



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

COMPROBANTES FISCALES. DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL
SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR
EN DOCUMENTO DISTINTO.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Alberto David Esquivel Medina

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Ciudad de México a 13 de Agosto de 2018.

INDICE

I. Introducción

II. Reglas y Principio que rigen la ejecutoria

III. Análisis doctrinal

IV. Análisis de la sentencia

V. Conclusiones

VI. Bibliografía

I. Introducción

La tesis que se desarrolla versa en el análisis de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia **“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.”**.

Dicha jurisprudencia tiene su origen en la denuncia de una contradicción de tesis entre el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, por lo que resulta imperioso para la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolver la divergencia de criterios jurídicos entre dichos Tribunales.

Los criterios a resolver fueron dos, el primero gira en torno al siguiente cuestionamiento jurídico ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales? y el segundo, en si ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?.

Así las cosas, nuestro Máximo Tribunal resolvió que el requisito consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica.

Asimismo, concluyó que si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y esta puede requerirles a los contribuyentes toda la información relativa a la operación consignada en los mismos y, en atención precisamente a la multiplicidad de servicios, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto.

Derivado de lo anterior, con la presente tesis se desentrañan los principios y reglas utilizadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de nuestro país, para efectuar la conclusión de dicha jurisprudencia y, de esta guisa, se realiza una crítica objetiva sobre su emisión.

Cabe precisar, que el análisis del presente trabajo de investigación se limita a la resolución del primer cuestionamiento relacionado con el alcance que le dio dicho órgano jurisdiccional al término “descripción del servicio”. El segundo cuestionamiento resuelto por nuestro Alto Tribunal, a pesar de ser también un

criterio interesante digno de análisis, pudiera ser materia para la elaboración de otra tesis.

Dicha crítica se sustenta a través de una argumentación lógica y jurídica apoyada en una investigación al marco normativo, precedentes de los tribunales, así como material doctrinal.

Así las cosas, la presente tesis apoya el criterio jurisprudencial emitido por nuestro Máximo Tribunal, en el sentido de que la fracción V, del artículo 29-A del CFF, no resulta ser violatoria del principio de seguridad jurídica, no obstante, la crítica versa en la metodología de interpretación que llevo a cabo dicho Tribunal para determinar el alcance de dicho precepto legal.

Es decir, del análisis se concluye que lo resuelto por la Suprema Corte genera incertidumbre acerca de cuál es el alcance que debe darse al requisito de “descripción del servicio” que se consigna en los comprobantes fiscales.

Lo anterior, en opinión del autor de la presente tesis, se deriva del uso indebido de la interpretación literal y restrictiva que efectúa la Segunda Sala, que pasa por alto el uso de otros métodos interpretativos para desentrañar verdaderamente el alcance y significado de la disposición jurídica que contempla uno de los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales.

Adicionalmente, resulta ser equívoca la resolución de la Corte al aplicar por mayoría de razón lo resuelto en precedentes anteriores, los cuales basan su criterio en la determinación del significado del vocablo “describir”, sustentado en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que posteriormente y previo a la emisión de la ejecutoria, cambia su sentido.

Es así que la incertidumbre provocada por la resolución resta eficacia al sentido auténtico de lo que es la comprobación fiscal, lo cual afecta de manera importante la acción fiscalizadora del Estado.

Dicha situación no debería pasarse por alto por la Suprema Corte, al ser vital la necesidad de buscar un equilibrio entre la facultad de la autoridad fiscal para allegarse de los recursos que se necesitan a través de la recaudación y generar certidumbre legal en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los pagadores de impuestos.

Es por ello, que sirva de reflexión lo concluido en esta tesis para resaltar la importancia de los criterios generados de los órganos jurisdiccionales y como en la materia tributaria pueden trascender significativamente a toda una colectividad.

II. Reglas y Principio que rigen la ejecutoria

Es de suma importancia mencionar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la emisión de la ejecutoria, pretende desentrañar los siguientes cuestionamientos:

1. ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?
2. ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?

No obstante, al estar en duda la resolución de ambos cuestionamientos que se plantea la corte, la materia de esta tesis es enfocarse en el análisis e investigación del primer cuestionamiento.

Lo anterior, toda vez que el análisis de la segunda cuestión a resolver puede dar lugar a un tema extenso, propio de otra tesis.

Ahora bien, el objetivo de este apartado es identificar del análisis de la ejecutoria cuáles son las reglas y principios implícitos en el primer cuestionamiento.

Después de dicha labor y en atención al interés del caso en particular que analiza se tienen las siguientes reglas y principios:

A. Regla de cumplimiento de una obligación fiscal

La regla que constituye la columna vertebral por ser el objeto de análisis y resolución por parte de la Suprema Corte de la Nación y que está directamente relacionada con la materia de esta tesis es la relativa a la contenida en la fracción V, del artículo 29-A, del CFF.

Dicha porción normativa es una regla muy precisa que señala uno de los requisitos de los comprobantes fiscales, como lo es que en dichos documentos debe estar contenida la descripción del servicio y del uso o goce que amparen.

Esta regla exige un comportamiento concreto y determinado que produce consecuencias jurídicas determinadas por otros ordenamientos legales.

No obstante, que dicha regla precisa concretamente la conducta exigida a los contribuyentes, resulta necesario interpretar su verdadero alcance para efectos de causar seguridad jurídica en los contribuyentes en cuanto a su aplicación.

Lo anterior, sin pasar por alto que todas las normas jurídicas, en particular al referirnos al ámbito fiscal, son dignas de llevar a cabo una labor interpretativa y no por eso resultan contrarias al principio de seguridad jurídica.

B. Reglas de no deducción y acreditamiento

El alcance de lo que debe entenderse como descripción del servicio cobra vital importancia, toda vez que uno de los requisitos de las deducciones autorizadas para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), es que los comprobantes fiscales cumplan las disposiciones que mandata el CFF.

Luego entonces, si los causantes llevan a cabo operaciones por las que obtienen comprobantes fiscales que no reúnen los requisitos del CFF, en el caso en particular que no esté descrito el servicio que fue recibido, resulta que dicha situación genera un menoscabo en la base tributaria de los impuestos mencionados y se encuentran obligados a pagar una mayor cantidad de dinero.

Es por ello, que la primera regla se encuentra contenida en el artículo 27, primer párrafo de la LISR que precisa que las deducciones autorizadas deben reunir requisitos para ser deducibles e incidir en la base tributaria. Además, en la fracción III de dicho artículo, se precisa un requisito el cual establece que las deducciones deben estar amparadas mediante un comprobante fiscal.

Es importante precisar, que los comprobantes fiscales no se refieren a cualquier documentación que pueda exhibir el contribuyente para comprobar sus operaciones, sino más bien las disposiciones fiscales, en particular el CFF, establecen las características que deben reunir dichos comprobantes para que tengan efectos fiscales

Dicha regla se limita a exigir un comportamiento concreto y determinado, es decir, en el artículo 27, primer párrafo, fracción III, se exige que para poder deducir una operación se debe contar con un comprobante fiscal y la consecuencia clara y precisa es que de no cumplirlo no procede realizar su deducción.

Otra regla relacionada con los efectos fiscales de los comprobantes es la que se establece en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que señala que para que sea acreditable el IVA se deben reunir requisitos, entre los cuales se encuentra en la primera fracción que las erogaciones deben ser estrictamente indispensables.

Ahora bien, el término estrictamente indispensable no encuentra su definición en dicha Ley, no obstante, menciona que se entenderá como estrictamente indispensable una erogación cuando se considere deducible para efectos de la LISR.

Lo anterior significa, que una erogación resulta ser no estrictamente indispensable para efectos de la LISR, luego entonces, tampoco resulta ser acreditable el IVA que le fue trasladado para efectos de dicho impuesto.

Aterrizando dicho supuesto al asunto en particular, se entiende que si una deducción no cumple con el respaldo de un comprobante fiscal que cumpla los requisitos del artículo 29-A del CFF, como puede ser que no contenga la descripción del servicio, la consecuencia es que no sea deducible para efectos de la LISR y el IVA no acreditable.

Cabe concluir que esta regla es muy precisa al determinar que si no se cumple con un supuesto jurídico, no tendrá efectos de acreditamiento el IVA.

C. Principio de mayoría de razón en el primer cuestionamiento

La Segunda Sala de nuestro Tribunal Supremo al resolver los cuestionamientos antes citados, se apoya en el uso del principio de mayoría de razón.

En términos generales el principio utilizado por dicha Sala se utiliza bajo los siguientes considerandos:

La Segunda Sala de la Corte menciona que la respuesta a la primera interrogante formulada ya ha sido proporcionada al resolver, por unanimidad de votos, los amparos directos en revisión 3858/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016, bajo la ponencia de los señores Ministros Franco González Salas y Luna Ramos, respectivamente, en los que se pronunció respecto a la interpretación y alcance del artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 2008 y 2013.

A este respecto, la Sala precisa que el término 'describir' no es ambiguo, porque en las tres acepciones que reconoce el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

En ese contexto, cabe precisar que la descripción de la idea del servicio prestado delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal, implica que sea de manera general, pues dada la multiplicidad de servicios que son susceptibles de prestarse entre los privados, lo importante es que se dé a conocer en qué consiste el servicio prestado en su núcleo esencial.

Además, la multicitada Sala insiste en que lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo

a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.

Es así que adiciona que en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Esta conclusión no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquélla.

Así, el valor probatorio del comprobante impreso en un establecimiento no autorizado, queda sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la que podrá requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación, así como la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda.

Con base en lo expuesto, la respuesta a la segunda pregunta formulada, es en el sentido de que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al mismo, es decir, al servicio, uso o goce que ampare; pero excepcionalmente es susceptible de detallarse en documento distinto con la finalidad de determinar qué integra la prestación o sobre qué se otorgó el uso o goce.

Bajo dicha argumentación, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal concluye que en diversos precedentes ha sostenido que los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por lo tanto, **por mayoría de razón**, determina que la descripción del servicio que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, debe cumplirse describiendo el servicio prestado de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero excepcionalmente, atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto que tiene por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio.

Como se puede observar la Sala utiliza el principio de mayoría de razón, que deriva de los diversos criterios emitidos en los cuales determina que la obligación de quien recibe un comprobante es únicamente de cerciorarse de algunos datos que deben contener los comprobantes y que corresponde a la autoridad fiscal llevar a cabo sus facultades de comprobación en el caso que considere que los comprobantes fiscales no amparan la transacción realizada.

III. Análisis doctrinal

1. La interpretación

1.1 Evolución histórica y sus escuelas

Para entender el significado de la interpretación es importante remontarnos al análisis de su historia, la cual inicia con una interpretación muy estricta, rígida, hasta cierto grado respetuosa y hasta temerosa del texto de la ley, que evoluciona hacia una interpretación creadora, es decir, trasciende de un mero explicar o “aclarar” el sentido de un texto normativo, a un descubrir o “desentrañar”, y de ahí hasta llegar a asignar o “atribuir” dicho contenido normativo.¹

Este proceso se inicia en la época romana con una actitud reverencial a las XII Tablas Ley decenviral o Ley de igualdad romana que contenía normas para la convivencia del pueblo romano) y que a través de Tiberio, el primer plebeyo en hacerse pontífice, empieza a enseñar el Derecho y su interpretación; posteriormente, evoluciona hasta un *ius publico respondendi* con fuerza de ley en la época del emperador Adriano, que consistía en una asesoría o asistencia jurídica por parte de juristas conformados principalmente por pontífices.

Tiempo después inicia la etapa de la codificación de Justiniano, que fue seguida por la acción de los glosadores (método de explicar mediante glosas o anotaciones la Legislación de Justiniano) y postglosadores² que la vuelven a tornar en una labor creadora, hasta llegar a la época de Napoleón, quien a su vez decide codificar nuevamente, exigiendo respeto absoluto al texto de la ley, lo que fue atendido escrupulosamente por la escuela de la exégesis³, con la que se inicia otra vez esta evolución, la que sigue hasta nuestros días, en los que nuevamente se considera que el intérprete debe “atribuir” el significado o sentido de la disposición.

¹ Hallivis Pelayo, Manuel, Teoría general de la interpretación, México, Porrúa, 2007, pp. 81-287.

² Los Postglosadores intentan realizar una tarea más práctica que consiste en indagar más que a la letra a la razón.

³ Escuela clásica de la interpretación francesa, en la que al interprete no debe interesarle lo que el texto legal diga en sí, o el sentido en que él lo pueda entender, sino que debe averiguar lo que el legislador quiso al elaborar el texto, los fines que persiguió, las necesidades que pretendió satisfacer. Los artículos del código civil en sí mismo son letras muertas; su valor depende del pensamiento de su autor.

Savigny fue el principal propugnador de este método (llamado lógico). La interpretación debe consistir en " la reconstrucción del pensamiento contenido en la ley" dicha reconstrucción se refiere al pensamiento del legislador que dictó la ley; en consecuencia, el intérprete debe "colocarse en el punto de vista del legislador reproducir artificialmente sus operaciones y reconstruir la ley en su inteligencia.

De lo anterior, es dable precisar que la interpretación ha tenido un proceso evolutivo partiendo sobre una base que no sólo habla de explicar o descubrir un contenido normativo para el texto interpretado, sino de atribuirlo y determinar sus posibles alcances y consecuencias jurídicas.⁴

Asimismo, la evolución histórica de la labor interpretativa ha partido del hecho que en sus primeros inicios se tenía una visión restringida de lo que implica, es decir, se avocaba principalmente a explicar a la norma y tratar de darle un sentido con los límites que implica visualizarla en un sentido estricto, respetuoso y hasta en cierta forma servicial, otorgándole un poder incluso absoluto al texto de ley. En fechas recientes la labor de interpretación se ha esmerado en desentrañar, desmenuzar las disposiciones jurídicas para darle un valor en un contexto normativo, que no implique solamente la explicación del texto o de las palabras que utilizó el legislador sino verdaderamente profundizar para dar significado y alcance e incluso asignarle un contexto normativo.

Actualmente, las corrientes interpretativas se han dividido entre formalistas, escépticos y por así decirlo mixtos, los primeros piensan que interpretar es una actividad cognoscitiva o cognitiva que consiste en descubrir el significado objetivo de las disposiciones o la intención del legislador, basándose, entre otras cosas, en el postulado de la certeza del derecho y en que los sistemas jurídicos son completos y sin lagunas.⁵

El otro extremo lo ocupan los escépticos quienes piensan que la interpretación es una actividad valorativa y decisional, ya que las palabras pueden tener el significado que quiso incorporar su emisor o el que le atribuyan sus destinatarios y nada asegura que haya coincidencia entre ellos, de forma que la interpretación refleja la actitud valorativa de los intérpretes y, por tanto, los enunciados interpretativos no son ni verdaderos ni falsos.⁶

Por último, la corriente mixta considera que la interpretación puede ser una actividad tanto de conocimiento, en la que se descubre el significado de un texto normativo en los casos fáciles; como de decisión discrecional, en la que se adscribe significado a un texto normativo, en los difíciles.⁷

De las corrientes expuestas en el plano que corresponde a los extremos que representan el formalismo y el escepticismo. En el primero está claramente Dworkin y en el segundo los realistas norteamericanos, antecedidos por Guastini y Ross. En medio se sitúa Hart. Kelsen, a pesar de su relativismo, no es adecuado colocarlo en el extremo escéptico porque su teoría dista mucho de las que hemos clasificado en

⁴ Vigo, Rodolfo Luis, De la ley al derecho, México, Porrúa, 2003, pp. 25-28.

⁵ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, 5a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 15 y 16.

⁶ Igartua Salaverría, Juan, Teoría analítica del derecho (la interpretación de la ley), IVAP, Oñate, 1994, pp. 42 y 43.

⁷ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, 5a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 15-18.

ese polo, en parte porque la suya sí pretende ser una teoría general del Derecho y porque la pureza que postula lo obliga a separar tajantemente la interpretación auténtica de la que no lo es. Sobra decir que su posición tampoco corresponde a una formalista.

Ahora bien de los juristas contemporáneos encontramos entre las tres corrientes mencionadas, en la primera a Ennecerus, Frosini, Ferrer y Pallares, que se inclinan 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.

Por otro lado, exponentes de la corriente escéptica como García Máynez, De Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, consideran 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”.⁸

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 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, va a asignar contenido normativo a un texto. En otras palabras, a fijar la regla de conducta o prescripción normativa que el texto contiene.⁹

1.2 Concepto y métodos de interpretación

Manuel Hallivis Pelayo considera 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.¹⁰

⁸ García Máynez, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, México, Porrúa, 1940, t. II, p. 147.

⁹ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, 5a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 5 y 6.

¹⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, Teoría general de la interpretación, México, Porrúa, 2007, pp. 34.

Interpretar significa en su acepción más general, descubrir, averiguar, esclarecer o desentrañar el sentido de una cosa, de un hecho o de una expresión; y, al mismo tiempo, implica una serie de principios, fines, objetivos, enfoques y métodos que responden, en cada caso, a una determinada concepción, no solamente respecto del hombre y de la sociedad, sino también del derecho.

También se ha dicho que "interpretar" es una técnica para la averiguación del sentido de un objeto cultural.

Rolando Tamayo y Salmorán indica que: "...la palabra 'Interpretación' proviene del latín *interpretatio*, a su vez del verbo *interpretor*, que significa 'servir de intermediario', 'venir en ayuda de', 'aclarar o explicar'. Por tanto, interpretar consiste en dotar de significado, mediante un lenguaje significativo, ciertas cosas, signos, fórmulas o acontecimientos. De ahí que interpretar consista en un acto de significación, esto es, un acto por el cual se asigna un significado específico a ciertos hechos, signos, fórmulas o palabras. El acto de significación es siempre expresado en un lenguaje."¹¹

De acuerdo con Manuel Atienza, la interpretación se puede significar de dos formas:

"Interpretar significa algo así como entender, atribuir un sentido a alguna entidad que no sea un objeto natural (y de ahí que se pueda hablar de interpretar a propósito de acontecimientos históricos, de comportamientos o de textos); en el otro, la interpretación hace referencia a la atribución de un significado a un texto problemático, esto es, a un texto cuyo significado es dudoso."¹²

Los métodos que sirven al juzgador para la interpretación de las normas jurídicas, son esencialmente cuatro:

a) Gramatical. Exige que la interpretación de las normas se haga atendiendo al sentido propio de las palabras. Presupone la voluntad del autor de la norma susceptible de ser extraída del tenor literal de su enunciado. Su utilización se hace desde la perspectiva sistemática, se acude a otras normas del sistema o a la voluntad de una autoridad normativa, siempre teniendo en cuenta las máximas de la experiencia del lenguaje.

b) Contextual o sistemático. Las normas cobran sentido en relación con el texto legal que las contiene o con el ordenamiento. Este criterio puede operar bien desde la adecuación lógica de la norma en cuestión a las restantes normas, bien desde el aspecto teleológico de la norma respecto de las demás. Desde el primer punto de vista la norma se interpretaría con el tenor literal de otras normas, por lo que hace

¹¹ Tamayo y Salmorán, Rolando. Razonamiento y argumentación jurídica. El paradigma de la racionalidad y la ciencia del derecho. México, Universidad Nacional Autónoma de México/Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, pp. 135-136.

¹² Atienza, Manuel. El sentido del Derecho. 2ª ed. España, Editorial Ariel, 2003, pp. 267-268.

al segundo, la norma se interpretaría de conformidad con los fines deducibles de otras disposiciones.

c) Histórico. Las normas deben de interpretarse al tenor de los antecedentes históricos y legislativos. Se trata de aplicar el requisito de la coherencia en relación con la regulación o el significado histórico del precepto.

d) Sociológico. Exige que la interpretación se haga atendiendo a las circunstancias sociales y económicas del momento.

e) Intencional y teleológico. Expresa la exigencia de que la interpretación atienda al espíritu y finalidad de las normas. El problema principal es cómo determinar ese fin.¹³

Hart propone utilizar el método de la analogía para la interpretación, y por consecuencia, resolución de los casos difíciles y señala que:

“Gran parte de la jurisprudencia de este siglo ha consistido en hacerse progresivamente cargo (y a veces en exagerar) el hecho importante de que la distinción entre la falta de certeza de la comunicación mediante el ejemplo dotado de autoridad (precedente) y la certeza de la comunicación mediante el lenguaje general dotado de autoridad (legislación), es mucho menos firme que lo que sugiere este contraste ingenuo. Aun cuando se usen reglas generales verbalmente formuladas, en los casos concretos particulares pueden surgir dudas sobre cuáles son las formas de conducta exigidas por ellas” ...” Los cánones de ‘interpretación’ no pueden eliminar, aunque si disminuir, estas incertidumbres; porque estos cánones son a su vez reglas generales para el uso del lenguaje y emplean términos generales que también requieren de interpretación”.¹⁴

Estos casos difíciles pueden ser resueltos con base en un criterio aproximativo, el de la analogía con los casos fáciles. Debido a que la vaguedad es una característica inherente al lenguaje jurídico y a que en la decisión de los casos difíciles existe más de una interpretación razonable, cuando estos casos llegan a los estrados judiciales los jueces tienen discrecionalidad para escoger la interpretación más adecuada.

“El ámbito discrecional que le deja el lenguaje puede ser muy amplio; de modo que si bien la conclusión puede no ser arbitraria o irracional, es en realidad una elección.”

La interpretación que efectúa el Poder Judicial de la Federación se lleva a cabo sobre la base de los métodos antes expuestos y, en ese tenor, ha definido algunos criterios que, por su importancia y trascendencia, analizamos a continuación.

¹³ Peces-Barba Martínez, Gregorio. Curso de derechos fundamentales. Teoría general. España, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1999, pp. 580-584.

¹⁴ Hart, Herbert. op. cit., p. 126.

El Pleno de nuestro Alto Tribunal ha establecido en diversos criterios, los requisitos que debe reunir toda interpretación constitucional, y lo cual definió en la tesis de jurisprudencia P./J. 46/91, de la octava época, emitida por el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en noviembre de 1991, con el siguiente rubro y texto y principalmente menciona que: "...para determinar si en la sentencia de un juicio de amparo indirecto se efectúa la interpretación directa de un precepto constitucional, no basta que el Tribunal Colegiado de Circuito lo invoque o lo aplique en su sentencia, sino que es necesario que dicho Tribunal desentrañe y explique el contenido de la norma constitucional, determinando su sentido y alcance con base en un análisis gramatical, histórico, lógico o sistemático. Por consiguiente, si la sentencia recurrida no contiene ninguna interpretación en estos términos, no se da el presupuesto necesario para la procedencia del recurso de revisión en el amparo directo".

De lo anterior se desprenden, en esencia, la aplicación de cuatro métodos de interpretación: gramatical, histórico, lógico y sistemático, lo cual es incluso requisito indispensable para la procedencia de la revisión ante el Alto Tribunal.

La duda surge en la práctica en el sentido de si ¿es necesario que el órgano jurisdiccional aplique los cuatro métodos de interpretación, o basta con la utilización de uno de ellos? La respuesta es sencilla: discrecionalmente el intérprete constitucional ponderará y determinará el más idóneo.

Otro criterio al respecto señala que: "...en virtud de que cada uno de los preceptos contenidos en la Norma Fundamental forma parte de un sistema constitucional, al ~~interpretarlos debe partirse~~ por reconocer, como principio general, que el sentido que se les atribuya debe ser congruente con lo establecido en las diversas disposiciones constitucionales que integran ese sistema, lo que se justifica por el hecho de que todos ellos se erigen en el parámetro de validez al tenor del cual se desarrolla el orden jurídico nacional, por lo que de aceptar interpretaciones constitucionales que pudieran dar lugar a contradecir frontalmente lo establecido en otras normas de la propia Constitución, se estaría atribuyendo a la voluntad soberana la intención de provocar grave incertidumbre entre los gobernados al regirse por una Norma Fundamental que es fuente de contradicciones; sin dejar de reconocer que en ésta pueden establecerse excepciones, las cuales deben preverse expresamente y no derivar de una interpretación que desatienda los fines del Constituyente."¹⁵

Tesis de épocas anteriores, jerarquizaron la utilización de los métodos de interpretación como se desprende de los siguientes criterios: "...ante la ineludible necesidad de interpretar contenidos y alcances de leyes en pugna, hay que ocurrir, por exclusión y en su orden rigurosamente jerárquico, a las cuatro grandes fuentes de la interpretación legal: a) a la fuente "auténtica", que es aquella en donde el legislador expresa de manera concreta su pensamiento y su voluntad; b) a falta de

¹⁵ Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII Febrero de 2006 / Tesis: P. XII/2006, Página: 25.

ella, a la fuente "coordinadora", buscando una tesis que haga posible la vigencia concomitante y sin contradicciones de los preceptos en posible antítesis; c) a falta de las dos; a la fuente "jerárquica", en donde, al definirse el rango superior, ético, social y jerárquico, de una ley sobre la otra, se estructura, de acuerdo con aquélla, la solución integral del problema; d) y a falta de las tres, a la fuente simplemente "doctrinal" que define cuál de las disposiciones a debate ha de conservar la vigencia, por su adecuación a los principios generales del derecho, a la filosofía y a las corrientes del pensamiento contemporáneo jurídico-penal."¹⁶

Por su parte otro precedente puntualiza que: "...si por el sentido de un precepto legal éste puede ser interpretado en dos formas: una que lo pone en oposición con la Constitución y otra que permite armonizarlo con las exigencias de las normas constitucionales, debe preferirse esta última por imperativo evidente de nuestro régimen de derecho."¹⁷

Lo cierto, es que 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.

Por lo tanto, un texto o norma jurídica¹⁸ no tiene sentido, ni nos revela su verdadero significado, sino hasta que el intérprete lo descifra y determina un contenido normativo, que después posteriormente aplica a un caso concreto.

Esto es, siempre debe existir la determinación de un sentido o alcance al texto legal que resulta del uso de un método o varios métodos interpretativos y después se va a aplicar dicha determinación. 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.¹⁹

No obstante lo anterior, 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,

¹⁶ Tesis aislada / Materia(s): Penal / Quinta Época / Instancia: Primera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / XCVIII / Página: 2038.

¹⁷ Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Quinta Época / Instancia: Tercera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / CXXXII / Página: 60.

¹⁸ Vale la pena aclarar, que cuando algunos hacen referencia al tema de la interpretación del derecho, por lo general, no hacen sino referirse a la interpretación de la ley, en cuanto a norma, pero no debemos olvidar que no es la ley lo único que es objeto de la técnica interpretativa. Incluso, es válido dejar sentado, que esta tarea no está restringida, como mucho creen, al caso accidental de la oscuridad de la ley aunque, en este caso, tiene más importancia y mayores consecuencias. Mucho se ha dicho respecto de qué es, o en todo caso, qué significa la interpretación del derecho.

¹⁹ Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, 5a. ed., trad. Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, Porrúa-UNAM, 2003, p. 5.

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.²⁰

Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos mencionar brevemente que los métodos de interpretación que postulan las diversas escuelas que en manera muy resumida se han expuesto anteriormente, 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 podemos conceptualizar como 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, en nuestra opinión 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.²¹

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.

²⁰ Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., “La interpretación de la ley y las contradicciones de tesis”, Conferencias magistrales, México, Poder Judicial de la Federación-Consejo de la Judicatura-IFDP, 2002, p. 182.

²¹ Nino, Carlos Santiago, Introducción al análisis del derecho, 2a. ed., Buenos Aires, Astrea, pp. 247-249.

Las sociedades cotidianamente realizan una serie de actos con sentido y efectos jurídicos, los cuales, en la mayoría de los casos, no son comprendidos en sus alcances y significaciones legales. Existe, en el lenguaje, una opacidad de lo jurídico.²²

Es por ello, que la responsabilidad recae en la labor del intérprete que desempeña la función judicial (órganos jurisdiccionales), la oficial (órganos del estado) la doctrinal (practicantes del derecho y académicos) y la funcional (en el legislador), para efectos de llevar a cabo una metodología interpretativa que se acerca más a lo objetivo, lo equilibrado y lo justo.

2. La interpretación en materia fiscal

El establecimiento del régimen jurídico emanado del órgano legislativo competente para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una norma jurídica, entendida en un sentido amplio, y cuando ésta norma jurídica regula la relación que surge entre las partes, relativa a la obtención de recursos necesarios para sufragar el gasto público del Estado y la correlativa obligación de enterarlos, estamos entonces ante una ley tributaria.

Las leyes tributarias encuentran principalmente su origen y nacimiento en lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tal dispositivo además de prever la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, indica que dicha contribución deberá realizarse de la manera que dispongan las leyes, es decir, la Carta Magna condiciona que la obtención de las contribuciones se lleve a cabo únicamente cuando así se exprese en la ley y conforme se exprese en la ley, frase ésta última que acuña el aforismo "*Nullum tributum sine lege*" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Es de todos bien sabido que cubrir las necesidades del Estado es en beneficio de la colectividad y de ahí radica la vital importancia de que las personas aporten de manera proporcional, equitativa y justa, que a diferencia de otras legislaciones regulan los intereses de particulares en sus relaciones. Es de señalarse que nuestro Máximo Tribunal ha determinado que, tratándose de materia fiscal, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.²³

²² Cárcova, Carlos María. op. cit. p. 18.

²³ Tesis jurisprudencial / Materia(s): Constitucional Administrativa / Novena Época / Instancia: Primera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / XXX Julio de 2009 / Página: 284.

En materia de interpretación de normas tributarias, la doctrina considera que a lo largo de la historia han existido tres principales corrientes, y han coincidido en que las normas tributarias “son de naturaleza especial”, estas corrientes son: *in dubio contra fiscum*; *in dubio pro fiscum* e interpretación estricta²⁴. Dichas corrientes se explican como sigue:

In dubio contra fiscum: Ésta corriente consideraba que si el significado de la ley no es claro, debe interpretarse de manera favorable a la persona que debe pagar el tributo. 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.²⁵

In dubio pro fiscum: Contraria a la corriente señalada anteriormente, en ésta se consideraba que en caso de duda, la norma tributaria se interpretará en el sentido más favorable a quien perciba el tributo, es decir, al Estado. Lo anterior, 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.²⁶ 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.

Interpretación estricta: Esta última corriente se establece como punto medio entre las citadas con anterioridad, pues considera que no debe darse prioridad a ninguna de las partes en la relación jurídica tributaria, sino que cuando se interprete una norma de carácter tributario, deberá de hacerse en el sentido puntual de la norma.

Las corrientes denominadas *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum* han sido superadas totalmente, sin embargo, la referente a la interpretación estricta, no obstante la existencia de reiterados criterios por parte del Poder Judicial Federal, y la incesante e interesante doctrina nacional e internacional, parece aun estar anclada en la norma tributaria mexicana.

Eusebio González García postula la necesidad de superar “viejos errores”, en especial aceptar que, como las normas tributarias no son distintas a las demás

²⁴ González García, Eusebio., *La interpretación de las normas tributarias*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2000, Pág. 146

²⁵ Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 77- 86; González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pp. 20-23.

²⁶ Mantellini G., citado por Godoy, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992, pp. 166 y 167.

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.

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: "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.

En México, como es comúnmente sabido que la interpretación y aplicación de la norma se encuentra regulada en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual señala que: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Dicho precepto jurídico continua expresando que: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Derivado de lo que reza el artículo 5 del CFF, entre diversos juristas se suscitaron una gran variedad de opiniones acerca de su alcance y, esencialmente, por mucho tiempo causó criterios encontrados acerca de si las normas tributarias referidas a los elementos esenciales de las contribuciones debieran interpretarse únicamente en sentido literal o gramatical o a través de los diferentes métodos de interpretación reconocidos por la doctrina.

Además, dicha 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 dicha situación, debemos referirnos a la exposición de motivos del artículo 5o. de 1967, que anuncia el nacimiento del término de aplicación estricta de las normas que señalan cargas a los particulares y 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, toda vez que 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.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se vio en la imperiosa necesidad de sentar precedente para dar certeza jurídica a los estudiosos del Derecho Tributario al resolver la contradicción de tesis 181/2005 y en el cual primordialmente señaló que: “para conocer el verdadero alcance de una norma que establezca los elementos de una contribución debe acudir, en principio, a su interpretación literal o gramatical, en caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común, no se genere certidumbre sobre tales elementos, será necesario acudir entonces a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador; así, una vez fijado el significado de la norma, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará a cabo en forma estricta cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de la norma.”²⁷

Como puede observarse la resolución de nuestro Máximo Tribunal señala que para conocer el alcance de una norma relacionada con los elementos esenciales de una contribución se llevaran a cabo las siguientes etapas:

- a) Acudir primero a la interpretación literal o gramatical y, en caso de que no se genere certidumbre sobre su alcance, se debe
- b) Acudir a los diversos métodos de interpretación para conocer la verdadera intención del legislador y, por último,
- c) Se debe llevar a cabo la aplicación estricta de la norma al caso concreto.

Es importante mencionar, que de lo expuesto por nuestro Tribunal Supremo se vislumbra la importancia de discernir el alcance la norma pero también de conocer la verdadera intención del legislador, esto es, pareciera ser insuficiente para un intérprete desprender únicamente el significado de las palabras para decir que está llevando a cabo una labor de interpretación, sobre todo si del significado simple de las palabras se sigue generando una incertidumbre.

Considerando la naturaleza económica de las conductas o circunstancias, que son el contenido del hecho imponible, desde tiempo atrás la jurisprudencia de la SCJN, justifica y recomienda usar criterios económicos para la interpretación de las normas y la calificación de los hechos al precisar que en el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que disponía la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior y, actualmente, el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado,

²⁷ Tesis de jurisprudencia 133/2002 / Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal / sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.

utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.²⁸

En relación con la tesis antes mencionada el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió una tesis que señala: "...es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales.

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULAES, INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado.

Es así, que dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).²⁹

Tradicionalmente se ha dicho que las normas fiscales deben interpretarse de manera estricta.

En el siguiente criterio la Segunda Sala de la SCJN distingue y precisa, con propiedad, que es la aplicación estricta la que debe imperar para evitar crear cargas tributarias por analogía pero, por supuesto, que autoriza utilizar cualquier criterio o técnica de interpretación siendo la literalidad uno de los factores a ponderar pero no el único ni el exclusivo, en este sentido la jurisprudencia dice: "...Dicho precepto legal, al establecer que son de aplicación estricta las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, y, por otro lado, prever que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, evidencia que el legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquella es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa. En esa virtud, dicha disposición debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación

²⁸ No. Registro: 238,352 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Séptima Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / 82 tesis relacionadas con la jurisprudencia 274, página 459.

²⁹ No. Registro: 165006 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / página 3001.

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.³⁰

Estas razones son reforzadas en el texto de la sentencia cuando se argumenta que: “Por ende, en la interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos, si bien debe partirse de la lectura textual de la norma respectiva, pueden utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica que juzgue el órgano jurisdiccional del caso, en orden a evitar una aplicación mecánica de la disposición correspondiente extraña a la facultad constitucional de decir el derecho en el caso concreto de manera independiente y autónoma que ha sido encomendada a Jueces y tribunales (potestad jurisdiccional), lo que es acorde, al mismo tiempo, con el artículo 14 constitucional, en la parte que los autoriza a dictar las sentencias "conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley.

En ese sentido, las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan.”

También en este sentido y avalando el criterio expuesto la tesis siguiente: “LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. 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 exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.³¹

Es decir, el hecho de que la labor de interpretación se constriña únicamente a conocer el significado de las palabras es una visión demasiado limitada y, más aún, si a través de otros métodos interpretativos se puede conocer la verdadera intención de lo que quiso normar el legislador o en el contexto en que se desenvuelve.

³⁰ No. Registro: 175,568 / Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII, Marzo de 2006 / Tesis: 2a./J. 27/2006/ Página: 270

³¹ No. Registro: 192,803 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / X, Diciembre de 1999 / Tesis: 2a. CXLII/99 / Página: 406

Lo anterior, no quiere decir que si de la interpretación literal o gramatical de las palabras se puede desprender el verdadero significado de la norma no sea razón justificada para determinar su alcance, esto sea suficiente para llevar a cabo la aplicación estricta al caso concreto, incluso algunos autores consideran que dicho método deber ser el primero en utilizarse y si causa certeza y ofrece una solución es el que debe aplicarse.³²

Es importante puntualizar, que el hecho de que se lleven a cabo la interpretación estricta atendiendo únicamente al sentido literal cuando aún sigue generando incertidumbre, se pudiera estar promoviendo a la elusión fiscal, mediante la cual los contribuyentes aprovechan las imperfecciones de la norma para no contribuir al gasto público.³³

Es por ello, que debe resaltarse que la labor interpretativa de la norma tributaria no puede ser tan restringida y estricta por los Tribunales, porque pudieran promover posturas de elusión en los contribuyentes.

Refuerza lo anterior lo expuesto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que expresa que el Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma.

Así las cosas, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, entendiéndose por “fraude a la ley.”, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por “abuso del derecho”, la forma de ejecutar o ejercer un derecho contraviniendo el espíritu o principios del Derecho: “summun ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.³⁴

Inclusive mediante jurisprudencia la Suprema Corte refirió que 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 fin 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,

³² www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/...TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf, Pág. 11.

³³ www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/...TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf, Pág. 14.

³⁴ Sexta Sala Regional Metropolitana / Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa / Ponente: Magistrada Diana Bernal Ladrón de Guevara / Juicio de nulidad 30376/07-17-06-9 / 23 de octubre de 2009 / Unanimidad de votos.

interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal.³⁵

La labor del juez debería ser interpretar y aplicar todo el derecho y no sólo la ley y deben orientar sus decisiones por principios y abandonar la aplicación mecánica de la ley y los criterios que parecieran ser anticuados a las nuevas necesidades de justicia.

De hecho la interpretación jurídica puede entenderse en un sentido amplio y en uno restringido.

En un sentido amplio se emplea para referirse a cualquier atribución de significado a una formulación normativa, tomando en cuenta el contexto cultural jurídico del intérprete y en su caso las circunstancias de los hechos, con independencia de dudas o controversias, por lo que cualquier texto en cualquier situación requiere interpretación.

En un sentido restringido, "interpretación" se emplea para referirse a la atribución de significado, tomando en cuenta el contexto y los hechos, a una formulación normativa en presencia de dudas o controversias en torno a su campo de aplicación.³⁶

Resulta dable precisar que la interpretación de textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos para los juristas de la actualidad.

3. La interpretación literal

Este método, denominado por algunos como exegético, se propone encontrar el sentido de una norma o de una cláusula en el texto de las mismas. Es decir, a partir de su literalidad, se atribuye un significado a los términos empleados en la redacción por el legislador o por los contratantes. Con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje, se indaga el significado de los términos en que se expresa una disposición normativa.

Dicho significado suele coincidir con el lenguaje general empleado por los miembros de la comunidad, aunque en ocasiones es menester atender al lenguaje técnico que utiliza la norma jurídica.

Kart Larenz sostiene que toda interpretación de un texto ha de comenzar con el sentido literal, en la medida que sea capaz de fijar definitivamente el significado de una expresión. El enlace con el uso general del lenguaje es el más evidente, porque

³⁵ Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91 / Semanario Judicial de la Federación / Octava Época / t. VII 7 abril de 1991 / p. 24.

³⁶ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, México, Fontamara, 1999, pp. 9 y 10.

se puede aceptar que aquel que quiere decir algo, usa las palabras en el sentido que comúnmente son entendidas. El legislador se sirve del lenguaje general porque y en tanto se dirige a los ciudadanos y desea ser entendido por ellos.

Sin embargo, como advierte Víctor Manuel Rojas Amandi, la generalidad y abstracción de la ley, propia de los países que forman parte de la familia del nuevo derecho románico, a la que pertenece el sistema jurídico mexicano, le dejan a la jurisprudencia y a la doctrina jurídica la definición de la mayoría de los conceptos legales. Eso explica, en su opinión, que muchas de las palabras de la ley, que se deben entender en su significación técnico-jurídica, tengan otro significado en el lenguaje común.

La interpretación gramatical, imprescindible porque busca el significado de un determinado lenguaje jurídico, presenta el siguiente problema: ante la posibilidad de otorgar a una palabra o a una expresión un sentido literal individual u otro que vaya acorde al contexto en que se contiene, ¿cuál debe preferirse?

La conexión de significado de la ley determina, en primer lugar, que se comprendan de la misma manera las frases y palabras individuales; pero al mismo tiempo, la comprensión de un pasaje del texto es codeterminado por su contenido. Entre varias interpretaciones posibles según el sentido literal, adquiere preferencia aquella que posibilita la percepción objetiva con otra disposición, con tal que pueda admitirse una concordancia objetiva entre los preceptos legales singulares.

La interpretación literal no siempre se reduce a otorgar un significado a partir de lo que gramaticalmente expresa un texto, ya que precisamente la necesidad de interpretarlo surge de la ambigüedad o confusión que presenta su redacción o, sencillamente, de la controversia que sobre su alcance se plantea.

Dada la multiplicidad de significados que puede tener un texto, su interpretación puede presentar como variantes la interpretación restrictiva y la interpretación extensiva.

La interpretación restrictiva, que constriñe el alcance normativo de una disposición para aplicarla a casos específicos y limitados, como enseña Rojas Amandi, puede entenderse en varios sentidos: a) la interpretación que trata de respetar la voluntad del legislador y su texto de la manera más fiel posible; b) la que acota el significado de los términos del texto legal a su menor ámbito material de validez posible; y c) la reducción de la letra de la ley a su significado más seguro y aceptado por todos o por muchos, por igual, en el ámbito de los especialistas del derecho.

La interpretación extensiva, en cambio, consiste en ampliar el significado de un texto para aplicarlo a situaciones que no se encuentran comprendidas claramente en los términos literales de la norma.

La interpretación literal, en general, tiene diversos instrumentos para realizarla, que implican un razonamiento más allá de la simple lectura.

Entre ellos se encuentran los argumentos lingüísticos y a contrario. En el argumento lingüístico, según afirma Rodolfo L. Vigo, se invoca el lenguaje en sus diferentes dimensiones: semántica, sintáctica o pragmática. Lo cotidiano es que se atiende al lenguaje ordinario o de uso corriente, pero en ocasiones habrá que acudir al lenguaje jurídico, tanto el que utiliza la norma como el que construyen los juristas, sean doctrinarios o juzgadores.

En cualquiera de los casos, la construcción de los textos y el significado de las palabras por sí o el que le reconocen los miembros de una determinada comunidad, se sustentan fundamentalmente en el lenguaje, en el alcance textual de la norma o de la estipulación.

De ahí se deriva la distinción de la interpretación literal en interpretación semántica e interpretación sintáctica.

La interpretación semántica se ocupa del sentido de las palabras comprendidas en el texto. “Si la palabra presenta diferentes acepciones, la misión de la interpretación es optar por el significado habitual y concreto del vocablo, de los diversos que pueda tener, tomando en cuenta también los usos lingüísticos del término, así como de su probable acepción específica en el lenguaje jurídico”.

La interpretación sintáctica se ocupa de encontrar el sentido de un enunciado completo, en su construcción, “con arreglo a la relación que guardan entre sí el sujeto y el predicado, el carácter adversativo, concesivo, disyuntivo, copulativo, etc., de las conjunciones, la colocación del pronombre o del adverbio, etc.”

El argumento a contrario se basa en la presunción de que si el legislador ha regulado expresamente una hipótesis, entonces esa regulación se refiere a dicha hipótesis y sólo a ella, rechazándose su aplicación a cualquier caso distinto al expresamente contemplado por el legislador.

Lo antes dicho significa, que si la norma se hace únicamente, de manera exclusiva, para una determinada situación, de ese modo queda abortada la posibilidad de extender la solución jurídica a una situación diferente a la expresamente prevista por la disposición.

Es decir, como afirma Tarello, dado un enunciado normativo que predica una calificación normativa de un término perteneciente a un enunciado destinado a un sujeto o una clase de sujetos, se debe evitar extender el significado de aquel término de tal modo que comprenda a sujetos o clases de sujetos no estricta y literalmente incluidos en el término calificado por el primer enunciado.

El argumento a contrario es considerado un instrumento de la interpretación literal, en cuanto que la actividad interpretativa llevada a cabo no se sale fuera del texto a interpretar, pues se trabaja exclusivamente en un nivel lingüístico, además de que

supone el respeto de la letra, que se convierte en la única guía para la atribución de significado.

Cierto es que, tratándose del argumento a contrario, la actividad de interpretación del juzgador queda constreñida al texto que se interpreta; sin embargo, aunque este argumento guarde estrecha relación con la textualidad de una norma, porque opera en contextos donde debe haber al menos algún pronunciamiento expresado en una norma, ello no es obstáculo para afirmar que el silencio del legislador es condición para la aplicación de este argumento, precisamente porque requiere de una norma expresamente formulada y de un supuesto sobre el cual no existe regulación explícita.

El resultado será la afirmación de que ese supuesto no regulado queda fuera del ámbito de protección de la norma formulada.

Esta interpretación literal se plasma en el artículo 14, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual exige que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva debe ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; al igual que en el artículo 1302 del Código Civil Federal, para los testamentos, según el cual, toda disposición testamentaria deberá entenderse en el sentido literal de las palabras, a no ser que aparezca con manifiesta claridad que fue otra la voluntad del testador; y en el artículo 1851 del último ordenamiento legal citado, mismo que dispone que si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de las partes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Las palabras de uso común en algunas ocasiones tienen características de vaguedad e imprecisión que dificultan la correcta interpretación del Derecho. Esto tiene como consecuencia que del uso del lenguaje solamente no se obtiene un sentido literal claro. En lugar de ello hallamos un número más o menos grande de posibles significados y variantes de significado, de los que el concretamente se obtiene, las más de las veces, de la conexión del discurso, de la cosa de que se trata o de las circunstancias acompañantes.³⁷

Rodríguez Moreno señala que a esta cuestión no se le puede dar una respuesta única y la solución habrá que buscarla teniendo en cuenta los demás criterios interpretativo, en especial el que alude a la intención del legislador y el que se refiere al sentido objetivo y a los fines de la ley.³⁸

El método gramatical es otra nomenclatura con que algunos autores, tanto nacionales como extranjeros, han estudiado el mismo tema. El problema que tiene esta concepción de la interpretación, es que algunos consideran que cada método

³⁷ Larenz Karl, (2001), "Metodología de la ciencia del Derecho", Barcelona, Editorial Ariel, pp. 317.

³⁸ Rodríguez Molinero Marcelino, (1993), Introducción a la Ciencia del Derecho, Salamanca, Librería Cervantes, pp. 227.

de interpretación debe considerarse en forma aislada, y no en relación con otros métodos de interpretación.

Respecto a estos problemas, tienen inmediata solución, por cuanto las normas jurídicas no sólo deben ser interpretadas en consideración a lo que señala su tenor literal, y siguiendo en esto a Savigny para interpretar una norma jurídica deben contemplarse los cuatro elementos de interpretación, y no cada uno en forma aislada y en consecuencia, si con el puro elemento gramatical no puedo interpretar una norma jurídica, debo acudir al lógico, al histórico y al sistemático.

De Castro Cid señala que el método literal se caracteriza por aplicar ante todo la regla o principio de la interpretación literal. Según esta regla, la actividad del intérprete ha de atenerse al significado inmediato de las palabras en que vienen expresadas las normas, a su significado gramatical, al sentido que dichas palabras tienen en el lenguaje común.

Lo que la ley literalmente dice es lo que debe ser estrictamente cumplido; lo que la ley no dice en su estricta literalidad no puede suponerse incluido en ella, ni inducirse de ella.³⁹ Por lo tanto, en conformidad a este método de interpretación gramatical, la letra de la ley tiene una importancia primordial en todo el proceso interpretativo.

El problema se va producir cuando la palabra de la ley tenga varios sentidos. En ese caso habrá que recurrir a las diferentes conexiones de sentido con el objeto de superar este problema de lenguaje. Por lo tanto, no sólo a la literalidad habrá que recurrir para determinar el significado del texto legal, sino también a los otros métodos interpretativos.

En otro sentido, Pablo Rodríguez sostiene que en la aplicación del proceso interpretativo, se deben distinguir dos fases: La fase formal y la fase sustancial. Es justamente en la fase formal de interpretación donde encuentra el autor al elemento gramatical, sin embargo, no se refiere a él en ese término (sin excluirlo), ya que prefiere hablar del sentido de la ley.⁴⁰

Por lo tanto, fijar el verdadero sentido de la norma implica determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto su voluntad e intención. El sentido de la norma está dado por su significado.

El problema, señala el autor, consiste en determinar cuándo debe interpretarse formalmente para desentrañar el verdadero significado de la norma. Siempre va a

³⁹ De Castro Cid, Benito, 2002, Nuevas Lecciones de Teoría del Derecho, Madrid, Editorial Universitaria S.A., pp. 400.

⁴⁰ Rodríguez Gutiérrez Pablo, 2004, Teoría de la Interpretación Jurídica, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, pp. 71.

ser necesario interpretar, ya que mientras no se realice este proceso, no se va a poder determinar si la norma es clara u oscura.

Para ello va a ser necesario recurrir al tenor literal de la norma y si este tenor literal es claro, entonces la norma no se interpreta en toda su fase formal. En cambio, si el tenor literal de la norma es oscuro, es necesario recurrir a los otros elementos de interpretación.

4. La interpretación sistemática

Esta interpretación es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

Un precepto o una cláusula deben interpretarse no de manera aislada, sino en conjunto con los demás preceptos o cláusulas que forman parte del ordenamiento o del negocio en cuestión.

La razón es que el sentido de una norma no sólo está dado por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con las otras normas.

Antonio Piccato opina que las normas jurídicas no pueden ser comprendidas fuera del contexto al que pertenecen; el sentido de un enunciado normativo muchas veces se ve completado por otros enunciados pertenecientes al mismo ordenamiento o a uno distinto, por lo que en rigor la interpretación de las normas jurídicas no puede hacerse sobre la base del aislamiento de los enunciados.

Para obtener una regla de derecho completa es preciso hacer una compleja travesía constructiva por muchos enunciados, es decir, por muchas normas.

La explicación de esta vinculación entre una norma y las demás del mismo ordenamiento o entre una cláusula y el resto del contrato, se encuentra en que las primeras, que forman parte de un todo, no pueden tener un significado distinto de las demás y mucho menos contradictorio, pues el conjunto de preceptos o de estipulaciones no se concibe como una simple acumulación o agregado de disposiciones, sino como un verdadero y propio sistema; por lo que la interpretación sistemática conduce a entender la norma particular en función del contexto general y de manera conforme a este último.

El intérprete debe atribuir a una norma, cuyo significado sea dudoso, un sentido congruente con las prescripciones que establecen otras normas del sistema. Por lo tanto, al juez corresponde justificar el vínculo sistémico que existe entre la norma a la que atribuye significado y las del sistema que la circundan.

El sistema jurídico tiene una lógica interna propia; en primer lugar, porque las normas forman un sistema que obtiene su coherencia del diseño racional realizado por el legislador y de los principios que, como consecuencia de ser un producto racional, lo gobiernan; y, en segundo lugar, porque posee una coherencia intrínseca y objetiva que justifica acudir a unos preceptos para aclarar el significado de otros dudosos.

En el caso del contrato, éste es un conjunto orgánico y no una simple suma de cláusulas; es decir, cada estipulación se vincula a la anterior y, a su vez, es derivación y efecto de la misma y de la propia naturaleza del negocio jurídico que se celebra; por lo que existe una conexión lógica entre las distintas partes, que conduce a un análisis conjunto.

Esa interpretación sistemática en ocasiones nos lleva a la construcción del derecho, cuando en un sistema jurídico determinado, se encuentren enunciados particulares carentes de algún elemento que les otorgue la claridad suficiente para determinar su alcance dispositivo, en cuyo supuesto es necesario acudir a los demás enunciados para complementar el o los incompletos o confusos.

Más aún, la interpretación sistemática se apoya no sólo en la conexión material entre los preceptos y en las razones lógicas que apelan a la unidad íntima de conexión de los apartados de un artículo, sino también en "...las razones históricas o los antecedentes doctrinales."

Tarello sostiene que la interpretación sistemática es aquella que intenta dotar a un enunciado de comprensión dudosa, de un significado sugerido, o no impedido, por el sistema jurídico del que forma parte.

La doctora Gisela María Pérez Fuentes afirma que: "El criterio sistemático se concreta en: a) Superación de antinomias, b) Determinación de las disposiciones de carácter principal frente a las accesorias y, c) La sistematicidad abarca no sólo la armonía de las cláusulas sino de otros contratos relacionados cuando todos ellos se celebren para conseguir una finalidad económica unitaria".

La utilidad del método sistemático es que evita las contradicciones entre las diversas normas de un sistema jurídico y las entiende como partes de un todo normativo. Como diría Hegel, la concepción del método sistemático supone que la verdad está en el todo y no en las partes.

No siempre dichos criterios resuelven los casos de antinomia, pero como la incompatibilidad de normas no puede ser tolerada, hay que recurrir a otros argumentos que se enmarcan dentro de la interpretación sistemática, pues atienden a la coherencia del sistema, a la ubicación de la norma en el ordenamiento y a las conexiones con las demás normas. Surgen así los argumentos a coherencia, a rúbrica, sedes materiales y sistemáticas en sentido estricto. De igual manera, los argumentos de jerarquía, plenitud y economía se agregan como instrumentos del método sistemático.

Lo que se afirma realmente cuando se proclama el carácter sistemático del derecho, comenta Benito de Castro Cid, es, de un lado, que no pueden subsistir contradicciones efectivas entre las normas y, de otro, que ha de darse inevitablemente una relación mutua de complementariedad entre ellas, contribuyendo armónicamente todas las normas al logro de los objetivos sociales que intenta realizar cada Derecho.

El argumento a coherencia es aquel por el que dos enunciados legales no pueden expresar dos normas incompatibles entre ellas, por lo que sirve tanto para rechazar los significados de un enunciado que lo hagan incompatible con otras normas del sistema, como para atribuir directamente un significado a un enunciado, que lo haga lo más coherente posible con el resto del ordenamiento.

La visión sistemática del orden jurídico impone la necesidad de resolver antinomias si las mismas se advierten, pues los elementos de un sistema no pueden estar en contradicción y si alguno de ellos no cumple con tal postulado, se impone eliminar una de las soluciones o encontrar su armonización.

El argumento a rúbrica consiste en atribuir a un enunciado un significado sugerido por el título o rúbrica que encabeza el grupo de artículos o cláusulas en que aquel se encuentra.

El argumento sedes materia es aquel que por la atribución de significado a un enunciado dudoso se realiza a partir del lugar que ocupa en el contexto normativo del que forma parte, ya que se piensa que la localización topográfica de una disposición proporciona información sobre su contenido.

El argumento sistemático en sentido estricto es aquel que para la atribución de significado a una disposición, tiene en cuenta el contenido de otras normas, su contexto.

El orden jerárquico de las normas; la obligación de los tribunales de resolver toda controversia aún en ausencia de disposición legal expresa sobre el caso; y la conveniencia de evitar duplicidades, redundancias o reiteraciones, también son argumentos que forman parte del método sistemático.

Es precisamente el principio de la interpretación sistemática el que inspira la disposición según la cual, las cláusulas de los contratos deben interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas.

En materia fiscal los Tribunales se han pronunciado señalando que 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 fin 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.⁴¹

5. La interpretación analógica

Debe aclararse, en primer lugar, que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes.

La palabra analogía significa “Relación de semejanza entre cosas distintas” y en concreto aplicado su uso al ámbito del derecho: “Método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella”.

La analogía jurídica debe entenderse como una técnica y procedimiento de auto integración de las normas jurídicas, que descansa en el entramado lógico de un ordenamiento, conforme con la cual el principio o la regla previstos para un caso o situación concreta puede extenderse a otro, que guarda con el primero una gran semejanza o identidad de ratio”⁴²

Es evidente que la analogía no es admisible en el Derecho Tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría admitir la posibilidad de establecer tributo sin que mediara creación legal. La ley debe directamente fijar los elementos fundamentales de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa.

En tanto que el Derecho Tributario formal, se relaciona con los procedimientos aplicables para determinar la obligación tributaria y hacerla cumplir, permite la analogía.

⁴¹ Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91 / Semanario Judicial de la Federación / Octava Época / t. VII/ abril de 1991 7 p. 24.

⁴² <https://es.scribd.com/doc/103100720/Analogia-y-Mayoria-de-Razon>

Hay algunas discusiones doctrinales con respecto a la analogía en materia tributaria. Ciertos autores, como Ingrosso, Giannini y Griziotti, la aceptan, sostienen que su aplicación no significa la creación de una nueva norma jurídica, sino que pone de manifiesto una norma contenida indirectamente en la ley. Otros autores, como Jarach, Berliri, Bielsa, se pronuncian en contra de la aplicación analógica.

Berliri, sostiene que como norma general la interpretación analógica debe quedar excluida, y sólo puede admitirse en el caso de que el legislador lo consienta expresamente para determinado impuesto.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, acepta la analogía con ciertas restricciones, la principal de las cuales es, lógicamente, que mediante la analogía no es posible crear tributos. Giannini dice que no pueden ser objeto de interpretación analógica las normas que determinan los hechos imposables, pero no se opone a la analogía en otros supuestos. Horacio García Belsunce afirma que no puede admitirse la analogía en Derecho Tributario sustantivo ni en derecho penal tributario, pero que si puede admitirse en Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece en su Artículo 6, que la analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

Esta norma es incompleta, ya que se omite prohibir la analogía en todo lo relativo al ilícito tributario, prohibición que es necesaria. Por su parte, Jarach ha criticado la disposición del Modelo por cuanto por vía de analogía no puede designarse sujetos pasivos ni atribuirles obligaciones que la ley no les atribuye, nada dice de esto el Artículo 6 del Modelo. Además agregó que la prohibición de la integración analógicas se limita a la creación por el intérprete de hipótesis de hecho no previstas en la ley “pero fuera de ese caso... la analogía es posible y la mayoría de los autores recurre a ella, tanto dentro del Derecho Tributario en sí, como en el ámbito más dilatado del derecho público y aun en el campo más amplio del derecho en general.”

En definitiva, la analogía no es aplicable en el Derecho Tributario material o sustantivo y especialmente en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en Derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo.

Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.

Según Amatucci, la analogía persigue extender a situaciones imprevistas las disposiciones legales, aunque éstas no coincidan absolutamente con el presupuesto de la ley, siempre que las diferencias sean irrelevantes, es decir no sean de gran importancia ni impidan que la ley cumpla su finalidad.

La analogía requiere de: a) la falta de una disposición aplicable al caso concreto, y b) que exista una semejanza entre el hecho regulado y el hecho por regular, es una forma de aplicación de la ley tributaria ante sus vacíos, pero desde el punto de vista de la razón de ser del Derecho Tributario, mientras que la interpretación parte de la existencia de una norma cuyo sentido es necesario interpretar o descifrar.

De hecho, utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante.

Esta prescripción rige en el Derecho privado, por lo que suscita dudas respecto de su aplicabilidad en materia tributaria.

Por ello se ha sostenido, con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla. La analogía es un procedimiento que nada tiene que ver con la interpretación de la ley, pues, precisamente se origina cuando no hay norma aplicable.

6. Exposición de motivos de los requisitos de los comprobantes fiscales.

Se considera primordialmente necesario señalar que la exposición de motivos del 15 de noviembre de 1991, derivada de la iniciativa del Poder Ejecutivo que dio origen a la fracción V, del artículo 29-A del CFF, establece principalmente que con el objeto de fortalecer las facultades de control y fiscalización de las autoridades fiscales, se propone establecer la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos a través de establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encontrarán ubicados en todo el territorio nacional.

Asimismo, se propone que el control de dichos comprobantes se realice por los establecimientos citados, los cuales presentarán a la mencionada dependencia, a través de medios magnéticos, la información relativa a sus clientes, medida con la cual se logrará un mejor control sobre la comprobación de las operaciones de los contribuyentes, esto es con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general.

La anterior iniciativa es parte del análisis que realiza la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para dar origen a la jurisprudencia que es materia de la presente tesis.

Por su parte, en la exposición de motivos de la Cámara de Diputados del 10 de septiembre de 2009, se señalan las razones que se tuvieron para fortalecer el esquema de comprobación fiscal que estaba vigente en papel, en los estados de cuenta y en los comprobantes fiscales digitales.

Es por ello, que se precisó en la iniciativa que la reforma incluye propuestas y modificaciones orientadas a la atención de diversos temas en materia de finanzas públicas agrupados en cuatro vertientes: (i) mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas; (ii) mejorar la administración tributaria; (iii) reforzar el federalismo fiscal, y (iv) establecer las bases de un sistema tributario para incrementar la recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión.

Asimismo, en dicha exposición de motivos quedo asentado que con objeto de establecer medidas de simplificación administrativa que además apoyen la recaudación, se propone fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal.

Lo anterior obedece a que el esquema actual de comprobación fiscal no ha permitido evitar las diferentes formas de evasión que impactan de manera considerable en la recaudación del erario federal.

Adicionalmente señala que la evasión y la defraudación fiscal ha aumentado por diversas razones pero entre ellas destaca que en los comprobantes fiscales emitidos en papel, dificulta a la autoridad el controlar y rastrear ese tipo de comprobantes.

Asimismo, se plantea instrumentar un nuevo esquema que conlleve el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el Internet.

Por último, es importante precisar que en dicha iniciativa se propone establecer como infracción el no enviar al Servicio de Administración Tributaria el comprobante fiscal digital a través de su página de Internet para su validación y establecer un supuesto para equiparar al delito de defraudación fiscal, el hecho de que un contribuyente le dé efectos fiscales a comprobantes fiscales que no reúnen los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.⁴³

⁴³<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUVvI3f0pNLuchmHH1EVlbr4WdGFPlmfKobevZiqQ7NAQ==>

Por otro lado, una modificación importante en lo que se refiere a los comprobantes fiscales digitales es extender su uso a todas las operaciones (incluidas las retenciones por nómina), se expresó en la exposición de motivos enviada a la Cámara de diputados el 9 de diciembre de 2013, la cual en la parte que nos interesa señala que para “ser consistente con la intención del legislador federal de modernizar los esquemas de comprobación fiscal, a fin de hacer frente a los retos que representa para nuestro país la creciente evasión y elusión fiscal, trae consigo múltiples beneficios tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

Los primeros reducirán cargas administrativas y costos de operación; simplificarán sus procesos contables y facilitarán la revisión y conciliación de sus gastos en el cálculo de las contribuciones.

Por su parte, las autoridades fiscales contarán con dicha información sin que exista necesidad de que sea solicitada y proporcionada nuevamente, y la autoridad podrá contar con información fidedigna de las operaciones realizadas por los contribuyentes que serán objeto de una deducción”.

Cabe mencionar que en las reformas al Código Fiscal de la Federación aprobadas por ese H. Congreso de la Unión, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, para el ejercicio fiscal de 2012, se inició un proceso de simplificación de los requisitos de los comprobantes fiscales.

Es así como se compilaron en este ordenamiento jurídico los requisitos que en materia de comprobantes fiscales se encontraban dispersos en varias leyes, y se eliminaron de los comprobantes fiscales 132 requisitos para quedar sólo en 27.

Es por ello, que en la exposición de motivos del 9 de diciembre de 2013 se expone que como continuación del proceso de simplificación, se propone modificar el artículo 29-A, con el fin de cambiar en los comprobantes fiscales el uso de la clave vehicular por el número de identificación vehicular.

Asimismo, se propone adicionar un penúltimo párrafo al citado artículo 29-A, para establecer que los requisitos de los comprobantes fiscales digitales por Internet que se emitan por retenciones de contribuciones los establecerá el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general, por la naturaleza técnica y la necesidad de citar a detalle todas las características de los comprobantes mencionados.

Mediante dichas reglas se asegurará la interoperabilidad de estos documentos electrónicos, estableciendo los parámetros bajo los cuales será posible la generación de documentos digitales con estándares técnicos que puedan ser reconocidos tanto por los contribuyentes como por la administración tributaria.

IV. Análisis de la sentencia

Como lo hemos señalado en el inicio de la presente tesis el 18 de octubre de 2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió a su parecer la contradicción de tesis 232/2017, suscitada entre el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Con dicha resolución sentó el criterio que señala que conforme al artículo 29-A, fracción V, del CFF, los comprobantes fiscales deben contener la descripción del servicio, de una manera general limitada por sus partes, lo que no implica que sus pormenores pueden constar en un documento distinto para determinar que integra el servicio.

En lo particular se precisó que la descripción del servicio o uso o goce se cumple cuando se señala la idea general de ellos, delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, toda vez que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa para cumplir con dicho requisito.

Asimismo, dicha jurisprudencia señala que en ese contexto si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa.

Así las cosas, nuestro Máximo Tribunal concluyó que por mayoría de razón la descripción del servicio y el uso o goce debe cumplirse especificando el servicio de manera clara, dando la idea de algo delimitando sus partes o propiedades, pero en atención a la multiplicidad de servicios y lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto para la procedencia de la deducción o del acreditamiento.

Aunado a lo anterior, es necesario precisar que dicha Resolución fue analizada para resolver dos cuestiones jurídicas, la primera es si ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 29-A, fracción V, del CFF, vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales? y la segunda es relativa a si ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe constar en el comprobante fiscal relativo o es susceptible de detallarse en documento distinto?.

A este respecto, es dable puntualizar que el análisis de la presente tesis versa exclusivamente sobre el primer cuestionamiento, toda vez que el análisis del segundo cuestionamiento pudiera ameritar el desarrollo de otra tesis.

En este sentido, del análisis al primer cuestionamiento de cómo se cumple la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, como lo mandata el artículo 29-A, fracción V, de nuestro Código Fiscal, en nuestra opinión la Segunda Sala no realiza un adecuado análisis del alcance del significado de dicha expresión, lo cual genera incertidumbre en su aplicación e incluso pudiera promover la elusión fiscal por parte de los contribuyentes.

Lo anterior, se afirma al analizar la forma en que el Órgano Supremo interpreta literalmente la porción normativa sin considerar todo el contexto y el sentido auténtico en que se desarrollan los ordenamientos alrededor de las reformas que en materia de comprobación fiscal se han suscitado.

Es importante precisar, que en nuestra opinión la conclusión a la que llega la Suprema Corte, en la cual señala que la descripción del servicio relativo a la fracción V, del artículo 29-A, del CFF, no viola el principio de seguridad jurídica para los causantes, es del todo cierta.

No obstante, como se expresó anteriormente al momento de darle el alcance al significado de dicho concepto resulta desatinado y contrario al equilibrio que debería existir en las relaciones entre el Estado y los pagadores de impuestos.

Las afirmaciones objeto de esta tesis se argumentan con las consideraciones que se desarrollan más adelante.

Para comenzar es preciso desmenuzar las consideraciones principales emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las que da respuesta a la primer interrogante, relacionada con el alcance e interpretación de lo que debe entenderse por descripción del servicio.

A este respecto, dicho órgano señala que ya había sido proporcionada la respuesta al resolver los amparos directos en revisión 358/2014 y 1622/2016, en sesiones de 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016.

Asimismo, señala que en el precedente 358/2014 se sostuvo que el término “descripción” es de uso común y de fácil comprensión y que de su definición gramatical se denota que es la acción y efecto de describir y, a su vez, este último concepto significa dar cabal idea de algo, explicando sus distintas partes y otorgando una idea general de sus partes o propiedades.

Por lo anterior, el Tribunal Supremo menciona que en el amparo en revisión se resolvió que el término “describir” no es ambiguo porque en las tres acepciones que reconoce el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, existe el elemento esencial de dar una idea de algo delimitando sus partes o propiedades. Es así, que consecuentemente para efectos fiscales basta con que se dé una idea del cual es el servicio que ampara el comprobante fiscal.

Además, dicho órgano jurisdiccional precisa que lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que si la autoridad considera que los comprobantes exhibidos no amparan la transacción realizada, se encuentran facultados para requerir toda la información atendiendo a dicha transacción particular.

Es así, que según su dicho la autoridad fiscal está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para determinar la realización efectiva de la operación por un lado, y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.

En esta línea, en el amparo en revisión se expresa que compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio.

De esta forma, la Segunda Sala señala que no basta la tenencia del documento para que este tenga efectos fiscales sino que se encuentra sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cual se pretende el acreditamiento o la deducción, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado.

Aún más, nuestro Máximo Tribunal expone que en ese contexto la descripción del servicio delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal implica que sea de manera general, toda vez que lo importante es que se dé a conocer en que consiste el servicio en su núcleo esencial.

Asimismo, precisa que las mismas consideraciones resultan ser aplicables a la reforma del CFF de 2012, en el cual se adiciona que de igual forma se requiere que se describa el uso o goce temporal de bienes.

Por lo tanto, la Corte termina asentando que dicha norma jurídica no genera inseguridad jurídica.

Como puede observarse, la Segunda Sala de la Corte se apoya en un principio de mayoría de razón para sustentar la Resolución de la contradicción de tesis basada en lo resuelto en dos amparos en revisión previos.

Es viable destacar que en el amparo en revisión 3858/2014, la Sala menciona que no puede considerarse que el sistema previsto por el Legislador propicie en automático, el rechazo de las deducciones de gastos reales, sino que sólo exige que el contribuyente que pretende efectuarlas reúna los requisitos que las disposiciones fiscales establezcan, los cuales a discreción de la autoridad son requisitos indispensables para acreditar la autenticidad de la operación que amparan así como que el resultado fiscal obtenido por el contribuyente se encuentra apegado a la ley.

Por su parte, el Tribunal establece que el cumplimiento formal contenido en el documento no se vincula de forma directa con la base del tributo pues como se ha visto, la tenencia del aquél se encuentra sujeto a la comprobación de que aquella operación se haya realizado efectivamente.

Luego, si dicha disposición no afecta el derecho que tiene el contribuyente para deducir determinada operación, sino que únicamente establece una condición para comprobar que éste se realizó y, en su caso, el ejercicio del derecho a la deducción o acreditamiento; es de concluirse que el precepto reclamado no establece un quebranto al principio de legalidad.

Ahora bien, una vez expresadas las consideraciones de la Segunda Sala del más importante Tribunal de nuestro país es de concluirse que al llevar a cabo la interpretación del significado de la palabra descripción del servicio, en opinión del autor de esta tesis resulta no propia para lograr los fines del ordenamiento fiscal.

Lo antes dicho porque al analizar el término “descripción” e interpretarlo de manera gramatical hace referencia a lo expuesto en el amparo en revisión 358/2014, sesionado el 26 de noviembre de 2014 y en este precedente se recurre a la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el cual contiene las siguientes tres acepciones:

1. Delinear, dibujar, figurar algo, representándolo **de modo que dé cabal idea de ello.**
2. Representar a alguien o algo por medio del lenguaje, **refiriendo o explicando sus distintas partes,** cualidades o circunstancias.
3. Definir imperfectamente algo, no por sus predicados esenciales, o **dando una idea general de sus partes o propiedades.**

Cabe resaltar, que el énfasis añadido fue realizado por la Sala para efectos de dar un alcance al término describir y así concluir que significa una idea de algo delimitando sus partes o propiedades.

No obstante lo anterior, la concepción de dicha palabra fue modificada en la vigésima tercera edición del Diccionario en mención, para quedar como sigue:

1. Representar **o detallar** el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje.
2. Moverse a lo largo de una línea. Los planetas describen elipses. La punta del compás describe una circunferencia.

3. tr.**desus**.Definir imperfectamente algo, no por sus cualidades esenciales, si no dando una idea general de sus partes o propiedades.
4. tr.**desus**.Delinear, dibujar, pintar algo, representándolo de modo que se dé **perfecta** idea de ello.⁴⁴

Es de precisarse, que la vigésima tercera edición del Diccionario de la Real Academia Española se publicó en octubre de 2014, de hecho un mes antes de la sesión del amparo directo en revisión 385872014, de fecha 26 de noviembre de 2014.⁴⁵

Así las cosas, como puede observarse en esa nueva definición se precisa que “describir” es representar o detallar el aspecto de alguien o algo por medio del lenguaje, definición la cual pudiera entrar en conflicto con la idea general de algo por sus partes o propiedades.

Esto es así, porque el vocablo detallar significa “tratar o referir algo por partes, minuciosa y circunstanciadamente”, de acuerdo a lo dispuesto por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española de acuerdo a la edición que se encuentra vigente en la actualidad.⁴⁶

Asimismo, cambia la concepción del vocablo “describir” porque en la edición anterior del Diccionario se hablaba de delinear, dibujar o pintar algo, representándolo de modo que se dé una idea “cabal” de ello, pero en la última edición del Diccionario de la Real Academia Española se modifica la palabra cabal por “perfecta”.

En este sentido, es de precisarse que el término “cabal” de conformidad con el multicitado diccionario se refiere a algo completo, exacto o perfecto y la palabra perfecta en términos jurídicos, así expresado en dicho documento, dicese de algo que posee plena eficacia jurídica.

No omitimos mencionar, que las definiciones utilizadas para la interpretación de la Suprema Corte en la última edición señalan con arcaísmo que están en **desus** lo que significa que el repertorio académico, en tanto no se haya completado la redacción del *Diccionario histórico*, debe seguir albergando una selección del léxico hispánico cronológicamente desfasado, que permita al lector interpretar los textos clásicos de nuestra lengua. Las voces y acepciones cuya vigencia actual, de acuerdo con la documentación académica, no está probada, llevan una marca de

⁴⁴ <http://dle.rae.es/?id=ClAOq6o>

⁴⁵ <http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>

⁴⁶ <http://dle.rae.es/?id=DZQQjZR>

desusado («desus.»), cuya última documentación es posterior a 1500, pero no a 1900.⁴⁷

Con lo anterior, se puede concluir que nuestro Máximo Tribunal por mayoría de razón hizo referencia a un precedente, el cual en contenido se ha visto superado por la fuente que fue consultada y fue la base de su interpretación jurídica.

Lo dicho se afirma porque en el momento que llevo a cabo la resolución de la contradicción de tesis fue en sesión del 18 de octubre de 2017, en una fecha posterior en que el Diccionario de la Real Academia había actualizado sus definiciones con la finalidad enriquecer, modernizar y hacer más coherente su documento.

Asimismo, las definiciones como hemos visto se contraponen en los términos en que la Sala había argumentado y motivado sus consideraciones, porque la actualización del diccionario, modifica plenamente la concepción del término “describir” para señalar que se refiere a tratar algo en partes, minuciosamente y circunstanciadamente.

Por su parte, inclusive el numeral 4, en la nueva edición del antes citado diccionario, se precisa que el vocablo describir se refiere a delinear algo de manera perfecta, y esta última palabra en el uso del Derecho se refiere a algo con plena eficacia jurídica.

Esto es, si quisiéramos construir una un alcance al término “describir”, tal como lo quiso hacer nuestro Órgano Supremo, tendríamos que decir que dicho concepto a la luz de la última edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa referirse o tratar algo en partes, minuciosa y circunstanciadamente para efectos de que tenga plena eficacia jurídica.

Como se puede observar, dicho concepto dista mucho de lo que concluyó la Segunda Sala y la lleva a una interpretación gramaticalmente incorrecta.

Ahora bien, suponiendo sin conceder que en efecto la fuente hubiera sido correcta, en mi opinión la interpretación que realiza el Tribunal no es del todo acertada, porque la interpretación gramatical es muy limitada lo que no permite desentrañar verdaderamente el sentido de la disposición jurídica.

Para concluir lo anterior, es importante remontarnos a lo expuesto en el apartado “III. Análisis doctrinal” de la presente tesis, cuando nos referimos a que la interpretación ha tenido una evolución histórica a través de la cual en sus inicios la actividad interpretativa se refería únicamente a tratar de explicar o aclarar un texto

⁴⁷ <http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/que-contiene/item-numero-2> (ver sección 2. Contenido y 2.1 Arcaísmos).

normativo en épocas recientes el fin primordial de dicha labor pretende desentrañar verdaderamente el contenido normativo.

Es así y a pesar de que en algunas épocas dicha labor se vio ensuciada con actitudes Napoleónicas que promovían el respeto y plena obediencia al texto de ley, esta ha venido evolucionando para dar paso a una interpretación creadora, que permite profundizar, determinar y darle un significado a las disposiciones legales para poder asumirle consecuencias jurídicas.

Es por ello, que en la actualidad no es permisible mantener la visión restringida del pasado de interpretar de manera estricta y rigorista los ordenamientos, es en estos tiempos donde los juristas encargados de interpretar la Ley (entendido en un sentido amplio, incluso de Derecho) deben desentrañar, desmenuzar las disposiciones jurídicas para darle un valor en un contexto normativo, que no implique solamente la explicación del texto o de las palabras que utilizó el legislador sino verdaderamente profundizar para darle significado en un contexto normativo.

Diversos autores coinciden que interpretar tampoco es explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que se debe descubrir lo que quiso decir, así como decidir cuál es el contenido normativo del texto, es decir, se debe asignar contenido normativo a un texto.

A todo esto, debemos concluir que el hecho de que la Segunda Sala en su jurisprudencia haya interpretado gramaticalmente un vocablo sin más que atender lo que a la letra significa, no es acorde a las necesidades de una labor interpretativa.

Bajo esta consideración, es deficiente que dicho órgano jurisdiccional haya pretendido desentrañar el alcance del término "describir" a razón de una explicación literal y estricta, cuando debió profundizar en lo que quiso decir el legislador al constituir dicha obligación y más aún abordar su alcance en el contexto normativo en que se encontraba.

Por otro lado, es de señalarse que el Poder Judicial de la Federación ha reconocido la aplicación de cuatro métodos de interpretación: gramatical, histórico, lógico y sistemático, lo cual es incluso requisito indispensable para la procedencia de la revisión ante el Alto Tribunal en materia constitucional.

Si bien es cierto que discrecionalmente el intérprete constitucional puede ponderar y determinará cuál es el más idóneo, debe elegir cuál de ellos es el que se ajusta más a discernir el alcance o verdadero significado al caso en cuestión, sin desatender a los fines que pretendió el legislador.

Por otro lado, en tesis de épocas anteriores se jerarquizaron la utilización de los métodos de interpretación bajo los criterios de la fuente "auténtica", que es aquella en donde el legislador expresa de manera concreta su pensamiento y su voluntad; a falta de ella, a la fuente "coordinadora", buscando una tesis que haga posible la vigencia concomitante y sin contradicciones de los preceptos en posible antítesis; a

falta de las dos; a la fuente "jerárquica", en donde, al definirse el rango superior, ético, social y jerárquico, de una ley sobre la otra, se estructura, de acuerdo con aquélla, la solución integral del problema; y a falta de las tres, a la fuente simplemente "doctrinal" que define cuál de las disposiciones a debate ha de conservar la vigencia, por su adecuación a los principios generales del derecho, a la filosofía y a las corrientes del pensamiento contemporáneo jurídico-penal.

Como se puede observar a la interpretación históricamente se la ha dado un peso específico a la voluntad del legislador, lo cual pasa totalmente desapercibido en el caso que se analiza en la presente tesis.

En gran parte de la doctrina analizada se coincide en que en la interpretación debe existir la determinación de un sentido o alcance al texto legal que resulta del uso de un método o varios métodos interpretativos, y después es cuando se va a aplicar dicha determinación.

Asimismo, se reconoce que la labor de interpretar es muy compleja pero que se deben utilizar uno o varios métodos, los que sean necesarios y pertinentes, en lo que podemos conceptualizar como la combinación que resulte más idónea, hasta lograr explicar, descubrir o atribuir el sentido del texto, es decir, su contenido normativo.

Es por ello, que si este contenido se obtiene por medio de un método de interpretación no es necesario recurrir a otro método.

Adicionalmente, alguno juristas coinciden en que 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.

Sirva lo dicho para decir que era la responsabilidad de la Sala de la Corte analizar no sólo en un aspecto meramente literal la fracción V, del artículo 29-Adel CFF, sino más bien continuar con su labor interpretativa, para determinar si por algún otro método de interpretación se le podía asignar un significado más preciso, en el contexto normativo o dentro del sistema jurídico al que pertenece dicha porción normativa.

Es muy importante resaltar el contexto de la labor interpretativa en materia fiscal, puesto que se trata de desentrañar ordenamientos jurídicos ligados a un fin meramente especial. Cabe precisar, que con lo antes dicho no se desea señalar que por ello, la interpretación se reviste de un carácter especial y distinto de lo que sería en la teoría general de la interpretación.

Ahora bien, a pesar de que resaltamos que la materia tributaria no amerita la aplicación de métodos interpretativos especiales o distintos a los utilizados en otras

ramas del Derecho, si creemos que conlleva una responsabilidad relevante la labor interpretativa que los juristas llevan a cabo, ya sea en el plano judicial, oficial de los gobernantes, o bien, de los practicantes o académicos de esta especialidad.

Esto se afirma, porque la relación Fisco-Contribuyente está vinculada plenamente a cubrir las necesidades del Estado en beneficio de la colectividad y, por tanto, las consecuencias jurídicas que resultan de la labor interpretativa repercuten en los intereses económicos de los gobernados, es decir, tienen una afectación directa a su patrimonio y, por ende, en su bienestar social.

Esta responsabilidad alcanza en un mayor grado a los jueces de la materia, puesto que sus resoluciones tienen un impacto de trascendencia en la sociedad, por lo cual deben buscar siempre un equilibrio justo entre los intereses de la Nación y de los gobernados.

En este orden de ideas, sirve señalar que lo antes dicho fue sentado en un criterio por Nuestro Máximo Tribunal al precisar que, tratándose de materia fiscal, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

En materia de interpretación cabe recapitular que a lo largo de la historia han existido diversas corrientes que se inclinan a favor de los intereses de los contribuyentes, otras a favor de los intereses del Fisco, y otras mediáticas que pugnan por buscar un punto medio justo en la resolución de los casos controvertidos, última la cual considero resulta ser la más acertada.

No obstante lo antes mencionado, de manera muy personal considero que si existe un caso en cual el poder de decisión del intérprete judicial llega al extremo de tener que decidir que resulta menos gravoso para las partes, debe considerar que el interés colectivo se encuentra por encima del interés individual.

Punto y aparte, debemos señalar que en nuestro país la interpretación y aplicación de la norma se encuentra regulada en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual señala 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. Es dable precisar que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.

Al respecto, es conveniente decir que durante mucho tiempo entre diversos juristas se suscitaron una gran variedad de opiniones acerca de su alcance y, esencialmente, por mucho tiempo causó criterios encontrados acerca de si las normas tributarias referidas a los elementos esenciales de las contribuciones debieran interpretarse únicamente en sentido literal o gramatical, o a través de los

diferentes métodos de interpretación reconocidos por la doctrina. Esto es, dicha redacción había sido motivo de confusión, ya que parecería que “interpretación” y “aplicación” se utilizan como sinónimos, lo que generaba en el pasado que algunos casos se resolverían en los tribunales bajo una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo.

Afortunadamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación vino a resolver la oscuridad del artículo 5 del CFF, a través de un precedente en el especifica que para conocer el verdadero alcance de una norma que establece los elementos de una contribución debe acudir, en principio, a su interpretación literal o gramatical, y, en el caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común no se genere certidumbre sobre tales elementos, será necesario acudir entonces a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador; así, una vez fijado el significado de la norma, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará a cabo en forma estricta cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de la norma.

Como puede observarse la resolución de nuestro Máximo Tribunal señala que para conocer el alcance de una norma relacionada con los elementos esenciales de una contribución se llevaran a cabo los siguientes pasos:

- a) Acudir primero a la interpretación literal o gramatical y, en caso de que no se genere certidumbre sobre su alcance, se debe
- b) Acudir a los diversos métodos de interpretación para conocer la verdadera intención del legislador y, por último,
- c) Se debe llevar a cabo la aplicación estricta de la norma al caso concreto.

Es importante mencionar, que de lo expuesto por nuestro Tribunal Supremo se vislumbra la importancia de discernir el alcance la norma pero también de conocer la verdadera intención del legislador, esto es, pareciera ser insuficiente para un intérprete desprender únicamente el significado de las palabras para decir que está llevando a cabo una labor de interpretación, sobre todo si del significado simple de las palabras se sigue generando una incertidumbre.

Cabe hacer notar, que el criterio de la Segunda Sala para emitir la jurisprudencia, que es el objeto de la presente tesis, al establecer el alcance de lo que debe entenderse en sentido estricto como la descripción del servicio, resulta ser insuficiente para generar certidumbre en su aplicación.

Lo antes mencionado tiene sustento, puesto que el Alto Tribunal define que el vocablo “describir” se refiere a delimitar de manera general sus partes o propiedades y que lo importante es que se dé a conocer el servicio en su núcleo esencial.

Derivado de la conclusión de la Sala es evidente que en la práctica resulta difícil determinar el alcance que quiso pronunciar, toda vez que describir un servicio de manera general pudiera prestarse a diversas confusiones para considerar que se está cumpliendo con lo mandado por el precepto legal, por lo tanto resulta impreciso el resultado por dicho órgano juzgador.

Asimismo, resulta aún más complicado decir que elementos deben considerarse para concluir que se está describiendo el servicio en su núcleo esencial.

En ese intento de ejemplificar el alcance que pretende el Máximo Tribunal, en la ejecutoria menciona un ejemplo el cual resulta ser totalmente impreciso y confuso, el cual ni siquiera atiende a la propia definición que había construido.

Dicho ejemplo se refiere a un comprobante fiscal que describe como servicio prestado la “asesoría financiera”, y lo apoya en el sentido de decir que proporciona una idea general del servicio prestado y resulta suficiente para cumplir el mandato legal de comprobación fiscal de las operaciones que efectúa un contribuyente.

Lo anterior, en mi opinión ni siquiera da una idea general del servicio prestado y mucho menos delimita sus partes. Basta decir, que los contribuyentes entendidos como personas morales o personas físicas que desarrollan una actividad económica digna de generar o perseguir un lucro o beneficio, es evidente que en todo momento son susceptibles de necesitar una asesoría financiera para cualquier aspecto relacionado con su actividad comercial.

Por lo tanto, dicho concepto resulta ser totalmente superfluo y vago que le resta efectividad al comprobante fiscal, esto es porque puede darse el caso que un comprobante describa dicho servicio de “asesoría financiera”, pero puede estar relacionada con una asesoría de inversiones que el contribuyente puede estar erogando y deduciendo fiscalmente cuando puede estar relacionada con las inversiones de un accionista. Esta situación haría que dicho comprobante fuera no deducible para efectos del impuesto sobre la renta ni acreditable en el impuesto al valor agregado, no obstante, de su simple redacción a ciencia cierta no se conocen sus partes que lo componen y deja a la duda conocer si es correcto otorgarle efectos fiscales.

Por otro lado, pensemos que el servicio como lo describe en su ejemplo nuestro Tribunal Supremo, está referido a uno o varios periodos, sin embargo, de su redacción tan limitada no se puede determinar si es un valor razonable respecto al servicio recibido y si estamos ante una situación en la cual el contribuyente únicamente incluyó un comprobante fiscal para erosionar la base tributaria.

Siguiendo con otro supuesto, relacionado con el ejemplo imaginemos que el servicio es prestado en algún lugar en el cual de ninguna manera se desarrolla o vincula con la actividad del contribuyente, por lo tanto, con dicha descripción resulta difícil determinar si es correcto o viable conocer la posible deducción de dicha transacción.

Cabe mencionar, que de igual manera pudiéramos dar muchos ejemplos relacionados con el enfoque que la Corte otorgó a la interpretación del requisito de descripción del servicio y los cuales resultan ser limitados e insuficientes para conocer si deben o no afectar la base tributaria. Podemos relatar conceptos como: servicios generales, administrativos, operación, fiscales, contables, etc.

Ahora bien, dando un justo valor a la situación está incertidumbre que provoca la interpretación de nuestra Corte Suprema, pudiera generar una repercusión grave en los intereses de la autoridad fiscalizadora, tanto como en los de los contribuyentes.

Lo anterior se infiere, porque la imprecisión de lo señalado en un comprobante fiscal puede generar molestias innecesarias para los contribuyentes, porque la autoridad fiscal de una sencilla revisión a los comprobantes fiscales, al llevar a cabo su actividad de programación de actos de auditoría, al tener dudas acerca de su alcance o con las limitaciones que una vaga descripción genera, llevaría a cabo un acto de fiscalización que le genera una molestia innecesaria a los contribuyentes.

De igual manera, con la determinación que efectuó el Tribunal, se abre la posibilidad para que los contribuyentes aprovechen la oportunidad de eludir la obligación fiscal, esto es, al ver la facilidad con la que cuentan para esconder aquellas operaciones que resultan ser no deducibles, pero que se vuelven poco perceptibles por la autoridad al establecerse un requisito de cumplimiento de la obligación tan limitado.

Lo anterior lo confirman algunos autores al opinar que el hecho de que se lleve a cabo la interpretación estricta, atendiendo únicamente al sentido literal cuando aún sigue generando incertidumbre, se pudiera estar promoviendo la elusión fiscal, mediante la cual los contribuyentes aprovechan las imperfecciones de la norma para no contribuir al gasto público.

También refuerza lo anterior, lo expuesto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al decir que a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley, entendiéndose por "fraude a la ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.

Por otro lado, es relevante señalar que la propia Sala sentó las bases del uso de criterios económicos para la interpretación de las normas y la calificación de los hechos al precisar que en la aplicación estricta de las normas tributarias, que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior y, actualmente, el intérprete

debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

En relación con la tesis antes mencionada el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió una tesis que señala que es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales.

Los precedentes anteriores confirman la necesidad económica de buscar un equilibrio entre los intereses del Estado y los pagadores de impuestos que, por un lado, son por parte de la autoridad tener a la mano comprobantes con los elementos suficientes para llevar a cabo sus facultades de comprobación focalizadas y de manera estratégica a favor de no gastar recursos innecesarios y, por el otro lado, contribuyentes que desean cumplir cabalmente sus obligaciones fiscales y que en un afán de transparencia de sus actos precisan la información suficiente para evitar actos de molestia.

En este sentido, las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas esclareciendo su significado jurídico profundo.

Siguiendo con la línea argumentativa de la interpretación en materia tributaria, es factible asentar que la tesis titulada "LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN", marca un precedente interesante al reconocer la estricta aplicación de las 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.

Es decir, el hecho de que la labor de interpretación se constriña únicamente a conocer el significado de las palabras es una visión demasiado limitada y, más aún, sí a través de otros métodos interpretativos se puede conocer la verdadera intención de lo que quiso normar el legislador o desentrañar su significado derivado del contexto jurídico en que se desenvuelve.

Lo anterior, no quiere decir que si de la interpretación literal o gramatical de las palabras se puede desprender el verdadero significado de la norma no sea razón justificada para determinar su alcance, esto sea suficiente para llevar a cabo la aplicación estricta al caso concreto, incluso algunos autores consideran que dicho método deber ser el primero en utilizarse y si causa certeza y ofrece una solución es el que debe aplicarse.

El método de interpretación literal, denominado por algunos como exegético, se propone encontrar el sentido de una norma o de una cláusula en el texto de las mismas. Es decir, a partir de su literalidad, se atribuye un significado a los términos empleados en la redacción por el legislador o por los contratantes, con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje, se indaga el significado de los términos en que se expresa una disposición normativa.

La conexión de significado de la ley determina, en primer lugar, que se comprendan de la misma manera las frases y palabras individuales; pero al mismo tiempo, la comprensión de un pasaje del texto es determinado por su contenido. Entre varias interpretaciones posibles según el sentido literal, adquiere preferencia aquella que posibilita la percepción objetiva con otra disposición, con tal que pueda admitirse una concordancia objetiva entre los preceptos legales singulares.

La interpretación literal no siempre se reduce a otorgar un significado a partir de lo que gramaticalmente expresa un texto, ya que precisamente la necesidad de interpretarlo surge de la ambigüedad o confusión que presenta su redacción o, sencillamente, de la controversia que sobre su alcance se plantea.

Dada la multiplicidad de significados que puede tener un texto, su interpretación puede presentar como variantes la interpretación restrictiva y la interpretación extensiva. La primera se constriñe el alcance normativo de una disposición para aplicarla a casos específicos y limitados, a través de respetar la voluntad del legislador y su texto de la manera más fiel posible; a acotar el significado de los términos del texto legal a su menor ámbito material de validez posible; y la reducción de la letra de la ley a su significado más seguro y aceptado por todos o por muchos, por igual, en el ámbito de los especialistas del derecho.

Por su parte, la interpretación extensiva, en cambio, consiste en ampliar el significado de un texto para aplicarlo a situaciones que no se encuentran comprendidas claramente en los términos literales de la norma. Es por ello, que la interpretación literal, en general, tiene diversos instrumentos para realizarla, que implican un razonamiento más allá de la simple lectura.

Entre ellos se encuentran los argumentos lingüísticos y a contrario. En el argumento lingüístico, según afirma Rodolfo L. Vigo, se invoca el lenguaje en sus diferentes dimensiones: semántica, sintáctica o pragmática. Lo cotidiano es que se atiende al lenguaje ordinario o de uso corriente, pero en ocasiones habrá que acudir al lenguaje jurídico, tanto el que utiliza la norma como el que construyen los juristas, sean doctrinarios o juzgadores.

En cualquiera de los casos, la construcción de los textos y el significado de las palabras por sí o el que le reconocen los miembros de una determinada comunidad, se sustentan fundamentalmente en el lenguaje, en el alcance textual de la norma o de la estipulación.

De ahí se deriva la distinción de la interpretación literal en interpretación semántica e interpretación sintáctica.

La interpretación semántica se ocupa del sentido de las palabras comprendidas en el texto por lo que si la palabra presenta diferentes acepciones, la misión de la interpretación es optar por el significado habitual y concreto del vocablo, de los diversos que pueda tener, tomando en cuenta también los usos lingüísticos del término, así como de su probable acepción específica en el lenguaje jurídico.

La interpretación sintáctica se ocupa de encontrar el sentido de un enunciado completo, en su construcción, “con arreglo a la relación que guardan entre sí el sujeto y el predicado, el carácter adversativo, concesivo, disyuntivo, copulativo, etc., de las conjunciones, la colocación del pronombre o del adverbio, etc.”

El argumento a contrario se basa en la presunción de que si el legislador ha regulado expresamente una hipótesis, entonces esa regulación se refiere a dicha hipótesis y sólo a ella, rechazándose su aplicación a cualquier caso distinto al expresamente contemplado por el legislador. Esto es, si la norma se hace únicamente, de manera exclusiva, para una determinada situación, de ese modo queda abortada la posibilidad de extender la solución jurídica a una situación diferente a la expresamente prevista por la disposición.

El argumento a contrario es considerado un instrumento de la interpretación literal, en cuanto que la actividad interpretativa llevada a cabo no se sale fuera del texto a interpretar, pues se trabaja exclusivamente en un nivel lingüístico, además de que supone el respeto de la letra, que se convierte en la única guía para la atribución de significado.

En relación con lo antes expuesto, es necesario pronunciar que la Suprema Corte, mediante la emisión de la ejecutoria que da vida a la tesis jurisprudencial análisis del presente trabajo, realiza una interpretación restrictiva de la norma jurídica para darle sentido al término “descripción de servicio”.

Esto significa, que su interpretación se apega fielmente al texto de ley y acota el significado del vocablo “describir” a su menor ámbito material de validez posible y lo reduce a su significado más seguro y aceptado por todos o por muchos, al recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

En este sentido, dicho órgano judicial se apoya en un instrumento denominado argumento a contrario, mediante el cual la labor interpretativa se limita al texto normativo pues se trabaja exclusivamente en un nivel lingüístico y, con base en dicha técnica, pretende atribuirle significado al vocablo.

Con este análisis se pretende resaltar que la labor interpretativa es acertada, no obstante, como se ha expresado en líneas previas resulta ser no suficiente para determinar el alcance o significado del requisito de descripción de servicio o uso o goce, que permita dar certeza jurídica a los contribuyentes en su aplicación.

Por lo anterior, en mi opinión a pesar de que la interpretación gramatical es imprescindible, porque busca el significado de un determinado vocablo, se debe preferir el otorgar un sentido acorde con el contexto en un ordenamiento en su conjunto a otorgar a una palabra un sentido literal individual.

Nótese que a pesar de que a través de la interpretación literal de las palabras se pudiera otorgar un significado razonable, pero del análisis del conjunto de ordenamientos legales se desentraña de una mejor manera el verdadero sentido que buscó el legislador, pudiera preferirse este último método.

Lo antes mencionado, derivado de lo que se ha expresado del análisis doctrinal, es menester y preferible desentrañar el significado de una norma fiscal a través de los fines económicos o de las razones que el legislador tuvo para ubicar una porción normativa dentro de un conjunto de normas que configuran un régimen fiscal.

No obstante, algunos estudiosos del Derecho consideran que cada método de interpretación debe considerarse en forma aislada, y no en relación con otros métodos de interpretación, algunos otros como Savigny consideran que para interpretar una norma jurídica deben contemplarse los cuatro elementos de interpretación y no cada uno en forma aislada y, en consecuencia, si con el puro elemento gramatical no se puede interpretar una norma jurídica, se debe acudir al lógico, al histórico y al sistemático.

Una jurisprudencia que apoya a la crítica que se efectúa a lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte, expresa que 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. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal.

El anterior criterio es importante porque la materia fiscal abre las posibilidades a que el intérprete desentrañe el sentido de las normas tributarias, a través de la interpretación sistemática sin que se considere que viola el principio de interpretación estricta que rige dicha materia.

Dicho criterio cobra especial relevancia en el estudio de la presente tesis puesto que consideramos que dicha interpretación ayuda a esclarecer el sentido y alcance de la fracción V, del artículo 29-A del CFF, es decir, lo que debe entenderse como descripción del servicio.

Primero, se considera pertinente señalar que la interpretación es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece, además procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

Dicho método de interpretación se refiere a que un precepto o una cláusula deben interpretarse no de manera aislada, sino en conjunto con los demás preceptos o cláusulas que forman parte del ordenamiento o del negocio en cuestión.

La razón es que el sentido de una norma no sólo está dado por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con las otras normas.

Una parte esencial de dicho método de interpretación es la explicación de vinculación entre una norma y las demás del mismo ordenamiento, que se encuentra en que las primeras forman parte de un todo y no pueden tener un significado distinto de las demás y mucho menos contradictorio, pues el conjunto de preceptos o de estipulaciones no se concibe como una simple acumulación o agregado de disposiciones, sino como un verdadero y propio sistema; por lo que la interpretación sistemática conduce a entender la norma particular en función del contexto general y de manera conforme a este último.

La parte esencia de dicha definición consiste en que el sistema jurídico tiene una lógica interna propia; en primer lugar, porque las normas forman un sistema que obtiene su coherencia del diseño racional realizado por el legislador y de los principios que, como consecuencia de ser un producto racional, lo gobiernan; y, en segundo lugar, porque posee una coherencia intrínseca y objetiva que justifica acudir a unos preceptos para aclarar el significado de otros dudosos.

Para lograr lo antes dicho, es que nos remontamos a la exposición de motivos que lleva a la vida jurídica a la norma que se pretende desentrañar, y a las demás porciones normativas que integran un régimen fiscal unitario denominado de la comprobación fiscal. Esto con el objetivo de obtener el alcance del precepto que se analiza, en congruencia con el fin perseguido por la voluntad del legislador.

Bajo el anterior considerando, nos remontamos al análisis de la exposición de motivos del 15 de noviembre de 1991, derivada de la iniciativa del Poder Ejecutivo que dio origen a la fracción V, del artículo 29-A del CFF, y que establece principalmente que con el objeto de fortalecer las facultades de control y fiscalización de las autoridades fiscales, se propone establecer la obligación de que los comprobantes fiscales sean impresos a través de establecimientos autorizados; asimismo, se propone que el control de dichos comprobantes se realice por los establecimientos citados, los cuales presentarán a la mencionada dependencia, a través de medios magnéticos, la información relativa a sus clientes, medida con la cual se logrará un mejor control sobre la comprobación de las operaciones de los contribuyentes, esto es con el fin de simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales que expidan por sus operaciones que no sean al público en general.

La anterior iniciativa es parte del análisis que realiza la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para dar origen a la jurisprudencia que es materia de

la presente tesis, no obstante, pasa desapercibido el fin que pretende el legislador con la creación de dicha porción normativa.

Es así, que nuestro Máximo Tribunal debió considerar los fines perseguidos por el legislador al establecer un requisito que debe estar contenido en un comprobante fiscal para que sea procedente la deducción o el acreditamiento fiscal.

Dicho fin queda plasmado claramente en la exposición de motivos al señalar que se pretende fortalecer los medios de control y de fiscalización de las autoridades fiscales al recibir la información que de los mismos les haga llegar el proveedor autorizado.

Derivado de lo anterior, es evidente que dicho propósito no se logra si al determinar el alcance del requisito de la fracción V, del artículo 29-A del CFF, se limita a dar una idea general de la descripción del servicio, sobre todo bajo la visión que la Segunda Sala da a conocer en la ejecutoria en análisis.

A este respecto, en los amparos en revisión la Corte se pronuncia al precisar que la porción del precepto reclamado, tan sólo constituye parte de un catálogo de requisitos necesarios a fin de que la autoridad pueda estar en aptitud de determinar si se cumplieron aquéllos que acrediten la autenticidad de la operación que amparan los comprobantes fiscales y, en esas condiciones, pueda determinar que el resultado fiscal obtenido por el contribuyente se encuentra apegado o no a la ley.

Es decir, a pesar de lo expresado por la misma Sala acerca de los fines que persigue la autoridad al verificar los requisitos de los comprobante fiscal como lo es acreditar la autenticidad de la operación o determinar si el resultado fiscal obtenido por el contribuyente se encuentra apegado a la ley, no se colma con el alcance que dicho Tribunal otorga al vocablo “describir”.

Esto se concluye de lo analizado anteriormente, puesto que la descripción del servicio como la visualiza el multicitado órgano juzgador es demasiado limitada y no permite dar una idea de la autenticidad o procedencia de la transacción, ni mucho menos determinar si es una deducción que pudiera resultar procedente a la luz de los requerimientos de las disposiciones fiscales.

Para ejemplificar lo anterior, basta con decir que en una perspectiva limitada de la descripción de un servicio como lo puede ser “indemnización” sin señalar bajo qué circunstancias se originó, resulta difícil para el destinatario, que en este caso es la autoridad fiscal, el ejercer un control sobre sus actos de fiscalización y las consecuencias jurídicas que pudiera tener la transacción a que hace referencia el comprobante fiscal.

Lo anterior, considerando que dependiendo de la naturaleza de la indemnización puede ser o no deducible para efectos fiscales o por lo menos se puede inferir.

Lo mismo podríamos decir, en el caso de que en un comprobante fiscal se asiente el término “uso o goce de bienes tangibles”, lo que no permite conocer sus efectos jurídicos a razón de que no se señalan las circunstancias de modo, tiempo o lugar.

Es por ello, que la poca claridad de la interpretación del órgano jurisdiccional es que abre una brecha que no permite conseguir la finalidad perseguida por las autoridades hacendarias, la cual fue aceptada voluntariamente por el creador de la norma.

Por su parte, en la exposición de motivos de la Cámara de Diputados del 10 de septiembre de 2009, se señalan las razones que se tuvieron para fortalecer el esquema de comprobación fiscal que estaba vigente en papel, en los estados de cuenta y en los comprobantes fiscales digitales.

En este tenor, dicha iniciativa expresa que con objeto de establecer medidas de simplificación administrativa que además apoyen la recaudación, se propone fortalecer los mecanismos de comprobación fiscal para obtener certeza de que los ingresos, deducciones y acreditamientos manifestados o aplicados por los contribuyentes son reales y correctos, y con ello procurar evitar la evasión y la defraudación fiscal.

En dicho Decreto, a la letra reza que el esquema actual de comprobación fiscal no ha permitido evitar las diferentes formas de evasión que impactan de manera considerable en la recaudación del erario federal.

Adicionalmente señala que la evasión y la defraudación fiscal ha aumentado por diversas razones, pero entre ellas destaca que en los comprobantes fiscales emitidos en papel, dificulta a la autoridad el controlar y rastrear ese tipo de comprobantes.

Asimismo, se plantea instrumentar un nuevo esquema que conlleve el fortalecimiento de los mecanismos de comprobación fiscal a efecto de disminuir la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de comprobantes fiscales, sin dejar de lado la simplificación administrativa que se impulsaría a través de la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas, como el Internet.

Por último, algo que resulta esencialmente importante precisar es que en dicha iniciativa se propone establecer como infracción el no enviar al Servicio de Administración Tributaria el comprobante fiscal digital a través de su página de Internet para su validación, y establecer un supuesto para equiparar al delito de defraudación fiscal, el hecho de que un contribuyente le dé efectos fiscales a comprobantes fiscales que no reúnen los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Por todo lo antes expuesto, es claro que la disposición normativa de la cual se pretende desentrañar su alcance, se encuentra inmersa en un régimen de comprobación fiscal, el cual el legislador conscientemente considera importante en los fines de recaudación del Estado.

Esto es, si el contexto en el que se desenvuelve la norma objeto de análisis se vincula con un fin específico, es de esta forma que se debe desentrañar su verdadero alcance y significado.

Atendiendo a la naturaleza del método de interpretación sistemático, es que resulta viable explicar cómo se vincula la norma en análisis con el demás conjunto de normas para justificar su fin en el régimen tributario en el que se encuentra inmerso.

Es por ello, que a todas luces es claro que el fin que justifica el requisito de describir el servicio en la comprobación fiscal, interactúa en un sistema en el cual no puede ser contradictorio al objetivo que implica dicho sistema, que es facilitar el control de la fiscalización de las autoridades fiscales para evitar conductas defraudadoras o elusivas que perjudiquen la recaudación fiscal.

Dicho control en la fiscalización, como lo puntualiza la iniciativa antes descrita, pretende permitir al órgano recaudador determinar la posibilidad de que las operaciones consignadas en los documentos comprobatorios sean reales y correctas, y así poder evitar la evasión y elusión fiscal de los contribuyentes.

No obstante lo anterior, se reitera que una interpretación restrictiva respecto a lo que debe entenderse como descripción del servicio, obstruye de cierta manera que se cumplan los fines perseguidos por las autoridades fiscales y contravienen la intención del órgano regulador. Esta situación aborta del conjunto de normas a la porción normativa multicitada, al no lograrse con la interpretación de su alcance los fines buscados por el ordenamiento en su conjunto.

Luego entonces es que se ajusta la interpretación sistemática en el análisis del asunto en cuestión, ya que dicha interpretación implica la armonía de las cláusulas que conforman el conglomerado de un sistema de comprobación fiscal y más aún se vinculan para conseguir un fin económico particular que es el control de la fiscalización para evitar la elusión fiscal, en pro de la recaudación.

Las descritas exposiciones de motivos se vinculan de alguna forma con otro gran cambio en la comprobación fiscal, mediante el cual se buscó extender su uso digital a todas las operaciones, lo cual quedó plasmado en la exposición de motivos enviada a la Cámara de diputados el 9 de diciembre de 2013.

Cabe resaltar, la parte que nos interesa que señala que para ser consistente con la intención del legislador de modernizar los esquemas de comprobación fiscal, a fin de hacer frente a los retos que representa para nuestro país la creciente evasión y elusión fiscal, trae consigo múltiples beneficios tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

Los primeros reducirán cargas administrativas y costos de operación; simplificarán sus procesos contables y facilitarán la revisión y conciliación de sus gastos en el cálculo de las contribuciones.

Por su parte, las autoridades fiscales contarán con dicha información sin que exista necesidad de que sea solicitada y proporcionada nuevamente, y la autoridad podrá contar con información fidedigna de las operaciones realizadas por los contribuyentes que serán objeto de una deducción.

Es evidente, que el legislador al aceptar que las reformas legales propuestas acepta el equilibrio que se pretende entre la reducción de cargas administrativas para las causantes de los impuestos al utilizar los comprobantes fiscales digitales, y que las autoridades fiscalizadoras cuenten de manera accesible en sus bases institucionales con información digna de analizar y determinar presuntivamente si pudiera ser procedente la deducción de la operación contenida en el documento fiscal.

Cabe mencionar que en las reformas al Código Fiscal de la Federación, aprobadas por ese H. Congreso de la Unión, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, para el ejercicio fiscal de 2012, se inició un proceso de simplificación de los requisitos de los comprobantes fiscales. Así, se compilaron en este ordenamiento jurídico los requisitos que en materia de comprobantes fiscales se encontraban dispersos en varias leyes, y se eliminaron de los comprobantes fiscales 132 requisitos para quedar sólo en 27.

Es por ello, que en la exposición de motivos del 9 de diciembre de 2013 se expone que como continuación del proceso de simplificación, se propone modificar el artículo 29-A, con el fin de cambiar en los comprobantes fiscales el uso de la clave vehicular por el número de identificación vehicular.

Asimismo, se propone adicionar un penúltimo párrafo al citado artículo 29-A, para establecer que los requisitos de los comprobantes fiscales digitales por Internet que se emitan por retenciones de contribuciones los establecerá el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general, por la naturaleza técnica y la necesidad de citar a detalle todas las características de los comprobantes mencionados. Mediante dichas reglas se asegurará la interoperabilidad de estos documentos electrónicos, estableciendo los parámetros bajo los cuales será posible la generación de documentos digitales con estándares técnicos que puedan ser reconocidos tanto por los contribuyentes como por la administración tributaria.

De todo esto es dable concluir, del análisis de los fines que se persiguen con el surgimiento y modificación de diversas disposiciones, que existe una conexión lógica de todo el negocio jurídico de la comprobación fiscal que pretende detallar las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales a razón de la necesidad del Estado de mejorar el control de sus facultades de comprobación y fortalecer la administración tributaria.

Es por lo argumentado, que carece de sentido tomar como cierto el criterio señalado por nuestro Alto Tribunal en las Resoluciones de los amparos en revisión 385872014 y 162272016 y que se reproducen por mayoría de razón en la ejecutoria

que da vida a la jurisprudencia en cuestión, que precisan que exclusivamente debe asentarse en los comprobantes fiscales la idea general o el núcleo esencial de un servicio, al razonar que la autoridad tiene el poder discrecional de ejercer sus facultades de comprobación.

Dicho criterio resulta en extremo absurdo, porque bajo esa perspectiva de razonamiento muchos de los requisitos que se requieren de los comprobantes fiscales (y de declaración de información) resultan no necesarios, porque son sujetos de la actividad fiscalizadora del Estado, lo cual le restaría eficacia y razón de ser a la existencia de la comprobación fiscal.

Por todo lo antes argumentado, es dable concluir que la interpretación sistemática de la fracción V, del artículo 29-A del CFF en esencia decreta:

1. Es menester y preferible desentrañar el significado de una norma fiscal a través de los fines económicos o de las razones que el legislador tuvo para ubicar una porción normativa dentro de un conjunto de normas que configuran un régimen fiscal.
2. El alcance de los preceptos que conforman el todo del régimen de comprobación fiscal se analiza, en congruencia con el fin perseguido por la voluntad del legislador, es decir, a través de desentrañar las exposiciones de motivos que crearon y reformaron dichos preceptos.
3. Las exposiciones de motivos consignan fines que buscan equilibrar los intereses del Estado y los particulares.
4. Las iniciativas persiguen un fin económico relacionado con fortalecer la administración tributaria y aumentar la recaudación, además de lograr el control de la fiscalización por parte de las autoridades hacendarias para evitar la evasión y elusión fiscal.
5. La tendencia de cambio en el sistema de comprobación fiscal, está principalmente enfocada a detallar las operaciones que permiten conocer la posible deducción o acreditamiento que incide en la determinación del resultado fiscal de los contribuyentes.

Expuestas las consideraciones anteriores, es que se puede desentrañar el alcance del término “descripción del servicio”, mediante la interpretación sistemática de las distintas normas que se contienen en el contexto de la comprobación fiscal atendiendo a los fines que pretende.

Así las cosas, es claro que el alcance que se dé a la porción normativa que contiene el requisito de describir el servicio o el uso o goce, debe permitir detallar circunstanciadamente los elementos que conforman la operación contenida en el comprobante fiscal, es decir relatando los elementos de modo, tiempo y lugar.

Entiéndase que circunstanciar significa, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, determinar las circunstancias de algo, a su vez que, circunstancia se refiere al accidente de modo, tiempo y lugar que está unido a la sustancia del algún hecho.⁴⁸

Solo de dicha manera, describiendo dichos elementos, es que se puede garantizar la eficacia jurídica de la norma analizada.

Es de resaltarse que al describir las circunstancias del servicio en la forma en que se realizaron, en cuestión de temporalidad y el lugar en que se prestaron se equilibran los intereses de los causantes y el Estado, toda vez que permite a los primeros controlar sus operaciones y al revelarlas a la autoridad evitar molestias innecesarias al tener que atender auditorías y al Estado focalizar sus auditorías de manera más precisa y evitar la elusión fiscal de los contribuyentes.

No se omite mencionar, que al establecer la obligación de que se detallen las operaciones resulta ser no tan gravoso para los contribuyentes como lo puede ser la afectación que recibe el erario público al disminuir el control de la fiscalización, con el correspondiente menoscabo a la recaudación.

No menos importante es recordar que la afectación a los intereses del Estado repercute directamente en el bienestar de la colectividad.

Además, del análisis de los fines que se persiguen las distintas normas que conforman el régimen jurídico de la comprobación fiscal, es evidente que deben converger con la necesidad del Estado de mejorar el control de sus facultades de comprobación y fortalecer la administración tributaria.

Es por esta razón, que al detallar las operaciones establecidas en el documento fiscal en circunstancias de modo, tiempo y lugar, en congruencia con el análisis sistémico, facilita el fin último perseguido por el legislador, lo que significa desentrañar el alcance verdadero de la norma legal.

El resultado de dicha interpretación representa claramente la conexión entre el sentido gramatical del término “describir”, de conformidad con la última actualización del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y su alcance conectado con los fines de las disposiciones jurídicas contenidas en sistema de comprobación fiscal, toda vez que la interpretación literal aplicada se conecta perfectamente con el fin perseguido por la voluntad del órgano legislador, entendiéndolo no sólo en lo individual sino como un todo.

Por último, es de recalcar que nuestro Máximo Tribunal al resolver la contradicción de tesis de mérito, lo hace mediante referencia a otros precedentes resueltos anteriormente, mediante la aplicación de un principio de mayoría de razón.

⁴⁸ <http://dle.rae.es/?id=9Ka81Rt>

El principio de mayoría de razón se encuentra referido a un método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella, en primera instancia pareciera ser razonable el uso de dicho principio por el más Alto Tribunal.

Es evidente que la analogía no es admisible en el Derecho Tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría admitir la posibilidad de establecer tributo sin que mediara creación legal. La ley debe directamente fijar los elementos fundamentales de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa.

Es para destacar que la aplicación del principio de mayoría de razón utilizada por la Suprema Corte no se refiere estrictamente a la determinación de los elementos esenciales de tributo o la obligación tributaria en su carácter formal, sino más bien se refiere a continuar con un criterio que ha prevalecido en la resolución de los casos que se le han presentado.

Pero a pesar de que dicha decisión no se refiere a interpretar o integrar el ordenamiento legal para cubrir algún vacío legal, o bien, extender el uso de los principios generales del derecho en la resolución de casos dudosos, lo cierto, es que en el caso en particular su uso trasciende en un elemento que pueden incidir en la base que conforma el tributo.

Es decir, el hecho de que la Segunda Sala de la Suprema Corte haya decidido por mayoría de razón aplicar lo dispuesto en los amparos directos en revisión resueltos previamente, tiene injerencia en la cumplimentación de un requisito necesario para determinar la procedencia de una deducción o acreditamiento.

No obstante que dicho órgano jurisdiccional intenta minimizarlo señalando que no fue la intención del legislador en automático rechazar la deducción de las operaciones, sino se cumple con el requisito de describir el servicio o el uso o goce. Dicha postura de la Sala pudiera ser cuestionable a razón de lo dispuesto estrictamente por el articulado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, más aun, considerando que se tipifica un delito de defraudación fiscal cuando se le da efecto fiscal a un comprobante que no cumple con los requisitos fiscales de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Retomando las ideas, en mi opinión la Suprema Corte debido a la importancia y trascendencia en sus decisiones en la materia tributaria, debería ser muy cuidadosa en la aplicación del principio de mayoría de razón, considerando que a pesar de lo dicho en precedentes pasados de un nuevo análisis se puede percatar de que en su momento los criterios tomados no fueron los más idóneos, o bien, que se pasaron por alto, algunos otros criterios que se ajustaban más al caso en concreto.

Lo anterior, máxime si las condiciones, el entorno o fuentes con base en las cuales fueron evaluados los criterios aplicados han cambiado.

V. Conclusiones

El objeto de la presente tesis comienza con el análisis a la ejecutoria de la jurisprudencia, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que tiene su origen en la denuncia de una contradicción de tesis entre dos Tribunales Colegiados en Materia Administrativa.

En la emisión de dicha ejecutoria se presentan dos criterios a resolver, pero el cual se considera necesario analizar para conocer si fue resuelto adecuadamente por Nuestro Máximo Tribunal, es el relativo al cuestionamiento de cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales, de conformidad con lo que mandata la fracción V, del artículo 29-A del CFF.

Cabe precisar, que la jurisprudencia también resuelve que dicha porción normativa del CFF, no viola el principio de seguridad jurídica, toda vez que los contribuyentes tienen pleno conocimiento sobre la regulación normativa que prevé como debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. A este respecto, en mi opinión la declaración pronunciada por dicho Tribunal es correcta.

No obstante lo anterior, el órgano jurisdiccional al momento de tratar de esclarecer el alcance o significado del vocablo “descripción” del servicio, por principio de mayoría de razón, hace uso de lo resuelto mediante dos amparos directos en revisión con números 3858/2014 y 1622/2016, que fueron resueltos previamente mediante sesiones del 26 de noviembre de 2014 y 13 de noviembre de 2016.

Ahora bien, del análisis de los criterios esgrimidos en los precedentes señalados y la ejecutoria, se observa que utiliza la interpretación literal y restrictiva como medio para lograr la aplicación y cumplimiento del deber fiscal que debe ser consignado en los comprobantes fiscales.

Para ello, la Segunda Sala de la Suprema Corte analiza el significado de la palabra “describir”, mediante la consulta del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y se limita a concluir que el requisito de descripción del servicio se tiene por cumplido cuando se expresan la idea general o núcleo esencial del servicio prestado, delimitando sus partes o propiedades en el comprobante fiscal.

Lo anterior, en opinión del autor de la presente tesis dicha conclusión no es del todo correcta ni precisa y genera incertidumbre jurídica respecto a su aplicación conforme a la interpretación que realizó el Alto Tribunal.

Esto se afirma, toda vez que el alcance otorgado al precepto jurídico en cuestión, no permite conocer con certeza como debe aplicarse a los casos concretos. Esto es, la Sala señala de forma imprecisa que se debe consignar una idea general del servicio prestado, limitando por sus propiedades o partes. Peor aún, mediante un ejemplo pretende clarificar su aplicación, cuando el término empleado resulta ser muy superfluo y no pareciera ni siquiera atender al requisito de delimitar sus partes o propiedades.

Parte de la conclusión mediante la cual se genera el desacuerdo con lo resuelto por la Suprema Corte, es que al motivar la interpretación literal se basa en un precedente que toma como fuente una edición desactualizada del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Y es, en esta última actualización emitida un mes antes de la emisión de la ejecutoria que el término “describir” se refiere a detallar circunstanciadamente algo.

Lo anterior, tiene gran trascendencia puesto que circunstancia, en palabras propias del referido Diccionario, es determinar el modo, tiempo y lugar de algo.

En adición de lo anterior, y para efectos de efectivamente desentrañar el alcance y significado de la fracción V, del artículo 29-A del CFF, no es suficiente con aplicar una interpretación gramatical de sus vocablos, si del uso de otro medio de interpretación se puede desmenuzar la verdadera intención del legislador y, con ello, los fines que se pretenden con la integración de dicha norma dentro de un sistema de comprobación fiscal.

Bajo el tenor de dicha finalidad es que se llega a la conclusión que con una interpretación sistemática del precepto en análisis, es que se logra vincularlo dentro del conjunto de normas con las que interactúa en un fin unitario no de manera aislada sino como un todo.

La parte esencia de dicha definición consiste en que el sistema jurídico tiene una lógica interna propia que obtiene su coherencia del diseño racional realizado por el legislador y de los principios que de ella emanan, por lo que no es permisible que se contenga un análisis contradictorio al esquema integrado de comprobación fiscal.

Es así como del análisis de los fines perseguidos por el órgano legislador es que se desentrañan sus fines, referidos a equilibrar los intereses entre causantes y Estado, simplificar las cargas tributarias, fortalecer la administración tributaria a través del control de sus actos de fiscalización y evitar la evasión y elusión fiscal que demerita de la recaudación tributaria.

Es así que, de una conjunción armónica entre los métodos de interpretación literal y sistemático, se logra dar el alcance al texto normativo para garantizar su convivencia con las normas que integran el sistema de comprobación fiscal y, sobre todo lograr el cumplimiento de los fines para los cuales fue creado.

De esta manera se concluye, que el término “descripción del servicio” debe estar circunstanciado describiendo las condiciones de modo, tiempo y lugar en que fueron prestados, para darle una real eficacia jurídica acorde al espíritu del régimen de comprobación fiscal.

VI. Bibliografía

- Hallivis Pelayo, Manuel, Teoría general de la interpretación, México, Porrúa, 2007.
- Vigo, Rodolfo Luis, De la ley al derecho, México, Porrúa, 2003.
- Guastini, Ricardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, 5a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2003.
- Igartua Salaverría, Juan, Teoría analítica del derecho (la interpretación de la ley), IVAP, Oñate, 1994, pp. 42 y 43.
- García Máynez, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, México, Porrúa, 1940.
- Tamayo y Salmorán, Rolando. Razonamiento y argumentación jurídica. El paradigma de la racionalidad y la ciencia del derecho. México, Universidad Nacional Autónoma de México/Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.
- Atienza, Manuel. El sentido del Derecho. 2ª ed. España, Editorial Ariel, 2003.
- Peces-Barba Martínez, Gregorio. Curso de derechos fundamentales. Teoría general. España, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1999.
- Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., “La interpretación de la ley y las contradicciones de tesis”, Conferencias magistrales, México, Poder Judicial de la Federación-Consejo de la Judicatura-IFDP, 2002.
- Nino, Carlos Santiago, Introducción al análisis del derecho, 2a. ed., Buenos Aires, Astrea.
- González García, Eusebio., *La interpretación de las normas tributarias*, Navarra, Ed. Aranzadi, 2000, Pág. 146.
- Vanoni, Ezio, Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 77- 86; González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Mantellini G., citado por Godoy, Norberto J., Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992.
- Larenz Karl, (2001), “Metodología de la ciencia del Derecho”, Barcelona, Editorial Ariel.
- Rodríguez Molinero Marcelino, (1993), Introducción a la Ciencia del Derecho, Salamanca, Librería Cervantes.

De Castro Cid, Benito, 2002, Nuevas Lecciones de Teoría del Derecho, Madrid, Editorial Universitaria S.A.

Rodríguez Gutiérrez Pablo, 2004, Teoría de la Interpretación Jurídica, Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Otras Fuentes de Consulta:

Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91/ Semanario Judicial de la Federación / Octava Época / t. VII / abril de 1991.

Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII Febrero de 2006 / Tesis: P. XII/2006.

Tesis aislada / Materia(s): Penal / Quinta Época / Instancia: Primera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / XCVIII /

Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Quinta Época / Instancia: Tercera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / CXXXII /

Tesis jurisprudencial / Materia(s): Constitucional Administrativa / Novena Época / Instancia: Primera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / XXX Julio de 2009 /

Tesis de jurisprudencia 133/2002 / Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal / en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.

No. Registro: 238,352 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Séptima Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / 82 tesis relacionada con la jurisprudencia 274.

No. Registro: 165006 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito / Fuente: Semanario Judicial de la Federación /

No. Registro: 175,568 / Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII, Marzo de 2006 / Tesis: 2a. J. 27/2006/

No. Registro: 192,803 / Tesis aislada / Materia(s): Administrativa / Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / X, Diciembre de 1999 / Tesis: 2a. CXLII/99 /

Sexta Sala Regional Metropolitana Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa / Ponente: Magistrada Diana Bernal Ladrón de Guevara / Juicio de nulidad 30376/07-17-06-9 / 23 de octubre de 2009 / Unanimidad de votos.

www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/...TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf,

www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/...TFJFA/LENE_LeyTributaria.pdf,

<https://es.scribd.com/doc/103100720/Analogia-y-Mayoria-de-Razon>

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUVvi3f0pNLuchmH H1EVIbR4WdGFPlmfKobevZiqQ7NAQ>

<http://dle.rae.es/?id=ClAOq6o>

<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>

<http://dle.rae.es/?id=DZQQjZR>

<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/que-contiene/item-numero-2>
(ver sección 2. Contenido y 2.1 Arcaísmos).

<http://dle.rae.es/?id=9Ka81Rt>