

**CRITERIOS DE
INTERPRETACIÓN
RESPECTO A LA
NATURALEZA DE
LOS IMPUESTOS EN
RELACIÓN CON SUS
FINES**

Daniel Alejandro Encinas Verdugo

Mexicano. Licenciado en Derecho. Maestrando en Derecho,
Universidad Mundial.
d.encinas@gmail.com

Connotación del término “interpretación”

A la par que han evolucionado las ciencias jurídicas en México, han progresado igualmente los medios en que las partes que intervienen en el sistema jurídico nacional, dígase abogados litigantes, doctrinarios, jueces, magistrados, etc., interpretan las leyes; por lo que se han desarrollado y, al mismo tiempo aplicado, un amplio panorama de sistemas para lograr la correcta interpretación de la misma, de las cuales han derivado resultados tan diversos que difícilmente pueden unificarse a fin de lograr armonizar un mismo resultado; en otras palabras, a partir del método interpretativo que sea utilizado se pueden arribar a diferentes conclusiones. Lo anterior, en virtud que cada sistema de interpretación al tomar distintos elementos como enfoque prioritario a fin de desentrañar el sentido de un texto jurídico, conduce por consiguiente a resultados distintos que, en ocasiones, devienen incluso hasta contradictorios entre sí. En ese sentido, hay cierto debate respecto a los métodos de interpretación utilizados y cuál es el más adecuado o de mayor relevancia, toda vez que no existe un criterio interpretativo que se encuentre por encima de otro, dígase en importancia o utilidad, esto es, en la ciencia jurídica es tan válida la interpretación teleológica como la histórica, por citar un ejemplo.

La explicación más simple de estas variantes es que los juristas teóricos y prácticos parten de nociones también muy diversas de lo que es el Derecho y de lo que se entiende por ley; igualmente sucede que los métodos de interpretación se han utilizado para diversos tipos de sistemas jurídicos, de Derecho escrito o de Derecho consuetudinario, y también aplicados en diferentes épocas; sin embargo, a pesar de que no existe una jerarquía expresamente establecida entre métodos de interpretación de las normas jurídicas, lo cierto es que siempre se debe atender al caso concreto y visualizar a la luz de la rama del derecho que se trate, puesto que, verbigracia, las normas jurídicas en el ámbito penal suelen preponderar un análisis bajo la interpretación *pro homine*, mientras que, por otro lado, el derecho administrativo atiende a una interpretación de estricto derecho, esto es, en un sentido literal.

Así las cosas, una de las primeras dificultades se circunscribe a precisar la definición de la palabra

“interpretar”, ya que en el lenguaje coloquial se aplica a numerosas situaciones: el psicólogo debe “interpretar” el lenguaje corporal de sus pacientes; el cantante “interpreta” las canciones; el actor “interpreta” un personaje; el artista “interpreta” de algún modo las situaciones, emociones o conceptos de la realidad. En ese tenor, se puede observar que un común denominador en estos casos es que todos buscan realizar algún fin o valor, poniendo siempre algo propio en sus acciones. La explicación más sencilla de este fenómeno variante es que la interpretación es un arte y en el mismo debe haber libertad y creación.

Ahora bien, de lo anteriormente señalado es menester precisar que se debe realizar una distinción entre el uso del concepto “interpretación” en un sentido coloquial con la interpretación en un sentido jurídico, en virtud que ésta última reviste una forma *sui generis*, esto es, tiene matices particulares que son necesarios intuir, descubrir y entender; por lo tanto, se aleja del uso cotidiano del concepto de “interpretación”, y nos encontramos ante un ejercicio lógico que necesariamente requiere de un método propio con base a las figuras y conceptos correspondientes a la materia.

La interpretación jurídica.

Ahora bien, la labor interpretativa de las normas jurídicas que realizan los estudiosos y practicantes de las ciencias jurídicas, implica un ejercicio lógico de razonamiento que lleve por finalidad encontrar el sentido de un precepto legal o conjunto de ellos, por lo tanto, no puede simplemente adoptarse indistintamente cualquier método para cada situación jurídica ante la cual nos encontremos, esto, en virtud de que en el campo del derecho las particularidades especiales de cada caso concreto constituyen elementos determinantes que pueden, en su caso, resultar en conclusiones diferentes, aun y cuando los casos coinciden en muchos otros aspectos. En ese sentido, la interpretación jurídica no debe circunscribirse únicamente a utilizar correctamente un sistema interpretativo, sino que, debe necesariamente ajustarse a la materia en estudio.

Ahondando en lo anterior, una adecuada interpretación de normas jurídicas debe abarcar necesariamente tres aspectos fundamentales: un

sentido formal, material y pragmático. Primeramente, el sentido formal de la interpretación va relacionada con la estructura que se realiza de la misma; es decir, no atiende a si las premisas y conclusiones derivadas de la misma sean correctas o no, puesto que no centra su finalidad en la obligatoriedad o convicción de las conclusiones inferidas de la interpretación realizada, sino que, por el contrario, el sentido forma la únicamente contempla que el método interpretativo sea correctamente ejecutado y, por consiguiente, que el desarrollo en la estructura del mismo se ajuste al sistema elegido.

Por otra parte, el sentido material de la interpretación consiste en la validez de las premisas de las cuales se parte en la interpretación, para garantizar la fiabilidad de las conclusiones alcanzadas; en otras palabras, el espectro material de la interpretación toma en consideración que el objeto de la misma –el precepto legal o conjunto de ellos que se interpretará–, sea el adecuado para el caso en particular, es decir, que las normas a interpretar sean las idóneas a fin de desentrañar el sentido de una ley o la naturaleza de algún concepto, derecho u obligación, y, asimismo, que los elementos en que se apoye la misma tengan la validez suficiente para arrojar conclusiones legítimas; toda vez que se pueden encontrar tan amplios que pueden ser utilizados en cualquier rama del derecho, como los son los Principios Generales del Derecho, como lo es *el que es primero en tiempo, es primero en derecho, o el que puede lo más, puede lo menos*, así como específicos que sólo encuentran uso dentro de una rama específica del derecho, como lo es *el principio de agravio personal y directo* en materia de amparo y derecho constitucional.

Finalmente, el sentido pragmático de la interpretación jurídica atiende que la misma debe conllevar la finalidad última de convencer a un tercero. En efecto, este aspecto de la interpretación tiene gran relación con el sujeto que realiza el ejercicio de razonamiento interpretativo, puesto que, si bien es cierto, como se ha señalado con antelación, la interpretación tiene por objetivo desentrañar el sentido de una norma jurídica, también lo es que dicho desentrañamiento en sí mismo tiene su propia finalidad, la cual es convencer a una persona ajena de una determinada afirmación, por lo tanto, la interpretación es, a su vez, medio y fin. El

pragmatismo de la interpretación implica que la misma debe conducir a conclusiones lógicas que se encuentren sustentadas por un razonamiento a fin de demostrar una aseveración, la cual se procura imponer por encima de cualquier argumento contrario a la pretensión de quien interpreta.

Así las cosas, la interpretación constituye un elemento esencial dentro un procedimiento mayor que es la argumentación, puesto que, la construcción de argumentos tendientes a defender un acto o hecho jurídico o, en su caso, a fin de demostrar la ilegalidad de un acto de autoridad, se construyen con base en leyes, normas, reglamentos, artículos, etc., que deben ser interpretados para pasar de lo que podría considerarse como una simple hipótesis, a una verdadera convicción de un hecho jurídico del cual pretendemos sea ponderada con mayor aceptación que la esgrimida por la parte contraria o bien, por el receptor de una determinación jurisdiccional.

De ahí que se insista en la importancia no sólo del adecuado método interpretativo que se elija utilizar, sino también en que éste se efectúe de manera integral, tomando en consideración los aspectos formales, materiales y pragmáticos de la misma. Ahora bien, los métodos de interpretación más utilizados en el estudio del derecho son, medularmente, el gramatical, sistemático, histórico y teleológico. Entendiéndose por el primero aquél que se realiza atendiendo únicamente a la construcción literal de texto, es decir, a las palabras elegidas por el legislador, su significado, etimología y alcance, diversas acepciones, así como la forma en que son utilizados los signos de puntuación a fin de dilucidar efectivamente la idea que se encuentra plasmada en determinado precepto legal, por lo que este método interpretativo no permite inferir conclusiones de aspectos que no se encuentran expresamente establecidas en el texto que se interpreta.

Por otro lado, la interpretación sistemática se realiza ponderando que el artículo objeto de la interpretación forma parte de un cuerpo normativo y que éste, al mismo tiempo, tiene relación directa con otras disposiciones legales aplicables según el caso concreto. En otras palabras, la interpretación sistemática busca apoyarse en una serie de preceptos legales los cuales deben verse

como un todo que, del estudio y análisis que se efectúe de los mismos, se pueda arribar a una conclusión acertada. En ese sentido, verbigracia, si la problemática a dilucidar se centra en que un contribuyente se adolece de un crédito fiscal determinado por la autoridad fiscalizadora mediante una resolución derivada del ejercicio de sus facultades de comprobación, la cual argumenta el recurrente es ilegal en virtud de encontrarse indebidamente fundada y motivada, lo cual le genera un perjuicio en su esfera jurídica puesto que se contraviene el principio de seguridad jurídica; será necesario entonces realizar un estudio de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, para establecer efectivamente si la indebida fundamentación y motivación se traduce en la ilegalidad argumentada.

Mientras que, por su parte, el método histórico para interpretar normas jurídicas establece como prioridad el observar el contexto histórico y social que transcurría en un lugar y tiempo determinado, que originaron o influyeron en la creación de una norma, su concepto y aplicación, ha ido evolucionando a través del tiempo hasta el momento en que se efectúa la interpretación. En consecuencia, este sistema de interpretación implica que se debe observar no sólo el texto de la norma jurídica, sino considerar fuertemente cuales fueron las razones sociales o jurídicas que dieron nacimiento a dicho precepto legal; interpretación que suele ser muy frecuente en materia laboral, toda vez que la legislación de la materia tiene una fuerte y profunda raíz en las desigualdades sociales y la explotación que se vivió en décadas anteriores, condiciones que llevaron eventualmente a la creación de leyes que además de proteger al trabajador, pusieran a éste inclusive por encima del patrón, otorgándole diversos derechos o prerrogativas que implican una ventaja procesal en los procedimientos laborales, pero que encontró su justificación en la explotación antes aludida, por lo que la legislación vino a intentar compensar todos aquellos años de abuso.

Finalmente, en cuanto a la interpretación teleológica, es de puntualizar que la misma se enfoca en la finalidad con la que fue concebida la norma jurídica que se interpreta. Es decir, cuál fue la voluntad del legislador al establecer dicha medida, que se buscaba o cuál era su

objetivo. Como es de conocimiento general, toda ley que es emitida conlleva una exposición de motivos, la cual relaciona los aspectos que se tomaron en cuenta para la ley de mérito, esto es, justifica la propia promulgación y pretende dar sentido a la misma. En ese sentido, al encontrarnos ante un artículo cuyo texto pudiera parecer oscuro o de comprensión difusa, este método interpretativo se utiliza para desentrañar el sentido de dicho precepto atendiendo a la intención con que el legislador estableció el artículo en cuestión.

Sistemas de interpretación en materia fiscal.

En ese orden de ideas, es menester puntualizar que, de todos los métodos interpretativos antes precisados, no existe una regla o determinación universal que establezca algún tipo de jerarquía entre los mismos, por lo que no puede hablarse de que alguno sea más o menos importante o útil que los demás; sin embargo, es de explorado derecho que los mismos son utilizados atendiendo a la rama del derecho que se trate, y, posteriormente atendiendo a la naturaleza concreta del caso que nos ataña.

Así pues, tenemos que definir por lo tanto cuál de estos métodos de interpretación es el más adecuado para la comprensión del tema que nos ocupa. Recordemos pues que en la especie nos encontramos en la materia fiscal, la cual se ubica dentro del derecho administrativo, el cual se rige por principios diversos a los de otras ramas del derecho. En efecto, cuando hablamos de ramas del derecho como lo son el penal y el laboral, tenemos presente que en ellas existe excepciones particulares que no existen en otros campos; por ejemplo, sabemos que en materia penal opera la suplencia de la deficiencia de la queja a favor del reo o del imputado. Es decir, mientras que en prácticamente cualquier rama del derecho es necesario esgrimir argumentos lógico-jurídicos a fin de demostrar nuestras pretensiones, las cuales deben ir acompañadas de las pruebas idóneas que soporten nuestras afirmaciones y, además, encontrarse fundado y motivado lo manifestado, en materia penal no siempre así, toda vez que, la figura de la suplencia de la deficiencia de la queja, la cual subsana los errores e inconsistencia en la causa de pedir de la persona, haciendo que el juzgador supla todo aquello que el promovente falló en pedir, opera a favor del reo.

Asimismo, en materia laboral encontramos que, contrario a la gran mayoría de ramas del derecho, aquí las partes no se encuentran en equilibrio procesal, es decir, en un juicio civil o mercantil, las partes tienen los mismos derechos, obligaciones, cargas, oportunidades procesales para ofrecer pruebas, etc., empero, en materia laboral el trabajador se sitúa por encima del patrón, esto, atendiendo a que, como se ha señalado con anterioridad, la legislación de la materia pretende “compensar” toda la explotación sufrida por la clase obrera en décadas anteriores; por lo que, actualmente, el trabajador goza de mayores prerrogativas que el patrón, dándole así una ventaja en un conflicto laboral; por ejemplo, la suplencia de la deficiencia de la queja que ha quedado precisada con antelación, también resulta procedente a favor del trabajador.

Igualmente, es un hecho notorio en el campo del derecho que aquél que afirma algo está obligado a demostrarlo; lo anterior, es la carga probatoria que la ley exige a cualquier actor que emprenda cualquier tipo de juicio o demanda. Las afirmaciones deben ser acreditadas. Sin embargo, en materia laboral la carga probatoria recae, por regla general, sobre el patrón, por lo que las manifestaciones del trabajador son tomadas como ciertas sin importar su contenido o magnificencia de las mismas, aún y cuando éste no demuestre la veracidad de sus aseveraciones, y resulta obligación del patrón desvirtuar lo dicho por el trabajador.

Sin embargo, lo antes expuesto no ocurre en materia fiscal, en ésta no opera la suplencia de la deficiencia de la queja, sino que, por el contrario, es una materia de estricto derecho, esto es, la autoridad resuelve con base en los argumentos planteados, apegándose estrictamente a lo dicho por las partes y a las pruebas ofrecidas y desahogadas por las mismas, sin que pueda ir más allá de la Litis planteada por las partes que intervienen en el conflicto. En ese tenor, nos encontramos ante una materia en la que primordialmente opera lo expresamente manifestado por los individuos.

De ahí que al momento de dilucidar qué método interpretativo resulta idóneo para esclarecer la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los fines extrafiscales de los impuestos, debe atenderse al contexto específico, por lo tanto, se estima que la interpretación más adecuada para la cuestión en

comento debe realizarse a la luz del método gramatical. Así es, si bien es cierto que no existe una imposibilidad para utilizar más de un sistema de interpretación para llegar a una conclusión cuya validez sea de mayor aceptación, también lo es que muchas veces dicha práctica suele atender a la intención del intérprete a encaminar los resultados a un punto concreto, es decir, que la interpretación pierde objetividad. Se explica, la interpretación debe realizarse desde una perspectiva integral para que las opiniones personales o cualquier elemento subjetivo intervenga y altere las posibles conclusiones, esto, puesto que es una práctica común, sobre todo en litigantes del derecho, el adoptar perspectivas un tanto forzadas con tal de que ajustar las conclusiones a las premisas de éstos, cuando, en el deber ser del derecho, el ejercicio interpretativo debe ser un proceso “frío” de razonamiento de las normas jurídicas, a donde quiera que ello conduzca. Por lo tanto, se insiste, en materia fiscal debe predominar la interpretación literal del texto, en razón de que al ser una materia que principalmente impone obligaciones y cargas tributarias a las personas, dichas obligaciones deben estar perfectamente delimitadas y, por consiguiente, todo lo referente a los impuestos a los que estamos sujetos debe estar expresamente establecido, toda vez que solo así se le puede dar seguridad y certeza jurídica a los gobernados respecto a su situación como sujeto pasivo de la relación tributaria.

Pensar lo contrario sería tanto como llegar al extremo que, mediante inferencias e interpretaciones abstractas, las autoridades fiscales podrían exceder los propios límites establecidos en las leyes fiscales para imponer mayores cargas a los contribuyentes sin que estén facultadas para ello. Ahora bien, la finalidad de los impuestos se encuentra establecida en el artículo 31, primer párrafo, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual, para un mejor proveer se trae a cita y es del siguiente tenor:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Como puede observarse en el artículo anteriormente transcrito, en el mismo se establece, al mismo tiempo, la obligación, finalidad, proporcionalidad y equitatividad de los impuestos. Características de las cuales en el caso concreto únicamente nos atañe la segunda: la finalidad de los mismos. El artículo 31 de la Constitución, en su cuarta fracción, es claro en señalar que las contribuciones que paguen los ciudadanos son para sufragar el gasto público del Estado, esto es, para, entre otras cosas, solventar los gastos de alumbrado, pavimentación, alcantarillado, drenaje, etc., que deban ser cubiertos por el Gobierno. En ese tenor, se puede advertir que el precepto legal en comento no establece opciones o alternativas de uso o finalidad, sino que, circunscribe la obligación de los contribuyentes a un solo fin, por lo que debe tener a éste como el único fin posible que debe darse a los impuestos.

Ahora, es necesario recordar que al hablar de derecho existe una dualidad entre el ente gobernador y los gobernados respecto al texto normativo: la autoridad solamente puede hacer lo que la ley expresamente le confiere como facultad, mientras que los contribuyentes pueden realizar cualquier acto que no esté expresamente prohibido, de ahí que nazca el Principio General del Derecho que reza “*todo lo que no está prohibido, está permitido*”. Entonces, si las autoridades –no únicamente las fiscales–, no pueden efectuar nada que la ley no les establece como atribución, mucho menos pueden imponer cargas tributarias a los contribuyentes para una finalidad que no se encuentra expresamente contemplada en la ley. Por lo anterior, es que se puede arribar válidamente a la conclusión de que la interpretación con mayor validez en materia fiscal es la gramatical, toda vez que, como ha quedado demostrado con antelación los impuestos cuentan con una naturaleza específica, la cual radica en la precisión concreta de ser obligatorios, equitativos y proporcionales, con la finalidad de contribuir con el gasto público; única finalidad establecida en la Constitución para los mismo. Por lo tanto, como se demostrará en capítulos subsecuentes, la doctrina jurídica mexicana se equivoca la dotar de legalidad a la extrafiscalidad sólo porque estiman que, aunque los impuestos se creen con otros objetivos, como el desalentar la compra de algún producto, la recaudación se da igualmente en segundo plano; en virtud que tal concepción resulta contraria a lo establecido por la legislación aplicable.

En efecto, la materia fiscal es una disciplina que otorga más obligaciones y cargas a los gobernados que cualquier otra rama del derecho, por lo tanto, las mismas deben encontrarse precisadas expresamente en una ley, así como los supuestos en que se actualizan y las consecuencias de no cumplirlas. Esto, toda vez que es un derecho fundamental que los actos de autoridad se encuentren debidamente fundados y motivados en una ley vigente que le otorgue facultades para actuar como lo hacen, a fin de garantizar la seguridad y certeza jurídica de los individuos sobre los actos que se les imputan. Por lo tanto, no puede afirmarse válidamente que los impuestos puedan tener un fin distinto al gasto público cuando tal aspecto no se encuentra regulado por la Constitución ni por ninguna otra ley u ordenamiento jurídico.

BIBLIOGRAFÍA

Páginas web:

<http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4320/14.pdf>

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>