

Año 25 No.90



Año 25 No. 90

Abril - Junio 2020

Revista Venezolana de Gerencia

# Revista Venezolana de Gerencia



UNIVERSIDAD DEL ZULIA (LUZ)  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Centro de Estudios de la Empresa

ISSN 1315-99

Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons  
Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 Unported  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/deed.es>



# Sistema Tributario Mexicano: aplicación de metodologías por órganos jurisdiccionales de la Nación

Dimas de los Reyes, Arturo<sup>1</sup>  
Dragustinovis Perales, Humberto Rubén<sup>2</sup>  
Villanueva Mendoza, Armando<sup>3</sup>  
Reséndez González, María Angelica<sup>4</sup>

## Resumen

El propósito de esta investigación es analizar el Sistema Tributario Mexicano mediante la aplicación de metodologías por órganos jurisdiccionales de la Nación. Se utilizó en la investigación una metodología jurídica, con un enfoque cualitativo, mediante el método deductivo e histórico a través de técnicas de investigación documental, tomando en cuenta la ley, la jurisprudencia y la doctrina, como fuentes formales del derecho, identificando que en el Sistema Tributario Mexicano los órganos jurisdiccionales de la

---

Recibido: 15-10-19    Aceptado: 15-02-20

<sup>1</sup> Doctor en derecho, Profesor de tiempo completo de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Victoria de la Universidad Autónoma de Tamaulipas, miembro del sistema nacional de investigadores nivel 1, autor de varias obras sobre derecho fiscal, artículos y capítulos de libro, miembro de asociaciones y colegios dedicados a la investigación del derecho, ponente en congresos nacionales e internacionales, correo electrónico [dira06@hotmail.com](mailto:dira06@hotmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-7314-5986>.

<sup>2</sup> Doctor en derecho, profesor de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Victoria de la Universidad Autónoma de Tamaulipas, con línea de investigación en Derecho Fiscal y Derechos Humanos, correo electrónico: [hdragustinovis@docentes.uat.edu.mx](mailto:hdragustinovis@docentes.uat.edu.mx), ORCID <https://orcid.org/0000-0002-2238-9737>.

<sup>3</sup> Armando Villanueva Mendoza, Doctor en Derecho, Profesor de Tiempo Completo de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Victoria de la Universidad Autónoma de Tamaulipas, México, Profesor de Derecho Constitucional, correo: [avillanueva@docentes.uat.edu.mx](mailto:avillanueva@docentes.uat.edu.mx) ORCID <https://orcid.org/0000-0001-6923-3791>.

<sup>4</sup> Dra. María Angélica Reséndez González. Profesora de tiempo completo en la Universidad Autónoma de Tamaulipas México, en Licenciatura, Maestría y Doctorado, Investigadora, especialista en Derecho Laboral y Derecho Constitucional. correo electrónico: [maresendez@docentes.uat.edu.mx](mailto:maresendez@docentes.uat.edu.mx), ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1986-4995>.

nación aplican una metodología basada en los métodos de interpretación tradicionales y una metodología contemporánea basada en los derechos humanos. Se concluye que no existe una metodología otorgada en el marco normativo tributario. En razón de ello, se establece un sistema que permite agrupar los principales métodos de interpretación en materia tributaria utilizados por los órganos jurisdiccionales en dos grupos: 1) metodología de interpretación tradicional, y 2) metodología de interpretación contemporánea. La aplicación del derecho es compleja, y no hay una verdad absoluta ya sea en conceptos, palabras, definiciones.

**Palabras clave:** sistema tributario; órganos jurisdiccionales; interpretación jurídica; México

## *Mexican Tax System: application of methodologies by national courts.*

### **Abstract**

The purpose of this research is to analyze the Mexican Tax System through the application of methodologies by national courts. A legal methodology was used in the investigation, with a qualitative approach, through the deductive and historical method through documentary investigation techniques, taking into account the law, jurisprudence and doctrine, as formal sources of law, identifying that in the Mexican Tax System the nation's courts apply a methodology based on traditional interpretation methods and a contemporary methodology based on human rights. It is concluded that there is no methodology granted in the tax regulatory framework. Because of this, a system is established that allows the main methods of interpretation in tax matters used by the courts to be grouped into two groups: 1) traditional interpretation methodology, and 2) contemporary interpretation methodology. The application of the law is complex, and there is no absolute truth either in concepts, words, definitions.

**Key Words:** tax system; jurisdictional bodies; legal interpretation; Mexico

### **1. Introducción**

La correcta interpretación de las normas jurídicas es una parte medular del trabajo de los operadores jurídicos que cobra un especial sentido, en materia tributaria, puesto que, el legislador mexicano estableció en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación (Congreso de la Unión de

los Estados Unidos Mexicanos, 1981), los parámetros generales que deben seguir las autoridades administrativas, jurisdiccionales o los particulares, para realizar una interpretación de las disposiciones fiscales, sin especificar en la norma claramente la metodología necesaria para realizar este proceso.

Adicionalmente, a través de la reforma del año 2011 a la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se incorporaron nuevos principios basados en los Derechos Humanos, impactando significativamente en el Sistema Jurídico Mexicano. Ante este escenario, el objetivo de la investigación es analizar las metodologías de interpretación que aplican los organismos jurisdiccionales en la resolución de las sentencias en materia tributaria, para lo cual se requiere examinar los parámetros de validez de los mismos en el Sistema Jurídico Mexicano y determinar las principales metodologías de interpretación jurídica que utilizan los órganos jurisdiccionales de la Nación en el Sistema Tributario Mexicano.

A través del trabajo de investigación se buscan identificar criterios de interpretación jurídica utilizados en el Sistema Tributario Mexicano, por los órganos jurisdiccionales nacionales; esto permitirá a los operadores jurídicos, aplicar la correspondiente metodología y métodos, y el desarrollo de una teoría de interpretación jurídica tributaria, consistente en la identificación, determinación y aplicación de los métodos de interpretación en materia tributaria, tomando como base los utilizados por los órganos jurisdiccionales.

Se utilizó una metodología jurídica, con un enfoque cualitativo, mediante el método deductivo e histórico, apoyado en técnicas de investigación documental, tomando en cuenta la ley, la jurisprudencia y la doctrina, como fuentes formales del derecho. Para ello, se abordan metodologías de interpretación de las normas tributarias, reconocidas por la doctrina y por los órganos jurisdiccionales federales mexicanos, así como, su aplicación y alcance.

## **2. Sistema Tributario mexicano: Metodologías de interpretación jurídica empleadas por órganos jurisdiccionales**

El Sistema Jurídico Mexicano, permite que, al existir lagunas en los textos legales, se pueda llevar a cabo la actividad de la interpretación para posteriormente realizar la integración del resultado de dicha interpretación, y así colmar esa laguna para estar en condiciones de llevar a cabo la aplicación de la norma jurídica a los casos concretos planteados dentro de la vida fáctica de los gobernados, asimismo, los órganos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pueden pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas tributarias, es decir, que aun y cuando algún precepto se encuentre contemplado en la norma jurídica tributaria, el mismo puede ser contrario al orden constitucional y convencional del mismo.

Las interpretaciones de los preceptos jurídicos tributarios cobran una importancia trascendental en el derecho, puesto que su ejercicio es necesario para esclarecer el sentido de la norma jurídica fiscal, mediante procedimientos instrumentados por los operadores jurídicos. De acuerdo con Pabón y Torres (2016), con la interpretación jurídica se pretende encontrar el sentido a lo jurídico en las normas, a través de procesos deliberativos complejos, para crear argumentos razonables que otorguen soluciones a las controversias jurídicas.

Por otra parte, refiere Vergara (2009), que la interpretación de las normas tributarias como normas jurídicas en general tiene algunas

distinciones particulares por las siguientes características: 1) las constantes reformas a las leyes fiscales, 2) la utilización de conceptos técnicos, 3) las amplias facultades discrecionales concebidas a las autoridades fiscales, 4) la importancia de la decisión judicial en la resolución de controversias, 5) las consecuencias de la aplicación de las normas, 6) la autoaplicación de la norma por parte del gobernado y, 7) la relación de subordinación que existe entre autoridad fiscal y particular.

En cuanto a lo señalado por Vergara (2009) las legislaciones fiscales se modifican constantemente. En primer lugar, los procedimientos tanto oficiosos como contencioso no son sencillos en México, estos son complicados. Según plantea Dimas (2017) el tipo de redacción, interpretación y seguimiento; así como los plazos y requisitos; coligen en complicaciones para el cumplimiento de cada uno de ellos, toda vez que, se tiene que remitir de una disposición legal a otra del mismo ordenamiento fiscal; acudir al Código Fiscal de la Federación, o tomar en consideración diversas disposiciones del Sistema Jurídico Mexicano para lograr su debida interpretación.

En función de lo anterior, es importante resaltar que, en ocasiones a quien le corresponde llevar a cabo la actividad interpretativa, ni siquiera está preparado para ello. Al respecto, Rodríguez (1986), establece que esta tarea no es sencilla, sobre todo si se tiene presente, que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues depende en sumo grado de la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente, y, sobre todo, del criterio que posea, que realice la

actividad en la forma más adecuada.

En cuanto a la manera de abordar la interpretación Arrija (2014), señala que el problema que invariablemente se presenta cuando las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad suele poseer matices ilimitados y presentar situaciones sumamente variadas y complejas. En su vida profesional, el jurista en múltiples ocasiones contempla con cierta desesperación cómo, a pesar de lo extensas y abundantes que pueden ser las normas jurídicas, no alcanzan en un momento dado a regular con precisión el incontable número de situaciones concretas que en la vida cotidiana se presentan.

Arrija (2014) afirma que las normas fiscales se interpretan para poderlas aplicar a casos concretos y, en especial, a casos controvertidos. Dentro de este contexto, las restricciones o ampliaciones en el método interpretativo van a depender de las características propias de cada caso concreto.

De esta manera, González citado por Venegas (2015), destaca sobre la actividad interpretativa en el Sistema Jurídico Mexicano, que no se puede perder de vista que la tarea interpretativa, al ser propia del intelecto humano, nunca producirá un resultado único; entonces, es posible que de una norma se emitan diversas interpretaciones, con el único requisito de que se opere con métodos jurídicos, el intérprete en el proceso no debe de pasar por alto las normas jurídicas.

Sobre este particular, Venegas (2015) refiere s dos grandes errores que se han cometido en la interpretación de las normas tributarias los criterios: 1) *in dubio pro contribuyente*; y 2) *in dubio pro fisco*; extremos llevan a emitir una interpretación por exceso

o por defecto. En consecuencia, la norma debe interpretarse desde un ángulo neutral, cobrando entonces una importancia trascendental el realizar una interpretación correcta de las atinentes al plano fiscal.

En lo que respecta a las metodologías de interpretación jurídica empleadas por órganos jurisdiccionales, estas, desde un aspecto general, se exteriorizan como una teoría de procedimientos para conseguir el conocimiento. Esta propone guía las rutas a seguir para lograr realizar determinada actividad utilizando una serie de métodos (Rodríguez, 1999, p. 7).

En el contexto jurídico la metodología se presenta como una manera de abordar las realidades y dimensiones jurídicas, desde diversos puntos de vista, englobándose en el gnoseológico, en el lógico y en el axiológico, y propiamente, en estas dos últimas, se localizan la metodología de la interpretación jurídica y la metodología de la aplicación jurídica (Rodríguez, 2009, p. 44), como herramientas para comprender y aplicar el Derecho por parte de los operadores jurídicos en las diversas ramas que lo componen, entre ellas en la materia tributaria y el ejercicio jurisdiccional.

La interpretación jurídica, implica el explicar o hacer accesible en un lenguaje común algo complejo que es difícil de entender (Covarrubias, 2015, p. 47), contenido que se encuentra en instrumentos jurídicos como lo son la legislación y en los precedentes judiciales, en este sentido, se plantea en las secciones subsiguientes una revisión sobre las normas tributarias del Sistema Jurídico Mexicano, con la finalidad de disertar sobre la forma de interpretación de estas en México.

### **3. Normas tributarias que conforman el Sistema Jurídico Mexicano: revisión**

Al revisar las diversas normas tributarias que conforman el Sistema Jurídico Mexicano, se identificó que el legislador no estableció propiamente una metodología para efectuar la interpretación, únicamente se limitó a instituir en el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación (Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, 1981) que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, dejando abierta la posibilidad, de que otras disposiciones fiscales, se interpretaran aplicando cualquier metodología jurídica, incluso de manera general. Y ante la falta de norma fiscal expresa, proceder a la aplicación supletoria de las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Como se ha precisado, las normas jurídicas que integran el Sistema Jurídico Mexicano, no establecen un procedimiento específico para realizar la interpretación de los preceptos legales. Por ello, existen diferentes metodologías para realizar esa actividad interpretativa; no es una tarea sencilla, sin importar el grado de capacidad laboral, técnica o académica que posea el sujeto que interpretara la norma. En ello estriba la problemática existente en el derecho mexicano al momento de aplicar las legislaciones fiscales a los gobernados, o bien al auto aplicarse dichas

disposiciones legales.

Para llegar a determinar que, el intérprete puede acudir a los diversos métodos. la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010), ha determinado que la interpretación permite desentrañar, esclarecer o revelar el sentido de una norma, lo que permite al operador jurídico conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones.

Para el caso de impugnación de las decisiones de los Tribunales Colegiados, la interpretación jurídica directa, se puede abordar desde dos aspectos: 1) la interpretación directa de un precepto constitucional con el objeto de desentrañar, esclarecer o revelar el sentido de la norma, para lo cual puede atenderse a la voluntad del legislador o al sentido lingüístico, lógico u objetivo de las palabras, a fin de entender el auténtico significado de la normativa, y ello se logra al utilizar los métodos gramatical, analógico, histórico, lógico, sistemático, causal o teleológico y; 2) la interpretación directa de normas constitucionales que por sus características especiales y el carácter supremo del órgano que las crea y modifica, además de concurrir a las reglas generales de interpretación, pueden tomarse en cuenta otros aspectos de tipo histórico, político, social y económico.

Los ministros de la Primera Sala señalan, que la interpretación directa de un precepto constitucional debe de entenderse como la intención de descubrir, desenredar o dejar ver el sentido de la norma, para lo cual puede atenderse a la voluntad del legislador o al sentido lingüístico, lógico u objetivo de las palabras, a fin de entender el auténtico significado de la normativa, y ello se logra al utilizar los métodos gramatical, analógico, histórico, lógico,

sistemático, causal o teleológico.

En el sentido (mencionado en la tesis jurisprudencial) los magistrados señalan un procedimiento de análisis formal de la norma tributaria, el cual debe de ser realizado por el operador jurídico en dos momentos, el primero de ellos mediante un método gramatical, sistemático, histórico, teleológico, entre otros; y el segundo, propiamente cuando se aplicara o concretara a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se extrajo, para lo cual debe atenderse a criterios interpretativos que se encuentran diseminados en el orden jurídico.

Asimismo, se han desarrollado en el sistema jurídico mexicano a partir de la reforma en materia de Derechos Humanos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>5</sup> (Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, 2011), métodos de interpretación tributaria, con el objetivo de la aplicación interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, 2011) y al principio por persona. La Primera Sala de la Suprema Corte de la Nación (2017), la identifica como un parámetro que debe de ser tomado en cuenta en el proceso interpretativo al establecer que la supremacía normativa de la Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir como parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que normas, a la hora de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales; de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se elija aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución.

En cualquier caso, las normas

son válidas mientras un tribunal no diga lo contrario. Asimismo, hoy en día, el principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, se ve reforzado por el principio pro persona, contenido en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos escenarios en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma.

#### **4. Metodología de interpretación tradicional de las leyes tributarias**

Ahora bien, en el Sistema Jurídico Mexicano, al no contar con una metodología de interpretación obligatoria, considera pertinente en esta investigación, agrupar los principales métodos de interpretación en materia tributaria utilizados por los órganos jurisdiccionales nacionales. Con respecto a las metodologías de interpretación de normas tributarias tradicionales en México, se tienen dos grandes grupos que engloban: 1) los métodos utilizados antes de la reforma en materia de Derechos Humanos en el Sistema y, 2) los métodos que aparecieron después de la misma reforma es decir la interpretación

conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

#### **4.1. Métodos utilizados antes de la reforma en materia de Derechos Humanos en el Sistema:**

Estos métodos responden a la metodología de interpretación tradicional, consistente principalmente en los métodos de interpretación gramatical, sistemático, histórico y teleológico.

##### **a. Método gramatical:**

El método de interpretación gramatical, literal o exegético, consiste en desentrañar el sentido de la norma, de acuerdo a las palabras que utilizó el legislador en su redacción y es punto de partida de los órganos jurisdiccionales para determinar el contenido normativo. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1952), señaló en una tesis histórica de jurisprudencia, que data de la quinta época que el mejor medio para interpretar la ley es el de ajustarse a la idea que el texto expresa claramente, señalando que sólo por excepción, el intérprete tiene el derecho o incluso el deber de apartarse del sentido literal de la ley, ya que como consecuencia del carácter imperativo de la ley esta debe interpretarse según la voluntad que ha precedido a su origen.

De la tesis mencionada en el párrafo anterior, se desprende que en

---

<sup>5</sup> El Sistema Jurídico Mexicano, sufrió una importante transformación a través de la modificación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que entró en vigor el 11 de junio de 2011 en materia de Derechos Humanos, lo que impacto en todas las ramas del derecho, entre ellas la tributaria, por lo que podemos hablar de un antes y un después en el sistema.

esa época se consideraba como método preponderante de la interpretación en el Sistema Jurídico Mexicano el gramatical, para buscar desentrañar el sentido de la norma jurídica, a través de la lectura del precepto legal y solo en caso de ser necesario el operador jurídico utilizaba otros métodos, poniendo como regla que el apartarse del contenido literal, acontecía cuando se llegaba a la convicción de que el legislador ha dicho una cosa distinta de la que quiere decir, incluso determinando que esto era consecuencia del carácter imperativo de la ley y por tanto debía de interpretarse según la voluntad que ha antecedido a su integración.

En este tenor, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1976:50), señala que cuando el legislador define el sentido de las palabras que usa, a esa definición se debe atender para establecer su significado legal, y sólo cuando el legislador deje de definir sus palabras, o de precisar lo que con ellas quiere significar, podrá acudir, aun antes que, a los diccionarios, al uso común del vocablo, en el tiempo y lugar en que los legisladores elaboren la ley en que se empleó ese vocablo.

Para Nava y Saiz (2010) el uso del método gramatical por los operadores jurídicos en el Sistema Jurídico Mexicano, debería de ser sencillo, puesto que parte de las palabras que establece el legislador en la norma, sin embargo, resulta un proceso complicado debido a la connotación técnica, científica o de uso común que tienen algunas de las palabras en la materia tributaria o el contexto en que se presentan.

Para Islas et al, (2007), el método literal se sirve del sentido semántico y gramatical del texto normativo, de tal

forma que el intérprete debe empezar por obtener el significado verbal de las palabras, conforme a las reglas gramaticales y semánticas, y su natural conexión, que le permita comprender las palabras que integran la frase y la frase misma, ya que finalmente, el texto normativo está formado de frases, y se hace necesario comprender estas, antes que aquel, para definir en primer término su significado.

Almanza y Peña (2013) señalan que la interpretación literal (declarativa o estricta), es la que se atribuye a las formulaciones o textos normativos su significado propio. Ahora bien, ésta es una afirmación engañosa, puesto que podría dar a entender que existe algo así como el significado propio de las palabras con independencia de los usos que de ellas hagan los habitantes. Ya se planteó que esto no es así. La interpretación literal (declarativa o estricta), presenta muchos problemas. Para empezar, no resulta fácil determinar cuál sea el significado común de una expresión, ya que no siempre éste es unívoco y preciso, como se expuso anteriormente.

No es sencillo realizar la interpretación literal o gramatical a los textos jurídicos en materia tributaria. Ante esta realidad, para llevar a cabo la aplicación del derecho es necesario realizar su interpretación, y al no tener un solo significado los textos las palabras o las frases, cada quien podrá interpretarlo de la manera que más le convenga, ya que si se encuentra laborando para las autoridades fiscales, buscará que la interpretación sea favorable a esta, y, si por el contrario, si quien lo interpreta es el contribuyente del tributo, tratará de que la balanza se incline a su favor al momento de realizar esta actividad interpretativa.

## **b. Método sistemático:**

El método de interpretación sistemático se basa en que el criterio que se encuentra bajo el análisis del operador jurídico debe ser tomado en cuenta dentro del contexto del Sistema Jurídico Mexicano y no ser interpretado de manera aislada, lo que conllevaría una interpretación sesgada del mismo.

Para Zambrano (2009:105), el método sistemático, para su aplicación pasa por diversas facetas las cuales integran el significado del precepto que se interpreta, colocándolo dentro del sistema jurídico, que va desde la integridad del texto de la norma jurídica, hasta el contexto total que dicha norma ocupa en dicho sistema.

Para Islas et al, (2007:271), la interpretación sistemática permite ubicar, estudiar, entender y comprender, cada texto normativo fiscal dentro de la ley a la que pertenece, esté dentro de la rama del derecho administrativo, esté dentro del derecho público en el que se encuentra, y esté último dentro de todo el derecho, porque ninguna norma fiscal debe aplicarse *nisi tota lege perspecta* a menos que se considere la ley en su integridad.

Refieren además Islas et al, (2007) que el intérprete de la disposición debe partir de la base de que el legislador, creador de las leyes fiscales, al formularla, se rige por el respeto a la Constitución y los principios generales del derecho, y que nunca intenta violarlos, que además redacta de tal forma la ley, que coloca cada disposición normativa en el lugar que le corresponde, y que emplea las palabras o frases en contexto legal.

Si esto es así, y así se cree, entonces válidamente se puede recurrir a estos principios para atribuir significado al texto. Porque para interpretar

sistemáticamente una disposición fiscal, el intérprete debe determinar la institución a la que pertenece y todo aquello que se le relacione, localizar los preceptos que la regulan, y finalmente atribuir significado al precepto, de manera que éste armonice con las demás disposiciones que integran la propia institución o que se le relacionen.

## **c. Método histórico:**

En una de las publicaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2005), señala que en el Sistema Jurídico Mexicano el método de interpretación histórico se divide en dos, el histórico tradicional y el histórico progresivo, el primero de ellos consiste en un análisis de los antecedentes de la norma jurídica que se interpreta, los cuales permitirán al intérprete conocer los términos en los cuales se reguló anteriormente una situación análoga y cuál fue el objeto de tales disposiciones, y el segundo consiste en tomar en consideración tanto las condiciones y necesidades existentes al momento de la sanción del precepto, como las que se advierten al llevar al cabo la interpretación y aplicación.

## **d. Método teleológico**

Para Nava y Saiz (2010) el método de interpretación teleológico consiste en buscar la finalidad que se persigue al aplicar la norma jurídica y los medios necesarios establecida en ella para llevarlo a cabo, este tipo de interpretación fue muy utilizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los años 30 e inicios de los 40.

Islas et al, (2007), señalan que la interpretación teleológica tiene dos vertientes claramente distinguibles, en una de ellas lo que se pretende

es determinar los fines que tomó en cuenta el legislador para crear la norma – la voluntad del legislador; la *mens legislatio*–, en la otra lo que se busca es indagar los fines de la norma considerándola en sí misma, en abstracto –lo que en la disposición aparece objetivamente querido, la *mens legis*–.

#### **4.2. Metodología de interpretación contemporánea de leyes tributarias. Un método de interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

Los métodos que aparecieron después de la misma reforma es decir la interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el test de proporcionalidad de las leyes tributarias, los que se integran a la metodología que denominaremos de interpretación contemporánea, la cual incorpora nuevos métodos de interpretación acorde a los Derechos Humanos.

El párrafo segundo del artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Sainz de Bujanda, citado por Hallivis (2014), señala que la interpretación de los tratados en materia fiscal es operativa, no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas concretas e individualizadas, la regla

objetiva del Derecho. Se trata, pues, de una interpretación que deben realizar día a día los órganos administrativos y jurisdiccionales al tener conocimiento y resolver los asuntos propios de su competencia.

Sin embargo, esta debe de ser presentada por los operadores jurídicos para el conocimiento de las autoridades administrativas o jurisdiccionales, quienes tomarán la decisión de su aplicación, como ejemplo del tipo de interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2015), realiza una interpretación de normas tributarias en la cual estima que favorece de manera más amplia al gobernado, al proporcionarle la seguridad jurídica ante una descripción normativa incierta, y le permite saber con exactitud cuál es la autoridad que cuenta con la facultad relativa para realizar el acto de molestia, con lo que busca cumplir con la obligación emanada del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de analizar el contenido y alcance de las prerrogativas fundamentales a partir del principio pro persona o pro homine.

Igualmente, se describe el método del test de proporcionalidad de las leyes tributarias. Este test se sistematiza acorde a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018), es una herramienta para solucionar conflictos de las normas fundamentales del Sistema Jurídico Mexicano, y consiste en realizar tres razonamientos relativos a que la norma jurídica que se analiza: 1) que persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; 2) que resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio

apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, 3) que sea proporcional.

Sin embargo, precisa que en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

## **5. Consideraciones finales**

La interpretación es una herramienta necesaria para conocer y aplicar el derecho en el Sistema Jurídico Mexicano, por lo que, es necesario e indispensable que los operadores jurídicos conozcan los métodos de interpretación aceptados por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial Federal, para emplearlos de

manera correcta, primero identificando el método de interpretación utilizado por los órganos jurisdiccionales federales, y determinando su utilidad de acuerdo con las necesidades de interpretación al realizar su correcta aplicación al caso concreto que se dirija.

Los operadores jurídicos pueden aplicar una teoría de interpretación jurídica tributaria, consistente en la identificación de los criterios de interpretación de los tribunales jurisdiccionales nacionales, la evaluación de su utilidad de acuerdo con las necesidades de interpretación que se le presenten y la aplicación de los métodos de interpretación seleccionados al caso concreto.

En situaciones como la anterior, es cuando se da nacimiento a las controversias existentes entre los gobernados y las autoridades fiscales, como se estableció en el cuerpo del presente trabajo, en ocasiones se aplica la interpretación en favor de la autoridad, y en otras en busca de favorecer a los contribuyentes, siendo que lo correcto sería que se aplicara de manera imparcial, solamente utilizando la técnica precisa para llevar a cabo la interpretación.

En relación con las principales metodologías de interpretación jurídica tributaria en el Sistema Jurídico Mexicano, se encontró que no existe propiamente una metodología otorgada en el marco normativo tributario, por lo que se estableció un sistema que permitió agrupar los principales métodos de interpretación en materia tributaria utilizados por los órganos jurisdiccionales en dos grupos, el primero de ellos lo componen los métodos utilizados por los operadores jurídicos denominado metodología de interpretación tradicional, el cual integra los métodos de interpretación gramatical,

sistemático, histórico y teleológico; y una metodología de interpretación contemporánea, en la que se reúnen los métodos de interpretación acorde a los Derechos Humanos, la interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el test de proporcionalidad de las leyes tributarias.

Recordemos que la aplicación del derecho es compleja, y no hay una verdad absoluta ya sea en conceptos, palabras, definiciones, el legislador al realizar la elaboración del texto legal realiza un tipo de interpretación, mientras que el aplicador también interpreta dicha norma al igual que los gobernados, y cada uno de ellos lo interpretará de acuerdo con sus conocimientos en la materia.

De acuerdo con lo expresado por los doctrinarios de este tema, así como de los criterios emitidos por algunos de los órganos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determina que en materia tributaria las disposiciones fiscales que interpretan los particulares y las autoridades, respecto de las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, se realizarán utilizando cualquier tipo de método de interpretación y una vez desentrañado el sentido de la norma tributaria por parte del especialista jurídico, esta se debe de aplicar de manera estricta, por lo que no se debe de confundir la aplicación estricta con la interpretación puramente gramatical, sino que es la aplicación armónica de todos los elementos jurídicos para resolver el problema planteado, se puede realizar la interpretación de la norma pero esa interpretación esta reglada, es decir, no debe ser arbitraria, sino por el contrario siempre respetando lo establecido por las Constituciones tanto la federal como la local, así las diversas legislaciones

existentes sobre el tema y resolver de manera imparcial aplicando justicia a quien le corresponda y no tratar de inclinar la balanza ya sea en pro de las autoridades o en pro del gobernado.

Se seguirá avanzando en el estudio de esta figura, porque el derecho se transforma y cambia, y por lo tanto la forma de interpretarla también debe evolucionar, las legislaciones tributarias cambian constantemente de acuerdo a las políticas públicas existente en el país, dependiendo de que fuerza política que se encuentre en el poder, al ser ésta quien dicte las directrices de las políticas públicas mexicanas, viene a transformar las obligaciones y derechos que poseen los gobernados.

Al afectar la economía del país, se afecta la economía de los contribuyentes. y por consiguiente es un volver a iniciar en la interpretación de las nuevas legislaciones o en las modificaciones realizadas, para estar en condiciones de conocerlas y llevar su auto aplicación lo más ajustada a derecho, y con ello evitar sanciones administrativas, e incluso de carácter penal al cometer por desconocimiento alguna conducta delictiva; por lo que el tema de la interpretación no es un tema agotado.

## Referencias bibliográficas

- Almanza, F. y Peña, O. (2013). *Manual de argumentación jurídica guía teórica y práctica*, México, Flores editor y distribuidor.
- Arrijoa, A. (2014). *Derecho Fiscal*. Themis.
- Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, (1981) Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, tomo CCCLXIX, No. 42, México.

- Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, (2011) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, tomo DCXCIII, No. 8, México.
- Covarrubias, A. (2015). *Análisis e interpretación de las Leyes Fiscales en México aportes para un modelo teórico*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2003). *Interés fiscal*. La interpretación teleológica del artículo 135, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, permite concluir que puede garantizarse a través de cualquiera de las formas permitidas por el Código Fiscal de la Federación, México.
- Dimas, A. (2017). *Derecho procesal fiscal, El procedimiento oficioso ¿complicado o sencillo?*. Colofón.
- Hallivis, M. (2014). *Interpretación de tratados internacionales tributarios*. Porrúa.
- Islas, R., A de la Cruz, J., Alcántara, A. y Villegas, M. (2007). *Una introducción a la Hermenéutica Fiscal*. Porrúa.
- Nava, M. y Saiz, A. (2010). *Análisis de la Metodología para la Interpretación e Integración de la Ley Tributaria*. Plaza y Valdez Editores.
- Pabón, J. y Torres, A. (2016). *La interpretación jurídica en el litigio estratégico en defensa de los derechos humanos en Colombia*. 19, No. 27, Colombia, pp. 135-152.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1952). *Ley interpretación*. México.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2010). *Interpretación directa de normas constitucionales. Criterios positivos y negativos para su identificación*, México.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2017). *Interpretación conforme. Naturaleza y alcances a la luz del principio pro-persona*, México.
- Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1976). *Interpretación de la Ley*, México.
- Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2015). Créditos determinados conforme al artículo 41, fracción II, del Código Fiscal de la Federación. En la hipótesis de conocerse de manera fehaciente la cantidad a la que es aplicable la tasa o cuota correspondiente, la competencia material recae en las administraciones locales de auditoría fiscal, en aplicación del principio de interpretación pro homine, México.
- Rodríguez, B. (1999). *Metodología Jurídica*. Oxford University Press.
- Rodríguez, R. (1986). *Derecho Fiscal*. Oxford University Press.
- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2018). *Test de proporcionalidad de las leyes fiscales. La intensidad de su control constitucional y su aplicación, requieren de un mínimo de justificación de los elementos que lo conforman*, México.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (2005). *La Jurisprudencia en México*. México.
- Venegas, S. (2015). *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*. Oxford University Press.

Vergara, S. (2009). *La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario*. Porrúa.

Zambrano, H. (2009). *Interpretación Jurídica Tributaria*. Porrúa.