



...: Dr. ALEJANDRO
COBARRUBIAS RIVERA

Dr. en Ciencias de lo Fiscal
Contador Público
Maestría en Contaduría Pública
Maestría en Impuestos
Perito del TFJFA
Catedrático de la Facultad Libre de
Derecho de Monterrey
Catedrático de la Maestría en
Impuestos desde hace 22 años en
diversas Instituciones del País
Miembro del IMCP
Miembro de la Academia Fiscal
Mexicana

Interpretación de leyes fiscales El método económico



Es común que en los últimos años se haya puesto de moda hablar en materia de interpretación entre el fondo sobre la forma, pero a qué obedece este “nuevo modo” de ver las cosas?, siendo que por otra parte la exposición de motivos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación de 1967, preveía que en la interpretación, el intérprete debería utilizar para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por las normas fiscales, será que uno y otro caso estén relacionados?.

Para tener una idea general de lo anterior, debemos entender y comprender porque nos referiremos a la hermenéutica jurídica y a los métodos de interpretación y su relación entre sí. La hermenéutica jurídica, es la disciplina que se encarga de interpretar los textos jurídicos, agrupando para ello a una serie de métodos y técnicas propuestos por la doctrina; es importante su estudio, ya

que todo análisis e interpretación de leyes precisa de su conocimiento, a fin de cumplir con el objetivo fundamental del intérprete que es, desentrañar el verdadero sentido de la norma jurídica para aplicar en su caso, los efectos estrictos que procedan.

Por otra parte, de acuerdo con Gómez de Silva, la palabra “método” procede del latín *methodus* “método”, del griego *methodos* “modo de investigar; busca de conocimientos; acción de ir detrás”, de *met* “detrás, después” y *hodos* “viaje”, definiéndola como “manera; proceder, sobre todo si es ordenada y sistemática”; la Real Academia Española de la Lengua define “método” de acuerdo con varias acepciones, por ejemplo: “modo de decir o hacer con orden; modo de obrar o proceder, hábito o costumbre que cada uno tiene y observa; procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla”; de los conceptos anteriores, podemos concluir que método significa hacer las cosas con orden, con sistema, y por lo tanto, es un modo ordenado y sistemático de proceder, lo que lleva implícito un conocimiento profundo de la activi-

dad que se desempeña, como es en el caso del conocimiento científico.

¿Qué es el Método Económico?

El método económico considera las implicaciones económicas de las normas tributarias, ya que finalmente, al implicar recaudación y extracción de recursos de los particulares al Estado, tienen una incidencia y resultado económico, además, existe una atmósfera y circunstancias económicas en la sociedad receptora de dichas normas. Zavala Aguilar lo llama “método de significación económica”, cuyo origen es en la Escuela de la Interpretación Libre, porque analiza y toma en consideración las circunstancias económicas bajo las cuales surgió la norma a interpretar, estableciendo el alcance de acuerdo a las razones económicas que imperaban en ese momento y que actualmente rigen, pero, debe cuidarse que invariablemente la redacción del precepto a dilucidar permita adecuar el sentido jurídico o económico de la disposición implicada, pues, consideremos que en materia fiscal los resultados progresivos están prohibidos ; para De la Garza, el presente método atiende a los fines y significado económico de los impuestos, así como al desarrollo de las circunstancias.

Para mayor abundamiento, la escuela de interpretación llamada Escuela Libre, que de acuerdo con Péreznieto Castro, postula la libertad de acción del juzgador para resolver; con ello, el juez ya no se somete al texto de la Ley, ya que puede resolver el caso planteado, inclusive, sin atender a dicho texto, sino a los cambios de la sociedad a los que la ley está necesariamente sometida; el método propuesto por la presente escuela es más cercano al método de precedente que aplica la jurisprudencia en el sistema del “common law”, pues la libertad del juez se pretende sea muy amplia. En esta escuela, el juez salta por encima del binomio ley-hecho, siendo libre para ubicar al hecho o conducta humana y a partir de esa circunstancia predominante, elaborar de manera libre su sentencia.

Como ejemplo de la utilización del método económico para interpretar las disposiciones tributarias, se transcribe una jurisprudencia relativa a la antigua ganancia inflacionaria que determinaban las personas morales hasta el ejercicio 2001; si bien la redacción de la tesis no refiere al método económico de manera expresa o explícita, puede inferirse que implícitamente se contiene, ya que los ministros consideran el entorno eco-

nómico que imperaba en la época en que se promulgó la norma en cuestión, como se aprecia en el texto (el énfasis es propio):

“Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: IX, Febrero de 1999 Tesis: P. 1/99 Página: 38 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

Rubro

RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, VIGENTES A PARTIR DE 1987, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA.

Texto

El principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige considerar la capacidad contributiva entendida como la potencialidad de contribuir al gasto público. El objeto del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, entendida en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio. Los artículos 7o.-B, 15 y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adicionado el primero y modificados los otros mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, no violan el principio de proporcionalidad tributaria al limitar el interés deducible a la diferencia entre los intereses a cargo y el componente inflacionario de la totalidad de las deudas y al obligar a acumular como ganancia inflacionaria el resultado obtenido cuando dicho componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a cargo, en virtud de que con ello sólo se consideran los efectos positivos que el fenómeno inflacionario produce de manera real en el patrimonio de los deudores, quienes ven disminuidas sus deudas por el solo transcurso del tiempo con motivo del aumento generalizado en el precio de los bienes y servicios y la correspondiente pérdida del valor de la moneda, y ello a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la inflación pues el componente inflacionario se obtiene conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor que refleja el incremento en el precio de los bienes y servicios. Además, del artículo 7o.-B, en relación con el 10 y 22, fracción X, de la ley de la materia, se advierte que los efectos negativos que la inflación produce en el patrimonio de los acreedores también son considerados pues el componente inflacionario de la totalidad de los créditos debe restarse de los intereses a favor a fin de obtener el interés acumulable, que si resulta inferior al referido componente produce una pérdida inflacionaria deducible, de suerte tal que el legislador atiende a la afectación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio de cada

contribuyente en lo individual con motivo de los efectos del fenómeno inflacionario, así como el patrimonio de ambas partes en una operación, a saber, el del acreedor y el del deudor, lo que se traduce en un sistema tributario justo que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive y que atiende a la capacidad contributiva del universo de sujetos que deben cubrir el impuesto.

Precedentes

Amparo en revisión 1332/88. Compañía Hotelera El Presidente, S.A. de C.V. 21 de febrero de 1991.”

El método económico interpretativo ha sufrido grandes críticas por doctrinarios de la materia al afirmar que aplicando dicho método se pierde seguridad jurídica ya que se despega de los ordenamientos jurídicos positivos, es decir, de todo aquello que se encuentre establecido en leyes escritas. Siguiendo este orden de ideas, se puede pensar que con este tipo de interpretación funcional se llega a sustituir la voluntad del legislador con la voluntad del intérprete, que se convertiría en un momento dado en el creador verdadero de las leyes, pudiendo ocasionar con ello una especie de derecho libre o anárquico.

Este método está establecido en el Ordenamiento Tributario Alemán que dispone que: “para la interpretación de las leyes de Impuestos se debe atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias. En las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Latinoamericanas se declaró que “En la apreciación de los hechos determinados de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta.”

En todos los sistemas jurídicos, tanto los de tradición romana (civil law) como los de “common law”, la intensificación de las relaciones sociales ha promovido una expansión concéntrica de la producción normativa, jamás vista en otros tiempos. Para autores como Barbosa Nogueira, la interpretación económica lleva a más de una circunstancia como bien este tema significa: la expresión interpretación económica significa ocho conceptos diferentes, 1. búsqueda de la sustancia económica de la forma jurídica, 2. utilización de conceptos propios del derecho tributario, como consecuencia de su autonomía, 3. búsqueda de la identidad de efectos económicos, 4. combate al abuso de formas del derecho privado, 5. introducción de la teoría de abuso del derecho en el derecho tributario, 6. mera in-

terpretación teleológica, 7. valoración de los hechos y 8. Interpretación del hecho.”

En materia fiscal, de acuerdo al diccionario jurídico mexicano, se define el método económico de las normas fiscales estableciendo que, “Consiste en indagar cual es el significado económico de la norma, de los conceptos considerados en ella, a fin de determinar su alcance. Este método se fundamenta en el criterio objetivo de los elementos fácticos del hecho imponible, distinguiéndolos de todo revestimiento formal o denominación jurídica, a fin de que sea el significado económico el que determine su alcance jurídico.

El diccionario jurídico mexicano, citando a Jarach, aclara el concepto en los siguientes términos: “si el impuesto... se funda en el principio de capacidad contributiva, entendida como una apreciación político-social de la riqueza de los contribuyentes, es evidente que la interpretación de las normas que establecen las obligaciones tributarias y definen los hechos imponibles debe hacerse tomando en cuenta, por un lado, las finalidades políticas – que son la base de la apreciación del legislador – y, por el otro, los elementos objetivos de la riqueza; de lo contrario no se entiende cual es la función que el legislador desde el punto de vista tributario, ha querido atribuir a la riqueza.”

Es importante señalar que como se comentó anteriormente, el método económico se utiliza básicamente en países con un derecho anglosajón o “common law”, en donde la característica principal del derecho jurisprudencial, es que se legisla conforme a la jurisprudencia resultante, los jueces deben fundamentar sus decisiones o sentencias judiciales mediante un estudio minucioso de los precedentes, hechos o pruebas que incriminen al detenido sin violar o vulnerar sus principales derechos, sin embargo, se antepone el fondo sobre la forma aun y cuando el primero no esté legislado. Por otra parte, en México el derecho que prevalece es el derecho legislado o positivo, por provenir del derecho germánico - románico en donde solo lo que la ley establece es lo que obliga al gobernado o permite actuar al gobernante “civil law”. En este sentido, algunos países donde el Fondo o la sustancia del hecho real es de mayor importancia que lo establecido en leyes escritas, se utilizan diferentes métodos de interpretación de los aplicables en México en materia tributaria.

Antecedentes del Método Económico

El Derecho no nace en épocas modernas, el Derecho tiene sus inicios en la Europa Británica, la Europa Romana y Alemana, por ello es importante analizar los antecedentes en dichos países, así como en aquellos que han seguido la huella del derecho jurisprudencial como práctica para desahogar los defectos de las leyes escritas. El Principio de Preeminencia del Fondo sobre la Forma se puede definir como el hecho de interpretar la sustancia de los hechos que enfrentan los titulares del derecho privado y

que conllevan repercusiones al Estado, titular del derecho público, es decir, no limitar la actuación de los particulares al derecho formal escrito, sino buscar la esencia económica, social y jurídica de todo acto realizado por una persona.

A continuación se mencionan datos históricos y definiciones del Derecho Común Internacional, conocido también como “common law” con el objeto de comprender que elementos constituyen a éste, y cuál es su forma de integrarse. Las características del “common law” son totalmente diferentes de la tradición romano-germánica, el “common law” ha sido elaborado por los jueces en el curso de dirimir los litigios entre particulares, y este origen es hoy todavía evidente.

Un punto importante, es que una gran parte, sino la mayoría de las reglas que aplican en los países del “common law” provienen de la jurisprudencia de casos litigados, y no de leyes o decretos. Cuando los jueces dictan sentencias, ponen por escrito, crean reglas que, a causa de la tradición de *stare decisis* (acatar decisiones), tienen vigencia dentro de la misma jurisdicción. Otra característica es el papel que desempeñan los jueces y los jurados durante los juicios civiles, criminales o administrativos, el abogado del “common law” tiene que consultar toda la jurisprudencia judicial aplicable para saber las reglas específicas conforme a las cuales se resolverá el caso. Aun cuando se trate de un caso regido por alguna ley, será necesario consultar la jurisprudencia para conocer la interpretación que se ha dado a la ley, ya que tal interpretación es obligatoria conforme al *stare decisis*.

Se dice que la regla *stare decisis* (*stare decisis et non quieto movere*, acatar decisiones y no abrogar reglas establecidas) existe solo por tradición en el sistema de “common law” y es la base del gran poder judicial que caracteriza estos sistemas. Esta regla se desarrolló junto con las cortes del “common law” en Inglaterra, y ha sido preservada, con más o menos fuerza, en todas las jurisdicciones, según la regla, una vez que una corte dicta una sentencia final en un caso litigado, esa sentencia establece reglas que requieren aplicación igual en casos futuros que presenten las mismas circunstancias dispositivas.

No está demás señalar que a demás del *stare decisis*, existen otros elementos fundamentales utilizados en el “common law” como son la *ratio decidendi* y el *obiter dictum*. El primero de ellos consiste en el argumento que regula el caso en

estudio, se usa para referirse a los argumentos que motivaron la sentencia, es decir, el núcleo central de la decisión o la razón de la decisión. Ahora bien, todo aquello que por exclusión no constituya la *ratio decidendi* será *obiter dictum*, es decir, serán aquellas consideraciones que no son necesarias para la decisión del caso, aunque pueden servir para robustecer a la razón de decidir.

José de Jesús López menciona que el nacimiento del “common law” se da cuando Guillermo el Conquistador, tuvo una triple idea genial siendo la primera, la formación de un Consejo que le ayudase a gobernar”. Establece también que: La segunda idea, la cual forja el inicio inminente del derecho común (“common law”), la cual inicia cuando el Rey decide averiguar cuál es la *commune lay*, expresión francesa que después fue traducida al inglés como “common law”. Para averiguar la verdad de la manera de ser de los anglos y sajones, ideó la formación de tribunales que buscaran en cada caso concreto, cual era esa *commune lay*, y que los procesos deben ventilarse ante doce vecinos del reino, que sean los iguales de las partes que se están juzgando y con eso se da el nacimiento del juicio por jurado.

Marta Morineau menciona que estos antiguos tribunales de derecho común establecidos por la Corona, tuvieron su cede en la ciudad de Londres, en la Sala de Tribunales de Westminster, que fueron el Tribunal del Tesoro (Court of Exchequer), para asuntos hacendarios, el Tribunal del Banco del rey (Court of King’s Bench), con jurisdicción tanto civil como penal y el Tribunal de Causas Comunes (Court of Common Pleas), con jurisdicción civil.

El derecho americano, al ser un país de conquista inglesa, pertenece a la familia jurídica del “common law”, por lo cual sus raíces hay que buscarlas en el derecho inglés, aunque citando a Marta Morineau nos menciona que esto no quiere decir que el derecho de los Estados Unidos y el de Inglaterra sean iguales, las diferencias obedecen a dos razones fundamentales: En primer lugar, a la circunstancia de que, el derecho americano recibió y todavía sigue recibiendo influencias ajenas a la inglesa. En segundo lugar y sin dejar de ser tan importante como la otra, que después de su Independencia, Estados Unidos se convirtió en una república federal, adoptando, de este modo, una organización político-constitucional diferente de la inglesa.

En síntesis se puede definir al “common law” como un cuerpo de principios, precedentes y reglas, que procura cimentarse, no en normas fijas, sino en principios inspirados en la justicia, en la razón y en el buen sentido, determinados por las necesidades de la comunidad y por las transformaciones sociales, a partir de la premisa de que estos principios deben ser susceptibles de adaptación a las nuevas condiciones, a los intereses, relaciones y sus impuestos requeridos por el progreso de la sociedad.

El Principio en México

El Principio de Preeminencia del Fondo sobre la Forma como se describe en el apartado anterior está conformado de términos que en el Orden Jurídico Mexicano no existen, términos que dejan abierto el camino a determinar la sustancia de los actos jurídicos, independientemente de los aspectos de formalidad de los mismos.

En México, la práctica de realizar situaciones jurídicas apegándose a las formalidades de los actos y dejando a un lado la posibilidad de demostrar la sustancia de los mismos ha tenido por consecuencia que se llegue a incurrir en delitos de diferente índole en el campo del derecho.

Como antecedente, el 5 de septiembre de 2005 el ejecutivo federal envió al Congreso de la Unión una iniciativa en la cual propuso una importante modificación al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), a fin de adoptar el supuesto principio de preeminencia del fondo sobre la forma, lo cual dio lugar a una serie de críticas por parte de diversos especialistas en la materia, ya que tal iniciativa nos invita a realizar una ardua reflexión sobre las ventajas y desventajas de un sistema que abre las puertas a las autoridades para modificar los hechos sin atender a las formas, con el ánimo de aplicar las disposiciones legales que “según ellas”, le corresponda a los hechos que se deducen del análisis subjetivo y objetivo de un “comité”.

En la exposición de motivos de la iniciativa en comento, se esgrimió que dicha propuesta era una respuesta a la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se aplicaran atendiendo al fondo, a fin de evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal, derivado de la ausencia de este principio, por lo que con él, se impediría interpretar y aplicar las disposiciones fiscales en perjuicio del fisco federal.

Cabe mencionar que mediante el uso de una especie de maniqueísmo jurídico, se propuso que la realización de situaciones jurídicas o de hecho (actos) en lo individual o en su conjunto, pudieran ser de dos clases:

1. Actos revestidos de una formalidad, que son idóneos y propios. En este caso, la forma es fon-

do y no se modificarán las disposiciones legales aplicables al hecho y sus consecuencias jurídicas.

2. Actos revestidos de una formalidad, que son artificiales o impropios. En este caso, la forma no es fondo y se buscará el fondo, determinando cual es el acto idóneo o apropiado que corresponde a esa situación o acto jurídico y la consecuencia jurídica correspondiente. En otras palabras, como la forma no es la verdad o lo correcto (artificial o impropio) se tiene que buscar un acto o situación jurídica que corresponda a esa verdad correcta (idóneo y propio), a fin de determinar las disposiciones legales aplicables a ese acto y sus consecuencias jurídicas.

Ahora bien, el cuarto párrafo del artículo 5º del CFF de la iniciativa descrita proponía lo siguiente:

“Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:

a) La disminución de la base o del pago de una contribución.

b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.

La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.”

Es importante mencionar que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que se pretendió reformar y que no prosperó, establecía reglas de interpretación que debían operar sobre los presupuestos de hecho o hipótesis normativas, de tal suerte que si las mismas imponían una carga, deberían aplicarse de manera estricta. La propuesta en comento dejó intocado ese sistema de interpretación de la norma, pero se introducía sobre la conexión o configuración, a fin de interpretar o valorar los hechos fácticos, bajo el principio de la preeminencia del fondo sobre la forma, para determinar una consecuencia jurídica.

El dictamen que la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados hizo el 8 de diciembre de 2005 a dicha iniciativa del ejecutivo, sustentó el rechazo a la misma con base a lo siguiente:

“Esta Comisión considera que la propuesta del Ejecutivo,

crea una absoluta inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, dada la autoaplicación de supuestos normativos en la materia, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer “el fondo sobre la forma”, incertidumbre incluso más grave cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero ellas no hayan caducado ni el crédito prescrito, ya que, en tal supuesto las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos locales de situaciones jurídicas ya consumadas, provocando una grave incertidumbre.

Tal inseguridad jurídica, por otro lado, es atentatoria de un sistema económico neoliberal, como el nuestro, y desalienta gravemente la inversión de capitales, que se verán afectadas por la enorme inseguridad jurídica de los efectos fiscales de las transacciones celebradas, lo que nos alejará aún más de la inevitable competitividad internacional, también y principalmente por la condición desventajosa en que se encontrarán los empresarios nacionales.

Por lo anterior, es Dictaminadora, considera que el texto que se propone en este artículo implica dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recharacterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial.

Por otra parte, esta Comisión considera que respecto a la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que el Código Civil y los precedentes judiciales existentes, señalan que la nulidad de los actos simulados sólo puede ser declarada por un juez del orden común competente, previa petición de quienes resulten perjudicados con la simulación, o del Ministerio Público en su caso; y mientras esto no suceda, el contrato surte todos sus efectos.

Asimismo, si no existen disposiciones expresas en las leyes y para los casos que ellas comprendan, nuestra legislación no autoriza que se reconozca la existencia de nulidades de pleno derecho, sino que deben ser declaradas conforme a lo mencionado anteriormente.”



Conclusión:

En México, los artículos 14 y 16 Constitucionales, dentro de las garantías individuales de los ciudadanos mexicanos, queda de manifiesto la seguridad y legalidad jurídica, por lo que cualquier acto que realice la autoridad deben estar fundados y motivados. Por otra parte, el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento, establece que se debe contribuir de conformidad con lo que establezcan las leyes (principio de legalidad), por lo cual, cualquier intento de aplicación del principio de la preeminencia del fondo sobre la forma, resultaría infructuoso ante la violación flagrante de dicho artículo de nuestra carta magna.

Dado lo anterior, resulta aberrante y contradictorio, que si bien el método económico se encuentra al menos considerado dentro de la exposición de motivos del artículo 5 del CFF de 1967, así como en diversas tesis de los tribunales federales en materia fiscal, se pretenda utilizar dentro de nuestro sistema jurídico mexicano para desentrañar el sentido y alcance de la norma jurídica al interpretarlas, ya que se estaría violentando dicho sistema.