficacia o debilidad de la estrategia fiscal.

f. Es el arte de implementar, pues una vez hecho todo lo anterior, los acuerdos deben formalizarse, documentarse pasarse ante la fe de un notario o corredor público.

g. Debe basarse en hechos reales y no simulados, y es aquí en donde los pseudofiscalistas empiezan con las trabas inherentes a su falta de creatividad respecto a los incisos anteriores.

h. Con el propósito de ubicar o dejar de ubicar a los actos jurídicos en la hipótesis legal según convenga; y éste último es uno de los principios de la planeación fiscal.

En el argot tributario, se distinguen dos términos que tiene estrecha relación con el concepto de planeación fiscal, los cuales son la evasión y la elusión fiscal.

El primero es entendido como aquella práctica contraria a la Ley que permite disminuir o nulificar el pago de un tributo.

Por el contrario el segundo supone la disminución de la base impositiva a través de mecanismos apegados a la Ley.

Antúnez no está de acuerdo con esta descripción debido a que él considera y expone que semánticamente ambos conceptos son sinónimos por lo que no puede atribuírseles un significado diferente. Se considera que en parte tiene razón, no obstante también es lógico asignar estos dos términos en un sentido diferente a efecto de la comprensión del punto a explicar en la doctrina de la planeación fiscal.

Lo cierto es que derivado del objetivo de reducir la carga tributaria se llevan a cabo diversas acciones para conseguir esta meta, unas que no están apegadas al derecho y que por consecuencia son ilegales y por otro lado existen algunas otras acciones que son coherentes con el derecho y que otorgan beneficios reales a los contribuyentes, independientemente del rubro con el que se les haga referencia.

Por supuesto cuando hagamos referencia a planeación fiscal esta estará referida a las actividades o actos que vayan tajantemente encuadrados en el marco de la legalidad y por ello a casos contrarios con este precedente no podrá asignárseles el término de “planeación fiscal”, sino nos encontraremos frente de un delito.

Otro concepto muy socorrido es el de *economía de opción* el cual es el elegir entre dos normas jurídicas aplicables a un mismo caso, pero también es la libertad para contratar incluyendo entre los motivos el elemento fiscal.

Desde luego que las dos opciones planteadas para ejercer la economía de opción deben estar emanadas de conductas lícitas.

Existen dos conceptos muy importantes que es necesario observa al momento de realizar una interpretación en relación al derecho tributario en caminado a la planeación.

Estos dos conceptos son el “Fraude a la Ley” y el “Abuso del Derecho”. Señalamos algunas definiciones de estos términos emitidas por los tribunales:

> *“..., extendiéndose por **"fraude a la Ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la Ley, pero no su sentido** y por **"abuso del derecho", la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho**: "summun ius, summa injuria", se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la Ley y su sentido.”*[95]

Las definiciones anteriores se consideran, hasta cierta medida poco claras, debido en primer plano refiriéndonos al fraude a la Ley, no resulta lógico como una serie de actos lícitos que respetan el texto de la Ley puede contravenir el sentido de la misma.

Es decir, el ejercicio de un derecho se lleva a cabo debido a que el propio texto lo contiene como parte de un cuerpo jurídico que busca determinado fin. Por ello

[95] CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VI-TASR-VI-4, INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.- NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.

resulta difícil dilucidar en determinado momento cuando la aplicación de la Ley contraviene el sentido de la misma, ya que resulta hasta paradójico.

Por otra parte, el abuso del derecho se funda en una aplicación de un derecho consignado en la Ley, sin embargo la interpretación y ejercicio del mismo resultan excedidas; En este concepto puede resultar más claro a la referencia que realiza el Tribunal de Justicia Administrativa en el sentido de señalar "*se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evada el imperio de la Ley y su sentido."*

Sin embargo continúa en el aire el término "sentido de la Ley" el cual es un concepto meramente ambiguo.

Siguiendo con los pronunciamientos de los tribunales, se citan la siguiente tesis emitida por nuestro supremo tribunal:

> ***"Las exposiciones de motivos contenidas en una iniciativa de Ley, así como los debates del legislador, suscitados con motivo de su aprobación, no forman parte del cuerpo legal de un ordenamiento, porque no fueron incorporados en el texto de la disposición legal; y, por ende, carecen de todo valor normativo,*** *…,* ***no se puede invocar un derecho u obligación por la simple circunstancia de que el mismo se infiera de la exposición de motivos de la iniciativa de Ley o de los debates del legislador, si no se plasmó expresamente en el articulado de la norma correspondiente; sin que sea lógico el argumento de que la interpretación teleológica subjetiva o exegética de la disposición legal permita introducir elementos contemplados durante el proceso legislativo, pero no reflejados en el cuerpo legal, pues tal medio de interpretación requiere que el intérprete de la norma acuda a la exposición de motivos, debates o preámbulo que dieron origen a una Ley o tratado internacional para interpretar uno o varios preceptos ambiguos u oscuros, con la plena conciencia de que se están***

tomando en consideración cuestiones que son ajenas a la norma y, por ende, no forman parte de ella.[96]

Este criterio es sumamente lógico, ya que de tomar conceptos ajenos al mismo cuerpo jurídico para llegar a conocer el sentido de la misma es contrario a la propia naturaleza del derecho y al principio de legalidad tributaria, debido a que solo lo que forma parte del texto normativo conforma la Ley. Por lo que la voluntad o razones que inspiraron al legislador deben estar contenidas en la misma.

Lo anteriormente señalado, podemos sustentarlo en una tesis jurisprudencia emitida por la Suprema corte que a continuación se reproduce:

"La Constitución de la República no instituye la necesaria correspondencia entre las Leyes emanadas del Congreso de la Unión y las exposiciones de motivos que acompañan a las iniciativas que les dieron origen*. …* ***De ahí que el Congreso de la Unión puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar formarán parte de la Ley, aunque éstos tengan alcances o efectos distintos o incluso contrarios a los expresados en la exposición de motivos por el autor de tal iniciativa****. Por ello, desde el punto de vista constitucional,* ***las exposiciones de motivos no condicionan en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer las normas legislativas de acuerdo con su competencia."***[97]

[96] PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE ELEMENTOS NO INCORPORADOS EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN LEGAL DE QUE SE TRATE., Tesis: 1a. LXXXV/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 172168, Primera Sala, Tomo XXV, Junio de 2007, Pag. 203, Tesis Aislada(Constitucional)

[97] LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICION DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN., Tesis: P./J. 15/1992, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 205682, Pleno, Núm. 52, Abril de 1992, Pag. 11, Jurisprudencia(Constitucional).

A este respecto Claude Tron Jean[98], señala los siguientes razonamientos que se consideran sumamente acertados:

> *"En el fraude a la Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, a efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere al concepto de frauda de la Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que permite alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizada de una forma que no corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que muy al contrario la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa al ordenamiento jurídico que, por ellos mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal"*

En complemento de lo señalado anteriormente, se expone la siguiente tesis emitida por los tribunales:

> *"De lo establecido por los diferentes autores, así como las disposiciones existentes en la materia, se pueden extraer como elementos definitorios del fraude a la Ley, los siguientes: 1. Una norma jurídica de cobertura, a cuyo amparo el agente contravendrá otra norma o principio. 2. Una norma, principio o valor jurídicos que rigen o delimitan a la norma de cobertura. 3. La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2."*[99]

[98] TRON Petit Jean Claude, "Lo real y lo justo de los impuestos" (consideraciones sobre la interpretación del derecho y la calificación de los hechos), Dofiscal Editores, 1era Edición, México, 2010, p. 132.
[99] FRAUDE A LA LEY. SUS ELEMENTOS., Tesis: I.4o.C.25 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 169882, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XXVII, Abril de 2008, Pag. 2370, Tesis Aislada(Común)

Por otro lado el mismo Tron[100] se pronuncia también en relación, ahora al concepto de abuso del derecho:

> *"La figura o institución del abuso del derecho tiene como referentes jerárquicos un ejercicio llevado a tal extremo que se causa un daño excesivo sin una razón que lo justifique… cuando no es posible dar una explicación económica u operativa de la forma elegida, resultando entonces patente que utilizó, solo con el fin de defraudar determinados principios, en concordancia con el uso abusivo e injustificado de formas jurídicas, no obstante la ingeniería fiscal aplicada por razonar como válido un artificio o artilugio formal, con fines netamente elusivos."*

Desde el punto de vista del autor, debe existir una explicación económica y operativa lógica para la realización de determinados actos jurídicos, para que los mismos, como consecuencia adjunta, traigan un ahorro en las cargas fiscales, de lo contrario se presentaría la figura del "abuso del derecho".

Por otro lado en la opinión de Rafael Antúnez[101] señala lo siguiente:

> *"En materia tributaria desde luego, encontrar la forma jurídica de disminuir la carga impositiva, es un fin completamente lícito, siempre que se valga de los medios apegados el derecho, en estricta concordancia con la norma y su texto, sin que los mismos constituyan un fraude a la Ley, independientemente que se abuse de las formas jurídicas.* ***En efecto, sin una persona de manera reiterada ejecuta un mismo acto jurídico, no por ello está abusando del derecho.*** *Y si esa reiteración tiene como finalidad bajar la carga fiscal, no pueden ni deben tildarse de ilícitos a tales actos repetitivos…*

[100] TRON Petit Jean Claude, "Lo real y lo justo de los impuestos" (consideraciones sobre la interpretación del derecho y la calificación de los hechos), Dofiscal Editores, 1era Edición, México, 2010, 139.
[101] Ídem, 199

> *Así pues, en conclusión a todas las manifestaciones expuestas**, la debida intelección del término "planeación fiscal" conlleva afirmar que en ningún momento se está en presencia de un fraude a la Ley, sino de una atinada y congruente aplicación del derecho, sin transgresión a norma alguna, ni mucho menos al orden normativo jerarquizado**. Ahora bien, **es factible que la planeación fiscal implique el abuso del derecho, es decir, el uso excesivo de sus formas, pero ello no constituye ningún ilícito,** y más aún, cuando tiene una justificación traducida en la búsqueda de una menor carga fiscal"*

Atendiendo a una opinión personal y de acuerdo a lo expuesto por este autor, se concluye que el abuso del derecho es válido dentro del concepto de planeación fiscal. Se considera que esta opinión puede resultar muy controvertida respecto a otros puntos de vista y puede ser moralmente descalificada debido a que represente un elemento ventajoso que el mismos derecho contempla, sin embargo, la moral y el derecho no siempre se encuentran aparejados, por lo que puede existir un acto que moralmente no sea aprobado, sin embargo sea completamente legal. También es de resaltar que la moral es un concepto que depende del punto de vista de quien la ejerce.

De manera particular, se considera que a la luz del derecho los conceptos morales se mantienen ajenos, ya que únicamente es válido para efectos legales el texto que se encuentra plasmado en la Ley.

Riesgos de la planeación fiscal

La planeación fiscal como un producto de la interpretación es esencialmente obtenida de la ciencia del derecho y la cual es inexacta como la naturaleza de este último.

Por ende, existe un riesgo de que terceros tenga puntos de vista contrarios con argumentos igualmente válidos respecto a una misma interpretación. Estas

diferencias se generan principalmente con las autoridades tributarias debido a que el objetivo perseguido por las mismas es diametralmente contrario a la de los contribuyentes.

Con base a lo anterior, ante una discrepancia de opiniones legales siempre los encargados de dilucidar la controversia serán los diferentes tribunales del poder judicial competentes para observar el asunto específico, como expertos versados en la materia jurídica.

Anteriormente se señaló que la prueba de fuego de una planeación fiscal, derivada de una interpretación, es el juicio en sus diversas modalidades e instancias.

El triunfo en el juicio depende en gran medida de las capacidades del planeador fiscalista, los cuales podemos resumir en:

a. Conocimiento en el derecho y derecho positivo
b. La atinada interpretación
c. Habilidades en la retórica y dialéctica escrita
d. Solidez y sustento de la propia estrategia
e. Argumentación jurídica

Los riesgos pueden ser de dos tipos:

Riesgo económico.- Este riesgo implica que en el peor de los escenarios sobreviene el pago de los impuestos fincados en la resolución de la autoridad fiscal, como las multas y demás accesorios correspondientes.

Riesgo penal.- El delito es una acto contrario del derecho que tiene como sanción la pena corporal, esas conductas para clarificarlas mejor se citan, mediante la trascripción del artículo 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación:

*"Comete el delito de defraudación fiscal quien **con uso de engaños o aprovechamiento de errores**, omita total o parcial mente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. (artículo 108)*

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

…

*IV. **Simule uno o más actos o contratos** obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

… (artículo 108)"

Unos de los puntos fundamentales son los señalados en negritas dentro del texto los cuales se amplían a continuación:

a. Uso de engaños o errores.- la persona que utilice cualquiera de estos dos conceptos incurrirá en la conducta delictiva prevista pos el Código Fiscal, a ese respecto los tribunales conceptualizan estos términos de acuerdo a los siguiente:

*"El fraude es un delito material por requerir un resultado de la misma índole (la entrega de la cosa y el daño patrimonial concurren en ella, así como la obtención de un lucro o un beneficio indebido), con independencia de los medios comisivos, **engaños o aprovechamiento del error, entendiéndose el primero como la actividad mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción, o sea una acción falaz positiva para lograr la obtención de la cosa o el logro de un beneficio indebido; en el aprovechamiento del error, no es necesario en todo caso, una actividad del sujeto activo, quien se aprovecha de la falsa concepción que una persona tiene sobre un hecho cualquiera para llegar al resultado antijurídico, y a diferencia del engaño que constituye el medio comisivo para provocar el error, en el aprovechamiento de éste que existe con anterioridad, el***

***agente sólo se vale de esa situación para lograr el fin que de antemano se propuso**, ….”*[102]

Como se puede observar, estos conceptos tienen sus diferencias estructurales, pero ambas conllevan a un riesgo de carácter penal.

Cabes señalar y dejar muy en claro que siguiendo el concepto de planeación fiscal que se ha comentado, el cual debe estar estrictamente apegado a derecho, por ningún motivo el ejercicio de la planeación fiscal puede dar origen a una responsabilidad de carácter penal, dado que la planeación si es ejecutada correctamente mediante una interpretación de la norma correcta, jamás entrañaría una conducta ilícita, precisamente por ese apego al derecho que se menciona.

Principios elementales de la planeación fiscal

La planeación fiscal para que sea concebida debe observar algunos lineamientos para que pueda llevarse a cabo siguiendo la legalidad inherente a la esencia de la misma.

Por dicha razón se considera pertinente señalar algunos de ellos con el fin de didácticamente estudiarlos, así pues se mencionan a manera de máximas:

1. Nadie está obligado a elegir los actos jurídicos que den como consecuencia el pago de un tributo.
2. Las Leyes fiscales no son siempre de naturaleza simétrica.
3. Las personas morales representan una fórmula de protección patrimonial.
4. Utilización de contratos consigo mismo.
5. La planeación fiscal es igual a defensa fiscal.

[102] FRAUDE. CONCEPTOS DE ENGAÑO Y ERROR COMO ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TIPO ,Tesis, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 226311, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo V, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1990, Pag. 578, Tesis Aislada(Penal)

6. La planeación fiscal no requiere flujo de efectivo indispensablemente.
7. El impuesto debe no debe ser igual a cero.

CONCLUSIONES

a. ¿Cuáles son los distintos métodos de interpretación y sus características que pueden emplearse para conocer el significado de las disposiciones en materia fiscal?

En la ciencia del derecho existen diferente métodos que algunos autores no los catalogan como tales, por considerar que el término es rígido para la labor que tiene los mismos.

Estos métodos se basan en diversas bases para desentrañar el contenido de una norma legal y pueden mencionarse entre otros: estricto, lógico, sistemático, restrictivo, topográfico.

b. ¿Debe utilizarse algún método particular para la interpretación de las disposiciones fiscales?

Los métodos son usados a criterio del intérprete y puede usarse en conjunto, pero siempre enfocados a obtener una sola conclusión. El método analógico no es válido en la materia fiscal.

La elección del método o métodos son totalmente a criterio y talento de quien realiza la interpretación, por lo que no existe un método particular por aplicar, inclusive si se habla de un mismo supuesto sujeto a análisis, como consecuencia de que esta labor de interpretación no emite verdades absolutas, sin embargo la interpretación debe realizarse siguiendo lineamientos lógicos y jurídicos como puede ser los principios generales del derecho e inclusive las características de tipo económico de la operación sujeta de análisis.

c. ¿Es viable utilizar diversos métodos de interpretación para clarificar la correcta aplicación dentro un mismo cuerpo legal?

La aplicación de diversos métodos a un mismo caso concreto, representa una ventaja en el sentido que se tendrán mayores argumentos para la exposición de las razones y fundamente de las conclusiones obtenidas, siendo más fácil estructurar elementos que convenzan a los terceros involucrados de nuestra perspectiva respecto a un punto.

d. ¿Es válida la aplicación de dos métodos diferentes a un mismo supuesto jurídico, con resultados diferentes?, en caso afirmativo, ¿Qué método es el más adecuado atender para definir qué interpretación es la que se debe aplicar y que criterios deben aplicarse para determinar que alternativa es la correcta?

Aunque esta aplicación es válida, es necesario concluir que alguno de los dos métodos deberá tener una mayor cercanía con la realidad, el objetivo o fin de la Ley o su sentido y naturaleza. Pese a que hay mayores elementos para acotar el sentido en la aplicación de una norma, es importante tomar conciencia de que el resultado de una interpretación no podrá calificarse de correcto o incorrecto de manera categórica y completa, sino que el más viable será el más apegado a la lógica y a lo que dictan las reglas generales del derecho tributario y el derecho en general.

e. ¿De qué forma la interpretación de una disposición puede resultar una herramienta para realizar una planeación fiscal adecuada apegada al derecho?

La interpretación nos permite analizar desde diversas perspectivas a las disposiciones fiscales las cuales pueden aunque en el texto son las mismas, los cambios sociales, económicos y en general del contexto en que está situada la norma tienden a cambiar también la forma de que las mismas se interpretan. De estos cambios que hacen a la norma dinámica se pueden derivar beneficios que solo pueden ser obtenidos a través de un correcto proceso de interpretación.

f. ¿Con qué elementos debe fundamentarse la aplicación de un método de interpretación que se pretenda aplicar?

Los elementos que deben considerarse para la aplicación de norma están basados en el principio que señala que la aplicación de la norma no puede dar como resultado una violación al marco legal existente, así como tampoco puede dar lugar a interpretaciones absurdas o sin sentido; o aquellas cuyo cumplimiento no pueda lograrse.

g. ¿La interpretación de una misma disposición bajo distintos métodos y con un mismo resultado fortalece o confirma la correcta aplicación de una norma?

Como se ha señalado, al ser el derecho una ciencia social e inexacta tiene una subjetividad inherente, sin embargo, el aplicar diversos método de manera correcta y llegar a través de ellos a un resultado en un mismo sentido, desde luego que fortalece el argumento interpretativo para poder validar la aplicación de una disposición en el sentido pretendido.

h. ¿Qué casos concretos en la legislación tributaria pueden entrañar algún beneficio, o representar alguna controversia de aplicación que puede ser aplicado o resulta a través de la correcta aplicación de la interpretación?

A lo largo del presente trabajo se han desarrollado diversos análisis respecto a diversas disposiciones fiscales que representan análisis a algunos supuestos jurídicos respecto a la aplicación de la norma fiscal, en los cuales se pudo realizar una clarificación del contenido y forma de aplicación de la norma, por lo que sería reiterativo mencionarlos todos, sin embargo, la respuesta a esta planteamiento de investigación pudo constatarse en la interpretación realizada de diversas disposiciones entre ellas, la que suponía la aplicación del subsidio para el empleo a aquellos ingresos asimilados a salarios, o bien, aquella relativa a la llamada retención por fletes, donde se delimitó de manera clara quienes son los sujetos de

la misma toda vez que no se realiza de manera general a todos aquellos dedicados al transporte.

En cada uno de los casos planteados en el presenta trabajo se pudo corroborar lo planteado en la hipótesis, en relación con constatar que una correcta interpretación deriva en beneficios contenidos en las disposiciones fiscales que no son perceptibles a simple vista, o evitando riesgos para los contribuyentes al plantear aplicaciones a la norma incorrectas que pueden llevarlos a créditos fiscales; la elusión he dicho riesgo en sí mismo también representaría un beneficio.

BIBLIOGRAFÍA

De análisis doctrinal.-

La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, Chávez Chávez José Luis, 1era Edición, 2010.

Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación, Bettinger Barrios Herbert, 20ª Edición, 2015. Ed, ISEF.

Obligaciones Civiles, Bejarano Sánchez Manuel, 6ª Edición, 2010, Ed. Oxford.

Teoría de las obligaciones, Martínez Alfaro Joaquín, 12ª Edición, 2012, Ed. Porrúa.

Efectos fiscales de los contratos, Gómez Cotero José de Jesús, 8ª Edición, 2012, Ed. Dofiscal.

Derecho Fiscal, Ponce Gómez Francisco, 10ª Edición, 2005, Ed. Banca y Desarrollo.

Derecho Financiero Mexicano, De la Garza Sergio Francisco, 18ª Edición, 1994, Ed. Porrúa.

Teoría General de la Interpretación, Hallivis Pelayo Manuel, 2007, Ed. Porrúa.

Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Margain Manatuou Emilio, 21ª Edición, 2011, Ed. Porrúa.
El derecho fiscal y su interpretación, Antúnez Álvarez Rafael, 2ª Edición, 2012, Ed. Seo de Urgel.

La interpretación jurídica de las Leyes fiscales, Estrada Lara Juan M., 1ª Edición, 2004, Ed. Pac Universidad de Guanajuato.

Estrategias Financieras de los Impuestos, Sánchez Miranda Arnulfo, 7ª Edición, 2015, Corporativos ASM Publicaciones.

Introducción al estudio del derecho, García Maynez Eduardo, 2009, Ed. Porrúa.

Derecho Fiscal, Arrioja Vizcaino Rodolfo, 1982, Ed. Themis.

Principios de Derecho Tributario, Delgadillo Gutiérrez Humberto, 2007, Ed. Limusa.

Derecho fiscal, Dorantes Chávez Luis Felipe, 1ª Edición, 2014, e-book, Ed. Grupo Editorial patria, https://books.google.com.mx/books?id=O-_hBAAAQBAJ&pg=PA86&dq=interpretaci%C3%B3n+derecho+tributario+mexico&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwitmrTnx6HMAhUBvYMKHYQ0CNoQ6AEIGjAA#v=onepage&q=interpretaci%C3%B3n%20derecho%20tributario%20mexico&f=false

Curso elemental de derecho tributario, Saldaña Magallanes Alejandro, 1ª Edición, 2005, Ed. Isef.

Derecho Administrativo Mexicano, Nava Negrete Alfonso, 3ª Edición, 2011. Ed. Fondo de cultura económica.

Introducción a la Hermenéutica Fiscal, Isas Montes Roberto, 2007, Ed. Porrúa.

Argumentación e interpretación jurídica: para juicios orales y la protección de derechos humanos, M. Virgilio Bravo Peralta, Alfredo Islas Colín, 2010, Ed. Porrúa.

Compendio de derecho fiscal, 2ª Edición, 2009, Ed. Porrúa.

Interpretación de Normas Fiscales, Carballo Balvanera Luis, 2007, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Ed. Porrúa.

Nociones de derecho fiscal, Sánchez Piña José de Jesús, 4ª Edición, 1990, Ed. Pac.

Normas de actuación profesional.-

Normas de auditoría, para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados, Instituto Mexicanos de Contadores Públicos, 5ª Edición, 2015.

Normas de Información Financiera, Instituto Mexicanos de Contadores Públicos, 10ª Edición, 2015.

Cuerpos legales y jurisdiccionales.-

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.
Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.
Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Código de Comercio.
Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
Ley General de Sociedades Mercantiles.
Código Civil Federal
Código Civil para el Estado de Michoacán de Ocampo.
Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y Tribunales.

Otras fuentes.-

Diccionario de la Real Academia Española.

La investigación científica en el nivel superior, Chávez Chávez José Luis. UMSNH, División de Estudios de posgrado de la facultad de contaduría y ciencias administrativas, Centro de Investigación Científica.

Los métodos en la interpretación jurídica y la estructura del silogismo en la aplicación del derecho, www.juridicas.unam.mx/publica/librev

La interpretación conforme a la constitución, Serrano Migallón Fernando, 1ª Edición, 2008, Universidad Nacional Autónoma de México, https://books.google.com.mx/books?id=YBxwlTGa8b0C&pg=PA14&dq=interpretaci%C3%B3n+derecho+tributario+mexico&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjC_KDYyaHMAhWitYMKHZBmDFs4ChDoAQgeMAE#v=onepage&q=interpretaci%C3%B3n%20derecho%20tributario%20mexico&f=false

De la interpretación a la argumentación en materia fiscal, De la Cruz Zamudio Juan Austreberto, 1ª Edición, 2010, Ed. Diánoia. https://books.google.com.mx/books?id=nW1RLRM-waMC&pg=PA11&dq=interpretaci%C3%B3n+derecho+tributario+mexico&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjC_KDYyaHMAhWitYMKHZBmDFs4ChDoAQg1MAY#v=onepage&q=interpretaci%C3%B3n%20derecho%20tributario%20mexico&f=false

Los principios que rigen la interpretación tributaria: el caso de la Ley de hacienda del estado de Baja California, México. Suprema Core de Justicia, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas

Teoría de la argumentación jurídica, Ribeiro Toral Gerardo, 1ª Edición, 2006, Universidad Iberoamérica de León. https://books.google.com.mx/books?id=5JTxLjRCkYYC&pg=PA91&dq=interpretaci%C3%B3n+en+materia+fiscal&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjGy8-6z6HMAhVHtYMKHewJBDs4ChDoAQg0MAY#v=onepage&q=interpretaci%C3%B3n%20en%20materia%20fiscal&f=false

Http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/derecho_y_ciencias_sociales/Derecho_administrativo_I.pdf, De los Santos Morales, Adriana.

ABREVIATURAS

LISR.- Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA.-Ley del Impuesto al Valor Agregado

CFF.- Código Fiscal de la Federación

CCF.- Código Civil Federal

SCJN.- Suprema Corte de Justicia de la Nación

CFDI.- Comprobante Fiscal Digital por Internet

CPEUM.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

SAT.- Servicio de Administración Tributaria

LIEPS.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

RAE.- Real Academia Española

LEY FINTECH.- Ley para Regular la Instituciones de Tecnología Financiera