



# UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

## Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas, Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

### REVISTA

La reforma fiscal mexicana del 2014 y sus implicaciones en la clase media

Las Relaciones fiscales Intergubernamentales y su Impacto en el Estado de Jalisco 2009 – 2014

Algunas reflexiones en torno a la metodología básica para la interpretación de normas fiscales. (Primera parte)

Deuda pública y estructura financiera en la alternancia política del municipio de Tampico Tamaulipas, México (1993-2011)

Importancia de las bolsas de valores en la economía



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISIÓN DE CONTADURÍA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

## Directorio

### Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla

**Rector General**

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro

**Vicerrector**

Mtro. José Alfredo Peña Ramos

**Secretario General**

### Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez

**Rector**

Mtro. José Alberto Becerra Santiago

**Secretario Académico**

Mtro. José David Flores Ureña

**Secretario Administrativo**

Dr. José Trinidad Ponce Godínez

**Director de la División de Contaduría**

Mtro. Cristian Omar Alcantar López

**Secretario de la División de Contaduría**

Mtro. Alfonso Enrique Dávalos Abad

**Jefe del Departamento de Auditoría**

Mtro. Javier Ramírez Chávez

**Jefe del Departamento de Contabilidad**

Dra. Martha Elba Palos Sosa

**Jefe del Departamento de Finanzas**

Mtro. Ramiro Torres Torres

**Jefe del Departamento de Impuestos**

Miguel Ángel Serrano Núñez

**Jefe de la Unidad de Producción Editorial**

## Consejo editorial

### Internos:

Mtra. Artemia Dalila Magaña Hinojosa

Dra. Mónica Marsela López García

Mtra. Livier Padilla Barbosa

Mtro. Javier Ramírez Chávez

Dra. Martha Elba Palos Sosa

Dr. José Asunción Corona Dueñas

Mtra. Norma Angélica Torres Galindo

Mtra. Patricia Gutiérrez Moreno

### Externos:

#### Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

Mtra. María Victoria Huertas de Mora

#### Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Ana de Dios Martínez

#### Universidad de Chile (Chile)

Mtro. Mario Radrigán Rubio

#### Universidad de los Andes, (Venezuela)

Mtro. Mario Alberto García Müller

#### Universidad Nacional Autónoma de México (México)

Dra. Irma Manríquez Campos

#### Universidad de Sonora (México)

Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez

#### Universidad de Colima (México)

Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho

#### Universidad Veracruzana (México)

Dr. Oscar González Muñoz

#### Universidad Autónoma de Morelos (México)

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado

Mtro. Cristian Omar Alcantar López

**Director de la Revista**

Dr. José Trinidad Ponce Godínez

**Editor Responsable**

Mirka Susanna Sarajärvi

**Diseño de Portada**

# Algunas reflexiones en torno a la metodología básica para la interpretación de normas fiscales (Primera parte)

Marco Antonio Daza Mercado\*  
Maricela Lemus Arellano\*\*  
Antonio Sánchez Sierra\*\*\*

## Resumen

Los métodos de interpretación jurídica en el derecho mexicano son, a decir de los especialistas múltiples y muy variados. Estudiar todos y cada uno de ellos nos llevaría a escribir auténticos y complejos tratados sobre esta disciplina del derecho. Aunado a lo anterior, la especialidad del derecho fiscal eleva más aun el nivel de complejidad y de cómo llevar a cabo la argumentación y la interpretación de las ya de por sí difíciles normas fiscales mexicanas. En primer lugar encontramos a quienes se encargan directamente de la impartición de justicia, es decir, los tribunales colegiados, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y los tribunales de tipo administrativo en el país. En segundo lugar se encuentra el Estado como actor, quien en sus funciones de derecho público aplica las normas fiscales en su carácter de organismos fiscales, como son el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto para el Fomento Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (Infonavit), principalmente; y en tercer lugar están los profesionales de la contaduría pública, contadores y abogados, que en su labor de fiscalistas tienen la compleja tarea de interpretar de la mejor manera todas y cada una de las disposiciones fiscales, para asesorar al usuario final y actor principal de dicha aplicación jurídica: el contribuyente. Los autores de este artículo presentan un análisis fundamental sobre cómo son utilizados determinados métodos de interpretación jurídica.

**Palabras claves:** Método, interpretación, argumentación, hermenéutica, deóntica jurídica, norma fiscal.

\* mdaza@cucea.udg.mx

\* mlemusa14@yahoo.com.mx

\*\* asesoriauno@yahoo.com.mx

## Abstract

The methods of legal interpretation in Mexican law are to say to the many and varied specialists, studying each one of them lead us to write real and complex treaties on the discipline of law. Added to this specialty tax law raises even more the level of complexity and how to conduct argumentation and interpretation of already inherently difficult Mexican tax rules. The main players are the ones the Federal Court of Fiscal and Administrative Justice (TFJFA) directly responsible for the administration of justice that is the collegiate courts, the Supreme Court of Justice (SCJ), and the courts of administrative type the country. Second are those state actors in their roles as public law apply the tax rules in its capacity as fiscal agencies, such as the Tax Administration Service (SAT), the Mexican Social Security Institute (IMSS) and the Institute for National Housing Development Workers (Infonavit) mainly; and thirdly there are the public accounting professionals, accountants and lawyers in their efforts to tax experts have the complex task of interpreting the best all manner each fiscal provisions, to advise the end user and principal actor the legal application: The taxpayer. The authors of this article present a critical analysis of how they are used certain methods of legal interpretation, by the aforementioned actors.

**Key Words:** Method, interpretation, argumentation, hermeneutics, tax rule

## Introducción

Cuando los autores nos propusimos trabajar en este artículo, procedimos a revisar la bibliografía existente y actualizada que tuviera vigencia en su apreciación metodológica. Dentro de los métodos de interpretación de las normas

fiscales, encontramos que algunos autores de textos abordaban el tema sin atender los cimientos de lo que debe ser la interpretación y argumentación jurídica; desde nuestra óptica, algunos autores tocan el tema dirigiéndolo especialmente hacia los contadores; en otros casos van dirigido exclusivamente hacia los abogados litigantes.

Algunos textos fiscales son bastante complejos, pues su análisis y estudio hace necesarios que se dominen otras disciplinas auxiliares del derecho. Encontramos también auténticos especialistas que no obstante su sólida formación académica e intelectual dejan de lado que los usuarios finales de tales metodologías necesitan herramientas de menor complejidad intelectual y metódica, que le permitan entender, comprender y discernir las diferencias entre unos métodos y otros.

A decir de Atienza (2006: 59), “No es posible construir una teoría de la argumentación jurídica que cumpla las funciones teóricas, prácticas y pedagógicas”, sin embargo, esta opinión contrasta con la siguiente: “Pretendo establecer un esquema teórico cuya intención sea facilitar la comprensión de objetos jurídico tributarios para que a partir de ellos, pueda conocerse el significado de las interrelaciones que existen entre dichos objetos y sus aplicaciones en casos concretos (Zambrano, 2009: 133).

Posteriormente, iniciamos un recorrido exhaustivo, partiendo de una metodología cualitativa y nos adentramos en el análisis para llevar a cabo este artículo donde, *grosso modo*, describiremos algunos métodos de interpretación fiscal utilizados por el derecho fiscal, tributario e impositivo mexicano, para darle al receptor de este artículo un contexto que le permita utilizar correctamente como herramientas de análisis e interpretación, los métodos que estudiamos, los cuales le presentaran un panorama que sirva de marco teórico referencial, sin que constituya la verdad absoluta para la interpretación de las normas fiscales, esto como una aproximación a la dificultad del mundo de los impuestos, desde la óptica de la contaduría pública.

### 1.1. Planteamiento del problema

En México, los primeros que ejecutan y aplican las leyes son los organismos especializados en cada una de las áreas que integran el Estado mexicano; estas facultades emanan desde nuestro ordenamiento supremo, que es la Constitución misma, que establece:

Capítulo II. De los mexicanos

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Posteriormente parten de lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), vigente. Dentro de este ordenamiento, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), tiene las facultades para preceder al cobro de los tributos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal  
31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

[...]

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para tales efectos, el poder ejecutivo creó un organismo especializado para el cobro de las cargas impositivas: el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que tiene fundamentalmente las siguientes atribuciones;

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Título Primero. De la Naturaleza, Objeto y Atribuciones

Capítulo I. De la Naturaleza la Objeto

Artículo 1º. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 2º. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público (El énfasis es nuestro) de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

De esta manera surge la primera interrogante: Si el SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal,

¿cómo la aplican?, ¿qué métodos utiliza para su aplicación? La respuesta, al menos en la pragmática jurídica y tributaria, nos la proporciona directamente el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual establece que:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De forma directa, concretamente del texto del artículo antes citado, surge la siguiente frase de análisis de interpretación gramatical: “Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica.” Surgiendo así una primera interrogante: ¿cuáles son esos métodos? Y el texto abunda aún más en cuanto a cualquier vacío o laguna jurídica se refiere, puesto que también establece:

A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De la lectura de los párrafos anteriores, aplicando una metodología cualitativa de tipo exploratorio y/o descriptiva, se define nuestro planteamiento del problema: ¿Cuáles son los métodos de interpretación jurídica que más se utilizan en México para la interpretación de las normas fiscales?

1.1.2. *Aporte teórico.* El principal aporte teórico del presente artículo lo constituye el describir los principales métodos de interpretación fiscal; y en establecer cuáles son los más utilizados por los actores sociales en su interactuar diario en el mundo de los impuestos.

1.1.3. *Objeto de estudio.* Analizar algunos métodos de interpretación de normas fiscales.

1.1.4. *Campo de acción.* Lo es la contaduría pública en su área de impuestos, así como en la materia jurídica en el campo especializado del derecho fiscal, en el área procesal fiscal, pues aporta conocimientos a los abogados especializados en materia fiscal, al igual que los fiscalistas, y por último, a las autoridades fiscales, además de los institutos de seguridad social y entes de las administraciones estatales en sus funciones de organismos fiscales.

## 2. Interrelaciones del derecho con los impuestos

El campo de los impuestos atrae de la ciencia del derecho el conocimiento científico del derecho. Quizás sea esta parte de la científicidad del derecho que vincula al derecho fiscal, tributario, y al derecho impositivo con la contaduría pública en una de las muchas ramas multidisciplinarias que la integran (Arrijoja, 1999). El estudio de los impuestos tiene una metodología considerada como propia para su comprensión, estudio y diagnóstico, de ahí que el estudio de las metodologías del derecho merece un análisis del cual nos ocuparemos posteriormente. El derecho es una ciencia social y en consecuencia es posible analizar los fenómenos socio-jurídicos-fiscales dentro de un esquema científico, los cuales no difieren en su proceso investigativo de otras ciencias; la misma metodología que se utiliza para investigar en determinadas ciencias es la que utilizaremos para todo proceso de investigación fiscal.

Las definiciones de derecho fiscal, derecho impositivo y derecho tributario no son las mismas. El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco; en cambio, el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de las contribuciones. Por último, el derecho impositivo estudia todas las cargas tributarias que se identifican como aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales, tributos y accesorios.

### 2.1. Principios de metodología aplicados a la investigación fiscal desde la óptica de la contaduría pública

Debido a la multidisciplinariedad de las ciencias economí-

co-administrativas, éstas van tomando elementos de diversas disciplinas científicas, otras metodologías, como parte sustantiva del conocimiento científico (Daza, 2004). La prueba más palpable de lo aquí señalado, sin duda alguna lo constituye el complejo estudio de los impuestos en nuestro país. En este punto, cabe hacer una pregunta: ¿Existe un método para el estudio de los impuestos y del derecho fiscal?, y, por consiguiente, ¿la investigación fiscal tiene una metodología propia?

Las respuestas a estas dos interrogantes no son sencillas, sin embargo mencionaremos algunas reflexiones sobre el análisis de la metodología de las ciencias del derecho y su incorporación para el estudio e investigación fiscal.

Primeramente partiremos del hecho de cómo el jurista debe argumentar e interpretar el derecho y de cómo aplicarlo a esa rama de la contaduría pública llamado impuestos, puesto que los impuestos tienen, como veremos en líneas posteriores, argumentaciones e interpretaciones *sui generis*, las cuales el abogado interpreta de una manera distinta a como las analiza un contador; ¿a qué se debe esta diferencia? O la pregunta correcta es: ¿En cada disciplina se utilizan métodos distintos de interpretación de las mismas normas fiscales? Para adentrarnos en nuestro trabajo procedemos a analizar y estudiar los elementos más básico y fundamentales de la interpretación en nuestro idioma, es decir, dentro del español, o castellano para los puristas del lenguaje, retroalimentamos al lector sobre cuestiones gramaticales indispensables para entender desde la unidad de comunicación más básica hasta la más compleja.

## 2.2. La gramática

La gramática es la parte de la lingüística que estudia la estructura de las palabras y sus accidentes, así como la manera en que se combinan para formar oraciones (Real Academia Española, 2015); la gramática es una técnica, es arte al hablar y escribir correctamente. No es aventura señalar que quien no sabe gramática difícilmente podrá interpretar adecuadamente un texto, no obstante algunos autores de textos que tratan sobre metodología de interpretación de normas fiscales no la consideran importantes (Covarrubias, 2011: 276), lo cual a nuestro juicio es un error, pues es necesario y fundamental que se observe con toda pulcritud la gramática como marco teórico referencial en cuanto a métodos de interpretación jurídica se refiere.

2.2.1. *Unidades de análisis.* Las unidades de análisis son los referentes obligados para una adecuada interpretación, esta

técnica parte de atomizar y explicar todos y cada uno de los elementos que a continuación se señalan.

2.2.2. *La palabra.* A decir de la Real Academia de la Lengua Española (RAE) (1915), “Es el segmento del discurso unificado habitualmente por el acento, el significado y pausas potenciales inicial y final. Metodológicamente, es la unidad de análisis o comunicación más simple en un vocablo determinado dentro de un mensaje.

2.2.3. *El tema.* Oración o enunciado que hace referencia a un tema o situación, miden como en una oración se entrelaza con el sentido general o particular de lo que se está hablando.

2.2.4. *El personaje.* Un individuo o sujeto dentro de un entorno motivo del tema desarrollado.

2.2.5. *Medidas de espacio/tiempo.* Son unidades físicas, como centímetro, metro, kilómetro, metros lineales, cúbicos. También lo son el tiempo, días, meses, años, por citar algunos.

2.2.6. *Análisis gramatical de texto lingüístico.* Este tipo de análisis técnicamente sencillo cuando se trata de saber “lo que el texto quiere decir”, se procede a interpretar el texto y las palabras que integran el tema, esta técnica tiene como limitante la cultura de quien interpreta las palabras contenidas en el mensaje analizado.

## 2.3. Semiótica

La semiótica es la teoría general de los signos (RAE, 2015). Que admite tres subdisciplinas: sintaxis, semántica y pragmática. Ahora bien, ¿por qué es importante conocer los signos? Porque en la actualidad la semiótica hace referencia al estudio de la sintaxis y la semántica, las cuales se explican a continuación

*Sintaxis.* Parte de la gramática que enseña a coordinar y unir las palabras para formar las oraciones y expresar conceptos (RAE, 2015). Es la parte de la gramática que se encarga del orden estructural del lenguaje, del acomodo lógico de los términos en una oración (Parada, 2012: 115). Es importancia para tener los cimientos metodológicos para interpretar y argumentar jurídicamente cualquier texto, pues del orden sintáctico se genera la lógica aplicada al orden que al escribir exista en una unidad de comunicación jurídica, con un pro-

pósito de relación entre ideas. Generando los valores en la redacción de concisión, claridad, precisión, estructuración y fundamentación dentro del texto.

**Semántica.** Estudio del significado de los signos lingüísticos y de sus combinaciones, desde un punto de vista sincrónico o diacrónico (RAE, 2015). Es una rama de la lingüística que estudia el significado de los signos lingüísticos, en otras palabras, “es la ciencia que estudia el significado de las palabras, o sea, sus contenidos significativos” (Islas, 2007:89). Es también la significación de dicha palabra, misma que queda determinada al seleccionar de entre los posibles significados atribuibles a la palabra aquel que mejor se adapte con los demás elementos lingüísticos que conforman la expresión legal. Es necesario tomar en cuenta esta valiosa herramienta de nuestro idioma para la interpretación de las normas jurídicas, pues también se deben valorar el cambio semántico, los campos semánticos, las relaciones de independencia, los sinónimos, los homónimos, los parónimos, la conexión con sus conjunciones, adverbios sentenciales y sus predicados, principalmente.

## 2.4. ¿Qué es interpretar?

En la metodología para la interpretación de las normas fiscales cabe preguntarnos: ¿Qué es interpretar? Para la RAE las definiciones aproximan a nuestro objeto de estudio: 1. “Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto. 2. Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos” (RAE, 2015). La interpretación como actividad intelectual se ha utilizado ya sea para lograr el avance de las ciencias, y con ellas de la humanidad misma, o bien para justificar la supuesta verdad de posturas y opiniones irracionales (Zambrano, 2009: 3). Interpretar desde una postura académica podría consistir en explicar, describir la funcionalidad de fenómenos o eventos de cierta índole, con base al conocimiento de la ciencia de que se trate.

2.4.1. *¿Cómo se debe interpretar?* Es difícil establecer cómo se debe interpretar, pues aun los especialistas de la interpretación gramatical tienen dudas sobre un método, pero la crítica y el criterio son parte fundamental para la interpretación (Parada, 2012: 165), al igual que el análisis, la síntesis, la deducción y la lógica. Ahora bien, metodológicamente, interpretar lleva un proceso de observación basado en el análisis que debemos de atender antes de emitir una opinión, la cual consistirá en buscar el significado más real, con base

en trabajos previos acerca del tema para responder a interrogantes, contrastar las hipótesis planteadas, construir las conclusiones y ofrecer alternativas de solución (Rodríguez, 2010: 177).

## 2.5. El análisis y la interpretación

2.5.1. *Analizar.* Es revisar las partes en que se compone un objeto de estudio dividiéndolo en sus elementos más simples y concretos. En su *Discurso del método*, René Descartes propuso esta tarea como paso inicial del conocimiento lógico y metódico. Los elementos en que se descompone el objeto deben poseer, según este filósofo, claridad y distinción; es decir, tener cada uno claridad y al mismo tiempo diferenciarse de los demás. Cuanto más claros y distintos sean los elementos, mayor certeza habrá en las operaciones que con ellos se realice. En este sentido, el análisis permitirá: a) un recuento exhaustivo de los datos; b) la revisión de los pasos dados en la investigación, y c) la comprobación de que se ha seguido una metodología de trabajo lógica, coherente y sistemática. Por ello, en la interpretación, lo que hacemos es sintetizar, es recomponer frases, reflexiones, temas, unidades, etcétera, a partir de sus elementos, incorporando en su nueva estructura los elementos fundamentales y desechando los elementos poco importantes.

2.5.2 *Análisis de contenido.* El análisis de contenido es una técnica de investigación para hacer inferencias confiables de datos con respecto a su contexto. En ese sentido puede entenderse como una estrategia para analizar los procesos de comunicación en muy diversos contextos. El análisis de contenido puede ser aplicado virtualmente a cualquier forma de comunicación. Para Hernández y otros (2010), el análisis de contenido es la técnica que estudia y analiza la comunicación de una manera objetiva, sistemática y cuantitativa, los usos más frecuentes que ha tenido son:

- Describir tendencias en el contenido y comparar mensajes, niveles y medios de comunicación.
- Auditar el contenido de la comunicación y compararlo contra estándares.
- Construir y aplicar estándares de comunicación y/o medir la claridad de los mensajes.
- Exponer técnicas publicitarias y descubrir estilos de comunicación.
- Identificar intenciones, apelaciones y características de comunicadores y descifrar mensajes ocultos. Revela a menudo el contenido latente de un texto y sirve para restituir al texto todas las interpretaciones posibles.

Metodología: Subdividir el texto en las diferentes partes gramaticales de la frase:

Sujeto – verbo – objeto/complemento – adverbio – adjetivo – pronombre – preposición...

Las partes gramaticales vehiculan una connotación. Tenemos a continuación unos elementos indicativos de la misma (no todos los elementos son connotativos).

- Sujeto: Es la persona que hace la acción o lo que el verbo indica. Es significativo que esté presente en la frase en modo manifiesto.
- Verbo: Hace referencia al campo de acción propio al texto que estamos estudiando.
- Sustantivo (Complementos): Es el universo de elementos de los cuales se compone el campo de acción indicado en el verbo.
- Adjetivo: Se puede emplear con diferentes modalidades, afectivo emocionales, pueden todos organizarse al interior de un conjunto de opuestos: ético vs. inético, fuerte vs. débil, bonito vs. feo...
- Adverbio: El correspondiente atributivo de los verbos. Sitúan el verbo y la acción que este significa en un contexto espacio-temporal -casual... emotivo...
- Pronombre: Tiene fundamentalmente una función mediadora, entre el sujeto / objeto del hecho del cual se habla y el lector o la persona que escucha. Podemos pensar que aleja semánticamente al lector del nombre del hecho (no solamente del hecho en sí).

### 3. La interpretación jurídica

Interpretar es desentrañar el sentido de la expresión, se interpretan las expresiones para descubrir que significan (Máynes, 2005: 325). A decir de los especialistas, los estudiosos del derecho han generado varios métodos con un solo fin común, atribuirle sentido a la norma jurídica ya sea determinándolo o bien descubriéndolo (Islas, 2007: 40). Para Covarrubias (2011: 61), en lo que se refiere a interpretación jurídica, señala:

No podemos limitarnos a pensar que las normas jurídicas siempre serán exactas en su interpretación, ya que hablar de un técnica o metodología en la aplicación de los métodos que se utilicen para llevarla a cabo, dependerá en gran medida del conocimiento jurídico y de la experiencia del intérprete.

Abundando en las definiciones anteriores, es claro que la interpretación jurídica precisa de conocimientos específicos sobre la ciencia jurídica como tal, la interpretación jurídica tiene como fin fundamental llegar a la verdad al alcance, al significado exacto o más aproximado a lo que se considera verdad jurídica, ya que según Antúnez (2010: 5), la interpretación jurídica es el trabajo que el intérprete debe realizar para:

1. Aclarar, explicar, descubrir y sobre todo, atribuir el sentido o significado de un determinado texto normativo.
2. Encontrar sus alcances o consecuencias jurídicas.
3. Poder exponer, traducir, revelar, reformular y/o aplicar el resultado de su interpretación, con el afán de convencerse a sí mismo y convencer a terceros. Por último, para lograr dicho propósito, el intérprete debe basarse en uno o varios métodos de interpretación y utilizar las técnicas existentes y aplicables al caso de que se trate y resolver los problemas semánticos que puedan surgir en su momento.

#### 3.1. La interpretación fiscal

Finalmente llegamos al punto medular de nuestro trabajo, de cómo se realiza la interpretación de normas fiscales, las definiciones proporcionadas por los especialistas son diversas, analizaremos primeramente la conceptualización general de cada parámetro interpretativo, antes de abordar propiamente los métodos de interpretación fiscal.

Los autores consideran que prácticamente todas las definiciones tiene un común denominador; esto es, buscan definir con la mayor precisión, veracidad y simplicidad el contenido de un dispositivo jurídico de tipo fiscal; no obstante las definiciones quedan distantes aún – desde nuestra óptica- en realizar esa simbiosis entre la materia fiscal abordada netamente por los profesionales de la contaduría pública y su aspecto puramente cuantitativo, y la interpretación que para efectos jurídicos – fiscales realizan los profesionales del derecho, pues estos parte de aspectos primeramente cualitativos y posteriormente cuantitativos. Los autores consideran que aún no existe un método que permita enlazar la interpretación cuantitativa de la contaduría pública con el aspecto cualitativo del derecho fiscal, serán los estudiosos de las ciencias jurídicas y de las ciencias contables quienes con trabajo de investigación podrán en un futuro descifrar este paradigma de las ciencias fiscales.

3.1.1. *La hermenéutica*. “Es la ciencia de la interpretación, nos enseña los principios, métodos y reglas de cómo interpretar” (Islas, 2007). Y continúa diciendo Islas, es la “rama de la ciencia del derecho que trata de la interpretación de las normas que lo constituyen” (Ibid.: 24). Entendemos, sin abundar más en definiciones, que la hermenéutica es una de las herramientas idóneas y necesarias para la interpretación de cualquier norma jurídica, en este caso nos enfocaremos a la interpretación de las normas fiscales. Con este enfoque doctrinal y jurídico, ya que interpretar texto jurídicos conlleva, a decir de los juristas, tener conocimientos culturales y doctrinales del derecho mismo, máxime que si de impuestos y contribuciones se trata se eleva aún más el nivel de complejidad, pues el darle valores cualitativos a normas que esencialmente describen o analizan funciones cuantitativas pone de manifiesto que quizás no todos los contadores y abogados puedan descifrar los galimatías fiscales.

3.1.2. *La lógica jurídica*. Otra de las herramientas indispensables para la interpretación y análisis de las normas fiscales lo constituye la lógica jurídica; esta disciplina auxiliar del derecho es una de sus mejores cartas para saber cómo se integra la dogmática jurídica y cómo se debe concebir el derecho, para la formación, argumentación, interpretación e integración de las normas jurídicas. Esta parte de la metodología jurídica tiene básicamente tres vertientes: formal, material y pragmática.

#### A) Concepción formal

- a) Lógica deóntica (Comprende: la lógica óntica y la lógica alética).
- b) Lógica deductiva.
- c) Lógica formal.
- d) Lógica inductiva.

#### B) Concepción material

- a) Razonamiento teórico y práctico.
- b) Razonamiento jurídico y práctico.
- c) Razones y tipos de razones.
- d) Razones jurídicas.
- e) Razones extrasistemáticas.
- f) Razones institucionales.
- g) Razones morales.

#### C) Concepción pragmática (Hermenéutica)

- a) El imperio pragmático.
- b) La concepción pragmática y la concepción material.
- c) Retórica y dialéctica.

- d) Lógica, retórica y dialéctica.
- e) Falacias.

## 3.2. La concepción formal

En el primero de los casos, el de la lógica jurídica, hablamos de la concepción formal del derecho, que parte fundamentalmente del estudio que se lleva a cabo para la materialización formal del derecho a través de sus etapas: argumentación, proposición, interpretación e integración, para lo cual se valen, jurídicamente hablando, de los siguientes métodos de la lógica jurídica desde su concepción formal (Atienza, 2006: 109).

- a) Lógica deóntica (Comprende: la lógica óntica y la lógica alética).
- b) Lógica deductiva.
- c) Lógica formal.
- d) Lógica inductiva.

3.2.1. *La lógica deóntica y sus operadores*. A decir de Atienza (2006), desde la concepción formal del derecho, la lógica deóntica es a juicio y experiencia quien más aporta para la investigación de la interpretación de las normas jurídicas, por lo cual lo debe ser también para la interpretación de las normas fiscales. De la misma opinión es Burgoa (2011), pues establece elementos que consideramos importantes en la interpretación de las normas fiscales, principalmente los siguientes: la lógica deóntica proporciona la legalidad sustancial (justicia) en la interpretación de las normas fiscales, pues lo que se busca con la aplicación de un método cualitativo es la rapidez de la aplicación de un criterio sólido para resolver estratégicamente una situación difícil. El mismo autor aporta como herramienta metodológica los operadores deónticos, los cuales, en las normas fiscales, establece parámetros directos con las siguientes condicionantes jurídicas tributarias:

- Permiso, “hacer” (derechos) o prohibición, “no hacer” (obligaciones).
- Descriptivas, “que definen”.
- Prescriptivas, “que obligan o prohíben”.
- Atributivas, “que permiten”.

Tal y como se puede observar, el artículo primero del CFF establece:

Las personas físicas y las morales *están obligadas* a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este

Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes. (Las cursivas son nuestras.)

Este ejemplo, basado en la utilización de los elementos antes mencionados, nos deja en claro cómo se utilizan los operadores deónticos antes referidos, los cuales son, como ya mencionamos, imprescindibles para la interpretación de cualquier dispositivo de tipo tributario.

3.2.1.1. *Lógica óptica (eficacia)*. La antigua sabiduría de los ónticos (filósofos estudiosos de la historia del derecho) advierte que el estudioso de las normas jurídicas se deja conducir por explicaciones convenientes, hasta el punto de adherirse en su explicación a lo provisional e impermanente, en detrimento del real y verdadero sentido de las normas jurídicas. Esto es, la creencia de leer un texto en forma errónea nos conlleva a generar creencias que más tarde resultan ser falacias jurídicas, por ejemplo, los contadores llaman gestión a la realización de un trámite ante el SAT, el IMSS o el Infonavit; es común oír afirmar a los contadores: “Estoy gestionando unos trámites fiscales de un contribuyente”, sin embargo, el artículo 19 del CFF establece:

*En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.* La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original. (El énfasis es nuestro.)

Entonces, ¿qué es gestión de negocios? La respuesta nos la proporcionan los artículos 1370 y 1371 del Código Civil del Estado de Jalisco (CCEJ), que señalan:

Artículo 1370. *El que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio.*

Artículo 1371. *El gestor debe desempeñar su gestión con toda la diligencia que emplea en sus negocios propios e indemnizará los daños y perjuicios que por su culpa o negligencia se irroguen al dueño de los bienes o negocios que gestione.* (El énfasis es nuestro.)

Del análisis anterior es claro que la norma fue interpretada conforme a la costumbre social por los contadores, y no en atención al significado real que el Código Civil de Jalisco nos proporciona, pues es claro que se confunden esta figura con el mandato, ejemplos como estos son comunes, pues se le da a los actos jurídicos valores no explícitos en sus textos jurídicos y que son sustituidos por la costumbre, sin darle realmente su alcance jurídico a la norma fiscal.

3.2.1.2. *Lógica alética (Vigencia)*. Se define la lógica alética como el estudio y formalización de las relaciones de inferencia<sup>1</sup> entre enunciados afectados por las modalidades de necesidad y posibilidad y sus negaciones.

*Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales.* Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho (Código Fiscal de la Federación, Art. 68) (Cursivas nuestras.)

Por ejemplo, si las autoridades de comercio exterior del SAT observan un camión cargado con mercancías, las autoridades presuntivamente afirman que la mercancía que trae ese camión es importada y por consiguiente que es de contrabando, obviamente, a menos que el chofer muestre la documentación con la que acredite la legal estancia y procedencia de la mercancía. Sin embargo, en este ejemplo, las autoridades del SAT le preguntaran al chofer: ¿Tiene documentación de la mercancía que transporta? Sí contesta que sí, le corresponderá probar a la autoridad que dicha mercancía se encuentra en regla, pero si contesta que no, su negativa confirma la presunción de la autoridad.

3.2.1.3. *La lógica deductiva*. Es un tipo de lógica usada para analizar formalmente las normas o las proposiciones que

1 Una inferencia es una evaluación que realiza la mente entre proposiciones.

tratan acerca de las disposiciones jurídicas, en su interpretación más coherente, en base a sus partes más elementales la lógica proposicional y la lógica de sus predicados de primer orden, son, sin duda, ingredientes necesarios para el análisis, la evaluación y la práctica de la argumentación jurídica (Atienza, 2006: 121). Sirven de ejemplo el siguiente artículo de nuestra Constitución.

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 derechos, *sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos*, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho... (Todos los énfasis son nuestros.)

De igual forma nos apoyamos en el siguiente dispositivo constitucional para continuar con nuestros ejemplos:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento....

De los textos anteriores se puede deducir claramente a qué se refiere con “nadie” en ambos artículos, pues el legislador dejó bastante lógica jurídica y una adecuada técnica legislativa en hacer referencia a que la norma suprema de nuestro país tiene lógica deductiva desde su argumentación proposicional, siempre para ciertos artículos en cuanto a su interpretación se refiere. Sin embargo, la lógica deductiva pone el énfasis en el momento social vigente para darle ese sentido actual de interpretación, puesto que en el texto original la palabra “nadie” en el artículo 14 Constitucional solo se refería a los procesos penales (Burgoa, 2002: 525), en la actualidad y bajo el principio de la lógica deductiva, aplica a cualquier rama del derecho. De igual forma, el artículo 16 Constitucional conserva desde su creación la misma lógica, es decir aplica a actos materialmente administrativos.

3.2.1.4. *Lógica epistemológica (Legalidad formal)*. La epistemología, como teoría del conocimiento, se ocupa de problemas tales como las circunstancias históricas, psicológicas y sociológicas que llevan a la obtención del conocimiento, y los criterios por los cuales se le justifica o invali-

da, así como la definición clara y precisa de los conceptos epistémicos más usuales, tales como verdad, objetividad, realidad o justificación.

Artículo 20. La Nación Mexicana es única e indivisible. *La Nación tiene una composición pluricultural sustentada originalmente en sus pueblos indígenas* que son aquellos que descienden de poblaciones que habitaban en el territorio actual del país al iniciarse la colonización y que conservan sus propias instituciones sociales, económicas, culturales y políticas, o parte de ellas.

La conciencia de su identidad indígena deberá ser criterio fundamental para determinar a quiénes se aplican las disposiciones sobre pueblos indígenas.

*Son comunidades integrantes de un pueblo indígena, aquellas que formen una unidad, social, económica y cultural, asentadas en un territorio y que reconocen autoridades propias de acuerdo con sus usos y costumbres.*

El derecho de los pueblos indígenas a la libre determinación se ejercerá en un marco constitucional de autonomía que asegure la unidad nacional. *El reconocimiento de los pueblos y comunidades indígenas se hará en las constituciones y leyes de las entidades federativas, las que deberán tomar en cuenta, además de los principios generales establecidos en los párrafos anteriores de este artículo, criterios etnolingüísticos y de asentamiento físico (CPEUM)*(las cursivas son nuestras.)

La verdad histórica de quienes fueron los padres fundadores de nuestra nación queda de manifiesto en este reformado artículo de nuestra Constitución, en atención a los cambios sociales emanados del Ejército Zapatista de Liberación Nacionales de 1994. Se atiende a la verdad epistemológica al reconocer, como en la Constitución de Apatzingán, que declaraba: “todos los nacidos en América se reputan ciudadanos” (Art. 13), y que “la felicidad del pueblo y de cada uno de sus ciudadanos consiste en el goce de la igualdad, seguridad, propiedad y libertad” (Art. 24) (Burgoa, 2002: 260), lo anterior es integrado también en el siguiente artículo de nuestra Constitución

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita

el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

### 3.3. Los problemas lógicos

3.3.1. *Antinomias*. Son las contradicciones que se pueden encontrar en un texto legal. En este caso dos enunciados de ley son incompatibles entre sí, pues mientras una norma permite una conducta determinada una regla prohíbe esa misma conducta (Burgoa, 2011: 314). Existen antinomias directas, indirectas, verticales horizontales. Por ejemplo, el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su fracción III, establece:

Título II. De Las Personas Morales

Capítulo II

Sección I. De las Deducciones en General

27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y 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.

De la lectura anterior se desprende el razonamiento lógico deductivo que la norma se refiere a contribuyentes que tributan según el supuesto contenido en el Título II, es decir, personas morales, la norma es clara, existe regla particular y exclusiva para este tipo de contribuyentes, sin embargo encontramos la siguiente antinomia:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Título IV. De las Personas Físicas

Capítulo II. De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales

Sección I. De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales

Artículo 105. Las deducciones autorizadas en esta Sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

I. Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, en servicios 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. Igualmente, se consideran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 27, fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XIII, XIV, XVII, XVIII, XIX Y XXI de esta Ley.

El artículo anterior nos deja bastante claro que: a) se trata de un contribuyente persona física; b) que puede realizar el pago de sus deducciones en efectivo, cheque o cualquier otro medio, y c) al existir norma explícita para este tipo de contribuyente, no puede aplicar la norma general, por tanto el último párrafo que dice: “Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 27, fracciones III...”, no debe ser aplicado para los contribuyentes de esta sección, pues existe una clara contradicción y en conclusión una antinomia

3.3.2. *Incoherencias*. Aberraciones existentes en textos legales. Pues no obstante que son normas de derecho positivo, es una norma que no puede observarse ni puede cumplirse (Antúnez, 2010:435). Una de las aberraciones que más afecta a los contribuyentes de nuestro país lo constituye el hecho de que en nuestra Carta Magna en cuanto al derecho de petición se refiere, pues se establece lo siguiente:

Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre

que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. (Cursivas nuestras.)

Sin embargo, según Calvo (2000), es una aberración y una inconsistencia jurídico doctrinal que una norma secundaria contradiga a la norma fundante al excederse en cuanto a negar lo que constituye un derecho humano y fundamental, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional al artículo 37 del CFF, por ser esta una aberración jurídico-fiscal.

Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

### 3.4. Aspectos metodológicos de razonabilidad jurídica

Los siguientes lineamientos metodológicos de razonabilidad jurídica deben ser tomados en cuenta antes de utilizar cualquier método de interpretación de las normas jurídicas.

3.4.1. *La ley posterior deroga a la anterior.* Punto elemental a considerar en la aplicación de las leyes vigentes, todas al mismo tiempo.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos  
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 derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Es claro que un principio que debemos tomar en cuenta

es la irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna; aunque se debe analizar la siguiente tesis aislada que bien pudiera generar determinada controversia.

Época: Novena

Registro: 192660

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de tesis: Aislada

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*  
Tomo X, Diciembre de 1999

Materia(s): Administrativa

Tesis: IV.30.A.T.38 A

Página: 777

RETROACTIVIDAD EN MATERIA FISCAL. De una sana interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, que en lo que interesa dispone: "... Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad. ...", se llega al convencimiento de que, cuando se determina una contribución se aplicará la ley que está o estaba vigente en el momento en el que se causó (énfasis añadido) sin embargo, les serán aplicables las normas respecto al procedimiento que se expidan con posterioridad al momento de su causación; es decir, si en un año supuesto se detectó la causación de la contribución omitida en un año anterior a aquél, serán aplicables las normas procesales vigentes en el año en que se inició el procedimiento para determinar dicha contribución y no los que regían en el momento de la causación o los aplicables al momento de finalizar el procedimiento respectivo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 506/99. KT de México, S.A. de C.V. 13 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretaria: Angélica María Torres García.

3.4.2. *Jerarquía de normas.* Si se contradicen dos o más textos, y provienen, uno de la Constitución y otro de una ley reglamentaria o secundaria, el texto que prevalece es el constitucional, por ejemplo, como mencionamos en el apartado de incoherencias, la contradicción que existe entre el artículo 8 de nuestra Constitución que en clara contraposición e inconsistencia jurídico doctrinal señala en el

artículo 37 del CFF, para tales efectos el siguiente artículo fija una postura:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados (CPEUM). (El énfasis es nuestro.)

3.4.3. *La norma particular prevalece sobre la general en igualdad de normas.* Es decir a los casos particulares establecidos en las leyes, les aplica específicamente lo concerniente a lo que la norma jurídica establece exclusivamente para ellos y no las normas de disposición y aplicación general.

Código Penal Federal  
Libro Primero  
Título Preliminar

Artículo 6o. Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

En caso de delitos cometidos en contra de niñas, niños y adolescentes siempre se procurará el interés superior de la infancia que debe prevalecer en toda aplicación de ley. (El énfasis es nuestro.)

Al igual que lo señalado en el punto anterior, otro claro ejemplo de violación a este principio jurídico lo señala el artículo 105 de la LISR, pues se establece textualmente que, para ser deducibles los gastos, es necesario “Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo. Sin embargo, el último párrafo del mismo dispositivo señala: “Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el artículo 27, fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XIII, XIV, XVII, XVIII, XIX y XXI de esta Ley”. Esto es, pretende la misma ley aplicar principios de norma general de personas morales, sobre la norma específica y tipificada para estos contribuyen-

tes personas físicas. Lo que va en contra de este principio fundamental.

3.4.4. *La esfera de competencia.* En materia fiscal en teoría es difícil que se dé, puesto que las normas que se analizan son básicamente las normas tributarias, pero en la praxis sí se observan estos fenómenos. Las autoridades, en el ámbito de competencias territoriales, materiales o jurídicas, piden o solicitan más requisitos de los que establece las disposiciones fiscales, invadiendo otras jurisdicciones. Un ejemplo ha sido que la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor (Profeco) realiza verificaciones para saber si están entregando comprobantes de las operaciones según esta autoridad con fundamento en el artículo siguiente:

Ley Federal de Protección al Consumidor  
Artículo 12. Sin perjuicio de lo dispuesto por la legislación fiscal, el proveedor tiene obligación de entregar al consumidor factura, recibo o comprobante, en el que consten los datos específicos de la compraventa, servicio prestado u operación realizada. (El énfasis es nuestro.)

No obstante que la Ley Federal de Protección al Consumidor establece en su artículo anterior que se tiene que entregar un comprobante por la venta o servicio, en la misma ley no aparece un artículo donde se le otorguen facultades a la Profeco para la revisión de comprobantes, pues el ente administrativo facultado para tal efecto es el SAT.

Código Fiscal de la Federación  
Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:  
V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet. (Las cursivas son nuestras.)

La Profeco debe coordinarse con el SAT para dicha verificación y no actuar *motu proprio*, pues no tiene facultades para hacerlo, es decir, no puede verificar la expedición de comprobantes, pues invade su esfera de competencia de facultades:

### Código Fiscal de la Federación

Artículo 44. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

[...]

IV. *Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando. (Todos los énfasis son nuestros.)*

### 3.5. Lagunas legales

Es decir, cuando no existe norma jurídica aplicable concretamente al caso que se trate, queda desatendida de regulación alguna que someta jurídicamente el hecho o acto respectivo. Existen varias clasificaciones de lagunas jurídicas: normativas, técnicas, axiológicas, institucionales, formales, sustanciales, primarias y secundarias (Burgoa, 2011: 281), de igual forma lo afirman varios autores (Antúnez, 2010:442). Como ejemplo establecimos lo siguiente, el artículo 9 del CFF habla de la residencia de todos los contribuyentes, y el artículo 10 del mismo Código nos señala que es domicilio fiscal. Ahora bien, el artículo 44 del mismo ordenamiento señala que cuando se practica una visita domiciliaria se realizará en el domicilio del contribuyente.

### Código Fiscal de la Federación

Artículo 44. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. *La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.*

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

*Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado*

conservare el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior. (Todos los énfasis son nuestros.)

Pues bien, en el supuesto que cambie de residencia a un país con el que México no tenga tratado alguno en materia fiscal, ¿cómo podrán las autoridades fiscales mexicanas realizar el cumplimiento de sus facultades de comprobación? No obstante que el artículo 10 de citado Código y el artículo 30 del reglamento del mismo Código en su fracción XIV, fija una postura al respeto no establece como de dará cumplimiento a dicha revisión.

### 3.6. Las hipótesis interpretativas

Este punto reviste un criterio que debemos de atender en cuanto a la interpretación de normas fiscales se refiere.

Es importante señalar que más que a criterios, nos referimos a elementos por los que todo interpretación participa el autor de la misma, los métodos utilizados y el resultado obtenido, estos tres son una condición *sine qua non* para llevar a cabo la actividad interpretativa (Covarrubias, 2011: 63).

De igual forma opina Burgoa (2011: 57). Para los autores es importante el criterio antes mencionado, pues aportan un orden metodológico para estos tres esquemas de interpretación de normas jurídicas, los cuales serán utilizados en los métodos de interpretación de normas fiscales.

3.6.1. *Estricta.* Es aquella que se ajusta al sentido literal, normal o natural de las palabras utilizadas por la norma jurídica, entendiendo por significado normal o natural, el común y corriente de las palabras en el contexto lingüístico en el que suelen utilizarse, sin restringirlo ni ampliarlo.

3.6.2 *Restringida.* Es aquella que atribuye a las palabras de la norma interpretativa un alcance más reducido o restringido del que resulta a primera vista.

3.6.3 *Extensiva.* Se caracteriza por permitir que el alcance de la norma se expanda a una mayor cantidad de hechos, comprendidos en ella casos que no están expresados en

su letra, sino que se encuentran virtualmente contenidos en ella.

#### 4. Metodología para la investigación y argumentación del derecho

En el campo de las ciencias sociales se utilizan para la creación de la dogmática legal los instrumentos metodológicos para la construcción de la argumentación jurídica, indispensable para interpretación y producción del derecho.

##### 4.1. Marco jurídico fundamental para la interpretación de normas jurídicas

Nuestra Constitución nos da el primer ordenamiento de cómo se deben interpretar las disposiciones legales, como bien se establece en el derecho de audiencia consagrado en el artículo 14, cuyo texto se transcribe para un mejor análisis,

Título Primero. De las Garantías Individuales  
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 derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

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 (CPEUM).

De igual forma, tanto el artículo 16, que a decir de Burgoa, en su obra *Las garantías individuales* (2002: 601): “La garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Ley Suprema”, cuánta razón y conocimiento se vierte en sus texto pues efectivamente todos los actos fiscales de-

ben estar fundados y motivados, pues la expresión “fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento”, es obligatoria en todos los actos de fiscalización.

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de *mandamiento escrito* de la autoridad competente, *que funde y motive la causa legal del procedimiento*.

El fundamento constitucional de las contribuciones establece que deben emanar de leyes, y que éstas deben regirse por los preceptos doctrinales de proporcionalidad y equidad.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:  
[...]

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

Posteriormente, el Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 5. *Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.*

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

*Las otras disposiciones fiscales se 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.*

Aunado a lo anterior, los conceptos legales vertidos en el planteamiento del problema de este trabajo en cuanto a lo referente al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como a lo estipulado en el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, donde se le otorgan facultades para el cobro de los impuestos, agregando también lo dispuesto en otros ordenamientos tributarios no federales, como es el Código Fiscal del Estado de Jalisco (CFEJ), que establece, en cuestión de interpretación de las normas fiscales estatales:

Decreto Numero16961. El Congreso del Estado Decreta:

Código Fiscal del Estado de Jalisco

Título Primero. La Legislación Fiscal del Estado

Capítulo III. Disposiciones Generales

Artículo 13. *Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta.*

Dentro de la supletoriedad de las normas fiscales, cabe tomar en cuenta lo establecido también por el artículo 19 del Código Civil Federal, pues recordemos que

A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Código Civil Federal

Disposiciones Preliminares

Artículo 19. Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho.

## 5. Principales métodos de interpretación de las normas fiscales

Para los fiscalistas, abogados especializados en temas fiscales, contadores y todos los involucrados directa e indirectamente en la interpretación de normas fiscales, existen varios métodos de interpretación para desentrañar el sentido y alcance de las leyes fiscales, no todos los autores están de acuerdo con los métodos que nosotros consideramos más referenciados por diversos investigadores, los cuales han estudiado múltiples métodos de interpretación de las normas fiscales, resulta difícil afirmar que estos son los mejores o los más idóneos para tal fin. Por ejemplo, Antúnez (2010: 35), afirma que existen treinta y cinco doctrinas para la interpretación de las normas jurídicas y solo reconoce los siguientes métodos: literal, declarativo o estricto y deductivo; por su parte, Covarrubias (2011: 162) considera que en materia fiscal existen los siguientes métodos de interpretación de normas fiscales: a contrario sensu, analógico, autentico, jurisdiccional, doctrinal y sistemático. Para los autores del libro *Una introducción a la hermenéutica fiscal* (Islas, 2007) existen los siguientes métodos: literal, lógico, sistemático e históri-

co. Burgoa (2001: 201) fija un postura más rígida en cuanto a su apreciación por los métodos de interpretación de normas fiscales, y presenta un modelo para la aplicación, interpretación e integración de las disposiciones fiscales, bajo la concepción formal de la deontica jurídica basada en modelos de la concepción formal de la lógica, denominado “Interpretación lógica e integración axiológica: una nueva interpretación fiscal”. Burgoa basa gran parte de sus teorías en el modelo del investigador de la lógica jurídica (Atienza, 2006), el cual establece su modelo interpretativo desde la concepción formal de la argumentación jurídica, así como de la concepción material y pragmática de las ciencias jurídicas. Atienza (2004: 207) señala en otro de sus trabajos lo siguiente:

Una teoría de la argumentación jurídica plenamente desarrollada tendría que disponer de un método que permita representar adecuadamente el proceso real de la argumentación, la fundamentación de una decisión, tal y como aparece plasmada en las sentencias y en otros documentos jurídicos, así como de criterios tan precisos como sea posible para juzgar sobre la corrección de esas argumentaciones y de sus resultados, las decisiones jurídicas.

Otros autores, Cano (2006), por ejemplo, abunda en referir varios métodos para la interpretación de normas fiscales, y establece en su libro los siguientes: interpretación auténtica, jurisprudencial o judicial, doctrinal, lógico conceptual, analógico, literal, extensivo, restrictivo, estricto o exacto, a contrario sensu y sistemático. Finalmente, para Zambrano (2009), los métodos que advierte son: gramatical, lógico, histórico, de interpretación original de la ley, sistemático de interpretación de la ley, analógico de interpretación de las leyes y el método *a fortiori* de interpretación de las leyes.

Los trabajos antes referenciados no son todos los que existen en nuestro país, pero si son desde nuestra óptica un referente obligado, pues otros fiscalistas, Zavala por ejemplo (2003) agrega los siguientes métodos: de significación económica, *indubio pro fisco* e *indubio contra fisco*; otros como Arrijoa (1999) establecieron directrices imperativas que formaron el cimiento cognoscitivo en cuanto a métodos de interpretación de normas fiscales se refiere de gran parte de los fiscalistas de hoy en día, los cuales tomamos en cuenta como un marco teórico referencial, al igual que los otros pilares del derecho fiscal mexicano, como Jiménez (2009). Para efectos de este trabajo analizaremos los siguientes métodos:

- Metodología para la elaboración del derecho
- Método de interpretación doctrinal
- Método de interpretación literal o gramatical
- Método de interpretación lógico conceptual
- Método de interpretación auténtica
- Método de interpretación a contrario sensu
- Método de interpretación analógica
- Método de interpretación exacto
- Método de interpretación estricto
- Método de interpretación exegético
- Método sistemático jurídico
- Método de significación económica
- Método *indubio contra fiscum*
- Método *indubio pro fiscum*

Respecto de las opiniones de los autores arriba referidos, es de tomar en cuenta que nuestro máximo órgano jurisdiccional ha manifestado lo siguiente en cuanto a métodos para la interpretación de normas fiscales se refiere:

Época: Novena Época

Registro: 192803

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*  
Tomo X, Diciembre de 1999

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a. CXLII/99

Página: 406

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. *Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la res-*

pectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

Las reflexiones en torno a la metodología básica para la interpretación de normas fiscales, así como la explicación de cada uno de los métodos anteriormente señalado serán analizadas en la segunda parte de este artículo.

## Bibliografía

- Antúnez, R. (2010). *El derecho fiscal y su interpretación*. México, D. F., México: Editorial Seo de Urgel.
- Arriola, A. (1999). *Derecho fiscal*. México D.F., México: Themis.
- Atienza, M. (2006). *El derecho como argumentación, concepciones de la argumentación*. Barcelona, España: Ariel.
- Atienza, M. (2004). *Las razones del derecho*. México D.F., México: UNAM.
- Burgoa O., I. (2002). *Las garantías individuales*. México D.F., México: Porrúa.
- Burgoa, C. A. (2011). *La interpretación de las disposiciones fiscales*. México D.F. México: Dofiscal.
- Burgoa, C. (2011 México.). *La deontica jurídica como clave en la interpretación de las leyes fiscales*. Contaduría y administración de la UNAM número 235, México, D. F. México: UNAM.
- Calvo, E. (2000). *Tratado del impuesto Sobre la Renta*. México D.F., México: Themis.
- Cano, L. (2006). *Una metodología de interpretación de las disposiciones fiscales*. México D.F., México: Dofiscal.
- Covarrubias, A. (2011). *Análisis e interpretación de las disposiciones fiscales en México: aportes para un modelo teórico*. México D.F., México: IMCP.

- Daza, M. A. (2004). *Principios de metodología de la investigación en contaduría pública*. Guadalajara; Jalisco, México: Universidad de Guadalajara.
- Hallivis, M. (16 de abril de 2015). *El mundo del abogado*. Obtenido de <http://elmundodelabogado.com/control-difuso-de-constitucionalidad-y-convencionalidad-en-materia-tributaria/> (Consulta: 04/05/2015)
- Hernández y Otros. (2010). *Metodología de la investigación*. México D. F., México: Mc Graw Hil.
- Islas, R. (2007). *Una introducción a la hermenéutica fiscal*. México D.F., México: Porrúa.
- Jiménez, A. (2009). *Lecciones de derecho tributario*. Guadalajara, México: Cengage.
- Máynez, E. (2005). *Introducción al estudio del derecho*. México D.F., México: Porrúa.
- Nava, M. (2015). *La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de su métodos*. Obtenido de Biblioteca jurídica virtual: [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx) (Consulta: 04/05/2015)
- Parada, F. (2012). *Metodología de la investigación, lectura, redacción y argumentación en derecho*. Guadalajara, Jalisco, México: Paideia.
- Real Academia Española. (2015). *Real academia española*. Obtenido de <http://www.rae.es/obras-academicas/gramatica> (Consulta: 04/05/2015)
- Rodríguez, M. (2010). *Metodos de investigación*. Culiacan Sinaloa Mexico: Universidad Autónoma de Sinaloa.
- wikipedia. (2015). Obtenido de Wikipedia la inciclopedia libre: [http://es.wikipedia.org/wiki/Principio\\_pro\\_homine](http://es.wikipedia.org/wiki/Principio_pro_homine) (Consulta: 04/05/2015)
- Wikipedia. (2015). *Wikipedia la enciclopedia libre*. Obtenido de [http://es.wikipedia.org/wiki/Valor\\_actual\\_netto](http://es.wikipedia.org/wiki/Valor_actual_netto) (Consulta: 04/05/2015)
- Zambrano, H. (2009). *Interpretación juridico trubutaria* (1ª. ed.), Guadalajara, Jalisco, México: Porrúa.
- Zavala, G. (2003). *Hermenéutica fiscal las interpretación de las disposiciones fiscales*. México D.F. México: Dofiscal.

## Leyes

Todas las leyes fueron tomadas de la página web oficial de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en el periodo comprendido en mayo de 2015 (<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>).

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2015
- Código Fiscal de la Federación 2013, 2014 y 2015
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2015
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 2015
- Ley Especial sobre Producción y Servicios 2015
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente 2015
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo 2015
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal 2015
- Ley Federal del Trabajo 2015
- Ley del Seguro Social 2015
- Ley Federal de Protección al Consumidor 2015
- Código Civil Federal 2015
- Código Penal Federal 2015
- Código Federal de Procedimientos Civiles 2015
- Código Federal de Procedimientos Penales 2015
- Código Civil del Estado de Sonora 2015
- Código Civil del Estado de Jalisco 2015
- Código Fiscal del Estado de Jalisco 2015
- Código Penal del Estado de Jalisco 2015
- Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco 2015
- Código de Procedimientos Penales del Estado de Jalisco 2015

## Páginas web

Estas páginas se encuentran activas en mayo de 2015, como última consulta para verificar su vigencia al cierre de este artículo.

- <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>
- <http://www.tff.gob.mx/>
- <https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>
- <http://200.38.163.178/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>
- <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- <http://congresoweb.congresoajal.gob.mx/BibliotecaVirtual/busquedasleyes/Listado.cfm#Codigos>