



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE DERECHO

"ARGUMENTACIÓN FISCAL E INTERPRETACIÓN JURÍDICA"

T E S I N A

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

MAYRA YELLY RUIZ RAMÍREZ

SAN JUAN DEL RIO, QRO., JUNIO DEL 2013.

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I. EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.	3
1.1 El concepto de Jurisprudencia.....	3
1.2 La Jurisprudencia en los Tribunales Contencioso Administrativos.	4
1.3 La Formación de la Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	6
1.4 El control jurisdiccional del cumplimiento de la jurisprudencia por el Tribunal de Justicia Fiscal y otros tribunales.	9
CAPITULO II. INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	11
2.1 Introducción la teoría general de la interpretación	11
2.2 Interpretación en materia tributaria	16
2.3 Método especial de interpretación para la materia fiscal.	19
2.4 La Interpretación Fiscal en México.	21
CAPITULO III. LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA Y LA MATERIA FISCAL	29
3.1 Los problemas de la Interpretación Jurídica.	29
3.2 La Argumentación de las decisiones en materia fiscal.	38
3.3 La materia fiscal y el sistema jurisdiccional.	40
3.4 Valores en la jurisprudencia fiscal mexicana.	46
CONCLUSIÓN.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	59

INTRODUCCIÓN

La interpretación jurídica de las normas fiscales en México resulta interesante, pues su aplicación se encuentra en uno de los más grandes problemas a que se enfrentan los contribuyentes a la hora de querer cumplir con sus obligaciones fiscales y es la de entender lo que se establece en las leyes fiscales ya que incluso hasta los especialistas en el tema tienen problemas para interpretar lo que se establece en las mismas.

Interpretar las leyes fiscales es algo que escapa a su entendimiento, por lo que el interpretar correctamente las disposiciones fiscales es algo que no está al alcance de cualquier persona y esto ocasiona diversos conflictos a los contribuyentes que devienen en sanciones económicas e incluso privativas de la libertad.

De acuerdo a los diccionarios jurídicos, para interpretar una ley debe entenderse la actividad intelectual encaminada al esclarecimiento del verdadero sentido de una norma. Una vez interpretada la ley lo siguiente es su aplicación por lo que si no se interpreta la ley no sería posible su aplicación.

Entonces el interpretar correctamente una ley fiscal es realmente importante ya que de la interpretación que se haga dependerá la manera en que aplicaremos la disposición correspondiente, por lo que si el significado de las palabras fuera el mismo para todos pues no existiría problema alguno, pero sucede que en cuestiones de interpretar las leyes fiscales esto no es así y cada lector las interpreta de diversa manera.

Las leyes fiscales son interpretadas por los contribuyentes, autoridades fiscales, auditores, inspectores, funcionarios, asesores fiscales, contadores, abogados y demás sujetos, incluyendo a los jueces de los diversos tribunales judiciales y administrativos, cada uno de ellos puede interpretar de diferente manera una misma disposición.

Nuestras disposiciones fiscales señalan que salvo las normas relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como las que establecen exenciones, infracciones o delitos fiscales, todas las demás normas fiscales pueden ser interpretadas aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Los tratadistas y estudiosos de las leyes han desarrollado a lo largo de la historia diversos métodos de interpretación de las normas que integran una ley. Estos tratadistas y estudiosos, han desarrollado una gran variedad de métodos para interpretar las leyes, dejando como legado, entre otros, el método de interpretación lógica, sistemática, restrictiva, literal, analógica y extensiva.

De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación cualquier método de interpretación legal debe estar regido por tres elementos esenciales: la lógica, la equidad y la utilidad social. Resulta entonces que para poder interpretar una disposición fiscal hay que ser un experto en cuestiones jurídicas porque hay que conocer los diversos métodos de interpretación jurídica que se han desarrollado a lo largo de los años, además de que también es necesario conocer otras leyes en adición a las fiscales porque de la aplicación de algunos de esos métodos de interpretación se deriva el tener que aplicar lo dispuesto en una gran variedad de cuerpos normativos.

CAPITULO I

EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.

1.1 El concepto de Jurisprudencia.

Interpretar una ley no es una labor simple sino por el contrario, si adicionalmente la ley tiene deficiencias de formulación lingüística o de técnica jurídica, corresponderá al intérprete atribuir su correcto significado y dependerá en gran manera de la capacidad que éste tenga y de su criterio o conocimiento jurídico. Para poder lograr la interpretación de las leyes fiscales, debemos acudir a la jurisprudencia. En ocasiones nos referimos a la jurisprudencia como la ciencia del derecho en un sentido amplio, sin embargo, es necesario acotar en concepto en un sentido más específico, como la interpretación ordenada y sistemática de las normas jurídicas, realizada por los tribunales facultados para ello, a través de sus sentencias de caso concreto, con un sentido concordante.

La jurisprudencia deviene de la ley, y en casos especiales de la propia norma constitucional, en la interpretación de la norma específica que realizan los jueces, con el propósito de hacer extensiva a otros órganos jurisdiccionales e incluso convertirla en obligatoria en casos subsecuentes.

La jurisprudencia es una combinación de la fuerza de la ley y el poder del juez, que la lleva a una función creadora que incumbe a la función judicial, es el desarrollo de formas jurídicas independientes en un terreno en donde no alcanza la protección de la ley, pero en el que a pesar de todo, la regulación jurídica es necesaria con el objeto de llenar lagunas de la ley.

La jurisprudencia también la entendemos como la interpretación que realiza el órgano jurisdiccional de mayor grado y jerarquía, respecto a una norma jurídica que se ha aplicado de forma diferente a través de sentencias contradictorias por parte de los órganos jurisdiccionales que le están subordinados.

En resumen, tenemos dos tipos de jurisprudencia, la de reiteración de casos y la de contradicción de sentencias. *“El derecho fiscal es un conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público”*¹

La jurisprudencia del propio Tribunal, que es de esperarse construya alrededor de principios uniformes capaces de integrar un sistema de manera que en el futuro venga a sustituir, con ventaja, a las disposiciones administrativas que actualmente está obligado a dar el propio Poder Ejecutivo para el buen funcionamiento y desarrollo de las actividades fiscales, tan íntimamente ligadas a la vida del Estado y con la posibilidad de éste para hacer frente a las necesidades colectivas cuya satisfacción tiene encomendada.

1.2 La Jurisprudencia en los Tribunales Contencioso Administrativos.

Los tribunales de lo contencioso administrativo se han desarrollado en México a través del surgimiento del Tribunal Fiscal de la Federación y la visión legislativa que le atribuyó la facultad de crear su propia jurisprudencia en la interpretación de la norma jurídica federal y el buen propósito de su debido cumplimiento, incluso por parte de las autoridades administrativas, tal y como lo dice la siguiente exposición de motivos:

¹ SÁNCHEZ Gómez Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, D.F., Porrúa, 2004, p. 25.

La jurisprudencia del propio tribunal que es de esperarse construya de principios uniformes capaces de integrar un sistema de manera que en el futuro, venga a sustituir, con ventaja las disposiciones administrativas que actualmente está obligado a dar el poder ejecutivo para el buen funcionamiento y desarrollo de las actividades fiscales, tan íntimamente ligadas a la vida del estado y con la posibilidad de éste para hacer frente a las necesidades colectivas cuya satisfacción tiene encomendada.

Podemos agregar que al integrarse al texto constitucional el concepto de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se le ha dado el carácter de interpretación máxima de la norma jurídica, e incluso creadora del derecho a través de la interpretación de los jueces.

De esta forma, el reconocimiento de los alcances de la jurisprudencia asignada en sus orígenes al Tribunal Fiscal de la Federación, se vio enriquecida con la incorporación conceptual de la jurisprudencia en el texto constitucional, aun cuando estuvo referida a la Suprema Corte de Justicia y a los Tribunales Colegiados de circuito.

“La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”²

En este mismo sentido la Constitucionalización del Tribunal Fiscal de la Federación en 1946, con la introducción de un recurso de revisión a sus sentencias y a favor de las autoridades, ante la Suprema Corte, y con el paso posterior de incluir las facultades del legislador, tanto federal como local, para crear Tribunales de lo Contencioso Administrativo, encargados de resolver controversias entre particulares y a autoridad pública, nos permite

² ORTEGA Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, 3ª Edición, México, D.F., Porrúa, 2003, p. 1.

establecer que la jurisprudencia que proviene de este tipo de tribunales, cuando así lo señalan sus leyes respectivas, se configura como un sistema creador y fuente del derecho, de carácter obligatorio en sus respectivos ámbitos de competencia.

En este sentido, además del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos a nivel local, con respecto a la creación de la jurisprudencia, al Tribunal de lo contencioso Administrativo del Estado de México, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, y una veintena más de estos tribunales locales de esta naturaleza en diversas entidades federativas. De esta forma, en los anales de jurisprudencia, encontramos una fuente de derecho derivado de los precedentes de los Tribunales Contencioso Administrativos, que al reiterarse van formando su propia jurisprudencia, lamentablemente con temas limitados y poca divulgación, y mucho menos con comentarios externos de doctores estudiosos del derecho que ayuden a profundizar el conocimiento del derecho. Los glosadores, los comentaristas de carácter general son una necesidad para el perfeccionamiento y superación del derecho contemporáneo en México.

1.3 La Formación de la Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el actuar del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se tienen varios esquemas de formación de la jurisprudencia, que se presentan en forma resumida de la siguiente manera:

- a.- Por reiteración de tres sentencias que constituyen precedentes en el mismo sentido, por parte del pleno de sala superior, aprobadas cuando menos por siete magistrados.
- b.- Por reiteración de criterios de sentencias en el mismo sentido, por parte de las secciones de sala superior aprobadas por cuatro magistrados.

- c.- Por resolución de pleno de sala superior, de una contradicción de sentencias de salas regionales aprobadas por siete magistrados.
- d.- Por resolución del Pleno de Sala Superior de una contradicción de sentencias de secciones de Sala Superior, aprobada por siete magistrados.
- e.- Por resolución del regional, respecto a una contradicción de sentencias, una emitida por la Sala Regional y la otra emitida por una sección Sala Superior, en negocios similares, diferenciados en jurisdicción por razón de cuantía.

Los tres primeros casos se explican sencillamente, por lo que me concreto en el cuarto y quinto caso. El cuarto caso, el relativo a contradicción de sentencias de sala superior, implica que estando organizado el trabajo en dos secciones, primera y segunda, a las que se les reparte el trabajo por igual, existe la posibilidad de que al conocer en distintos negocios la una emita una sentencia, que se convertirá en un precedente en un sentido y la otra en sentido inverso. Pueden ser casos aprobados por mayoría simple de tres magistrados. La contradicción está dada, es necesario resolverla. Corresponderá al pleno afrontar el caso y buscar una solución. Se requiere una mayoría de siete casos para emitir una jurisprudencia. En el supuesto de no lograrse se convertirá en un simple precedente que obligará a que en el futuro como un simple precedente que obligará a que en el futuro se especifique si una de las secciones deberá apartarse del mismo reiterando su tesis original. Significa que mientras subsiste la misma integración de magistrados subsistirá el problema hasta en tanto se presente un cambio de magistrados de opinión.

El quinto caso se refiere a la posibilidad de contradicción de sentencia entre una Sección de Sala Superior y una Sala Regional, en los casos en donde existe jurisdicción concurrente sobre una determinada materia, mas separada en razón de la cuantía. Significa que sobre un mismo tema pueden conocer

una y otra autoridad judicial; la única diferencia es la cuantía, en cuyo caso puede darse el caso de contradicción de sentencias.

El planteamiento no puede verse con la simpleza de distinguir al órgano emisor, entre superior y subordinado, porque de antemano tendríamos la respuesta. Lo trascendente es el análisis jurídico del caso, que corresponderá al Pleno y pronunciarse al respecto en una sentencia que no afectará las situaciones específicas de cada uno de los casos concretos, en cuyo caso constituirá una jurisprudencia que a partir de ese momento se convertirá en obligatoria para una y otra autoridad judicial.

En efecto, la jurisdicción en razón de la materia es única, atribuida al citado Tribunal, sin embargo en razón de la cuantía se distribuyen los negocios entre las salas regionales y la Sala Superior. El planteamiento y tema a dilucidar es el mismo, incluso puede haber coincidencias en el tiempo. La Sala Regional resuelve en un sentido y la Sala Superior en sentido diferente. Al respecto se ha configurado una jurisprudencia, muy controvertida, que es lógica esta discrepancia, por ser órganos jurisdiccionales diferentes, cada uno autónomo en sus decisiones y su intervención sólo se ha dado en función de cuantías diferentes, y para ello la ley le impone al juzgador de Sala Regional de informar al presidente del tribunal de las discrepancias suscitadas, y que corresponderá al Pleno resolver cuál es el criterio aplicable. Se reconoce así una realidad, la posibilidad de sentencias encontradas, por parte de órganos jurisdiccionales diferentes.

Este sistema de división de la jurisdicción en razón de la cuantía, a mi juicio debe desaparecer, en aras de un sistema de revisión o apelación ante la Sala Superior, que le permita revisar los fallos del inferior en atención a los agravios de parte y en su caso ejercer así una función de control jerárquico y de calidad sobre las sentencias de las salas regionales, incluyendo así el cumplimiento a la jurisprudencia que existiere sobre dicho tema.

1.4 El control jurisdiccional del cumplimiento de la jurisprudencia por el Tribunal de Justicia Fiscal y otros tribunales.

El Poder Judicial de la Federación constituye el vértice de la estructura jurídica y judicial en México. *“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...”*³ La Suprema Corte de Justicia de la Nación y, en su caso, los tribunales colegiados de circuito son los que deciden la última palabra sobre los temas debatidos, sea en vía de amparo o de revisión fiscal o administrativa. La riqueza de la jurisprudencia es toda una fuente del conocimiento jurídico, en una multiplicidad de materias que llegan a su conocimiento.

Una faceta de la formación de la jurisprudencia se refiere a sí misma sobre su formación, votación, síntesis o tesis, publicidad, formas de acceso a la misma por las partes o por los propios funcionarios judiciales. En la materia administrativa se han sumado precedentes de amparo y de revisión fiscal. Ha confirmado las sentencias e incluso las jurisprudencias previamente emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y su antecedente Tribunal Fiscal de la Federación, algunas de las cuales han dado lugar a una serie de cambios legislativos, como se decía en palabras y líneas anteriores.

Ahora bien, considerando al amparo y a la revisión fiscal o administrativa como medios de defensa, puede ser a través del agravio de parte expresado en vía de recurso que se manifieste la violación de la jurisprudencia interna del Tribunal Administrativo, la cual resultaba obligatoria para el juzgador encargado de pronunciar sentencia. Indudablemente que en una revisión de esta naturaleza, el juzgador deberá examinar minuciosamente el agravio, el

³ MÉXICO: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, Artículo 13.

que en caso de resultar fundado se configurará como un sistema externo, de carácter jurisdiccional en la vigilancia y acatamiento de la jurisprudencia administrativa previamente formada.

De esta forma y a través de un órgano jurisdiccional diferente, se logrará el cumplimiento de la jurisprudencia y la unidad del derecho, y en su caso la aplicación equitativa de las sentencias, en otras palabras, justicia uniforme para todos.

CAPITULO II

INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1 Introducción la teoría general de la interpretación

La interpretación de textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos para los tributaristas de la actualidad. Para comprender la profundidad del debate, es necesario que en primer lugar recurramos a la teoría general de la interpretación, para luego pasar a la materia tributaria y, por último, a las necesarias reformas que debe haber. Debemos primero analizar su historia, la cual inicia con una interpretación muy estricta, imbuida de misticismo, que evoluciona hacia una interpretación creadora, es decir, trasciende de un mero explicar o aclarar el sentido de un texto normativo, a un descubrir, y de ahí hasta llegar a asignar o atribuir dicho contenido normativo. La distribución de los recursos monetarios y financieros necesarios para solventar los costos de los programas se hace a través de un *presupuesto*. *“Presupuestar en este sentido significa determinar la cantidad de dinero que se necesita para adquirir los recursos, y establecer de donde se obtendrá el dinero”⁴.*

Para conceptualizar a la interpretación, primero se va a determinar el contenido normativo, como resultado del proceso de interpretación y después se va a aplicar ese contenido. De esta forma, siempre deberá haber una labor interpretativa, una interpretación, como paso previo a la aplicación, que es una actividad distinta, independientemente de si el texto es claro u oscuro, fácil o difícil de interpretar. Así, podemos afirmar que la interpretación es un medio de carácter instrumental, que precede carácter previo, a la aplicación y

⁴ DE LA GARZA, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 2003, p. 99.

que todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren de ser interpretados como un carácter necesario.

Existen corrientes que se han distinguido como las tres corrientes conceptuales distintas, dependiendo de si consideran que interpretar es explicar, desentrañar o atribuir el sentido de una disposición o texto normativo.

La primera, suscrita por autores como Ennecerus, Frosini, Ferrer y Pallares, se inclina porque la interpretación consiste exclusivamente en explicar, comprender, exponer y/o aclarar cuál es la regla de conducta prohibición, orden o permiso, el contenido normativo, que el texto contiene.

La segunda, con exponentes como García Máynez, de Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, considera que el sentido de una disposición, sea expresado por el legislador histórico o el racional, hay que averiguarlo o descubrirlo, lo cual implica que se encuentra en el texto. Como ejemplo, citamos una definición de García Máynez muy utilizada: *"interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan"*.⁵ Es decir, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que va a descubrir lo que quiso decir. En otras palabras, va a sacar de las entrañas, a averiguar cuál es la regla de conducta -prohibición, orden o permiso-, la prescripción normativa que el texto contiene.

Por último, autores como Niklas Luhmann, Guastini, Zagrebelsky, Velluzzi y Larenz, en una corriente que constituye un tercer nivel de profundidad en la concepción de la labor interpretativa, consideran que lo que hace el

⁵ GARCÍA Máynez Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, D.F. Porrúa, 1940, p. 147.

intérprete es decidir o atribuir significado -contenido normativo- a una disposición. Es decir, no va a explicar lo que dijo quien emitió el texto normativo, ni va a descubrir lo que quiso decir, sino que va a decidir, a determinar cuál es el contenido normativo del texto, es decir, va a señalar o asignar contenido normativo a un texto. En otras palabras, a fijar la regla de conducta o prescripción normativa que el texto contiene.

Ante estos tres niveles distintos de profundidad, nosotros consideramos a la interpretación, como la labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para, según el método que suscriba y la técnica que utilice, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y, en su caso, determinar sus posibles consecuencias jurídicas, para, posteriormente, y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, revelar y/o aplicar, en su caso.

El termino interpretación puede utilizarse para indicar tanto la actividad interpretativa que realiza el intérprete, como el resultado de ella. El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el contenido normativo que contiene el documento, disposición o precepto que se interpretó. En otras palabras, es distinto el texto normativo o disposición legal que se interpreta, del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto contenido normativo o significado que se le adscribió. El resultado de la interpretación es el que nos va a permitir aplicar la norma, ya que es el que nos comunica el significado del texto contenido normativo y, por tanto, la norma que tenemos que aplicar.

La técnica del derecho ha distinguido tres etapas: formulación, interpretación y ejecución o aplicación. En la primera fase, se elaboran las disposiciones mediante la utilización del lenguaje técnico jurídico y de la técnica legislativa; en la segunda, se explica, aclara, descubre, desentraña o atribuye el sentido

de esos textos a través de la técnica de interpretación del derecho y, en la tercera, se ejecutan, se aplican los contenidos de las normas en la vida de la comunidad.

Las tres se encuentran escalonadas, ya que la ejecución presupone que ya se interpretó, y la interpretación presupone que ya se formuló la norma. No se puede ejecutar sin interpretar.

Además, la interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene como objeto, como ya se expresó, textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto contenido de sentido de los textos normativos o lo que anteriormente denominamos contenido normativo, es decir, la regla de conducta que contiene una norma. De esta forma, la aplicación presupone o incluye, como una parte constitutiva, a la interpretación.

La aplicación del derecho es un proceso complejo que, resumido en forma muy simplista, por regla general comprende diversas operaciones, las que, independientemente de la indagación y fijación de los hechos, consisten en encontrar qué disposición legal se puede aplicar a un caso concreto; determinar si está vigente y si es aplicable desde el punto de vista material, territorial, de grado y de cuantía; interpretarla para encontrar su contenido normativo y, por último, aplicarla concretamente y derivar las consecuencias jurídicas, en su caso. Por todo lo anterior, podemos concluir que no puede haber aplicación de un texto normativo, sin que éste sea interpretado previamente por quien lo va a aplicar.

Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos mencionar brevemente que los métodos de interpretación que postulan las diversas escuelas, nos indican el camino, el cómo desarrollar la

labor interpretativa; las técnicas, en cambio, nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que cuento para andar ese camino; es decir, para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr el fin. Cada escuela recomienda o utiliza un método, que a su vez aplica técnicas diversas, que nos permitirán lograr una interpretación exitosa.

Ahora bien, respecto del cómo interpretar, nuestra postura es utilizar uno o varios métodos, los que sean necesarios y pertinentes, en lo que yo denomino la combinación que resulte más idónea, aplicando sucesivamente las diversas técnicas y procedimientos que cada modelo o escuela de interpretación postule, de conformidad con el camino que muestre cada método, hasta lograr explicar, descubrir o atribuir según, también, la corriente a que nos hayamos adherido el sentido del texto, es decir, su contenido normativo. Si este contenido se obtiene por medio de una técnica, según la perspectiva en que nos apoyemos, ya no es necesario aplicar las siguientes técnicas.

Además, se interpreta con miras al ordenamiento en su conjunto, es decir, al sistema jurídico del que forma parte, ya que las normas se van a insertar en un sistema que ya contiene otras normas y de esa combinación de aquellas que el legislador dicte con las que ya están en el ordenamiento, o las posibles que se incorporarán en el futuro, se pueden derivar consecuencias no advenidas por él, por lo que no se debe analizar la norma en forma aislada, sino en relación con el resto del sistema jurídico.

El intérprete debe optar con base en la razón y el método seleccionado y, con apoyo en la o las técnicas apropiadas, por una solución comprobada, respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada y valorada, y deberá justificarla esencialmente, con el soporte de los argumentos adecuados, con

lo cual, por un lado, está atribuyendo contenido normativo al texto y, por el otro, está legitimándose, legitimando su función y dándole credibilidad y fuerza a su decisión. El dirigirse a seres racionales con argumentos válidos es un deber de quien interpreta, en especial si es un órgano del Estado, mostrando la forma en que se están cumpliendo o preservando los valores que debe proteger y servir.

2.2 Interpretación en materia tributaria

Debemos hacer una arbitraria selección de los criterios de interpretación que tradicionalmente se han utilizado en la materia y diremos que los más importantes son tres: in dubio contra iscum in dubio pro iscum y aplicación estricta, además de algunas variantes que analizaremos a continuación.

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

Ante esto y la voracidad de quienes recaudaban, surge in dubio contra iscum, fundado en el célebre texto del jurisconsulto romano Modestino del Digesto non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra iscum facile responderit, -No puedo apreciar que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente-. Como era muy difícil que los súbditos se opusieran a la autoridad del emperador, el

medio que se encontró para limitar el alcance de los impuestos fue a través de las opiniones de los jurisconsultos.

Posteriormente, fue una elaboración científica por parte de los posglosadores, quienes en su estudio del derecho romano, buscaron protección para la economía de los súbditos. Por último, en la Francia de los siglos XVIII y XIX, se desarrolla la idea de que las leyes tributarias deben interpretarse en forma restrictiva, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos. Se justifica esta postura con una concepción contractualista que establece que, en caso de duda, las cláusulas de los contratos se interpretan en contra de quien lo redactó y como en este caso el Estado es el que redacta las normas tributarias, se debe optar por el resultado que le sea más favorable al contribuyente. En la actualidad tiene carácter residual en el derecho procesal y funciona como una regla para determinar la carga de la prueba, de forma que, para poder cobrar un impuesto, el Fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible.

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

Este principio se origina en una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen romanista, que se basa en la premisa de que, en caso de duda, “debe prevalecer lo colectivo sobre lo individual, por lo que se debe interpretar a favor del fisco. Como solución a esas dos corrientes

antagónicas, aunque se dice que es una continuación del criterio *contra iscum*, surgió una tercera postura que considera que cuando se interprete una norma tributaria, debe hacerse en forma estricta, limitando la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas.

Por otra parte, tenemos el llamado criterio económico. Este principio también es denominado de la realidad económica, interpretación económica, denominado también: Método de interpretación de la significación económica de las normas tributarias o de la realidad económica de los hechos gravados, y fue elaborado a comienzos del siglo XX por doctrinarios alemanes y suizos. Su primera consagración legislativa se presentó en 1919 con el ordenamiento Tributario del Reich a instancias de Enno Becker, como consecuencia del deseo de la administración tributaria alemana de poner coto a una situación de fraude generalizado, mediante el abuso de las formas jurídicas, recurriendo a buscar significación económica de las normas o a las circunstancias en que el negocio fue realizado, ya que le es mucho más sencillo al fisco considerar como fraudulenta una conducta. Según Amatucci, este criterio tuvo su más antigua expresión en el rescripto del emperador romano que, en la duda, imponía al juez considerar con particular benignidad la posición del fisco; corre el peligro de suscitar la imposición de un tributo sin que esté previsto por la ley y por tanto, no encuentra fundamento en el sistema.

Persigue evitar que quienes obtienen los mismos resultados económicos sean gravados en forma distinta por utilizar apariencias o formas jurídicas no usuales, inapropiadas, o pensadas con el único propósito de evitar el gravamen. Es decir, busca llegar a la comprensión de la norma según su sentido económico, fundándose en que ése es el carácter que tienen los hechos imposables previstos en ella.

Este criterio inició la polémica sobre si deben prevalecer las formas jurídicas frente a las realidades económicas. Se piensa que el tributo se basa en la apreciación del legislador de la exteriorización de la capacidad contributiva del contribuyente; sin embargo, se aduce que este método no es económico sino que trata de encontrar el contenido normativo mediante la realidad económica.

Comenta González que este criterio tuvo su momento de esplendor en la década de 1930 con regímenes totalitarios y critica que lo que no toma en cuenta es que el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. En suma, la tarea normativa implica un juego de intereses colectivos e individuales, transformado en el equilibrio, que la ley ha de buscar en cada caso. Las normas tributarias por el solo hecho de dar la impresión de ser restrictivas, deben ser interpretadas en forma estricta.

El alcance de las normas tributarias en la ratio legis -in de la ley, voluntad del legislador-, y pretende hallar la realidad económica en la forma en que fue valorada por su autor, el legislador, para hacerla objeto del tributo. El traspaso de riqueza revela que existe capacidad contributiva en el sujeto que tiene disposición de un bien o que interviene en una negociación.

2.3 Método especial de interpretación para la materia fiscal.

El aspecto central que hay que determinar es si las normas tributarias se interpretan de forma distinta que las demás normas que integran un sistema jurídico. Según la mayoría de los autores, no es necesario que se contemple un método especial para materia tributaria.

Eusebio González García postula la necesidad de superar viejos errores, en especial aceptar que, como las normas tributarias no son distintas a las demás normas jurídicas, les son aplicables las mismas reglas de interpretación que al resto de las leyes, es decir, que la teoría general de la interpretación se aplica íntegramente a la interpretación de las normas tributarias.

La idea central es que el derecho tributario no constituye una esfera aparte del ordenamiento jurídico, no es un ordenamiento jurídico especial y, por ende, no hay ninguna teoría de la interpretación de normas tributarias; las leyes tributarias se deben interpretar como todas las demás de un sistema jurídico. Los textos normativos tributarios se interpretan como cualquier otra norma jurídica, por la sencilla razón de que son normas jurídicas.

Esta forma de entender a la aplicación estricta coincide con la interpretación que ha establecido el Poder Judicial de la Federación y que un poco más adelante analizaremos. Es ilimitado el escenario de normas de carácter fiscal que no establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas. González Varela considera que prácticamente las únicas normas tributarias que no están limitadas en su resultado son las normas procesales, pues el resto son de aplicación estricta.

La relación tributaria encuentra su razón de ser en el deber que tienen los particulares de contribuir para sufragar los gastos que demandan la consecución de los fines propios de ese Estado del que forman parte. Es evidente que toda obligación de dar restringe de hecho y en cierta medida los bienes particulares del deudor, pero ello se halla justificado por los motivos por los que tales obligaciones se crean. De esta forma, así como jurídicamente se halla reglamentado el derecho de propiedad, también se encuentra regulado el poder tributario del Estado. De esta forma, como las

normas tributarias no son normas odiosas o de naturaleza excepcional, ni restrictiva del ejercicio de derechos o libertades individuales, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, además de que son parte del mismo sistema jurídico general, se les aplica los mismos métodos de interpretación que a éstas.

En este sentido se pronuncian autores como Giannini, Sáinz de Bujanda y Amatucci. Por ejemplo, este último considera que las leyes tributarias no son normas de excepción a las reglas generales del derecho, por lo que no se puede sustentar que se interpreten en forma restrictiva.

Por último, un reflejo de esta concepción lo encontramos en el artículo 5o. del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, que establece que Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones. Si analizamos esta redacción, podemos fácilmente distinguir sus bondades, ya que además de su amplio alcance, aclara que se pueden utilizar todos los métodos para interpretar, que esto incluye a las exenciones y que los resultados no estarán limitados.

2.4 La Interpretación Fiscal en México.

En México, como es comúnmente sabido, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación es el precepto que establece la forma de interpretar las normas tributarias:

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 iscales 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.

Esta redacción ha sido motivo de confusión, ya que parecería que interpretación y aplicación se utilizan como sinónimos, lo que ha generado que en algunos casos se considere que se establece una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo.

Para explicar nuestra posición, debemos referirnos a la exposición de motivos del artículo 5o. de 1967, que establece que se enuncia. La aplicación estricta de las normas que señalan cargas a los particulares. Se abandona el calificativo restrictiva empleado en el precepto relativo en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco. No se consideró justificado este principio, en vista del interés público que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

Es decir, desde entonces se aclaró que para interpretar se pueden utilizar todo tipo de métodos y que son los resultados obtenidos de la interpretación los que deben aplicarse estrictamente, sin ampliar o reducir el ámbito de aplicación de las normas. Del artículo 5o. actual, queda claro que la aplicación estricta quiere decir que se puede interpretar aplicando cualquier

método de interpretación jurídica, pero aplicando estrictamente su resultado. En otras palabras, lo que se limita es la segunda etapa del procedimiento que analizamos en la primera parte de este trabajo, ya que para obtener el resultado determinar el alcance del texto normativo se puede utilizar cualquier método y, posteriormente, ver si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla de conducta cuyo contenido normativo ya fue atribuido.

Por lo que respecta al segundo párrafo, implica que el resultado de la interpretación puede ser restringido, estricto o extensivo. Es decir, la diferencia entre las disposiciones iscales que establecen cargas, con las que no las establecen, es que, en este último caso, el resultado no está condicionado. La única condicionante que subsiste, es la de no aplicar la analogía a nuestra materia. Sin embargo, un aspecto al que falta dedicar más atención es el relativo a las exenciones. A nuestro juicio, las leyes que contengan exenciones se deben interpretar de la misma forma que interpretan las demás leyes tributarias.

Debemos recordar que la interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene como objeto textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto contenido de sentido o contenido normativo, es decir, la regla de conducta que contiene una norma. De esta forma, la aplicación presupone o incluye, como una parte constitutiva, a la interpretación.

Independientemente de si se trata de un texto difícil o fácil, oscuro o claro, siempre habrá una interpretación como paso previo a la aplicación. Así, nos encontramos con dos etapas: la primera, de apreciación teórica o procedimiento interpretativo abstracto, cuyo objeto consiste en precisar el significado de la norma que se estudia a través del análisis gramatical, sistemático, histórico, teleológico, entre otros, y la segunda, de procedimiento

aplicativo concreto, que consiste en aplicar a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual el intérprete también deberá atender a los criterios interpretativos que se encuentren diseminados en el orden jurídico a efecto de que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo. Amatucci ilustra esta fase al decir que en ella se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación, es decir, la norma, y el hecho.

En este sentido se pronuncia la resolución a la Contradicción 34/2001, emitida en diciembre de 2002, que en el aspecto que nos interesa, establece que la interpretación jurídica descansa en dos etapas: la primera etapa de la interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión su exacto significado. Una vez concluida esta etapa, debe abordarse la siguiente, a través de la cual se aplicará o concretará a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó.

Resulta ilustrador recurrir a las diversas tesis, precedentes y jurisprudencias que abordan este tema, para aclarar nuestra postura. Por cuestiones de espacio nos referiremos en forma cronológica a las más importantes, y de ellas sólo se transcribirán los rubros y la parte que tenga relación directa con nuestras afirmaciones. Como se apreciará, cada vez resulta más claro cómo se debe entender el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, para lo cual, debemos acudir a las más importantes tesis del Poder Judicial que se dirigen directamente a él, de las que, para evitar repeticiones innecesarias, hemos preferido resaltar en vez de comentar la parte que contiene los aspectos más importantes respecto de nuestro tema:

“LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al in y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.”⁶

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 50. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. 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 respectiva hipótesis jurídica única y

⁶ Tesis de jurisprudencia 3a. IJ. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

*exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance”.*⁷

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. *El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones iscales que prevén elementos esenciales que son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.*⁸

“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*

⁷ Tesis CXLIL/99, contradicción de tesis 15/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, t. X, diciembre de 1999, p. 206. Esta tesis no constituyó jurisprudencia, puesto que no trata el tema de la contradicción.

⁸ Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 248.

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.⁹

“INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA. *El legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquélla es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa. En esa virtud, dicha disposición debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance.¹⁰*

De esta forma, queda claro que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, lo que limita es el resultado y podemos concluir que lo que implica la aplicación estricta es que el procedimiento que se imita es el relativo a la segunda etapa de la interpretación, pues se puede emplear cualquier procedimiento abstracto para desentrañar su significado de la norma primera etapa, ya que la suprema Corte ha sido enfática en aceptar el empleo de los diversos métodos de interpretación en su primer etapa, esto es, la apreciación teórica de la norma, la cual, una vez desentrañada se aplica estrictamente al caso concreto.

⁹ Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 26/2006, contradicción 181/2005-SS, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

¹⁰ Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 27/2006, contradicción de tesis 181/2005- ss, *Semanario Judicial de la Federación*, XXIII, marzo de 2006, p. 270.

Al respecto, hemos tenido conocimiento de que muy recientemente en el senado de la República se tuvo a bien presentar una iniciativa de reforma a este artículo en el marco de la reforma fiscal integral, la cual a nuestro juicio constituye un significativo avance, puesto que los Senadores que la presentan manifiestan claramente la necesidad de atender a la esencia de las tesis de la suprema Corte que hemos analizado, además de una interesante propuesta en relación con la forma de lograr que prevalezca la sustancia sobre la forma, aspecto que también hemos abordado al hablar del criterio económico y respecto del que lo único que comentaremos es que consideramos que en la discusión de la redacción final, la cual al momento de elaborar esta ponencia todavía no se determinaba, el Congreso tomará en cuenta los aspectos de prueba y de seguridad jurídica que falta precisar.

Consideramos también que, dado que ya se detectó por los legisladores este tema, sería conveniente ponderar la posibilidad de avanzar todo el camino con una redacción que, con la evidente guía que significan las tesis de la Suprema Corte de Justicia, aclare totalmente cómo se debe realizar la interpretación en materia tributaria, que se aborde el tema de las exenciones y además no distingue entre normas que establecen cargas y las que no, además de que deja en claro la diferencia entre interpretación y aplicación y el que se pueden utilizar todo tipo de métodos.

CAPITULO III

LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA Y LA MATERIA FISCAL

3.1 Los problemas de la Interpretación Jurídica.

El hombre se enfrenta a un mundo desconocido y misterioso, para lo cual formula un sinnúmero de diferentes teorías que abarcan y definen la realidad, conformándose como poderosos instrumentos para aproximarse, primero a entender y, posteriormente, modificar la realidad existente a su alcance.

A través de la interpretación y el lenguaje, son formuladas las más variadas concepciones teóricas para tratar de entender el entorno, resultando connatural la serie de problemas constantes a los que se enfrenta el ser humano, siendo propios de la ciencia jurídica:

- 1) La vaguedad del lenguaje jurídico,
- 2) La posibilidad de conflictos de las normas,
- 3) El hecho de que sean posibles casos que necesitan una regulación jurídica,
- 4) La posibilidad de decidir contra el tenor literal de una norma en casos especiales empezando por la idea de la triada interpretativa constituida por el sujeto, el proceso y el objeto interpretativo.

Estos añejos problemas fueron denunciados por las diferentes doctrinas de interpretación, cada una ofreciendo dar respuesta satisfactoria, siendo un icono la Teoría de la Exégesis, cuya luminosidad llega hasta nuestros días, con el pensamiento de notables juristas, considerados clásicos, como son Demolombe, Laurent, Rau, La Cantiniere entre otros, que concibieron una visión positivista del derecho, que se afirma en los siguientes postulados:

- 1) El derecho se encuentra en los códigos, nunca fuera de estos;
- 2) Los códigos significan un sistema de pretensión universal, en los que no existen lagunas;
- 3) La escuela de la Exégesis responde a una visión estática y pragmática en contraste de la perspectiva constructiva e histórica;
- 4) La posición de carácter dogmática, basada en principios fundamentales, incontrovertidos, técnicos, que rechazan cualquier interpretación histórica.
- 5) Principio de plenitud hermética, única y a-histórica del derecho.
- 6) La actividad mecanicista del juez, como operador de la norma jurídica;
- 7) El jurista interpreta de manera literal el código.

Es el iuspositivismo, sin duda, la corriente de pensamiento que inundó principalmente el mundo occidental, al concebir como única fuente, la literalidad de la ley y una actividad mecanicista del juzgador, que tiene cabida en la escuela dogmática, en que se reduce a una interpretación exacta de la ley y desde la ley, representada principalmente por la escuela histórica de Savigny, que propulsa la conveniencia de formular un código civil alemán, proveniente del ingenio científico y que, precisamente es donde se adopta la concepción de Ciencia Jurídica, utilizando como base, igual que el código francés, el Corpus Juris Civile, partiendo de la historia propia del Derecho Alemán, para así conformar los diferentes conceptos, una regla de derecho puede generarse desarrollando las consecuencias que involucra, o desarrollando los principios más amplios que presupone el más importante de estos dos métodos es el segundo, es decir, el método mediante el cual, a partir de las reglas de derecho dadas, determinamos las premisas mayores que presuponen, así se enriquece el derecho y se enriquece un método puramente científico.

El concepto de derecho, en su modalidad formal o normativa de la voluntad general e incondicional para todos los hombres, ubica la técnica legislativa al

servicio de la seguridad jurídica, como el mejor medio de conocer lo que jurídicamente quería el espíritu popular, pues la concepción es que el derecho mismo nacía teniendo como principio la costumbre, caracterizando a esta escuela, una incontrolable insistencia especial en la investigación histórica del derecho, considerando esta postura que el alma popular no debía confundirse con las características nacionales o sea las características individuales relativamente uniformes o directrices de carácter lógico, sólo tiene aplicación práctica en los diversos órdenes jurídicos y sin estos, no comprenden el concepto del derecho.

En la denominada jurisprudencia de conceptos, representada por Puchta y Von Ihering, se conformó la pauta perfecta para la complejión de una idea acentuada en las costumbres, el Corpus Juris Civile y la concepción de ciencia jurídica, dando la pauta a la denominada por Hans Kelsen, teoría pura del derecho, en que se establecen los principios y reglas que deberían regir a la interpretación jurídica, con las pautas ya apuntadas y que, dentro del realismo sociológico, autores como Ronald Dworkin, Alexy o McCormick, criticarían duramente, al contraponer a esta concepción unitaria, las tesis principalistas.

Estas escuelas rígidas, dieron vida a innumerables críticas, de connotados juristas que enfáticamente, señalaron: El proyectar del comprender tiene la posibilidad peculiar de desarrollarse. Al desarrollo del comprender lo llamamos interpretación.

En ella el comprender se apropia, comprendiendo, lo comprendido. En la interpretación no se vuelve el comprender otra cosa, sino él mismo. La interpretación se funda existencialmente en el comprender, en lugar de surgir éste de ella. La interpretación no es el tomar conocimiento de lo comprendido, sino el desarrollo de las posibilidades proyectadas en el

comprender, lo cual nos indica que, la mayor actividad dentro de dicho proceso se lleva en el sujeto, pues precisamente es éste, el que lleva toda la carga axiológica, generando con ello una concepción de la realidad que dará lugar a otras interpretaciones y otras proyecciones sobre el objeto, por lo que, lo interpretado cobra vida por sí mismo, pues implica la existencia de éste, con la independencia del sujeto. Se trata de una creación o ficción para acercarse a la realidad.

En esa línea conceptual, el derecho, no es otra cosa que una interpretación engendrada de las normas y los principios, pues la generación de conceptos o principios, nos permiten reducir el mundo a una cuestión propiamente teórica para de esa forma entender lo que nos rodea y circunscribirlo a un entendimiento, donde el hombre pueda entender la realidad para manipularla según sus necesidades, sin embargo, de su actividad no puede sacar el hombre, otros conceptos que aquellos que sólo sirven para reducir a reglas las representaciones sensibles y reunirlos así en una conciencia, y no puede pensar en absoluto sin ese uso de la sensibilidad.

“La argumentación no solo es tarea de los jueces y de las autoridades administrativas, es también tarea de los legisladores, de los dogmáticos, de las partes en los procesos y, en términos gruesos, de la multitud de intérpretes jurídicos que existen en cualquier comunidad humana”.¹¹

Así, cuando el juez se enfrenta, con los denominados casos difíciles, en que la norma es insuficiente para poder dar solución a la controversia y, por tanto, el juez tiene que concebir una determinada hipótesis sobre esta realidad, se enfrenta a una tarea que habrá de realizar a partir de construir una determinada solución al caso concreto, siempre bajo el concepto de la racionalidad justificativa de las sentencias, puesto que el principio jurídico

¹¹ CÁRDENAS García Jaime, *La argumentación como derecho*, México, D.F., IIIJUNAM, 2007, p. 1.

imperata que el Juez siempre tendrá que resolver, exigencia subsumida desde el artículo 4º del Código Civil francés, que establece:

Du l'article 4 du Code civil Le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice; esto es, el juez jamás se rehusará, con el pretexto del silencio o, en su caso de la oscuridad o insuficiencia de la ley, a resolver un conflicto y denegar la justicia, que encontramos en la norma mexicana, al establecer que el silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley, no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia. Esta máxima opera como principio, puesto que el propio Dworkin, a diferencia de sus predecesores como Hart o el propio Kelsen, consideraban que el sistema jurídico no tenía fallos y que éste siempre daría respuestas a los diferentes cuestionamientos, en un espejismo de completitud.

El citado doctrinario, establece que el juzgador viene a cumplir la gran paradoja del sistema jurídico toda vez que, aun sin la existencia de una norma o regla clara o expresa, siempre tendrá que resolver, debido a que la labor del juez es vital para la armonización de los principios y reglas dentro del Estado de Derecho y debido a que su función actúa más, integrando, interpretando y argumentando, a través siempre de su criterio de equidad como valor absoluto, toda vez que, a fin de cuentas es el individuo el que consolida la serie de bases justificativas del sistema jurídico, es decir, es fundamental la actividad de los jueces, por medio de la cual se construye el derecho.

En efecto, para dicho autor, la decisión judicial constituye la parte central de su paradigma jurídico, cabiendo citar que la Suprema Corte ha establecido que la ley debe establecer las bases para el desarrollo de la carrera judicial, la cual debe regirse por los principios citados en el rubro. En ese tenor, al

fijar el alcance de la regulación de los órganos del Poder Judicial de la Federación debe arribarse a una conclusión que permita a los titulares de esos órganos juzgar desde la perspectiva del derecho y no a partir de presiones o intereses extraños a él, con ausencia absoluta de designio anticipado o de prevención a favor o en contra de alguno de los justiciables, por las razones que el derecho les suministra y no por las que deriven de su modo personal de pensar o de sentir, y que, inclusive dé lugar a un marco jurídico que fomente el ejercicio responsable y serio de la función jurisdiccional así como las virtudes judiciales consistentes en humanismo, justicia, prudencia, responsabilidad, fortaleza, patriotismo, compromiso social, lealtad, orden, respeto, decoro, laboriosidad, perseverancia, humildad, sencillez, sobriedad y honestidad.

De esa guisa, la actividad judicial tiene su consonante dentro de la idea del sistema jurídico, como los grandes intérpretes del Derecho y, por tanto, los creadores de la ciencia jurídica.

Las tres etapas de interpretación, básicas para la construcción del derecho como practica social, son:

- 1) *Preinterpretativa,*
- 2) *Interpretación y*
- 3) *Posinterpretativa.*

La primera, conforma la serie de normas y reglas que proporcionan el contenido provisorio de la práctica; la segunda, la etapa de la justificación y, la tercera el ajustamiento a la realidad existente. Coincide con el papel protagónico del juzgador Luis Vigo, al afirmar que, dentro de la historia del derecho, en sus diferentes épocas, se apostó primero a la figura del ejecutivo, posteriormente a la del legislativo y, hoy por hoy, considera que es el siglo de los jueces.

El juez habla para un pueblo y sus actividades son ejemplificativas ante el bloque social, puesto que el gran déficit impuesto por el positivismo jurídico, fue el de la aplicación mecánica de la norma por parte de los jueces, que parte del gran problema del positivismo jurídico, pues los diferentes aspectos de dogmática jurídica, impedían la actividad constructiva y creadora del Juez.

Como ha quedado expuesto, el Derecho se encuentra regido por principios y reglas en constante evolución, como señala Ever Bronchortst; juzgaron muy a propósito y conveniente redactar en orden ciertas reglas. Que fuesen como lugares comunes, para que si no ocurriese al pronto la resolución especial que debe darse en alguna cuestión de derecho.

Por su parte, las reglas se comprenden en una proposición breve y general, todas aquellas cosas que se tratan especial y difusamente en el vastísimo océano del derecho, y son una especie de índice de él; es decir, las reglas conforman la descripción propia del Derecho, la serie de herramientas con las cuales se marcan los objetivos de las pautas de conducta.

Hart las divide, en un primer nivel, en normas jurídicas, mandatos y órdenes; las normas jurídicas tienen su conformación en las de carácter primario y secundario, siendo que las primeras imponen deberes y, las segundas, confieren potestades públicas o privadas; por su parte, los mandatos y las ordenes corresponden a las autoridades y todos dependen de la regla de reconocimiento, la cual configura la serie de criterios necesarios para comprender las subsiguientes, así tenemos que, en un sistema jurídico moderno hay una variedad de fuentes de derecho; la regla de reconocimiento es paralelamente más compleja: los criterios para identificar el derecho son múltiples y por lo común incluyen una constitución escrita, la sanción por una legislatura, y los precedentes judiciales.

Esta aportación nos deja en claro el papel que cumplen las normas jurídicas que establecen deberes, obligaciones y facultades y su diferencia con las reglas de reconocimiento, que establecen los criterios necesarios para validar a las normas primarias, es decir que en ella podemos encontrar la serie de valores necesarios para considerar una norma válida o no, la segunda razón que debe excitarnos a estudiar este interesante título, es que al hacerlo se adquiere mucha viveza para sostener las cuestiones, y una gran facilidad para decidir las causas, porque cuando se trata de puntos o materias dudosas, se encuentra un grande auxilio en tener á la mano un axioma o regla general de derecho que nos ilustre y nos sirva para resolver la duda.

Con todo ello, el juez deberá realizar una labor constructiva de la verdad del caso concreto, al través de los instrumentos jurídicos con los que cuenta, como son las técnicas de interpretación y argumentación, en base a tres consideraciones diferentes, que son las cuestiones de hecho, de derecho y las de moralidad y fidelidad política.

En la primera, se comprenden las circunstancias, la narrativa propia de lo sucedido, el cómo, el cuándo y el dónde; en la segunda, se atiende a la norma aplicable al caso concreto y, por último, las cuestiones entrelazadas de axiología o implicaciones éticas de su actuación.

De esa suerte, el hemistopolo³³ o famoso sirviente de Temis, cumple con la máxima jurídica encomendada que es pronunciar la sentencia, que no es más que el resultado dialéctico de esa sucesión de reacciones individuales, cada una de las cuales es en sí, misteriosa o imprevisible, que no radica sólo en el misterio final de la conciencia del juez, sino también en el concurso intermedio de toda una serie de conciencias individuales, cada una de las cuales es un azar, frente al que la previsión científica se detiene impotente.

Así, la construcción de la ciencia jurídica por la labor judicial, se lleva al través de dos mecanismos, uno descriptivo y otro prescriptivo, que para poner orden en el caos, se realiza con un proceso mediatizador de estas situaciones, el cual lo encontramos dentro del procedimiento de razonabilidad judicial en que se ubican los tres elementos fundamentales fáctico, axiológico y normativo ya mencionados.

De esta forma, la serie de problemas existentes dentro del tema de la interpretación se traducen a partir de la práctica judicial -legal practice-, es decir, la actividad desarrollada por jueces, abogados y funcionarios públicos cuando interpretan la norma, la jurisprudencia o las teorías y nos indica que el proceso interpretativo del sujeto con el objeto nunca va alejado del contexto, la -legal practice-, se conforma como -an exercise of interpretation-, pero todo ello no queda sólo como una consideración simplemente mecánica de la labor del juez o del funcionario en la aplicación de la norma, sino por el contrario, la actividad del juez va más allá, esto quiere decir que el juez aunado a su sentido de interpretación jurídica se añade un elemento más, que es la moral política y juntos da vida a una nueva tesis o conjetura sobre esa realidad, esto debido a que el proceso de interpretación, de adaptación de la norma al hecho, se cumple con una máxima jurídica en la que el juez también es creador del Derecho y de la Norma.

El Juez, es el intérprete positivo de la norma, los problemas de los Hard Cases, ya existían, aun antes de los procesos de diferenciación del derecho y la solución era dejarlos en mano de Dios, puesto que una buena interpretación no sólo debe adaptarse sino también justificar la práctica que interpreta y, en este sentido, la Interpretación como tal no podemos identificarla bajo la vieja fórmula de sólo retomar la voluntad del legislador o realizar el simple proceso de analogía, la interpretación jurídica como tal tiene un significado todavía más completo. *“La teoría o las teorías de la*

*interpretación jurídica tiene como objeto de reflexión, obviamente, las argumentaciones que tiene lugar en contextos jurídicos*¹²

La interpretación contemporánea se caracteriza por su antipositividad, por su papel de la precomprensión y del contexto para la atribución de significados al texto, esto es, el rol del caso y del ordenamiento y principalmente la serie de consideraciones de que se encuentra situado el sujeto, lo que también se conceptualiza dentro del juego hermenéutico, es decir, el papel que juega el sujeto, la situación que guarda respecto de su contexto, el hecho de encontrarse situado en un determinado contexto para de esta forma interpretar.

3.2 La Argumentación de las decisiones en materia fiscal.

Interpretar y luego, argumentar, seguido de otra disquisición, para posteriormente, generar una nueva argumentación, es parte del círculo de la tarea de todo juzgador. Partiendo de la concepción de Luhman, el ser humano es un ente conformado por emisores y receptores de comunicación, en que el lenguaje opera como un instrumento facilitador, dentro de una ideología autopoietica.

Se distinguen dos tipos de argumentaciones: la demostrativa y la justificatoria realizada a través del discurso jurídico, mediante el cual el juez expresa sus ideas. El discurso práctico general, enarbolado por los jueces, deberá descansar en condiciones de imparcialidad, libertad y simetría de los participantes, que se apoyan en cuatro pretensiones de validez del discurso moral para el consenso, que son la elaboración de enunciados inteligibles, la pretensión de comunicar contenidos preposicionales que sean verdaderos, la

¹² ATIENZA Manuel, *Las razones del derecho*, México, D.F., IJUNAM, 2009, p. 1.

pretensión del hablante de manifestar sus intenciones verazmente y por supuesto, la justificación racional.

La justificación de las decisiones se distingue a partir de dos aspectos fundamentales:

- 1) Desde el ámbito interno, el uso del silogismo en los casos fáciles y,
- 2) la justificación de las premisas a través del uso de la interpretación y de la argumentación.

En este sentido, La motivación de las sentencias es, verdaderamente, una garantía grande de justicia cuando mediante ellas se consigue reproducir exactamente, como en un croquis topográfico, el itinerario lógico que el juez ha recorrido para llegar a su conclusión; en tal caso, si la conclusión es equivocada, se puede fácilmente determinar, a través de la motivación, en qué etapa de su camino perdió el juez la orientación.

El campo discursivo en que se forma el juzgador, establece un contexto institucional, debido a que, los discursos no son sólo conjuntos de signos, sino también de diferentes prácticas sometidas a reglas de formación históricamente determinadas; esto es, que la serie de prácticas discursivas materiales e institucionales permiten repetir, citar, transformar, re-escribir enunciados en un determinado orden regulado por el archivo, lugar virtual en el cual los discursos interpelan al sujeto o instancia productora, este famoso saber cultural da cuenta de la complejidad que conforma las prácticas discursivas que se objetivan en el orden de los discursos políticos o académicos.

La tesis demostrativa se realiza a partir de diversos planos de lucha argumentativa, pues estarán presentes versiones y visiones en pugna, de la cual una debe prevalecer. Ante esos supuestos propios de la teoría del

discurso, nos encontramos dentro del terreno de la retórica y no de la argumentación, pues parte fundamental del argumento lo es la prueba objetiva, con la cual se muestre una determinada versión de los hechos.

N. Luhman afirma: Si no se encuentra el derecho hay que inventarlo. En la teoría de los casos difíciles tenemos que escalar a otro nivel a las consideraciones morales, a efecto de encontrar lo que R. Dworking señala como la tesis de la única respuesta correcta y el principio de que el juez tiene siempre que resolver. En el plano de la decisión, ésta deberá, no sólo corresponder, en correlación directa con el Estado de Derecho, en su sentido de racionalidad y los postulados de justicia, sino de la concepción propia del grado de certeza jurídica, y donde el Juez se enfrenta a una inconsistencia de carácter legal, la cual consiste precisamente en la cual el ciudadano espera la solución a su conflicto por parte de un juez y en la segunda, por una parte que sea la solución correcta y que evite lo arbitrario.

3.3 La materia fiscal y el sistema jurisdiccional.

“El tema de los impuestos y de la defensa del contribuyente nunca ha estado ausente en nuestro país: Desde la Ley 35, Título XV, Libro Segundo de la Recopilación de Indias, que es el antecedente más antiguo del contencioso administrativo en México, que data del cuarto del siglo XVI, hasta las últimas reformas de la nueva Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo de junio de 2009¹³, se han establecido medios de control de la legalidad, cada vez más sofisticados. La materia tributaria es ineludible, tanto que hizo exclamar a Benjamin Franklin que, en este mundo no hay nada cierto, excepto la muerte y los impuestos y, por su parte, a Martín Lutero, quien sentenció que nada más cierto que la única actividad que está realmente libre de impuestos, es el pensamiento.

¹³ *Prontuario Fiscal Correlacionado Estudiantil*/2006, Edit. THOMSON ECAFSA.

En ese tenor, las principales revoluciones, que han conformado al Estado moderno, han tenido en su epicentro este tema: Baste citar los derroches de la monarquía e Francia o la rebelión de pagar el impuesto del papel sellado y del té en las colonias americanas o el grito libertario de Miguel Hidalgo de que muriera el mal gobierno.

Resulta de obvia demostración, la necesidad del impuesto, siendo más bien la cuestión a considerar, su justificación o legitimación: La obligación tributaria, bajo diferentes formas y denominaciones siempre ha existido en la vida de las sociedades humanas, siendo su cumplimiento, indispensable para el sostenimiento económico y político de cualquier nación y, decía Adam Smith,⁵⁰ puede, legítimamente ejercerse en los objetos a que le es aplicable, hasta el último extremo que el gobierno quiera llevarla.

Por supuesto que nuestro país, no fue la excepción de este fenómeno, desde los pueblos de Anáhuac, encabezada por la hegemonía mexicana, que estableció la obligación tributaria para todos los pueblos vencidos por los reinos de México, Texcoco y Tacubaya; hasta tiempo más tarde, en la Nueva España, con la vasta gama de impuestos, siendo el más extendido y conocido el del quinto real, sobre los metales preciosos adquiridos por los conquistadores, sin soslayar el de lanzas, para obtener títulos de nobleza o el de media anata, establecido para la adquisición de cualquier cargo público, sin exceptuar los de virrey, oidor o gobernador y, finalmente, su recorrido evolutivo en el México independiente, hasta llegar a nuestros días.

No obstante lo imprescindible del impuesto, el tema a considerar, primeramente por los insurgentes y, posteriormente, por los revolucionarios, fue y sigue siendo, que cumpla con los principios elementales de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad y que se destine precisamente al gasto público. *“Esos ingresos públicos son la cantidad en dinero y en especie*

*que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal*¹⁴.

En ese tenor, el Bando de Hidalgo de diciembre de 1810, denunció que la arbitrariedad tributaria es uno de los más oprobiosos signos de regímenes políticos injustos y autoritarios, que recoge ya la Constitución de Apatzingán de 22 de octubre de 1814, que dispuso que las contribuciones no fueran extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa y contribuir así con los gastos públicos.

Este pensamiento fundamentalista, igualmente lo recoge los Veintitrés Puntos sugeridos por José María Morelos y Pavón para la Constitución de 1814, en que propone que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y, se señale a cada individuo, un 5% en sus ganancias u otra carga igual ligera, que no oprima tanto.

Por otra parte, se distingue la labor de Ponciano Arriaga, constitucionalista del 57, que establece los elementos esenciales de la justicia tributaria, de equidad y proporcionalidad, seguramente inspirado en las ideas de Adam Smith, expresadas en su obra: Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, en la que afirmaba que los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, pudiendo crecer los tributos proporcionalmente a la libertad de que se goza, pensamiento que a su vez influyó de manera decisiva en la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789, en que se fraguó la fórmula de que: para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en razón de sus facultades. Así, como de manera expresa, en la

¹⁴ SÁNCHEZ León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1996, pág., 25.

constitución caditana de 1812, que estableció que las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten para el servicio público, sin excepción ni privilegio alguno.

Posteriormente, será Venustiano Carranza, en el Congreso de Querétaro, quien reprodujo la conocida fórmula de justicia tributaria, al establecer la obligación de contribuir a los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, misma que ha prevalecido hasta nuestros días. D. Emilio Margain Manatou distingue ambos conceptos, señalando que la proporcionalidad se traduce en comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma circunstancia jurídica económica y, equidad, que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, es decir, dependiendo de su capacidad contributiva.

Al respecto cabe reflexionar en que los principios generales de derecho que consagra nuestra Constitución de igualdad, certeza y libertad, parten de datos objetivos: El de igualdad, participa de la misma naturaleza de todo ser humano; el de certeza, de la definición de la ley y el de libertad, de la posibilidad biológica de hacer del hombre, en tanto, el de la equidad, sólo se manifiesta a través de la justicia legal, por tanto, es principio absoluto, idea, inspiración y fin y, por tanto, la máxima virtud reconocida por la ley cimera.

En un estado democrático, es el Poder Legislativo quien impone la contribución al pueblo, para que sirva como garantía contra los impuestos injustos y onerosos. Si éste no cumple con esta elevada encomienda y, ante el abuso, el pueblo tiene el derecho para elegir otros representantes que cuiden más de sus intereses, siendo ésta la respuesta de índole político, pero que no resuelve la afectación inmediata del caso concreto.

Así, el problema a dilucidar será el de aquellas situaciones en las que se decreta un pago con consecuencias ruinosas para la economía de la

empresa industrial o comercial, que llegue al extremo de arrebatarle los medios necesarios de subsistencia, hasta el extremo de convertirla en una expoliación o despojo de su propiedad y, ante este caso extremo, afirmaba el juez Marshall, en que el legislador traspasó el límite de sus facultades constitucionales, será lícito a los tribunales conocer de tales abusos, sin que esta doctrina necesite demostración, pues quedará a la prudente consideración judicial, cada proceso determinado.

Al ser el derecho fiscal una frondosa rama del Derecho Público, a la que se reconoce plena autonomía, por estar fincado en principios e instituciones propias, tales como que el nacimiento, determinación, exigibilidad y la extinción de la obligación tributaria, las infracciones, las sanciones y los delitos, los medios específicos de defensa como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y la aplicación del juicio de amparo, igualmente le son aplicables los métodos de interpretación y argumentación jurídica, rigiendo igualmente los tres principios rectores del Estado de Derecho, de Legalidad, Seguridad y Debido Proceso, no sin soslayar el propiamente constitucional, pues el papel de la Constitución es, precisamente, el de fijar las formas de poder y determinar su control.

La materia fiscal tiene sus peculiares formas de control de la constitucionalidad, en estrecha relación con los supuestos de causación o de tipicidad, habiendo quedado comprobado que, aun cuando el derecho tributario es de estricto derecho, en repetidas ocasiones, la Corte se aparta de la tradición formalista o positivista y resuelve en base a argumentos sociológicos de conveniencia social, que atienden a dichos fines, tal como cuando afirma que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados.

Es así como la labor creativa del Juzgador será siempre una cuestión justificatoria racional y, de ahí que en variadas ocasiones, tenga que echar mano de las diferentes corrientes de pensamiento, ya sea positivista, jusnaturalista o inclusive del racionalismo jurídico; lo importante se encuentra en la actitud del juzgador al momento de encontrar una materia intrincada: Agamenón se acercó a Nestór a pedir su consejo. Agamenón, ante un predicamento, quiere la opinión de un hombre prudente que sabe elegir, que sabe que hacer. En variadas ocasiones la voluntad del juzgador no es suficiente para justificar la decisión judicial, sino que debe observar la serie de principios y valores que se encuentran fuera de la norma para mediatizar la decisión judicial; su materia prima será la ley, ya que ésta siempre conformará el instrumento de medida de todas las cosas, como fue en su momento para los griegos -normae- para los Romanos -regulae juris-, configurada como aquella institución que guarda la serie de principios necesarios para configurar una cuestión de razonabilidad, por lo que la denominación vino a significar una infinidad de conceptos como patrón, medida, principio o canon, aspecto generalizado que señalaba una forma de comportamiento determinado a efecto de seguir una determinada conducta, la regla de derecho, establecía la serie de principios para una sociedad, generada por la serie de principios y patrones de conducta, tanto sociales, morales o religiosos, pero este instrumento o medida de las cosas, estableció una generalidad.

Es fácil comprender que esta necesidad de medida, llevó a la concepción de una que lo fuera de manera fundamental, que estuviera sobre las demás, que autorizara a las autoridades y de la cual emanaran todas las leyes, siendo que dicha estructura jerárquica desemboca en una norma fundamental, en la que se basa la unidad del orden jurídico en su automovimiento. Esa norma constituye la constitución en sentido lógico –

jurídico, cuando instituye un órgano creador del Derecho; de la misma forma Hart establece, citando a Austín que el derecho constitucional no es otra cosa que moral positiva, recogiendo la Constitución el cúmulo de los principios, la idiosincrasia de un pueblo y sus costumbres.

“Si la interpretación jurídica consiste en dotar de significado ciertas cosas, signos o acontecimientos, entonces la interpretación jurídica –siguiendo este orden de ideas- puede corresponder a cualquier caso”¹⁵

La actividad primordial del juez, como custodio de los derechos fundamentales que consagra el texto constitucional, conocedor de la ciencia del Derecho en su totalidad, al cual le aplican las máximas de *in claris non factum* y de *ubi societas, ibi jus*, ante la obligación siempre de resolver de manera fundada, teniendo presente la equidad como valor absoluto y empleando los diferentes métodos de interpretación para llegar a la verdad del caso en estudio, así como los principios, directrices, disposiciones y, reglas técnicas específicas de la denominada doctrinalmente como materia fiscal y, que incide en la universalidad del derecho.

3.4 Valores en la jurisprudencia fiscal mexicana.

Los valores éticos de justicia, responsabilidad, transparencia, respeto, compromiso, solidaridad, lealtad, espíritu de servicio, honestidad, eficiencia, profesionalismo y excelencia son algunos de los que el hombre requiere para sobrevivir en una sociedad con calidad humana.

Su práctica consuetudinaria permite transformarlos en virtuosidad que busca alcanzar la perfección –*areté*- es la expresión griega del deseo innato del hombre de alcanzar esa integridad en una vida más plena de humanismo y

¹⁵ TAMAYO Y Salmoran Rolando, *Razonamiento y argumentación jurídica, el paradigma de la racionalidad y la ciencia del derecho*, México, D.F., IJUNAM, 2007, p.138.

constituyen una serie de pautas o cánones de carácter universal, los cuales exigen un esfuerzo máximo y diligente en el cumplimiento de las obligaciones, que aun cuando no se logre en el instante presente, es imperativo correr tras ella, con la pretensión de darle alcance y, aun cuando no creamos haberle dado alcance, se ocupa en ello, olvidando lo que queda atrás, lanzándose en persecución de lo que está delante, corriendo decidido hacia la meta, hacia la vocación, pues el deber es la necesidad de una acción por respeto a la ley.

Cuando nos referimos a los valores éticos, presentes en la construcción jurídica, la piedra de toque la encontramos en Roma, pues el Derecho Romano no tiene autoridad por sí sino en cuanto expresa verdades del derecho y su valor radica en el gran número de principios que tiene su concordancia con el derecho natural y, más específicamente, en la codificación efectuada por Justiniano en el Digesto, en que se acepta que, a falta de ley expresa, pueda resolverse una controversia, de acuerdo con la natural justicia. Es en la revisión de los textos clásicos de los que podemos deducir el concepto de estos principios generales del derecho, como un conjunto de criterios inmediatamente comprensibles, derivados de la propia naturaleza racional del hombre, derivados del anhelo más elevado o absoluto de justicia.

Llama poderosamente la atención el referirnos a la equidad, que es el principio que impera a la individualización de la ley al caso concreto, corrector de la generalidad del derecho positivo, pues si reflexionamos en los principios de igualdad, certeza y libertad, todos ellos parten de datos objetivos, como ya quedó expuesto en el presente trabajo, mientras que el de la equidad sólo es a través de su única forma posible, que es la justicia legal, por tanto, es principio absoluto, relacionado con la justicia, como idea, fin o inspiración.

Como podemos advertir, en el derecho clásico la referencia a valores éticos es indiscutible, siendo suficiente citar es un binomio inseparable la concepción del jurista, como hombre bueno y perito en derecho. En el derecho medieval, se establece en forma expresa en las glosas de Godofredo, que la ley natural suple a la ley escrita; la constitución de Cataluña, igualmente impera que, a falta de leyes escritas, se procede según la razón natural, a lo que la mente más preclara del Medievo, el aquinate, denominó como principios universales del derecho.

Aun cuando una de las características del derecho moderno, es la codificación, como un modelo iuspositivista unitario y que ofrece un espejismo de completitud y sistematización que responde a cualquier planteamiento concreto, tenemos que aun en el Código Napoleón, se hizo referencia a los principios generales de derecho, no obstante su falaz pretensión de haber creado una legislación tan perfecta, que no lo requería, pues de manera expresa, hizo alusión al fin perseguido por el legislador, así como a las necesidades sociales del momento y a la equidad.

Ante el silencio de la ley, el código austriaco, acude a los principios jurídicos naturales, de acuerdo a las circunstancias cuidadosamente recogidas y maduramente pesadas, lo que se traduce en el reconocimiento de un derecho planteado a priori de la razón, que es válido, universal e inmutable, tanto para el juez como para el legislador. Suiza los señala en su legislación como resolver en base a los principios de equidad y del derecho natural, mientras que Italia los consigna como principios generales del Derecho e igualmente los encontramos en la legislación de España, Portugal, México, del Vaticano. En Egipto, ante la existencia de lagunas o inconsistencias legales, se resuelven los litigios aplicando los principios del derecho musulmán, el derecho natural y las reglas de la equidad; aun en China se

establece que, en defecto de costumbre aplicable, lo serán los principios generales del derecho.

Estos principios básicos, son postulados por el iusnaturalismo que, sustancialmente es dualista y crítico al reconocer un orden jurídico superior, eterno, inmutable, universal, esencialmente válido por ser justo, apela a la razonabilidad práctica, cuya máxima es la de practicar el bien y evitar el mal y, la preeminencia de la dignidad humana que se encuentra por encima de cualquier convención, cuya aspiración es la de arribar a estadios superiores, al concluir que las normas serán obligatorias en tanto que sean justas.

Como se puede descubrir fácilmente, su característica primordial es la de actuar en una dimensión valorativa, por lo que resultará crítico respecto de cualquier norma legal, así sea la constitucional, reconociendo en todo momento, la posibilidad de encontrar una solución moralmente correcta. Juristas contemporáneos como Ronald Dworking, Alexy y McComirck, entre otros, reconocen la posibilidad de la injusticia de la norma positiva. Por su parte, las notas más relevantes del positivismo radical, es su postura reduccionista, siendo su máxima expresión afirmar que el acto legislativo es el derecho. Postula la supremacía de la ley, por tanto, es monista al no tolerar, ni aceptar ningún otro referente, lo que conlleva su estatalidad siendo sus principales valores, los de orden, seguridad, sistematización, con lo que ofrece un espejismo de completitud, de coherencia plena, de técnica jurídica aséptica, es decir, autosuficiente y exigente de una obediencia ciega de los mandatos legales. El valor de seguridad lo hace consistir en la validez efectiva de la norma; igualmente sostiene la uniformidad de las estructuras y una clara tendencia a la matematización y al mecanicismo codicista.

Un matiz contemporáneo de iuspositivismo, lo ofrece Luigi Ferrajoli, que sostiene la invalidez de la ley, desde el propio derecho, a través de los principios constitucionales, pues el paradigma constitucional lo equipara al

iusnaturalismo, siendo el primero el referente máximo de dimensión valorativa del derecho, lo cual no es aceptado por la postura primeramente expuesta, en razón que ésta sostiene que aun la norma constitucional podrá validar principios o disposiciones injustos.

En la práctica judicial, encontramos presente el binomio necesario de la regla jurídica y su referente axiológico, ya sea en la virtud máxima que es el principio de justicia, o de algún otro que implique algún criterio ético, ya que: por la forma como la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreta las normas jurídicas y aplica el derecho, existe una estrecha relación entre las normas jurídicas y las normas morales, por lo que la propia Corte ha legitimado la existencia de una valoración ética respecto de ciertas conductas o hechos, a las cuales les asigna una consecuencia, incluso de tipo jurídico.

Al estudiar dichos criterios sostenidos por el máximo tribunal del país, es clara la existencia de la interrelación entre el derecho positivo y la deontología, asumiendo que, al resolver los casos concretos, la Corte atiende a reflexiones de índole axiológica.

Con ello descartamos la idea mecanicista o de equiparar al jurisprudente con una máquina de monedas o de Legislador Motorizado, es decir, de toda la corriente de tecnicismos que ha sufrido el derecho, a partir de la construcción de la norma y del caudal de leyes y reglamentos que hoy por hoy rigen la conducta del ser humano en sociedad y del actuar de la autoridad y en la cual propiamente en esta área se necesita del especialista en la norma.

La Corte ha dejado claro el papel del intérprete del derecho, al establecer que la opacidad, errores de redacción y sintaxis del lenguaje legislativo no es óbice para dejar de resolver las cuestiones planteadas y, por ende, dichas

normas son formalmente válidas, estableciendo enfáticamente que las leyes no son diccionarios y la exigencia del citado requisito tornaría imposible la función legislativa, en vista de que la redacción de las leyes se traduciría en una labor interminable y nada práctica y, ante tales vicios, existen métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridad que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.

En ese tenor, las Constituciones contemporáneas intentan poner remedio a estos efectos destructivos del orden jurídico mediante la previsión de un derecho más alto y, doctrinarios mexicanos lo han definido como aspectos destructivos del orden jurídico,⁶⁹ lo que deja de manifiesto el papel preeminente del juez, que no sólo es aplicador, sino integrador de la norma, como legislador negativo, teniendo como referente los principios constitucionales: los jueces deben ser de la constitucionalidad y no de la oportunidad, una función propiamente política. *“... la función específica del fisco es de seria preocupación para el Estado; lo cual es de fácil comprensión, pues del ejercicio eficaz de la misma depende la existencia de una hacienda pública suficiente para el mantenimiento de dicha institución (el Estado), de la que depende una vida social humana que se ajuste a las aspiraciones de la población.”¹⁶*

De esa guisa, los jueces son indiscutibles creadores de derecho a través de la interpretación jurídica y, en especial, de los citados principios, que ante cláusulas generales y preceptos indeterminados, sus significados solo pueden determinarse en cada caso y en cada momento por medio de las concretizaciones resultantes de esa figura llamada interpretación.

¹⁶ RODRIGUEZ Mejía, Gregorio, *El fisco*, 2ª Edición, México D.F., IJUNAM, 1998, pág. 20.

Esta simbiosis entre norma, realidad social y axiología se constata en el análisis de las 60 sentencias dictadas por el máximo Tribunal del país y que generaron 152 jurisprudencias en la materia fiscal, en que se externaron las razones extrafiscales, de conveniencia social o de política fiscal, que utilizó el juzgador para resolver el problema planteado y aplicar el Derecho, estableciendo la principal pauta de conformación del criterio jurisdiccional, toda vez que nunca dejará de ser deber del juez, incluso en los casos difíciles, descubrir cuáles son los derechos de las partes, en vez de inventar retroactivamente derechos nuevos.

3.5 Los Métodos de Interpretación.

Actuar jurídicamente es siempre interpretar: El principio de racionalidad se deberá ver reflejado en el discurso justificatorio judicial, que valida y legitima su actuación en esa tarea individualizadora que caracteriza al principio absoluto que es la equidad y que sólo está presente en la actividad jurisdiccional.

En este nuevo paradigma, además del método exegético, sistemático y literal o gramatical, propios del estado de derecho legal o positivista, se encuentran muchos otros, a efecto de resolver construyendo en razón y en la medida del expediente en estudio, a efecto de tomar una decisión en el que se rehabilite la razón práctica, siendo, entre otros, el histórico, el teleológico, el sociológico, el genético, ad fortiori, ad absurdum, comparatista, de ponderación de principios y dimensionamiento de valores y, del precedente, por ejemplo.

Este último, de carácter jurisprudencial, es una herramienta hermenéutica, una disciplina para interpretar textos jurídicos que conforma la estructura y

mecanismo fundamental de interpretación genuina de la ley cimera, por lo que igualmente es una aportación invaluable a la ciencia jurídica.

Esta construcción del derecho se encuentra plenamente reconocida por la Corte, al establecer que, ante la insuficiencia de elementos que derivan de su análisis literal, sistemático, causal y teleológico, es factible acudir tanto a su interpretación histórica tradicional como histórica progresiva. En la primera de ellas, con el fin de averiguar los propósitos que tuvo el Constituyente para establecer una determinada norma constitucional, resulta necesario analizar los antecedentes legislativos que reflejan con mayor claridad en qué términos se reguló anteriormente una situación análoga y cuál fue el objeto de tales disposiciones, dado que por lo regular existe una conexión entre la ley vigente y la anterior; máxime, si a través de los diversos métodos de interpretación del precepto constitucional en estudio se advierte que fue intención de su creador plasmar en él un principio regulado en una disposición antes vigente, pues en tales circunstancias, la verdadera intención del Constituyente se puede ubicar en el mantenimiento del criterio que se sostenía en el ayer, ya que todo aquello que la nueva regulación no varía o suprime de lo que entonces era dado, conlleva la voluntad de mantener su vigencia. Ahora bien, de resultar insuficientes los elementos que derivan de esta interpretación, será posible acudir a la diversa histórica progresiva, para lo cual deben tomarse en cuenta tanto las condiciones y necesidades existentes al momento de la sanción del precepto constitucional, como las que se advierten al llevar a cabo su interpretación y aplicación, ya que toda Norma Fundamental constituye un instrumento permanente de gobierno, cuyos preceptos aseguran la estabilidad y certeza necesarias para la existencia del Estado y del orden jurídico.

Con dicho precedente, queda manifiesto que el juzgador puede hacer uso de los diferentes métodos de interpretación, siempre y cuando estén de acuerdo

a la Constitución y, sobre todo, en beneficio siempre del gobernado. Con ello se incorpora una serie de valores éticos, que la normatividad ha hecho suyos, dentro de un contexto realista, que comprueba el esquema tridimensional de la norma.

Los métodos y técnicas de interpretación son instrumentos que clarifican los alcances de la ley, que el párrafo cuarto de la norma 14 de nuestra ley cimera, establece que deberá hacerse conforme a la letra o de acuerdo a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho, que se encuentra relacionada con el artículo 94 del citado ordenamiento supremo que impetra a la aplicación de la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

Ahora, al ser la certeza, la uniformidad y la seguridad, valores imbitos que intenta lograr la jurisprudencia, igualmente nuestro texto constitucional establece el mecanismo para erradicar el antivalor que representa la llamada coloquialmente lotería jurídica de la contradicción de criterios, para que el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación decida en definitiva cuál tesis debe prevalecer.

La Interpretación legítima de las reglas jurídicas o jurisprudencia, comprende la labor suprema de los jueces, es el summum del quehacer jurisdiccional, la alineación final de la interpretación y aplicación de la norma jurídica al caso concreto y que refleja toda la sabiduría de los hombres de ciencia jurídica y en la que se advierte cabalmente el significado de su labor interpretativa.

La jurisprudencia así entendida, es una herramienta hermenéutica, una disciplina para interpretar textos jurídicos, y también se conoce como la regla de pensar el derecho, regula juris, que durante el racionalismo francés estableció la escuela de la exégesis, de carácter monista o exclusiva, que sostuvo que la labor de interpretación de las normas competía únicamente al Juez, el cual debería circunscribirse únicamente al texto legal, se consagra el principio de la limitación de los poderes de los jueces, mediante la formulación de las tesis de la plenitud de ordenamiento jurídico, que significa que no es admisible ninguna interpretación ajena al texto de la ley, debiendo, en su caso de laguna, recurrir a la intención del legislador como única posibilidad hermenéutica, postura que, como se ha expuesto en el presente trabajo, se ha superado ampliamente con el nuevo paradigma del estado de derecho constitucional o judicialista.

En la investigación realizada quedó manifiesta la implicancia indiscutiblemente jusnaturalista de la mayoría de los fallos analizados en que los argumentos justificatorios invocaron principios de libertad, igualdad, seguridad, bien común, equidad, que son los verdaderos fundamentos naturales del orden jurídico pilares, basamentos, estructuras fundamentales de toda construcción jurídica posible e histórica, descubiertos por la razón y fundados en la naturaleza espiritual, libre y sociable del ser humano, pues aun cuando el derecho positivo establece en su legislación principios, son en todo caso, exigencias morales, revestidas de derecho positivo, contrarias al dogmatismo legalista.

Podemos afirmar lo anterior, no obstante que el derecho constitucional vigente, recoge algunos de estos principios, como por ejemplo, los de equidad, proporcionalidad y bien público, en razón que éstos resultan ser los mismos que los formulados por las corrientes iusnaturalistas, con lo cual se confirma su existencia: los iusnaturalistas observan los fundamentos del

derecho positivo; los iuspositivistas, el orden jurídico mismo, lo que demuestra el binomio necesario o simbiosis existente entre uno y otro.

En la obra referida se pudo constatar que la Corte utiliza referentes iusnaturalistas e incluso, de realismo jurídico, pues además de los ya expresados, encontramos los de bien público temporal, igualdad ante la ley, así como razones sociales, de la realidad, económicas, teleológicas y socioeconómicas, de teleología extrafiscal, de privilegio de la prestación del servicio público, de política fiscal, el de rebus sic stantibus, esto es, si las circunstancias que originaron el acto varían, de flexibilidad, de justicia, el de participar recursos al fisco, sólo sobre la riqueza generada, el de protección de los grupos más vulnerables; el de beneficio social y de la finalidad del impuesto; de bien común, de satisfactores al alcance de todos, de mística del servicio público para satisfacer todas las necesidades, de accesibilidad, de fines ecológicos, de interpretación extensiva por los avances de la ciencia y la tecnología, de los intereses de amplio sector de la población, de finalidad social, así como los de exigencias que implican sucesos extraordinarios por fenómenos naturales, económicos o sociales, el de aliento del desarrollo económico de las empresas, el de proyección en el mercado, por medio de tasas reducidas, los sistemas de registro sencillos, el del régimen libertario administrativo, entre otros.

“El intérprete del derecho dispone de una –vovständis- formada por el conjunto de nociones, concepciones y dogmas que constituyen la tradición jurídica, i.e., la doctrina aplicable, al orden jurídico posit sitz -im -vo constituye su leven jurídico. La profesión jurídica y las instancias creadoras y aplicadoras del derecho han recibido, y conservado, las reglas de

*hermenéutica (jurídica) probadas a lo largo de los siglos, las cuales señalan cómo pensar en derecho.*¹⁷

Igualmente se constató la existencia de referentes iuspositivistas, cuando en las sentencias se alude a los elementos contributivos, a la comprobación de los elementos legales o formales, a la aplicación estricta de la ley o a la autoridad de la ley, a los silogismos jurídicos, a la competencia legal o a las contraprestaciones que brinda el Estado, entre otros.

Estos principios generales también se pueden concebir no como normas, sino como orientaciones e ideas de política legislativa, con valor de criterios directivos para la interpretación así como de criterios programáticos para el progreso de la legislación, con lo cual el juez realiza su ineludible e indelegable labor de interpretar, dirigir e integrar para decidir el problema planteado.

¹⁷ CARPIZO Jorge y Otros, *Diccionario jurídico Mexicano*, 13va Edición, México, D.F., Porrúa, 1999, p. 1797.

CONCLUSIÓN

La denominada materia fiscal, es parte integrante de la ciencia jurídica, la cual se encuentra implícita la interpretación y, por ende, el discurso argumentativo.

Los problemas de la interpretación jurídica son más extensos que la semántica o la semiótica, pues comprenden igualmente su contexto y el propósito de la norma. La aplicación del derecho como creación estrictamente legislativa, se encuentra en íntima implicancia con los factores políticos y sociales de su comunidad, así como con los de carácter ético.

En la interpretación y argumentación jurídica, estarán presentes tres perspectivas en sobre posición de planos diversos, que es el hecho cultural, las reglas jurídicas y los juicios de valor. En cualquier caso de estudio será necesaria la interpretación jurídica del texto, pues aun en los denominados casos sencillos, esta clasificación fue determinada por el operador de la norma jurídica.

La argumentación jurídica permite ubicar adecuadamente el problema en estudio y buscar alternativas de solución, con el debido sustento que las diversas técnicas de la interpretación proporcionan al juzgador.

La actividad jurisdiccional, aun en áreas de estricto derecho, no es meramente mecanicista, sino que está inmersa en el cúmulo de valores y principios éticos, que conlleva la realidad social. Actuar jurídicamente es siempre interpretar, existiendo muy diversos y variados sistemas o métodos que auxilian al operador de la norma jurídica en esta compleja labor de descubrir y construir la mejor respuesta al problema efectivamente planteado.

BIBLIOGRAFÍA

- 1) ATIENZA Manuel, “Las razones del derecho”, México, D.F., IJUNAM, 2009.
- 2) CÁRDENAS García, Jaime, “La argumentación como derecho”, México, D.F., IJUNAM, 2007.
- 3) CARPIZO Jorge y Otros, “Diccionario jurídico Mexicano”, 13va Edición, México, D.F., Porrúa, 1999.
- 4) DE LA GARZA, “Derecho Financiero Mexicano”, México D.F., Porrúa, 2003.
- 5) GARCÍA Maynes, Eduardo, “Introducción al estudio del derecho”, México, D.F. Porrúa, 1940.
- 6) ORTEGA Joaquín B., “Apuntes de Derecho Fiscal”, 3ª Edición, México, D.F., Porrúa, 2003.
- 7) RODRIGUEZ Mejía, Gregorio, “El fisco”, 2ª Edición, México D.F., IJUNAM, 1998.
- 8) TAMAYO Y Salmoran, Rolando, “Razonamiento y argumentación jurídica, el paradigma de la racionalidad y la ciencia del derecho, México, D.F., IJUNAM, 2007.
- 9) SÁNCHEZ Gómez, Narciso, “Derecho fiscal mexicano”, México, D.F., Porrúa, 2004.
- 10) SÁNCHEZ León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1996.

LEGISLACIONES

- 11) México: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1917.

TESIS JURISPRUDENCIALES

- 12)** Prontuario Fiscal Correlacionado Estudiantil, THOMSON ECAFSA, 2006.
- 13)** Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91. LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN Estricta Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Semanario Judicial de la Federación, octava época, t. VII, abril de 1991.
- 14)** Tesis CXLIL/99, contradicción de tesis 15/99, LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 50. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Semanario Judicial de la Federación, Novena época, t. X, diciembre de 1999.
- 15)** Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 133/2002. CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. Semanario Judicial de la Federación, Novena época, t. XVI, diciembre de 2002.
- 16)** Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 26/2006, contradicción 181/2005-SS. 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. Semanario Judicial de la Federación, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.
- 17)** Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 27/2006, contradicción de tesis 181/2005-ss. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA. Semanario Judicial de la Federación, XXIII, marzo de 2006, p. 270.