

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA

FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN

UNIDAD DE ESTUDIO DE POSGRADO DE LA

FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN



“LA INTERPRETACIÓN FISCAL EN MÉXICO COMO FORMA DE VULNERACIÓN
A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES: EL DERECHO AL MÍNIMO
VITAL”

TESIS

QUE COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRÍA EN CIENCIAS DEL DERECHO

PRESENTA:

GLORIA ELENA MEZA ROGEL

DR. ISMAEL CAMARGO GONZÁLEZ

DIRECTOR

Culiacán Rosales, Sinaloa, Julio del 2019.

Para mi padre, Pedro Meza López,
quien no logro ver culminado este trabajo
y para mi madre, Aurora Rogel,
símbolo de apoyo constante.
Los amo.

AGRADECIMIENTOS

Quisiera agradecer, en primer lugar, a la Universidad Autónoma de Sinaloa, mi alma máter, la oportunidad de seguir formando parte de esta gran institución al pertenecer a la generación 2017-2019 de la Maestría en Ciencias del Derecho en la Unidad de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho Culiacán. Al apoyo brindado por el Consejo Nacional de Ciencias y Tecnología (CONACYT) a través del Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC).

A las autoridades de la Facultad de Derecho, al Dr. Gonzalo Armienta Hernández, Director de la Unidad de Estudio de Posgrado y a la Dra. Gloria A. Salinas Sánchez, Coordinadora Académica de la Maestría por la oportunidad brindada para mi desarrollo profesional y personal.

Al Dr. Ismael Camargo González, excelente director de tesis, a quien agradezco su paciencia y comprensión para cumplir con la meta marcada, así como la guía brindada durante todo el proyecto, por sus consejos y comentarios acertados, que sin ellos hubiera sido imposible lograr el objetivo.

A mis lectores, Dra. Reyna Araceli Tirado Gálvez, por su tiempo y puntuales comentarios a esta investigación, dirigidos siempre con respeto y en tono de animo, e igualmente, al Dr. Marco César García Bueno por sus comentarios.

A todo el cuerpo docente de la facultad de derecho, a quienes agradezco inmensamente todas sus enseñanzas, por haberme encaminado en la exploración y descubrimiento de nuevos conocimientos, por su tiempo, su interés, orientación y buenos consejos. A mis compañeros de Maestría, que fueron cómplices en esta etapa, especialmente a Santa Irere Villa Zepeda y José Carlos Ortega Flores, por su apoyo y sincera amistad.

Por último, quisiera agradecer a mi familia y amigos quienes son mi motivación y fuente de inspiración en la vida profesional y personal. Gracias por apoyarme en cada paso.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO PRIMERO	
ANTECEDENTES DE LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA	
I. LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO	
1. Concepto general.....	10
2. Concepto de interpretación del derecho.....	11
3. Interpretación subjetiva e interpretación objetiva.....	15
4. Interpretación según sus autores	20
A. Interpretación auténtica.....	20
B. Interpretación judicial.....	23
C. Interpretación doctrinal.....	24
D. Interpretación administrativa	25
E. Interpretación ordinaria.....	25
II. HERMENÉUTICA JURÍDICA	
1. ¿Qué es la hermenéutica?.....	26
2. Métodos de interpretación.....	27
A. Pluralidad de métodos.....	30
a. Método subjetivo.....	30
b. Método subjetivo-objetivo.....	31
c. Método teleológico.....	31
d. Método exegético.....	32
e. Método histórico-evolutivo.....	33
f. Método económico.....	34
g. Método sistemático.....	34
h. Método analógico.....	34
i. A contrario sensu.....	35
III. INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN	
1. Concepto de integración.....	36
2. Diferencia entre interpretación e integración.....	41

IV. DOGMÁTICA JURÍDICA

1. Concepto de dogmática jurídica.....	42
2. Dogmática jurídico penal.....	44

CAPÍTULO SEGUNDO

LA INTERPRETACIÓN FISCAL EN MÉXICO FRENTE AL CRITERIO CONSTITUCIONAL DE INTERPRETACIÓN

I. INTERPRETACIÓN FISCAL

1. Concepto de interpretación del derecho fiscal.....	46
A. Autonomía del derecho fiscal.....	48
B. ¿En el derecho fiscal es conveniente hablar de un método de interpretación especial o de los métodos en general?.....	52
C. Criterios doctrinarios de interpretación fiscal.....	56
D. Método exegético tributario.....	59
2. La interpretación del derecho fiscal en México.....	60
A. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.....	60
a. Disposiciones que imponen cargas a los particulares.....	60
b. Disposiciones que no imponen cargas a los particulares.....	61
B. Análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.....	62
C. ¿En México solo se acepta la interpretación estricta?.....	65

II. CRITERIO CONSTITUCIONAL DE INTERPRETACIÓN FISCAL

1. Método hermenéutico.....	70
2. Principios jurídicos del derecho tributario.....	71
A. Principio de legalidad.....	71
B. Principio de equidad.....	72
C. Principio de capacidad contributiva.....	75
D. Principio de proporcionalidad tributaria.....	76
3. Juicio de ponderación.....	80

CAPÍTULO TERCERO

LA INTERPRETACIÓN FISCAL COMO EL MEDIO PARA PROTEGER LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE: DERECHO AL MÍNIMO VITAL

I. EL DERECHO HUMANO AL MÍNIMO VITAL

1. Derechos humanos de los contribuyentes.....	84
A. Derechos humanos contenidos en la Constitución Mexicana.....	86
B. Derechos humanos contenidos en la normativa convencional.....	90
2. Concepto de mínimo vital.....	93
A. Concepto doctrinal de mínimo vital.....	93
B. Concepto jurisprudencial de mínimo vital.....	95
C. Elementos objetivos y limitantes del mínimo vital.....	97
3. ¿Es el derecho al mínimo vital un derecho humano del contribuyente?.....	99

II. INFLUENCIA DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY EN EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL DEL CONTRIBUYENTE

1. Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.....	100
2. El principio de interpretación pro persona.....	102
3. Control de convencionalidad.....	104

III. EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL OBSERVADO DESDE EL DERECHO FISCAL MEXICANO

1. Relación del mínimo vital con la capacidad contributiva.....	105
2. Relación del mínimo vital con la proporcionalidad.....	107
3. Relación del mínimo vital con la equidad.....	109
4. Relación del mínimo vital con el destino al gasto público.....	110
5. Relación del mínimo vital con el salario mínimo.....	112

IV. DERECHO COMPARADO SOBRE EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL

1. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario español.....	114
2. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario colombiano.....	116
3. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario paraguayo.....	117

CONCLUSIONES.....	119
-------------------	-----

FUENTES CONSULTADAS.....	121
--------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

A sido conveniente realizar esta investigación ya que la interpretación jurídica es una cuestión que el jurista se ha ido enfrentando desde que el derecho positivo apareció y marcó una pauta en el derecho.

Lo cuál no es excepción en el derecho fiscal mexicano, gracias a la confusión que provoca el artículo 5º del código fiscal de la federación, el cuál es el único artículo que regula la interpretación de las leyes fiscales en México. A la par de este problema, la Constitución Mexicana, con la reforma de junio del 2011, donde se le da prioridad al reconocimiento de los Derechos Humanos, establece que la interpretación de todo ordenamiento jurídico mexicano debe atender al principio *pro persona* como elemento rector de la interpretación y a la interpretación convencional sobre Derechos Humanos. Ambas cuestiones representaron una motivación para realizar el presente trabajo.

También fue de interés, estudiar la figura del mínimo vital en el derecho tributario, ya que se considera que es una figura que no se le ha dado el debido análisis e importancia que merece en el derecho mexicano. Esté derecho no es objetivo y para su aplicación depende meramente de la interpretación de otros derechos internos y de la convencionalidad, por ello resultó interesante incluirlo dentro de la investigación.

Por medio de este proyecto de investigación se ha pretendido dar a conocer las diferentes posturas sobre la interpretación fiscal, además de algunos conceptos que pueden ayudar a la comprensión de las leyes tributarias, también se comparten técnicas y métodos. Se tomo como proyección social a toda autoridad facultada para interpretar, buscando concienciar e informar sobre lo importante que es desentrañar el sentido de las leyes fiscales, de forma que beneficie siempre al contribuyente y no perjudique el mínimo vital.

El objetivo general de este estudio fue analizar si la interpretación que se aplica en el derecho fiscal mexicano, vulnera o no los derechos de los

contribuyentes, en específico el derecho al mínimo vital. Como otros objetivos más específicos se examinó los antecedentes de la interpretación jurídica, con el propósito de conocer los conceptos y todos los aspectos de ésta figura, que sirvió de base en la investigación para poder desarrollar el fondo de la misma sin problema alguno; también se estudió la interpretación en el derecho fiscal mexicano, y se contrapuso con el criterio Constitución de interpretación; y por último se analizó la figura del derecho al mínimo vital, desde una perspectiva general y en particular en el caso mexicano.

Previo a la realización de la investigación, se planteo el problema de que la interpretación que se utiliza en el derecho fiscal mexicano protege o vulnera al contribuyente, en especial en su derecho al mínimo vital. Y se propuso la siguiente hipótesis: si en el derecho fiscal mexicano solo se acepta la interpretación estricta o literal de las leyes, entonces se vulnera el derecho al mínimo vital del contribuyente al no permitir una interpretación que le sea a favor del contribuyente.

Para el desarrollo de esta investigación, se emplearon los métodos generales del conocimiento, como lo son: el análisis y la síntesis, así mismo, la inducción y deducción, para conocer el objeto de estudio a profundidad en su totalidad y en sus particularidades; se utilizó el método exegético para interpretar toda la normativa jurídica; se empleo el método sistemático jurídico, para dar un orden sistemático y congruente a la investigación. Para la recolección de información, se manejaron las técnicas siguientes: observación, análisis de documentos, archivos de grabaciones de audio y video.

Se consultaron libros, revistas, tesis jurisprudenciales, tesis doctorales, constituciones, leyes federales, leyes locales, leyes estatales, normativa convencional y diccionarios, todo un aparato crítico que ayudo a negar la hipótesis planteada, debido a que el derecho fiscal mexicano no restringe la interpretación del mismo, pero al no reconocerse en el derecho mexicano la figura del mínimo vital no se puede crear con interpretación, pero si se pueden interpretar los principios tributarios establecidos en la Constitución a favor del contribuyente para

mejorar figuras como la capacidad contributiva y las tarifas progresivas, que comparten objetivos con el derecho al mínimo vital.

El capítulo primero trata elementos conceptuales sobre la interpretación jurídica en general, los tipos de interpretación, que es la hermenéutica, algunos métodos de interpretación útiles, una diferenciación entre interpretación e integración y por último la dogmática jurídica, todo ello con la intención de que el lector se empape de elementos básicos de la interpretación.

El segundo capítulo se encuentra dividido en dos partes, por un lado la interpretación fiscal en México, incluyendo toda la controversia del artículo 5º del Código Fiscal; y por el otro lado los criterios constitucionales de interpretación fiscal, que hace referencia a los principios tributarios.

El capítulo tercero, y último, está dedicado a el derecho al mínimo vital, desde su concepción, elementos y límites, pasando por su relación con la interpretación y como se observa desde el derecho fiscal mexicano, para terminar con un análisis somero de derecho comparado con el sistema tributario español, colombiano y paraguay.

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES DE LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA

I. LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO

1. *Concepto general*

La palabra interpretación, con respecto a su etimología proviene del latín “*interpretatio,-onis* que significa acción y efecto de interpretar”¹, que a su vez el verbo interpretar es “explicar el sentido de una cosa”².

Entonces, “La interpretación es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones para descubrir lo que significan”³, es decir, éste es el arte de sacar a la superficie el sentido obscuro que contienen los textos para “...transformar los términos abstractos en preceptos concretos”⁴, de forma que sea fácil su entendimiento.

Pero el arte de interpretar no sólo se aplica en textos plasmados físicamente, el autor Antúnez Álvarez, menciona que “prácticamente en todos los ámbitos de la vida, los hechos que en ella ocurren, son interpretados por la mente humana”⁵, un investigador para resolver un crimen interpreta todos los hechos del delito o algo tan común como interpretar los fenómenos de la naturaleza, son ejemplo de que también los hechos son objeto de interpretación.

¹ Real academia española, *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., España, 2014, véase en: <http://dle.rae.es/?id=LwRLSt9>, consultado el 5 abril del 2017.

² Gispert, Carlos (ed.), *Diccionario de la lengua española*, España, Océano, 1987.

³ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 55ª. ed., México, Porrúa, 2003, p. 325.

⁴ Recasens Siches, Luis, *Filosofía del derecho*, 16ª. ed., México, Porrúa, 2002, p. 628.

⁵ Antúnez Álvarez, Rafael, *El derecho fiscal y su interpretación*, México, Seu de Urgel, 2010, p. 3.

Al respecto la gramática indica que interpretar es “sacar deducciones de un hecho; desentrañar el sentido de una expresión es interpretarla; una expresión puede consistir en signos escritos, en ademanes, figuras indicadoras, jeroglíficos, códigos, etcétera”⁶. En otros términos, se puede interpretar cualquier expresión que el ser humano utiliza para comunicarse entre sí.

En el mundo del Derecho, “tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los artículos de los códigos”⁷, y que utiliza la interpretación como “un instrumento indispensable y necesariamente previo en la aplicación de normas jurídicas”⁸, pues al omitir la interpretación de una ley previo a su aplicación, se corre el riesgo de aplicarse erróneamente dicha ley y perder su sentido fundamental para el cual fue creada. Entorpeciendo el objetivo general del derecho, regular la conducta humana en sociedad. De ahí la importancia de la interpretación en el derecho.

2. Concepto de interpretación del derecho

Dentro de las tantas formas de interpretación, la interpretación del derecho es una de las formas especiales.

El derecho se constituye por leyes con el propósito de regular situaciones concretas de la vida. “Puede decirse que las leyes nacen para regir en la realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación”⁹, en consecuencia, una ley que no se aplica a la realidad se vuelve obsoleta e incensaría. Por ende para que se apliquen las leyes, el derecho necesita de la interpretación.

⁶ Peniche López, Edgardo, *Introducción al derecho y lecciones de derecho civil*, 25ª. ed., México, Porrúa, 1999, p. 69.

⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª. ed., México, Themis, 2014, p. 382.

⁸ Hallivis Pelayo, Manuel L., *Teoría general de la interpretación*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2007, p. 6.

⁹ Arrijo Vizcaíno, A., *op. cit.*, p. 381.

Tan importante es la interpretación para la aplicación en el derecho que, incluso, fue Kelsen quien la definió como el “procedimiento espiritual que acompaña al proceso de aplicación del derecho, en su tránsito de una grada superior a una inferior”¹⁰, refiriéndose al proceso intelectual que hace el interprete para interpretar una norma general y así aplicarla al caso particular, en el cual encuadra.

Interpretar, en el derecho significa “clarificar el contenido o la aplicación de una norma, o ambas cosas”¹¹, esto es, para aplicar una norma, es preciso conocer su significado, pues no se podría adecuar al caso concreto si se tiene duda sobre su significado. Entonces, en la aplicación de la norma necesariamente tuvo que existir una previa interpretación.

En términos generales, la interpretación del derecho, es descubrir el sentido que la norma jurídica encierra. “Interpretar una norma jurídica –dice Enneccerus– es esclarecer su sentido, y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y por tanto, también para la decisión judicial”¹², en otros términos, la determinación jurídica, para un caso en particular, depende en gran medida de revelar idóneamente el significado de la norma.

Como ya se hizo mención, la justificación de la norma jurídica está en su aplicación, e interpretarla “es igual a determinar su sentido en general o bien en relación con un caso concreto”¹³, es decir, esclarecer el sentido de las leyes no solo es importante para ayudar al jurista a tomar una decisión al caso concreto, si no que conocer su sentido en general previene a su violación, manteniendo el orden social.

¹⁰ Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, 13ª. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2003, p. 349.

¹¹ Reyes Sánchez, Sinuhé, *Interpretación de las leyes fiscales*, México, Novum, 2015, p. 152.

¹² Niño, José Antonio, *La interpretación de las leyes*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1979, p. 44.

¹³ Floresgómez González, Fernando, *Introducción al estudio del derecho y derecho civil*, 9ª. ed., México, Porrúa, 2000, p. 37.

Otra definición de interpretación es la del autor Hallivis Pelayo, quien la considera 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.¹⁴

En otras palabras la interpretación es el proceso, espontaneo o a conciencia, que realiza el intérprete para encontrar el sentido de la norma, que para llegar al resultado se vale de métodos y técnicas de interpretación. Sin embargo, la interpretación es tan compleja ya que de ésta pueden surgir varias respuestas, como lo menciona Kelsen:

La interpretación de una ley no conduce necesariamente a una decisión única, como si se tratara de la única correcta, sino posiblemente a varias, todas las cuales- en tanto son cotejadas solamente con la ley que haya de aplicarse- tienen el mismo valor, aunque solo una de ellas se convertirá en derecho positivo en el acto del órgano de aplicación de derecho, en especial, en el acto del tribunal.¹⁵

Es decir, las leyes y los artículos, emanados del Poder Legislativo, aún cuando su comprensión es clara, son sujetos a interpretación. Pero cuando el sentido de la ley es abstracto, con mayor razón es imprescindible interpretarlo. Uno de los principales motivos de que la ley presente obscuridad, son por problemas relacionados con las palabras, "...señala Gustavo Zagrebelsky, la interpretación ha sido vista como un proceso intelectual a través del cual,

¹⁴ Hallivis Pelayo, Manuel, "Interpretación de la materia tributaria en México", en Ferrer Mac-Gregor, E., y Zaldívar Lelo de Larrea, A. (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional; homenaje mexicano a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, Porrúa, 2009, t. V, p. 209.

¹⁵ Kelsen, Hans, *op. cit.*, p. 351.

partiendo de las fórmulas lingüísticas contenidas en los actos normativos, se llega a la determinación de su contenido normativo”¹⁶.

En este sentido, los problemas lingüísticos a los que se enfrenta, en primer instancia el proceso interpretativo, pueden ser por “ambigüedad del lenguaje”.¹⁷ Es común que un artículo o norma, contenga una o más palabras que tengan más de un significado, ya que es sabido, que el derecho mexicano maneja sus propios significados, ajenos a los de la semántica lingüística, el problema se crea cuando se transfieren palabras del lenguaje común al lenguaje jurídico y viceversa, creando confusión en el significado de las palabras contenidas en la norma a interpretar.

Otro problema, ocurre en un “erróneo uso de la sintaxis”¹⁸ que puede ser por un mal ordenamiento de las palabras, e incluso por la mala ubicación o ausencia de signos de puntuación. Provocando que la oración dentro de la norma sea confusa para el intérprete.

Por ello, para la interpretación del derecho se debe tomar en cuenta el “elemento gramatical”¹⁹, dado al hecho de que el texto de la norma se compone por palabras, como se refirió anteriormente. El intérprete debe utilizar las reglas gramaticales del lenguaje para esclarecer el significado de la norma.

Si el legislador, quien es el autor de la ley, hizo un buen trabajo al plasmar las palabras en la norma, no será difícil comprenderlas. Pero de no suceder así, la interpretación gramatical no será suficiente para conocer el sentido de la ley. En ese caso, el intérprete tendrá que basarse en otros elementos para realizar su función interpretativa, como el “elemento lógico”²⁰, que en continuidad con el elemento anterior, pretende desentrañar el pensamiento del legislador al momento

¹⁶ Álvarez Ledesma, Mario, *Introducción al derecho*, México, Mcgraw-hill, 1998, p. 277.

¹⁷ *Ibidem*, p. 278.

¹⁸ *Ibidem*, p. 279.

¹⁹ Floresgómez González, Fernando, *op. cit.*, p. 38.

²⁰ *Ídem*.

de crear la ley, analizar la voluntad del legislador plasmado en los textos que integran la norma jurídica.

Por lo que en un conflicto de interpretación debe darse “preferencia a la lógica por encima de la gramática”²¹, ya que es más viable pensar que el legislador se hubiera equivocado al querer plasmar su pensamiento en un texto, que si su intención fue establecer una norma que no va de acuerdo al ordenamiento jurídico.

Otro elemento, ha considerar, para llevar acabo la interpretación de la una norma es el “histórico”²², éste se basa en el análisis de los antecedentes de la norma valiéndose de la exposición de motivos, de cómo era el contexto jurídico en el momento que fue creada la norma, en fin, todos lo relacionado con ese precepto en el pasado.

También el intérprete al desentrañar el sentido de una norma, le resultan insuficientes los elementos proporcionados por esa norma específica. Es por ello que resulta necesario relacionarla con todas las demás disposiciones que forman el sistema jurídico, tomando éste como un todo.

Esto bajo el fundamento que “el Derecho positivo de los pueblos forma un verdadero sistema que hay que comprender para desentrañar tan sólo el sentido de una norma”²³. Es decir, que para entender el significado de una norma, primero se debe entender como esta conformado el sistema jurídico al que pertenece esa norma.

3. Interpretación subjetiva e interpretación objetiva

Como ya se menciono, interpretar es desentrañar el sentido de la ley, de eso no hay duda. Para el intérprete, el problema prevalece en saber que se entiende por

²¹ Peniche López, Edgardo, *op. cit.*, p. 70.

²² Floresgómez González, Fernando, *op. cit.*, p. 38.

²³ *Ídem.*

sentido de la ley. La respuesta a esta pregunta predomina en dos posturas principales extremas, la interpretación subjetiva y la interpretación objetiva.

La primer postura defiende que el sentido de la ley, no puede ser otro que, el que el legislador quiso darle al momento de su creación, en otras palabras, la voluntad del legislador.

El argumento con el que se sostiene ésta postura es que “la ley es obra del poder legislativo; ...en consecuencia, su sentido debe ser el que su autor pretendió darle”²⁴, en otras palabras, del pensamiento de su creador nace la ley, por lo tanto supone que el pensamiento del legislador y la ley deben ser equivalentes, o al menos dirigirse hacia un mismo sentido.

Propone que “en la ley se contiene íntegro todo el Derecho y, por tanto, la labor del intérprete se debe constreñir a la exégesis de los textos en los cuales siempre se encuentra el pensamiento de su autor”²⁵. Dicho de otra forma, la postura de ésta corriente es que la voluntad del legislador plasmada en la ley constituye al Derecho mismo.

Esta corriente, también llamada por Radbruch, quien es citado por García Máynez, como interpretación “filológico-histórica”²⁶, es la que investiga lo que el órgano de creación de leyes, o sea el legislador, quiso decir en el momento de emitir el texto legislativo. Pretende analizar la intención subjetiva del legislador que creó las normas objeto de la interpretación, refiriéndose a “la razón de la ley (*ratio ley*), es decir, a su elemento lógico político”²⁷. En este sentido, el intérprete para realizar su labor debe remitirse al pasado, al momento de la creación de la ley y analizar el contexto político de dicho tiempo y deducir las razones que originaron dicha ley.

²⁴ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 327.

²⁵ Covarrubias Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México: aportes para un modelo teórico*, México, Instituto de especialización para ejecutivos, 2006, p. 61.

²⁶ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 328.

²⁷ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 70.

Dicha teoría declara que “el Derecho es lo que sus autores quieren que sea”²⁸. Convirtiéndola excesivamente subjetiva, como su nombre lo afirma, ya que a ciencia cierta no se puede analizar el pensamiento de los sujetos o puede ser que lo que el legislador expreso en ese momento, no era lo que realmente pretendía, por razones ajenas a su voluntad. “Puede haber una inadecuación entre la intención de aquél y los medios de que se vale para formular sus pensamientos”²⁹. En ese caso la interpretación no sería la voluntad del legislador, sino la forma en que éste se expresó.

En la búsqueda de la voluntad del legislador, dicha teoría debe investigar la psicología del legislador y su forma de expresión, en caso de referirnos al legislador como individuo, pero al referirnos al órgano creador de las leyes, la búsqueda se realiza analizando la exposición de motivos, discusiones, entre otros documentos testimoniales de la creación de la ley.

Frente a esta postura, se encuentra la interpretación objetiva, la cual estima que la ley posee sentido propio, y no reside en la pretensión del legislador, como argumenta la postura anterior, debido a que “no nos manifiesta lo que quiso el legislador, ni tiene validez por ello, sino que vale como regla que ordena la vida humana en sociedad, al regular la conducta de los ciudadanos”³⁰, en otras palabras, el objetivo que funge dicha ley es el que le otorga validez.

Esta postura busca “el sentido lógico objetivo de la ley, como expresión del derecho”³¹. Sostiene que la norma jurídica tiene significado propio, independiente a la presunta voluntad del legislador, argumentando que, la ley “una vez producida, se independiza de su autor, alcanza existencia propia en la vida jurídica y contiene o encierra una voluntad objetiva”³². Esto significa, que una vez expedida la ley pierde el vínculo con su creador, el legislador, y alcanza su

²⁸ Álvarez Ledesma, Mario, *op. cit.*, p. 281.

²⁹ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 328.

³⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 71.

³¹ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 329.

³² Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 72.

vigencia y validez por el hecho de pertenecer a un ordenamiento jurídico, que comparten un propósito, regular la conducta del hombre en sociedad.

La voluntad de la ley, se manifiesta en la lógica implícita en el mismo texto de la norma, la cual debe relacionarse con las demás normas del sistema jurídico, ya que, “tal significación no sólo depende de lo que las palabras de la ley por sí mismas expresan, sino de las conexiones sistemáticas que necesariamente existen entre el sentido de un texto y el de otros que pertenecen al ordenamiento jurídico de que se trate”³³. Dicho de otra forma, las normas son congruentes entre sí, ya que forman parte de un todo. Por ello, a esta teoría se le denomina, también, como interpretación lógico-sistemático.

Para García Máynez, la interpretación jurídica objetiva tiene un fin que “radica en descubrir el sentido objetivamente válido de los preceptos del Derecho, el sentido de la ley no puede residir en la voluntad de los legisladores, porque no vale como expresión de un querer subjetivo, sino como voluntad del Estado”³⁴, y en consecuencia, esta voluntad va evolucionando de acuerdo a las exigencias cambiantes de la sociedad.

La teoría subjetiva debe basarse en un hecho histórico, como es la voluntad del legislador en el momento de la creación de la ley, sobre esto, la teoría objetiva argumenta que el momento en que fue creada la ley, la voluntad del legislador era atender las necesidades sociales, políticas y jurídicas, que existían en ese momento, distintas a las necesidades de la actualidad.

Contrario a la teoría objetiva, que permite rebasar la temporalidad momentánea de la norma, como es el motivo por el cual fue creada, gracias a “una objetividad que permite que sea aplicable a las circunstancias sociales, económicas y políticas vigentes en el momento en que se pretende aplicar, ya que el contexto que dio lugar a la norma generalmente evoluciona con el tiempo, de forma que si nos atuviéramos a su sentido original, se podría contrariar el objetivo

³³ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 329.

³⁴ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, pp. 67-68.

que se persiguió al emitirla”³⁵. En otras palabras, la ley contiene una voluntad propia que va adaptándose a los cambios sociales que ocurren conforme pasa el tiempo.

La interpretación lógico-sistemático, basa su interpretación en la relación de los textos jurídicos vigentes, sistematizándolos como parte total del ordenamiento jurídico. Lo que significa que “permite considerar al Derecho como parte integrante de la cultura, interpretándolo de tal manera que pueda cumplir con las tareas sociales, económicas y éticas de nuestro tiempo”³⁶. En efecto, las leyes deben ser útiles para atender problemas actuales, de lo contrario pierden su propósito y por consiguiente su vigencia.

Debido que presenta la característica de sistematizar leyes y relacionarlas entre sí, “los criterios objetivos son más compatibles con el modelo propio de un Estado Constitucional de Derecho en la que se establece y delimita una clara división de poderes y el juez debe vincularla a la ley y no al legislador”³⁷. Debido a que en este modelo, la Constitución se reconoce como el máximo ordenamiento y las demás leyes deben estar subordinadas a ella.

Existe una gran polémica, respecto a la postura que deben tomar los intérpretes al desentrañar el sentido de la ley. Pero el autor Álvarez Ledesma considera que en realidad se debe aprovechar ambas posturas y argumenta que “el intérprete parte de la consideración de los elementos subjetivos de la ley para terminar en los objetivos”³⁸. En este sentido, el intérprete primero acudiría al análisis lógico histórico, las razones por las cuales se creó dicha ley, y después al análisis lógico sistemático, vinculando el significado original de la ley con las demás leyes del sistema jurídico al que pertenece.

³⁵ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 72.

³⁶ Castillo Alva, José *et al.*, *Razonamiento judicial. Interpretación, argumentación y motivación de las resoluciones judiciales*, 2ª. ed., Perú, Ara editores, 2006, p. 51.

³⁷ *Ibidem*, p. 54.

³⁸ Álvarez Ledesma, Mario, *op. cit.*, p. 281.

Polémica que tal vez nunca se solucione definitivamente. Lo que es un hecho es que ambas teorías parten de la literalidad del texto legal, se basan en la lógica y la sistematización de la norma, con la diferencia que una lo hace buscando la voluntad del legislador y la otra buscando la propia voluntad de la ley.

4. Interpretación según sus autores

La interpretación toma distintos sentidos dependiendo de quien la realiza, es importante identificar quien interpreta el texto legal debido de que no toda interpretación es obligatoria. No es lo mismo, la labor que realiza un juez al interpretar la norma para emitir una sentencia, a la interpretación que realiza un profesor para explicar la norma a sus alumnos en la cátedra, ni la que realiza una autoridad administrativa para ejercer sus funciones.

Por ello, dependerá del autor, quien realiza la interpretación, para que ésta tome importancia y tenga valor obligatorio. Se han identificado tres clases tradicionales de interpretación dependiendo de su autor: “auténtica, judicial y doctrinal”³⁹. Aclarando que no son las únicas clases de interpretación que existen, también la administración pública y los particulares hacen interpretación del derecho cuando lo necesitan, pero si son las que se presentan con mayor frecuencia y mayor credibilidad en el derecho.

A. Interpretación auténtica

La auténtica, se puede definir como la interpretación en la que “... el legislador interpreta el texto que ha promulgado”⁴⁰. Es decir, “es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general”⁴¹.

Esto sucede cuando al aplicar una norma, se dan cuenta de que existen numerosas incertidumbres derivadas de una mala formulación de la norma y tenga que ser el propio legislador quien intervenga para aclarar esa norma confusa. El

³⁹ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, op. cit., p. 290.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 291.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford, 1998, p. 48.

legislador emitirá una segunda ley donde interprete la primera, volviendo obligatoria tanto la primera como la segunda. Debido a que, “si el legislador mediante una ley, establece en qué forma ha de entenderse un precepto legal, la exegesis legislativa obliga a todo el mundo, precisamente porque su autor, a través de la norma secundaria interpretativa, así lo ha dispuesto...”⁴².

Por ello, la interpretación auténtica, es creadora de derecho, “tiene la característica que obliga no sólo respecto de los preceptos de la ley que interpreta, sino también de los nuevos principios que introduzca para integrar las lagunas de la ley primaria”⁴³, ese carácter obligatorio puede ser general o individual, sobre esto, el autor Kelsen expone que:

...Se habla solo de interpretación auténtica cuando la misma adopta la forma de una ley, o de un tratado internacional, teniendo carácter general, es decir, creando derecho no sólo para un caso concreto, sino para todos los casos iguales, y ello, cuando el acto considerado como interpretación auténtica constituye la producción de una norma general. Pero también es auténtica, es decir, creadora de derecho, la interpretación realizada por un órgano de aplicación de derecho cuando crea derecho para un caso concreto, es decir cuando el órgano produce sólo una norma individual o ejecuta una sanción.⁴⁴

Entonces, se entiende que dicha interpretación crea obligaciones, que pueden ser de carácter general, cuando la interpretación se plasma en una norma general o tratado internacional, obligando a todo el que se encuentre en el supuesto de hecho, o solo crea obligaciones individuales cuando la interpretación se utiliza para decidir la sentencia de un caso concreto.

⁴² García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 329.

⁴³ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 291.

⁴⁴ Kelsen, Hans, *op. cit.*, p. 354.

Existen dos formas de manifestación de la interpretación auténtica: la primera, se denomina “preventiva o contextual”⁴⁵, que se presenta cuando la interpretación se encuentra en el mismo texto de la ley que necesita ser interpretada, en otras palabras, el legislador al emitir el texto legal, se cerciora de dejar un apartado para aclarar las ambigüedades que contenga el mismo texto. Un ejemplo claro de interpretación auténtica preventiva, son las definiciones legales, que se encuentran al principio de la ley para explicar la terminología que se utilizará en la misma ley, aclarando su significado y previniendo confusiones posteriores.

La segunda forma, es llamada “posterior, a posterior o extracontextual”⁴⁶, ésta es cuando la interpretación se plasma en una nueva ley, y para ello, el legislado cumple con todos los procedimientos formales de creación de ley, por lo tanto, este nuevo texto interpretativo es tan válido como el texto interpretado.

El texto que genera la interpretación auténtica posterior, es una ley que no posee contenido normativo nuevo ni reglas de conducta, simplemente establece los límites exactos que debe tener el texto que interpreta, esto no quiere decir que no genere obligaciones, ya que la aclaración o definición que se dio del texto primario, será de carácter obligatorio para todos y no podrá definirse de otra forma.

Se considera que la interpretación preventiva no genera problemas de retroactividad de la ley ni cambio de contexto, puesto que es el mismo legislador creador del texto interpretado, quien en el mismo momento de expedir la norma, emite también la interpretación. Contrario a la interpretación posterior, que si podría presentar estos problemas, debido al tiempo transcurrido entre la expedición de la norma a interpretar y el texto interpretativo, y considerando el hecho de que podría ya no ser el mismo legislador quien la interprete.

⁴⁵ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, op. cit., p. 292.

⁴⁶ *Ídem*.

Sobre esto, Peniche López expone que, en realidad, emitir una ley, no es interpretarla y que la función interpretativa “no corresponde al Poder Legislativo sino a las autoridades judiciales, administrativas y a veces a simples particulares”⁴⁷. De esta forma se puede interpretar, que es incongruente que el mismo autor de la norma se vuelva el intérprete de la misma, encima, el legislador se debe de enfocar en su tarea competencial, crear leyes, y dejar el trabajo de interpretar al Poder Judicial.

B. Interpretación judicial

La segunda clase de interpretación es la judicial o jurisdiccional, la cual es también llamada usual, debido a que es la que más se presenta en el derecho. Esta interpretación “se presenta cuando un tribunal o un juzgado, es decir, un órgano jurisdiccional, realiza la interpretación”⁴⁸, para poder someter su decisión al caso concreto.

En este contexto, el juez dentro de sus facultades, realiza la interpretación del precepto, para aplicarlo a un caso en particular, de forma que genere obligación, pero “esa obligación no adquiere obligatoriedad general, pero sirve, en cambio, de base a una norma individualizada...”⁴⁹, lo que significa que la decisión judicial que se tome con la ayuda de la interpretación de la ley, únicamente afectará y obligará a las partes en el juicio.

Sin embargo, la sentencia emitidas por los órganos jurisdiccionales “en principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad, mientras tanto, para quienes no fueron partes constituyen solamente un precedente”⁵⁰. Por lo tanto, una interpretación para dar sentencia en principio solo es de obligación particular

⁴⁷ Peniche López, Edgardo, *op. cit.*, p. 72.

⁴⁸ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 299.

⁴⁹ García Máñez, Eduardo, *op. cit.*, p. 329.

⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

pero, bajo el proceso de convertirse en jurisprudencia formal, si puede llegar a ser de obligatoriedad general.

Dicha interpretación tiene un carácter en sentido objetivo, debido a que, a diferencia de la interpretación auténtica, no se enfoca en el pensamiento del creador de la ley, más bien “se basa en los precedentes y jurisprudencias que nos servirán a todos para seguir interpretando y argumentando conforme a las escuelas ya vistas y las técnicas y métodos...”⁵¹, pudiendo escoger los métodos y técnicas, que a base de un análisis previo, sea o sean, los más pertinentes para poder solucionar el caso concreto en cuestión.

Es por ello, que se dice que la interpretación judicial es la más confiable y de mayor calidad, y debido a su cualidad obligatoria, es necesario que lo sea. También es “una determinación del significado de los materiales jurídicos que se aplican”⁵². Pues, es principal fuente esclarecedora de las definiciones jurídicas.

C. Interpretación doctrinal

Otra interpretación es la interpretación doctrinal, llamada así porque “es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del Derecho”⁵³. A diferencia de las anteriormente mencionadas, su resultado no posee coercibilidad y por lo tanto no obliga a nadie.

Pero al igual que la interpretación judicial, es de las más comunes que se realicen, ya que es otro claro ejemplo de interpretación objetiva, “se realiza por los eruditos en cada una de las materias y ramas del Derecho. Esta labor, producto de la investigación, la aplicación, el aprendizaje y la dedicación, otorga un integro grado de certidumbre y calidad interpretativa...”⁵⁴, debido a que, como ya se mencionó, existe una investigación desinteresada por detrás de cada interpretación.

⁵¹ Antúnez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 49.

⁵² *Ibidem*, p. 50.

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

⁵⁴ Antúnez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 51.

García Máñez considera que cualquier abogado o persona que tenga una noción del derecho puede interpretar una disposición, sin saber si es correcta o incorrecta pero “tiene un simple valor doctrinal y, por ende, a nadie obliga”⁵⁵. En otras palabras, el hecho de que un estudioso del derecho, por más intelectual que este sea, le de sentido a una disposición normativa, no significa que sea obligatorio que de esa forma se interprete siempre dicha disposición, más sin embargo esta podría ser considerada por un juez para dictar sentencia.

D. Interpretación administrativa

La siguiente de las formas de interpretación según en base a los autores, es la administrativa, que es “...la que deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley..., ya sea a través de resoluciones de carácter general... o de resoluciones particulares...”⁵⁶, en otras palabras es la interpretación que realizan los funcionarios públicos en sus actividades laborales diarias.

Expone Antúnez Álvarez, dicha interpretación “no tiene un ápice de objetividad”⁵⁷, pues debido a su naturaleza, esta interpretación solo busca proteger los intereses de la administración pública a la que pertenecen.

E. Interpretación ordinaria

Por último se encuentra la interpretación ordinaria, la cual “es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo tanto los particulares..., para la observancia de la ley en relación con su particular y concreta situación jurídica”⁵⁸. Dicho de otra manera, un particular tiene el interés de desentrañar la norma jurídica porque se encuentra en un supuesto de hecho o por simple interés.

⁵⁵ García Máñez, Eduardo, *op. cit.*, p. 329.

⁵⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

⁵⁷ Antúnez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 50.

⁵⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 48.

Esta interpretación también es conocida por popular o del pueblo, debido a que “representa lo que el ciudadano común interpreta sin saber, evidentemente, que lo que puede llegar a leer ya sea en una ley o reglamento, contenga ciertos tecnicismos que pudiesen traducirse como lo es normal, en una interpretación errónea o de baja calidad”⁵⁹.

Entonces si el individuo no posee conocimientos previos del derecho, al momento de interpretar la ley, puede toparse con palabras que en el lenguaje común signifique algo pero que en el derecho tenga un significado diferente, el cual es desconocido para el individuo, concluyendo en una mala interpretación alejada del verdadero significado de la norma.

II. HERMENÉUTICA JURÍDICA

1. ¿Qué es la hermenéutica?

No se puede hablar de interpretación sin involucrarse en el campo de la hermenéutica, que tiene su origen en la palabra griega “*hermeneutikós*”⁶⁰, que significa hermenéutico, de “*hermeneutes*”⁶¹ que se refiere a intérprete, debido a que la palabra deriva de la mitología griega, del nombre propio Hermes, quien era considerado el mensajero de los dioses, la hermenéutica era conocida como el “...arte de interpretar textos y especialmente... textos sagrados”⁶².

En la actualidad la hermenéutica es la disciplina que se encarga de interpretar textos para desentrañar y encontrar su verdadero sentido, y una de las ramas más importantes de ésta, es la jurídica.

La hermenéutica jurídica se define como “el arte de interpretar las normas de que se compone el Derecho y se encuentra encargada de estudiar y

⁵⁹ Antúnez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 51.

⁶⁰ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 116.

⁶¹ *Ídem*.

⁶² Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 4.

seleccionar los métodos de interpretación de las leyes”⁶³. Así mismo, es la disciplina que interpreta los textos jurídicos y estipula los métodos y técnicas para llevar acabo la interpretación.

No se debe confundir la hermenéutica con la interpretación, ya que la primera, sienta las bases para realizar la interpretación “puesto que esta última aplica y le rigen los principios que descubre y fija la hermenéutica. Es decir, la hermenéutica jurídica diseña los métodos de interpretación y la interpretación jurídica los aplica”⁶⁴. De acuerdo con Zavala Aguilar, “la interpretación es el género con su origen etimológico en el latín, en tanto que la hermenéutica es la especie con su etimología griega”⁶⁵. Por lo tanto, a la hermenéutica jurídica le conciernen todos los problemas que atraviesa la interpretación de las leyes.

Grondin explica la hermenéutica como “aquella preposición que exhorta a la ejecución a una reflexión o interpretación propia y, por tanto, a su aplicación así misma”⁶⁶, de manera que, provoca un razonamiento en la ley con el objetivo de desentrañar su contenido y poderlo aplicar al caso concreto. Para ello, la hermenéutica brinda los métodos de interpretación de los que el intérprete se puede hacer valer para desentrañar la norma jurídica.

2. Métodos de interpretación

El intérprete para realizar la tarea de desentrañar el sentido de la ley, utiliza métodos y técnicas de interpretación jurídica, que le ayuden a realizar su cometido, como se mencionó, pero antes de dar a conocer algunos métodos de interpretación existentes, es pertinente dar una introducción de que son los métodos y hacer una aclaración entre éstos y las técnicas, pues es común que se genere esa confusión.

⁶³ *Ibidem*, p. 6.

⁶⁴ *Ídem*.

⁶⁵ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 118.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 115.

Para dar la definición de métodos de interpretación, hay que partir por definir la palabra método, la cuál proviene del latín “*méthodus*”⁶⁷, que significa modo de obrar, del griego “*méthodos*”⁶⁸, que significa camino que conduce a un fin, la Real Academia Española la define como el “modo de decir o hacer con orden; modo de obrar o proceder, hábito o costumbre que cada uno tiene y observa; procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla”⁶⁹.

El método es “el camino que implica una manera especial de pensar, el conjunto de procedimientos, de reglas, que nos permiten obtener un fin elegido; el sendero, el cauce que elegimos para lograr un fin determinado”⁷⁰, en otras palabras, es el camino para ir en busca de algo, pero de una forma ordenada y a base de un sistema.

No se debe confundir el método con la técnica, ya que son diferentes cosas, la palabra técnica “proviene de technus que deriva del griego Tekhnikés... que significa “arte”, según la Real Academia, es un conjunto “... de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o arte...”⁷¹, por consiguiente, son los procedimientos, recursos o herramientas de que se sirve el investigador para llevar el estudio a cabo.

Para Zavala Aguilar, la técnica es “el conjunto de procedimientos y recursos de que se vale el método para cumplir su objetivo”⁷², por lo tanto, considera que el método está compuesto por un conjunto de técnicas.

Entonces, la diferencia recae en que el “método... nos permite, al subscribirlo, determinar qué camino seguir para desarrollar la labor interpretativa,

⁶⁷ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 60.

⁶⁸ *Ídem.*

⁶⁹ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, pp. 146-147.

⁷⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 61.

⁷¹ *Ídem.*

⁷² Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 148.

mientras que las técnicas se refieren a los muchos recursos, herramientas, que tenemos a nuestro alcance para realizar esa labor”⁷³.

En resumen, el método aporta el camino que permite llegar a un resultado, lo cual implica un pensamiento programado pero sin actuación, mientras que la técnica es el modo de valerse de recursos, instrumentos o herramientas materiales con que cuenta para hacer bien el procedimiento y recorrer ese camino.

Ahora, aclarada la diferencia entre método y técnica, se procederá a definir los métodos de interpretación, entendidos como “la ciencia que, de modo ordenado, se encarga del conocimiento del derecho y su investigación debidamente sistematizada, para poder aplicar las disposiciones jurídicas a supuestos concretos encontrando la verdad legal”⁷⁴.

De manera que, los métodos interpretativos se toman como “...técnicas rigurosas, que permiten alcanzar el conocimiento científico del derecho positivo. En realidad, es notoria su conexión con la ideología de las distintas escuelas que conforman el pensamiento jurídico”⁷⁵, debido a que es la doctrina de las diferentes escuelas del Derecho quien se encarga de la creación de los métodos de interpretación, “cada escuela recomienda o utiliza un método, que a su vez aplica técnicas diversas, que nos permitirán lograr una interpretación exitosa”⁷⁶.

Recasens Siches no está de acuerdo con la definición de métodos de interpretación, debido a que expone: “Existen una multitud de así llamados métodos de interpretación del Derecho; pero ninguno de ellos resuelve satisfactoriamente el problema de la interpretación. El hecho mismo de que sean varios los propuestos, muestra que ninguno de ellos es el método correcto o

⁷³ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 59.

⁷⁴ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 148.

⁷⁵ Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general...*, *op. cit.*, p. 67.

⁷⁶ Hallivis Pelayo, Manuel, “Interpretación de la materia tributaria...”, *op. cit.*, p. 213.

adecuado”⁷⁷, él comenta que durante años, autores han tratado de crear el método que resuelvan los problemas de interpretación y ni siquiera se han acercado.

A. Pluralidad de métodos

Se ha mencionado que existen una diversidad de métodos de interpretación, que provienen de las diferentes escuelas jurídicas; es difícil establecer cuál es el indicado para realizar la interpretación debido que depende del sentido que tenga el caso concreto, además indicar cual método es el adecuado no es el propósito de éste trabajo; sin embargo, se enunciaran a continuación algunos métodos, sólo con el propósito de darlos a conocer.

a. Método subjetivo

El primer método que abordaremos es el subjetivo, el cuál, como su nombre lo indica, es propio del criterio subjetivista de la ley. Recasens Siches lo define como, el que “trata de indagar cuál fue de hecho lo que el legislador pensó, quiso decir y quiso lograr con la norma por él elaborada”⁷⁸. Por lo cual, este método se enfoca en “descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias”⁷⁹. Dicho en otras palabras este método utiliza como técnica el análisis de documentos históricos, como lo son la exposición de motivos, para descubrir la voluntad del legislador, pero la verdad es que, en dichos documentos no se encuentra expuesta dicha voluntad. Por lo cual, se considera un método controversial al momento de llevar a cabo.

b. Método subjetivo-objetivo

El siguiente método a definir es el subjetivo-objetivo, el cuál es una mezcla del método antes mencionado pero considerando la objetividad de la ley. En el

⁷⁷ Recasens Siches, Luis, *op. cit.*, p. 629.

⁷⁸ *Ídem.*

⁷⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 384.

supuesto de que existen casos, que al parecer no fueron previstos por el legislador, pues no hay una norma que los regule, éste método se encarga de indagar "...cuál habría sido la voluntad de éste si efectivamente hubiese pensado en esos casos"⁸⁰. Se enfoca en "...adivinar lo que habría pensado e intentado si hubiese tenido en cuenta tal punto"⁸¹, que por alguna razón omitió.

c. Método teleológico

Otro método de interpretación es el teleológico. La palabra teleología proviene del griego *telos* que significa fin y de *logos* que significa discurso, palabra, razón. Esta se refiere a "la ciencia que estudia qué tipos de objetivos o fines deben buscar con determinados comportamientos los seres humanos"⁸², la Real Academia Española de la lengua, define a la teleología como la "doctrina de las causas finales"⁸³, en otras palabras, la teleología estudia el propósito final de las cosas.

Refiriéndose a la interpretación de las leyes, "la teleología al servicio de la hermenéutica implica la búsqueda de las causas o fines consideradas por el legislador para la emisión de las normas jurídicas"⁸⁴, también es llamado como método lógico, ya que es "aquel que consiste en analizar los elementos y características particulares de cada ley para entender el sentido lógico de la norma sujeta a interpretación"⁸⁵, a saber el significado lógico encontrado en la misma ley.

Por ello, éste método es utilizado por la Escuela objetivista ya que se enfoca en buscar el sentido que se encuentra en la misma ley, puesto que "no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista

⁸⁰ Recasens Siches, Luis, *op. cit.*, p. 629.

⁸¹ *Ibidem*, p. 630.

⁸² Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 153.

⁸³ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua Española*, 23^a. ed., 2014, véase en: <http://dle.rae.es/?id=ZNAExaf>, consultado el 7 de junio del 2017.

⁸⁴ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 154.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 155.

eminentemente lógico”⁸⁶, aun cuando busca el significado en la misma ley, no se detiene solo en el sentido gramatical, como lo hace el siguiente método a exponer, sino que va más allá hacia un análisis lógico.

d. Método exegético

El método exegético, también llamado literal o gramatical, es el método que por de faul se utiliza al esclarecer las leyes, además, sin duda, el más común. Es el que “atiende al significado de las palabras de la ley, del reglamento o de la doctrina establecida en la jurisprudencia”⁸⁷, basándose exclusivamente en el texto mismo de la norma, “utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras, así como su sentido lógico”⁸⁸, analiza el significado individual de las palabras en el texto de la ley para esclarecer sus significado en conjunto.

La aplicación de dicho método suena fácil ya que solo “consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente el significado gramatical de las palabras que componen su texto”⁸⁹, pero esto no es siempre así, ya que existen ocasiones cuando el texto legal no es del todo claro, por diferentes problemas en la gramática y es entonces cuando el método literal es insuficiente para realizar la interpretación.

Recasens Siches menciona que el método en cuestión, solo quiere atenerse a las palabras expuestas en la misma ley, lo cual es un absurdo, ya que la interpretación busca desentrañar lo expuesto en el texto, busca lo que no se ve a simple vista, más allá del significado evidente que se muestra en las palabras, termina exponiendo Recasens “...si es interpretación no puede ser literal, y si es literal, luego entonces, no es interpretación”⁹⁰, el mencionado autor considera que el método literal no debería emplearse en la interpretación de la ley, pero esto es sólo en los textos difíciles, porque en los textos de fácil entendimiento el método

⁸⁶ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 384.

⁸⁷ Recasens Siches, Luis, *op. cit.*, p. 629.

⁸⁸ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 160.

⁸⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 383.

⁹⁰ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 159.

que inevitablemente se utilizará es el literal, aun y cuando no se tenga conciencia de ello.

e. Método histórico-evolutivo

A continuación se estudiará el método histórico evolutivo, nombrado así por ser el que “considera precisamente la historia y evolución que las normas jurídicas han experimentado en el transcurso del tiempo para desentrañar su verdadero sentido y alcance en el tiempo presente”⁹¹. La finalidad de éste método es estudiar el pasado del precepto objeto de la interpretación, “intenta conseguir luz buceando en los antecedentes, para hallar lo que se reputa como el más auténtico sentido de una institución”⁹², es decir, el sentido que se tuvo al momento de su creación.

Su origen se remonta a la Escuela Subjetiva, debido a que éste método tiene como objeto de estudio indagar en los antecedentes de la norma, presenta similitud con el método literal, el cual también es propio de dicha Escuela, al exponer que:

...Al igual que el método literal, utiliza la gramática para examinar la forma y conexión sintáctica de la norma, pero también se basa en los trabajos preparatorios que inspiraron al legislador para crear la norma jurídica; también investiga los antecedentes históricos que precisan en alcance de la ley, analizando las circunstancias que permitieron su elaboración;... se vale, a fin de encontrar el preciso sentido de la ley, de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de determinada institución jurídica, etc.⁹³

Dicho de otra manera, tiene similitud con el método literal porque se basa en el texto gramatical de la ley, pero con la diferencia que este método también analiza documentos históricos en relación con la creación de la norma para indagar el pensamiento del legislador al momento de la elaboración de ley.

⁹¹ *Ibidem*, p. 162.

⁹² Recasens Siches, Luis, *op. cit.*, p. 630.

⁹³ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, pp. 163-164.

f. Método económico

Existe, también el método económico, que es conocido como método de significación económica, “porque analiza y toma en consideración las circunstancias económicas bajo las cuales surgió la norma a interpretar, estableciendo el alcance de acuerdo a las razones económicas que imperaban en ese momento y que actualmente rigen”⁹⁴, se debe de tener cuidado al utilizar este método ya que las razones económicas con el paso del tiempo evolucionan, y es posible que ya no exista la razón por la que se creó el precepto originalmente. Dicho método tiene su origen en la Escuela de la Interpretación Libre.

g. Método sistemático

El siguiente método a definir es el sistemático, que es:

...Aquel cuyo postulado radica en interpretar las normas jurídicas considerándola conjuntamente con las demás que forman parte del ordenamiento jurídico y aún más, correlacionándolas con otras disposiciones integrantes de todo el sistema jurídico al que pertenece, ya que el no hacerlo así y tomándola aisladamente, pueden provocarse contradicciones y antinomias en relación a otras normas, a fin de preservar su congruencia.⁹⁵

Dicho método, argumenta que la disposición jurídica que se pretende esclarecer forma parte de un sistema jurídico, todas las normas de ese sistema forman un todo donde se debe cuidar que dichas normas que se relacionan no se contrapongan entre sí, para poder lograr el sentido de coherencia.

h. Método analógico

El método analógico, el cuál es un método más apto para la integración, pero debido a que varios doctrinarios lo ubican dentro de los métodos de interpretación,

⁹⁴ *Ibidem*, p. 166.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 169.

se brindará una introducción breve. Este método “consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley”⁹⁶, así cuando no se encuentra la norma para regular una situación, se puede acudir a una norma que regule una situación de hecho similar, para resolver en el mismo sentido, según este método.

Para llevar a cabo el método, menciona el autor Recasens Siches, se debe “establecer primero la semejanza entre un caso claramente cubierto por la ley y otro no previsto por ésta, investigar entonces cuál es el criterio con el cual la ley enfoca el caso que previó y, finalmente, aplicar ese mismo criterio al caso no previsto”⁹⁷. No obstante, no se puede resolver por analogía cualquier situación que aparentemente parezca semejante a otra sin antes hacer un análisis profundo de los elementos que conforman la situación de hecho a comparar, solo así será bien fundamentada la resolución por analogía.

i. A contrario sensu

Por último quisiera agregar lo que en realidad se considera una técnica de interpretación, conocida como *a contrario sensu* o sentido contrario, ésta “consiste en establecer el sentido directo de la disposición, para después, por oposición, derivar lo que no entra en el precepto, fundando en el sentido contrario de lo que dice la norma, lo que no quiso decir o no dijo, apoyándose en el argumento silogístico propio de la lógica”⁹⁸. A pesar de que ésta es una técnica jurídica apropiada, de carácter lógico y de hecho muy utilizable en la interpretación de la leyes, no se puede considerar como un método, ya que debido a las características específicas que debe tener la norma “solo sirve para facilitar la aplicación de un número determinado de disposiciones legales a un número

⁹⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 386.

⁹⁷ Recasens Siches, Luis, *op. cit.*, p. 630.

⁹⁸ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 174.

también determinado de casos prácticos⁹⁹, es por ello, que es una técnica auxiliar de otros métodos.

III. INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN

1. Concepto de integración

Hasta este momento se ha estudiado la definición de interpretación, en su aspecto general y en el ámbito jurídico, pero en el mundo del Derecho, es común que se confunda el término interpretación con el de integración, tomando estos términos como sinónimos, haciendo la tarea interpretativa aun más difícil. De modo que, resulta pertinente estudiar la figura de la integración, partiendo desde su definición hasta las diferencias de ésta con la interpretación.

La palabra integrar significa, “formar un todo”¹⁰⁰, su origen proviene del latín *integrare* que significa “completar, devolver, renovar”¹⁰¹; en este orden de ideas integrar es igual a completar algo hasta formar un todo, y si algo debe ser completado es porque le falta algo. “En el Derecho esto significa que para una determinada situación no existe norma jurídica que la complete y para resolver, un juez por ejemplo, deberá completar, integrar, el Derecho con otra norma para poder resolverlo”¹⁰².

En el supuesto de que existe un caso concreto que se requiere adecuar a un precepto, ya se han utilizado todos los métodos mencionados anteriormente para interpretar la norma y no se ha podido vincular el caso concreto con ningún precepto, esto seguramente será porque no existe ninguna norma dentro del sistema jurídico que se le adecúe, a esto se le llama laguna de ley. “Integrar el

⁹⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 385.

¹⁰⁰ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 71.

¹⁰¹ *Ídem*.

¹⁰² *Ibidem*, p. 72.

Derecho es cubrir una laguna de ley, es formular un precepto que se aplique al caso concreto, cuando falta tal en el orden jurídico”¹⁰³.

Entonces, la integración es el proceso que tiene como objetivo llenar las lagunas de ley, así que, busca determinar un tratamiento jurídico a una situación que no fue prevista por el legislador, y que por lo tanto no existe en el sistema jurídico, pero que igualmente necesita ser resuelto.

La doctrina habla de que existen dos tipos de integración, la heterointegración y la autointegración.

El primero, la heterointegración es “cuando para salvar la laguna se recurre a diversos ordenamientos, distintos de aquél que se debe completar o a fuentes del Derecho diversas de la dominante en el ordenamiento jurídico en cuestión”¹⁰⁴, por ello, busca la respuesta de la laguna, en ordenamientos jurídicos fuera de la normativa donde se supone debería estar.

El segundo tipo es la autointegración, éste es “cuando el ordenamiento jurídico acude a su fuente de Derecho dominante vía la analogía o los principios generales del Derecho”¹⁰⁵. A diferencia del anterior, éste busca la respuesta a la laguna dentro del mismo ordenamiento jurídico al que pertenece, ya sea buscando por analogía o recurriendo a los principios generales del derecho.

Se puede resumir que la integración es un proceso que se presenta cuando se busca cubrir una laguna de ley, utilizando la analogía o los principios generales del derecho; siguiendo ésta definición resulta conveniente aclarar que son las lagunas de ley y que se entiende por analogía y principios generales del derecho, como procedimientos integrativos.

Para empezar, las lagunas legales son “resultado de una facticidad que supera al Derecho, es una facticidad superior a la normatividad. Existe una

¹⁰³ Floresgómez González, Fernando, *op. cit.*, p. 40.

¹⁰⁴ Álvarez Ledesma, Mario, *op. cit.*, p. 286.

¹⁰⁵ *Ídem*.

incompletud o ausencia de disposiciones y normas”¹⁰⁶. En otro termino, la laguna existe cuando no existe una norma que pueda adecuarse a un supuesto determinado de hecho.

Kelsen, citado por Covarrubias, manifiesta que: “el Derecho válido no es aplicable a un caso concreto cuando ninguna norma jurídica general se refiere a ese caso, de ahí que el tribunal tenga, para resolver el caso, que colmar la laguna mediante la producción de la norma jurídica correspondiente”¹⁰⁷. Este autor también acepta la existencia de lagunas técnicas y lagunas auténticas, advirtiendo que: “las técnicas son tenidas posibles inclusive por aquellos tratadistas que, desde un punto de vista positivista, niegan la existencia de las lagunas auténticas”¹⁰⁸. En este sentido, los tratadistas que defienden que el derecho es perfecto, niegan la existencia de lagunas auténticas, porque implicaría que el legislador omitió un supuesto al momento de la creación de la ley, aceptando que es imperfecta.

En cita de Covarrubias, Cisneros Farías, es otro autor que acepta la existencias de diferentes tipos de lagunas, declara que aparte de las técnicas, existen las normativas, de conflictos y las axiológicas, las cuales define a continuación:

Las lagunas técnicas, son las que suceden cuando “la ley sólo da al juez una orientación general, señalándose expresa o tácticamente hechos, conceptos o criterios no determinados en sus notas o características particulares que el juez debe estimar e investigar para el caso concreto”¹⁰⁹, en este sentido, cuando la norma es demasiado general y el juez debe indagar características específicas para vincularla a casa caso.

¹⁰⁶ Burgoa Toledo, C., *La interpretación de las disposiciones fiscales*, 2ª. ed., México, Thomson Reuters, 2014, p. 281.

¹⁰⁷ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 74.

¹⁰⁸ *Ídem*.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 75.

Las lagunas normativas, menciona el autor que suceden “cuando la ley calla en absoluto, sea en forma intencionada o porque el caso no fue previsto, o bien porque de ningún modo podía resolverse, en virtud de no suscitarse la cuestión hasta después de dictada la misma”¹¹⁰, en este caso no existe el precepto que pueda regular dicho hecho, debido a que es un hecho nuevo o imposible de regular.

Otro tipo de lagunas según Cisneros Farías es la de conflictos, “que aparecen cuando existen dos leyes, que sin preferencia alguna entre sí, se contradicen, haciéndose recíprocamente ineficaces”¹¹¹, aquí existen dos normas que se adecuan al caso concreto pero una resuelve en un sentido, y la otra en sentido contrario.

Por último, están las lagunas axiológicas, “que se materializan cuando una norma es inaplicable por abarcar casos o acarrear consecuencias que el legislador no habría ordenado de haberlas conocido, previsto o sospechado de éstas”¹¹², en este caso la aplicación de la norma resulta más nosiva que el mismo hecho que pretende regular, volviendola inaplicable.

Como ya se mencionó la integración puede llevarse a cabo por distintos medios, uno de ellos, de los más utilizados es la analogía, que consiste en solucionar una situación que no se encuentra prevista en la ley, utilizando las consecuencias jurídicas de otra ley que si fue prevista, argumentando que éstas leyes, la prevista y la no prevista en la ley, son semejantes.

El término analogía significa “proporción, semejanza, conforma a, relación de semejanza entre cosas distintas”¹¹³. Basado en ello, se puede decir que la integración analógica, es aquella donde “a una situación imprevista se aplica un precepto relativo a un caso semejante, no por el simple hecho de la semejanza,

¹¹⁰ *Ídem.*

¹¹¹ *Ídem.*

¹¹² *Ídem.*

¹¹³ Floresgómez González, Fernando, *op. cit.*, p. 39.

sino porque existe la misma razón para resolver el caso imprevisto en igual forma que el otro”¹¹⁴, como se mencionó anteriormente, debe existir una justificación más que la similitud entre los casos. García Máynez, en referencia a esto expresa que es:

Uno de los medios más eficaces de integración de los textos... se recurre a ella precisamente cuando la interpretación revela que en un caso por resolver no ha sido previsto. La aplicación analógica sólo puede justificarse cuando a una situación imprevista se aplica un precepto relativo a un caso semejante, no por el simple hecho de la semejanza, sino porque existe la misma razón para resolver el caso imprevisto en igual forma que el otro (Ubi eadem ratio, idem jus).¹¹⁵

Atendiendo lo último expuesto por García Máynez, significa que la justificación de utilizar la integración analógica no basta con el simple hecho de que existan semejanzas en los casos, sino que exista un mismo razonamiento lógico para proceder de igual manera.

En conclusión, la integración por analogía es un procedimiento comparativo, de carácter lógico, que se justifica en el principio de derecho que indica que “para casos iguales deben dictarse resoluciones iguales”¹¹⁶. Sin duda, este principio es protector de la igualdad, no obstante en la analogía se habla de semejantes, no iguales.

Por último, se mencionó anteriormente que el proceso de la integración se puede dar por analogía o por medio de los principios generales del derecho y este último ha sido definido como “el conjunto de criterios orientadores de carácter lógico y axiológico insertos en todo sistema jurídico, cuyo objeto es dirigir e inspirar al legislador y al juzgador y, en su caso suplir las insuficiencias o

¹¹⁴ *Ídem*.

¹¹⁵ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 342.

¹¹⁶ Peniche López, Edgardo, *op. cit.*, p. 71.

ausencias de la ley o de otras fuentes formales”¹¹⁷. De modo que, como proceso integrador, el juez tendrá que valerse de los criterios que conforman dichos principios para poder colmar la laguna en la ley.

2. Diferencia entre interpretación e integración

Hasta este punto se ha conseguido definir la interpretación, junto a todos sus aspectos y también la integración, solo queda contraponerlos para distinguir sus diferencias.

En cuanto a su objetivo, la interpretación tiene por objeto desentrañar el sentido de una norma jurídica para encontrar su significado, mientras que la integración es suplir las insuficiencias de la ley conocidas como lagunas, recurriendo a la analogía o a los principios generales del Derecho.

En ese caso, cuando se interpreta la ley se trata de descubrir lo que el legislador ha querido decir en la ley, mientras que cuando se integra una ley se busca subsanar una laguna existente en la ley por medio de la búsqueda de la norma aplicable al caso. En la interpretación, existe una norma que se debe investigar para esclarecer su sentido y en la integración aparentemente no existe la norma, así que se investiga fuera de esa ley para llenar ese vacío.

Para Ferragut, “integrar significa completar, adaptar. Integración, para el derecho, es el proceso a través del cual, frente a la omisión o laguna de ley, se busca llenar el vacío”, sin embargo, ello ocurre después de agotarse el trabajo de interpretación, sin que se descubra el precepto aplicable al caso determinado, entonces se utilizan los procesos de integración”¹¹⁸, entonces, la integración se realizaría después de la interpretación del texto.

Concluyendo que la interpretación y la integración, son dos procesos distintos en el Derecho, y que ocurren sucesivamente, ya que primero se lleva a

¹¹⁷ Álvarez Ledesma, Mario, *op. cit.*, p. 288.

¹¹⁸ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 73.

cabo el proceso de interpretación, y si después de ese proceso se concluye que no existe norma jurídica que sea aplicable al caso concreto, entonces y solo entonces, se recurrirá a la integración para completar la norma y poder dar solución al caso concreto.

IV. DOGMÁTICA JURÍDICA

1. Concepto de dogmática jurídica

Para cerrar éste capítulo, se tocará otro tema relevante al hablar de la interpretación de las leyes, la dogmática jurídica. La palabra dogmática, proviene de dogma, que es definida por la Real Academia Española como: “Proposición tenida por cierta y como principio innegable”¹¹⁹, en otras palabras algo que se toma como verdad absoluta, así mismo, dogmático es un adjetivo que se le atribuye a algo que es “inflexible, que mantiene sus opiniones como verdades inconcusas”¹²⁰, es decir, aparte de ser tomado como algo cierto, se reusa a aceptar otras opciones de la verdad.

La dogmática jurídica nace en la escuela Dogmática, de ahí su nombre, para ella “el Derecho son las normas jurídicas positivas, que puede incluir algo más que la ley, pero no busca el significado de las mismas en la intención real o psicológica del legislador, sino que las toma como conceptos o significaciones abstractos, ya que son pensamientos despendidos del acto real de su creación, teniendo un significado más lógico que histórico”¹²¹, es por ello que también se le denominó como jurisprudencia de conceptos.

Dicho de otra forma, para esta escuela “las normas jurídicas no son hechos empíricos, sino significaciones objetivas que trascienden la voluntad del legislador y que pueden originar nuevas soluciones según las circunstancias dadas y las

¹¹⁹ Real academia española, *Diccionario de la lengua española*, 23^a. ed., España, 2014, véase en: <https://dle.rae.es/?id=E4earE8>, consultado el 6 de mayo de 2018.

¹²⁰ Real academia española, *Diccionario de la lengua española*, 23^a. ed., España, 2014, véase en: <https://dle.rae.es/?id=E4kFi41>, consultado el 6 de mayo de 2018.

¹²¹ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, pp. 69-70.

maneras como se las maneje”¹²², en este sentido la significación de la ley va más allá de un hecho histórico como lo es la voluntad del legislador, puesto que son concepciones que evolucionan en el tiempo para regular circunstancias actuales.

La dogmática es considerada como una ciencia jurídica, “es una disciplina que tiene como objeto, la totalidad de las normas que constituyen un orden jurídico, y como objetivo lo que los juristas llaman aplicación del Derecho”¹²³, por lo cual, ve el derecho positivo como algo que debe ser interpretado bajo razonamiento lógico para así poder aplicarlo a la realidad.

“La dogmática, que no es más que una interpretación lógico-sistemática de la ley...”¹²⁴, busca el sentido mismo de la ley que trascienda el tiempo en base a un carácter objetivista, y para ello destaca los métodos idóneos que deben ser utilizados como elementos para interpretar la norma jurídica los siguientes: “el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático, que consiste respectivamente en tomar cuenta de las palabras de la ley, del pensamiento del legislador, de los cambios que ha introducido el espíritu del pueblo en la significación lógica de los textos legales y del vínculo existente entre las normas que componen el orden jurídico, las que se interrelacionan entre sí”¹²⁵.

Interpretando la norma jurídica como un todo, coherente, que funcione para solucionar circunstancias reales, concretas y en consecuencia que el derecho cumpla su objetivo original, regular la vida del hombre en sociedad.

¹²² Godoy, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario: aspectos esenciales*, Argentina, Abeledo-perrot, 1992, p. 159.

¹²³ Ríos Martínez, José, *Interpretación en la dogmática jurídica como posibilidad de ciencia del derecho*, México, Biblioteca jurídica virtual del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, p. 155, véase en: www.juridicas.unam.mx, consultado el 10 de junio del 2017.

¹²⁴ Gómez Pavajeau, Carlos, *La dogmática jurídica como ciencia del derecho: sus especies penales y disciplinaria necesidad, semejanzas y diferencias*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2011, p. 103.

¹²⁵ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, p. 160.

2. Dogmática jurídico penal

El derecho es estudiado como una ciencia y como tal requiere de una metodología, que brinde al jurista un sistema para facilitar la práctica de dictar resoluciones penales, volviendo estas previsibles. A esa metodología se le conoce como dogmática jurídico penal.

Esta metodología jurídica tiene el propósito de guiar a los jueces en la interpretación de la norma penal, de manera que, aquellos jueces que se encuentren resolviendo el mismo supuesto de hecho interpreten la norma en el mismo sentido, reduciendo la posibilidad de que esta sea contradictoria y perjudicial al momento de dictar un fallo, por tanto, se rige por los principios siguientes:

Principio de contradicción. Significa que el contenido de las normas debe ser interpretado de manera lógica; es decir, no puede ser interpretado de manera que resulte ser contradictorio, tiene que ser invariablemente congruente;

Principio de respeto a la norma superior. El análisis de la norma no puede ir en contra de lo dispuesto por la norma superior; es decir, la interpretación de una ley no puede ir en contra de la ley de la cual emana;

Principio de la simetría. El contenido de la ley debe ser interpretado de manera que resulte armonioso y simétrico en sí¹²⁶.

En compendio, según la metodología de la dogmática jurídica, las resoluciones judiciales deben establecerse de forma lógica sin crear contradicción en sí misma ni en el texto de la ley y por último, que permita ser interpretado de forma natural y armoniosa.

De igual forma, el autor Malo Camacho señala que: “La dogmática jurídica penal, como metodología para el estudio del derecho, debe invariablemente tomar

¹²⁶ Malo Camacho, Gustavo, *Derecho penal mexicano*, 7a. ed., México, Porrúa, 2010, p. 125.

en consideración los componentes lógicos señalados, asimismo, su objetivo general de la seguridad jurídica y del respeto a los derechos humanos para la convivencia, en relación con el objetivo concreto de la protección de los bienes jurídicos de los miembros de la comunidad social”¹²⁷.

Entonces, además de los principios ya mencionados, para llevar acabo la dogmática jurídica, el jurista también debe tomar en cuenta el objetivo general del derecho y cuidar que dicha resolución no vulnere los derechos humanos del ciudadano.

A esta disciplina también se le conoce por el nombre de jurisprudencia, lo que es, como denomina Correas, quien es citado por Ríos Martínez, “la verdadera tarea de los juristas”¹²⁸, porque es ahí cuando se pone a prueba la capacidad e intelecto del jurista interpretando la ley para aplicarlo al caso concreto y crear nuevo derecho.

Para Tamayo, la jurisprudencia “proporciona los códigos para descifrar el lenguaje que permiten determinar sus efectos y consecuencias”¹²⁹, ya que sus definiciones y conceptos de las leyes, son las que permiten dar respuesta al derecho positivo.

Dicho en otras palabras, la dogmática jurídico penal es la jurisprudencia y hace de la interpretación su actividad principal, “no es otra que la teoría del Derecho positivo valido en un país”¹³⁰. En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la que realiza dicha actividad con sus resoluciones repetidas hacia un mismo sentido, creando derecho. Debido a ello, la interpretación dogmática, es de las más comunes y de las más confiables.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 126.

¹²⁸ Ríos Martínez, José, *op. cit.*, p. 155.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 157.

¹³⁰ Gómez Pavajeau, Carlos, *op. cit.*, p. 38.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA INTERPRETACIÓN FISCAL EN MÉXICO FRENTE AL CRITERIO CONSTITUCIONAL DE INTERPRETACIÓN

I. INTERPRETACIÓN FISCAL

1. Concepto de interpretación del derecho fiscal

El derecho fiscal, como cualquier rama del derecho, necesita de una previa interpretación para poder ser aplicado correctamente al caso concreto. Y claro esta, que las disposiciones fiscales no están exentas de problemas lingüísticos ni de sintaxis, dificultando así la labor interpretativa.

Se recordara, del capítulo anterior que, interpretar la ley es descubrir o atribuirle un significado a lo plasmado por el legislador en el texto de la ley, con el objetivo de esclarecer el texto para aplicarlo al caso concreto.

Ahora bien, por derecho fiscal se entiende “el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares”¹³¹, en otros términos, se encarga de regular la relación entre el fisco y el contribuyente.

El derecho fiscal, se encarga de aglutinar todas las normas jurídicas referentes a la implantación de las contribuciones, sus formas y procedimientos de recaudación y en general, de manejo de todas las normas que conforman las estructuras gubernamentales con atribuciones recaudatorias o administrativo-fiscal y de las personas a cuyo cargo está la responsabilidad de asumir el carácter de sujetos pasivos de las obligaciones fiscales.¹³²

¹³¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, Mcgraw-hill, 1998, p. 11.

¹³² Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho fiscal aplicado: Estudio específico de los impuestos*, México, Mcgraw-hill, 2008, p. 12.

En este caso, el derecho fiscal no solo se encarga de estudiar las normas que establecen las contribuciones, sino también el procedimiento de la recaudación, regula a las autoridades facultadas para la misma, y la finalidad de dicha contribución. Esto es, todo lo relacionado entre la actividad financiera del Estado y la contribución de los ciudadanos.

En resumen se puede decir que, interpretar el derecho fiscal es descubrir o atribuirle un significado a las normas jurídicas que regulan la relación entre el Estado, representado por la figura del fisco y el contribuyente.

Dicha tarea le corresponde al intérprete, ya sea el juez, la autoridad administrativa e incluso los doctrinarios del derecho, la cual no es nada sencillo, sobre todo si se toma en cuenta que estar facultado para interpretar una norma fiscal no siempre significa que se hará correctamente. Que se realice una buena y fundamentada interpretación dependerá en gran grado de “la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea”¹³³, en otras palabras, la interpretación adquirirá mayor valor dependiendo de quien la realice, por ejemplo, tiene más credibilidad una interpretación realizada por un juez imparcial a una realizada por un abogado que busca el significado a la ley que más favorezca a su cliente.

Como ya se hizo mención, el juez no es el único que puede llegar a interpretar, también lo hace la autoridad fiscal al momento de la recaudación fiscal; los contribuyentes, cuando pagan sus impuestos; e incluso la doctrina cuando estudian el alcance de la ley. “Pero sólo el juez construye desde los preceptos generales la <<norma>> individual que se aplica al caso, con fuerza de verdad legal y que a partir de allí también integra el sistema jurídico”¹³⁴, en conclusión sólo la interpretación del juez se presenta dotada de coerción al caso concreto, creando así derecho para el particular, que al tiempo se puede volver obligatoria

¹³³ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 47.

¹³⁴ Tarsitano, Alberto, “Teoría de la interpretación tributaria”, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Argentina, Marcial Pons, 2008, t. I, p. 853.

para todos después de cinco sentencias en el mismo sentido, volviéndose jurisprudencia. Por consiguiente, jurisprudencia constituye una de las interpretaciones de la ley más importantes en el derecho en general y en particular en el derecho fiscal.

Por último, las interpretaciones y decisiones judiciales que se hacen en el derecho fiscal son tan importantes y afectan la esfera jurídica de los gobernados tanto como en el derecho penal, es por ello, que no resultaría tan erróneamente utilizar la metodología que brinda la dogmática jurídica penal para aplicarlo en el derecho fiscal.

En este sentido, el juez fiscal tendría que interpretar la ley fiscal siguiendo los elementos lógicos, procurando el objetivo general del derecho, la seguridad jurídica, y cuidando los derechos humanos del contribuyente. No obstante, existen muchos paradigmas sobre la interpretación del derecho fiscal, mismos que inician desde definir su naturaleza especial.

A. Autonomía del derecho fiscal

Al hablar de interpretación de la norma fiscal, resulta casi obligatorio en primer plano determinar la naturaleza y el origen del poder impositivo.

Para iniciar, abra que ubicar al derecho fiscal dentro de una de las dos grandes ramas del Derecho, que son el derecho público y el derecho privado, después analizar su relación con el derecho administrativo y concluir si se puede hablar o no de una autonomía del derecho fiscal.

Según, el doctor Acosta Romero el derecho público se puede definir como “el conjunto de normas que regulan la estructura, organización y funcionamiento del Estado y en su actividad encaminada al cumplimiento de sus fines, cuando intervenga en relaciones con los particulares, con el carácter de autoridad”¹³⁵. Atendiendo a esto, se puede decir que el derecho fiscal regula la relación

¹³⁵ Castrejón García, Gabino Eduardo, *Derecho administrativo I*, 2ª. ed., México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2001, p. 5.

recaudadora entre el Estado y los particulares, además dicha recaudación es impuesta por el Estado como autoridad.

Finalmente “las normas fiscales crean relaciones de supra a subordinación, esto es, relaciones entre el poder público y los gobernados”¹³⁶, el primero representado por el fisco y los segundos como contribuyentes, evidentemente el derecho fiscal se encuentra dentro del derecho público.

También posee una relación estrecha con el derecho administrativo, incluso durante mucho tiempo el derecho fiscal se ubicaba dentro de él. Éste se puede definir en un sentido amplio como “el conjunto de normas de Derecho que regulan la organización, estructura y actividad de la parte del Estado, que se identifica con la administración pública o Poder Ejecutivo, sus relaciones con otros órganos del Estado, con otros entes públicos y con los particulares”¹³⁷, de modo que, el derecho administrativo regula la actividad de los entes públicos del Estado, los mismos entes que se encargan de la recaudación de los impuestos. De ahí la estrecha relación entre ellos.

En la actualidad queda claro que el derecho fiscal, es una rama del derecho independiente del derecho administrativo, aun cuando éstas guardan una estrecha relación, en este sentido Niño, expone los criterios de Villegas y Bielsa: “El Derecho fiscal –dice Villegas Basavilbaso–, es un derecho autónomo, separado del derecho administrativo; tiene substancia propia, presenta un cuerpo de doctrina homogénea y principios generales que le son exclusivos, cuya extensión la hace acreedor a un tratamiento jurídico especial”¹³⁸.

Respecto a lo mencionado por Villegas, el derecho fiscal tiene su conjunto normativo que lo regula, es un derecho que tiene su substancia y principios generales propios que no son compatibles con los principios de otras ramas del derecho, en conclusión para su aplicación no necesita auxiliarse de otras ramas del derecho, ni siquiera del derecho administrativo.

¹³⁶ Arriola Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 382.

¹³⁷ Castrejón García, Gabino Eduardo, *op. cit.*, p. 62.

¹³⁸ Niño, José Antonio, *op. cit.*, p. 296.

Por su parte Rafael Bielsa, expone que:

En realidad se habla de autonomía, apartándose un poco del sentido etimológico estricto del termino, cuando se afirma, no que el derecho fiscal pueda crear sus propias leyes, principios y reglas, si no que ese derecho, en su conjunto general, se define como un todo orgánico, distinto a las otras ramas del derecho¹³⁹.

Entonces, la autonomía no excluye de la relación con el derecho público; tratándose de leyes impositivas, lo que puede crear una confusión con respecto a que si la interpretación de estas es de un carácter especial o no, lo cual se analizara más adelante, diferente a las otras ramas del derecho. Ya que ellas no regulan la relación entre particulares si no que rigen las relaciones entre el administrativo fiscal y los particulares; de aquí es que se toma dentro de la rama del derecho público con preceptos de interpretación del criterio de autonomía.

Esta autonomía de la interpretación del Derecho fiscal, proviene de la naturaleza peculiar que tiene el poder impositivo frente a los contribuyentes; es decir la relación entre esta facultad del Estado de utilizar bienes de los particulares para subsistencia del mismo.

“Si bien el derecho tributario posee una reconocida autonomía, la interpretación de sus normas no puede abstraerse de los cánones elaborados por la hermenéutica general”¹⁴⁰, esto significa que a pesar de aceptar la autonomía del derecho fiscal, no quiere decir que el método que se utilice para interpretarlo sea autónomo a los principios y reglas que marca la hermenéutica.

Aún cuando esta autonomía es reconocida por la doctrina, Doricela Mabarak expresa que:

Puede afirmarse que el estudio de las ramas del derecho de manera más o menos independiente, se hace fundamentalmente para fines didácticos,

¹³⁹ *Ídem.*

¹⁴⁰ Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 852.

puesto que en el campo de la existencia real de los ordenamientos jurídicos, éstos se encuentran muy interrelacionados y se complementan entre sí a tal grado que resulta sin duda un error expresar que existen ramas autónomas del derecho¹⁴¹.

Tomando en cuenta lo expresado por dicho autor, en realidad solo se puede hablar de la existencia de una autonomía total para su análisis y estudio, por que con el simple hecho de que el derecho fiscal pertenece a un sistema jurídico inevitablemente se encuentra en constante relación con otras ramas del derecho dentro del sistema al que pertenece.

Otro aspecto, referente a las características especiales del derecho tributario, es la llamada autonomía calificadora del derecho fiscal. Esto significa que “el derecho tributario puede dotar de significación tributaria a cualquier término, de manera semejante al que les corresponde en las ramas del derecho de origen”¹⁴², en ese caso, el derecho tributario puede tomar un concepto de cualquier ordenamiento distinto al propio y de ser necesario, otorgarle un nuevo significado.

Cuando el derecho tributario necesita utilizar conceptos provenientes de otra rama del derecho, puede optar por dos opciones: “Darle un contenido propio en forma expresa y a través de la norma, o si no se dice nada, se entiende que su significado es el dotado por su rama de origen”¹⁴³. Dicho de otra forma, cuando esto ocurre, el derecho fiscal tiene la autonomía para cambiar la significación de algún concepto y aplicarlo dentro del derecho fiscal distinto a su rama de derecho original; o si omite ejercer dicha autonomía se toma por aceptado el significado de origen.

¹⁴¹ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, p. 11.

¹⁴² Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 157.

¹⁴³ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 57.

B. ¿En el derecho fiscal es conveniente hablar de un método de interpretación especial o de los métodos en general?

Debido a las características peculiares y a la autonomía del derecho fiscal, mencionado con anterioridad, es necesario analizar si las normas tributarias se deben interpretar bajo un método especial, distinto a las demás normas que conforman el sistema jurídico, o si puede utilizar cualquier método de la teoría general de interpretación. En mención a esto, Linares Quintana deja clara su postura al exponer que:

El método de interpretación de las leyes impositivas constituye una de las cuestiones más importantes que estudia el derecho fiscal. Y es precisamente en este aspecto que más se pone de manifiesto la autonomía de dicha disciplina jurídica, ya que, si bien tienen aplicación en su órbita los distintos sistemas interpretativos usados en la esferas del Derecho constitucional, administrativo, penal y civil, las leyes fiscales revisten muchas veces modalidades y particularismos que justifican criterios de interpretación propios¹⁴⁴.

En efecto, la metodología juega un papel de suma importancia en la interpretación de la norma fiscal, más aún si es para su aplicación. Por otra parte, es en el proceso de interpretación donde se exponen, aun más, las características peculiares del derecho fiscal, y por lo cual, según dicho autor, se justifica utilizar un método especial para interpretarlo. Incluso, también la Corte Suprema de Argentina “llegó a sostener que la referencia a la Ley tributaria a un método en particular era una consecuencia de la autonomía del Derecho tributario”¹⁴⁵, resulta interesante observar como en otro país también se presenta dicha controversia a causa de la autonomía del derecho fiscal.

De forma que, los doctrinarios que admiten la utilización de un método de interpretación especial para las disposiciones tributarias se sostienen bajo el

¹⁴⁴ Niño, José Antonio, *op. cit.*, p. 296.

¹⁴⁵ Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 855.

argumento de que “dada la naturaleza especial de las normas de derecho fiscal, estas solo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto”¹⁴⁶, dicho de otro modo, consideran que solo interpretando de un modo estricto, bajo la literalidad del texto, se podrá prevenir una afectación a la autonomía del derecho fiscal.

Contraría a esta postura, existen algunos doctrinarios que expresan que las leyes tributarias se deben de interpretar con los métodos generales ofrecidos por la hermenéutica. Como es el caso del destacado tratadista Benvenuto Griziotti, quien indica que:

Para las normas tributarias operan las mismas reglas de aplicación que para la ley en general. Incluso se admite la interpretación analógica para los casos no previstos pero conducentes a su espíritu; la interpretación restrictiva cuando la ley fue más allá de lo que quiso decir; la interpretación extensiva, en caso contrario del anterior, y adecuadora para eliminar discrepancias entre disposiciones legales o para adaptarlas al caso típico en alguna parte no esencial¹⁴⁷.

Para el autor en mención las leyes tributarias se aplican bajo las mismas reglas que las demás leyes, esto es que se puede utilizar una interpretación analógica, restrictiva, extensiva y adecuadora para aplicar la norma tributaria al caso concreto.

Sin embargo, Giannini no comparte en cierto modo la opinión de Griziotti con respecto a la analogía, ya que sostiene, atenta con el principio constitucional de que ningún tributo será recaudado si no se encuentra en la ley, expresando que: “Las normas que establecen objetos impositivos no son susceptibles de interpretación analógica”¹⁴⁸, y concluye, “sin embargo, las demás normas tributarias pueden ser extensivamente interpretadas, ya que éstas no someten el

¹⁴⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op cit.*, p. 48.

¹⁴⁷ Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 153.

¹⁴⁸ *Ídem.*

tributo a un hecho no previsto en la ley si no aplican a situaciones dispuestas en la misma, aun cuando la inexactitud de las expresiones aparenten lo contrario”¹⁴⁹.

Conforme a Giannini, aplicar una norma a un caso concreto análogo sería recaudar un tributo que no esta expresamente en la ley, y por consecuencia, atentar contra un principio constitucional. Por esta razón, no acepta el método analógico para la interpretación de las normas tributarias, pero si el método extensivo, ya que no sería aplicar una disposición inexistente, sino ampliar el significado de lo ya expreso en la ley.

Vanoni, después de hacer un análisis sobre la naturaleza de las leyes tributarias expone que: “En definitiva, ni conceptualmente ni en base al derecho positivo, puede impedirse que se aplique a la interpretación de las leyes tributarias, los métodos y las reglas de interpretación formuladas por la ley y por la doctrina para la interpretación de las normas jurídicas en general”¹⁵⁰, para él no existe ningún impedimento para utilizar cualquier interpretación de la hermenéutica jurídica.

También, Eusebio González acepta la utilización de diversos métodos de interpretación al expresar que: “La norma tributaria es una norma jurídica ordinaria y, en este tenor, se interpreta con arreglo a los criterios establecidos en el derecho”¹⁵¹, en otras palabras, por el simple hecho de que la ley fiscal es una norma jurídica, se debe interpretar como cualquier otra norma del derecho.

Por último, Venegas Álvarez, justifica la utilización de los métodos en general con la sistematización de la normas jurídicas, y aclara: “No se puede aplicar criterios de interpretación especiales, en virtud de que el Derecho fiscal de cualquier país forma parte de un todo, de un mismo sistema jurídico, el cual se entiende que está armonizado a partir de sus máximos ordenamientos o

¹⁴⁹ *Ídem.*

¹⁵⁰ Hallivis Pelayo, Manuel L., “Interpretación de la materia tributaria...”, *op. cit.*, p. 224.

¹⁵¹ Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, pp. 154- 155.

constituciones”¹⁵², es decir, como se encuentra dentro de un sistema jurídico donde todas las leyes se relacionan, no puede hablarse de un método especial.

A pesar de que la mayoría de los tratadistas están a favor, de que las normas fiscales se interpreten conforme a los métodos generales de interpretación, existen aspectos propios del derecho tributario que el intérprete debe considerar al momento de realizar la labor interpretativa.

Albert Hensel, al hablar del método de interpretación apropiado para el derecho fiscal, indica que: “Para la interpretación de las leyes de impuestos se debe tener en cuenta su objeto, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”¹⁵³, esto es, para desentrañar el significado de una disposición fiscal se debe de tomar en cuenta, primero, cual fue el motivo de su creación; segundo, su importancia económica; y por último, las circunstancias sociales en las que el impuesto fue creado.

A raíz de esto, Fernández Martínez, enumera algunos límites que el intérprete debe considerar al interpretar una disposición fiscal que pretende aplicar al caso concreto, que son presentados a continuación:

- Los fenómenos fiscales tienen una naturaleza política y varían, por consiguiente, según las condiciones políticas y su origen en un momento dado.
- Las leyes fiscales no limitan la libertad del contribuyente, ni la propiedad privada que se grava con la contribución.
- La base de la contribución la constituye el principio establecido en la Constitución Federal, sobre “a igual capacidad contributiva, debe corresponder igual contribución”.
- Las excepciones deben establecerse en la ley y no se reconocen privilegios en materia fiscal a particulares, en forma individual¹⁵⁴.

¹⁵² Venegas Álvarez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 56.

¹⁵³ Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 153.

¹⁵⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 130.

Respecto a la opinión del autor, se debe tomar en cuenta que las disposiciones tributarias son de naturaleza política y por lo tanto son cambiantes según las necesidades del momento; también, que no se busca limitar la libertad ni la propiedad privada del contribuyente; que la contribución se basa en un principio de equidad y que no existirán privilegios para particulares hablando de la contribución.

En conclusión a lo analizado por las diferentes posturas de tratadistas, en general, se puede decir que para la interpretación de las normas fiscales se puede utilizar cualquier método de interpretación, por el simple hecho de que la norma fiscal es un texto normativo igual que las demás normas dentro de un sistema jurídico, pero para realizar la interpretación de éstas es importante tomar en cuenta los principios generales que rigen al derecho fiscal, para no recaer en una contradicción con ellos al momento de realizar la interpretación.

C. Criterios doctrinarios de interpretación fiscal

Durante mucho tiempo la interpretación en materia fiscal a sido objeto de discusión entre los distintos doctrinarios y en su necesidad de esclarecer las dificultades de la interpretación tributaria mencionan tres criterios básicos en caso de duda: *in dubio pro contribuyente*, *in dubio pro fisco* y que en caso de duda se debe interpretarse atendiendo al verdadero significado de la norma.

Estos criterios provienen del principio *pro persona*, el cual “impone la naturaleza misma de los derechos humanos, la cual obliga a interpretar extensivamente las normas que los consagran o amplían y restrictivamente las que los limitan o restringen”¹⁵⁵, así que, este criterio fundamental de interpretación esta consagrado para cuidar en todo momento los derechos humanos.

El primero de los criterios doctrinales, el *in dubio contra fisco* o *in dubio pro contribuyente*, consiste en que, en caso de existir duda, se debe interpretar en

¹⁵⁵ Medellín Urquiaga, Ximena, *Principio pro persona*, México, 2013, véase en: <http://www.derechoshumanoscdmx.gob.mx/wpcontent/uploads/Metodolog%C3%A1Da-para-la-enseñanza.pdf>, consultado el 25 de noviembre de 2017.

contra del fisco, y por ende en beneficio del contribuyente. Dicho criterio se basa en que “si el legislador es el autor o creador de la norma que establece la obligación fiscal, y forma parte del poder público, éste debe sufrir las consecuencias de la expedición de una norma oscura o deficiente, pues siendo las contribuciones cargas que se imponen a los contribuyentes, en caso de oscuridad o duda debe optarse por la no imposición o pago”¹⁵⁶.

En otros términos, el fundamento de dicho criterio es que si el legislador tiene como tarea principal crear las leyes, incluyendo las normas impositivas, es su responsabilidad que éstas sean claras y congruentes; y de no ser así debe el Estado sufrir las consecuencias y no percibir la contribución puesta en duda, ya que uno de los poderes que lo conforman no cumplió con su labor correctamente. Esta interpretación en contra del fisco, se puede mencionar que es un castigo para el Estado.

El criterio opuesto al mencionado con anterioridad es el *in dubio pro fisco*, que se refiere a que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar a favor del fisco, para así “poder 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 aquel, ya que de todas formas el Estado debe percibir las contribuciones hasta el momento necesario para cubrir sus necesidades”¹⁵⁷.

Las contribuciones fueron creadas para cubrir las necesidades del Estado, esto significa que el Estado necesita forzosamente de las contribuciones para subsistir. Bajo el argumento que “el Estado no establece las contribuciones para enriquecerse o aumentar su riqueza, sino que exige lo indispensable para cubrir las necesidades previstas en el presupuesto de egresos”¹⁵⁸. Entonces, siguiendo este criterio, cuando un contribuyente deja de pagar, dicha contribución deberá ser

¹⁵⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 127.

¹⁵⁷ Hallivis Pelayo, Manuel L., “*Interpretación de la materia tributaria...*”, *op. cit.*, p. 219.

¹⁵⁸ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 127.

pagada por otro contribuyente para que el Estado cuente con lo indispensable para existir.

Atendiendo esto último, sin embargo, “nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde, y nadie tiene por qué pagar las consecuencias de los errores de la ley fiscal, no respetar este sentido será tanto como caer en la arbitrariedad impositiva”¹⁵⁹. La aplicación de este criterio, al gravar en otros una contribución que debió ser pagada por otro contribuyente, puede atenta contra el principio de legalidad que estipula que ninguna contribución será gravada si no esta previamente en la ley.

En base a los dos criterios anteriores reflejan posturas extremas, donde por un lado se pone en riesgo la subsistencia del Estado y por otro lado, el principio de legalidad de las contribuciones. Sobre esto Venegas Álvarez señala a éstos dos criterios como el gran error de la interpretación tributaria porque “estos extremos llevan a elaborar una interpretación por exceso o por defecto”¹⁶⁰, y concluye que: “Por ende la norma debe interpretarse desde un ángulo neutral”¹⁶¹, dicho de otra manera, la interpretación no se debe hacer intentando perjudicar o favorecer ni a uno, ni a otro de los sujetos pasivo y activo de la contribución.

Por ello, para Tarsitano “estos estilos ya están superados dentro del Derecho tributario, aunque no ceden los intentos de mantenerlos en actualidad, imponiéndolos desde la vinculación teórica o desde la intención práctica de realizar una defensa de los intereses particulares del fisco o del contribuyente”¹⁶², de forma que, en la actualidad ya han sido desfasados estos criterios extremos, pero aun buscan mantenerlos con vida para defender un interés particular, lo cual daría como consecuencia una interpretación subjetiva y no objetiva e imparcial.

Con el firme propósito de solucionar estas dos corrientes extremas, aparece un tercer criterio que expone que, en caso de duda la ley debe interpretarse

¹⁵⁹ *Ídem.*

¹⁶⁰ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 56.

¹⁶¹ *Ídem.*

¹⁶² Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 858.

atendiendo a su verdadero significado, dicho de otro modo, “cuando se interprete una norma tributaria, debe hacerse en forma estricta, limitando la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas”¹⁶³. Este criterio sostiene que solo desentrañando el texto, de forma literal, de la ley se podrá encontrar la voluntad del legislador, y así llegar al verdadero significado del texto fiscal.

En conclusión el criterio doctrinal que a la fecha aún se mantiene es el de la interpretación atendiendo su verdadero significado, por ser un criterio objetivo y con estricto apego a la ley ya que solo toma en cuenta lo expresado en el texto de la ley.

D. Método exegético tributario

Del tercer criterio doctrinal de en caso de duda la norma fiscal se debe interpretar atendiendo al verdadero significado del texto de la ley, se desprende el método exegético tributario.

El cual es el método de interpretación utilizado por excelencia en materia fiscal. Dicho método, como ya se a analizado en el primer capítulo, atiende al significado literal o gramatical de las palabras expresadas por el legislador en la norma fiscal.

Se basa en operaciones lingüísticas, como la semántica y la sintaxis, de forma que si el legislador no fue claro al momento de crear la norma fiscal, éste método resultaría insuficiente para desentrañar el verdadero significado del precepto.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación de nuestro país, se refiere a la utilización de dicho método en materia fiscal, mismo que será analizado a continuación.

¹⁶³ Hallivis Pelayo, Manuel L., “*Interpretación de la materia tributaria...*”, *op. cit.*, p. 220.

2. La interpretación del derecho fiscal en México

A. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

En México, el único artículo que habla de la interpretación fiscal, es el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que a la letra expresa:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

*Las otras disposiciones 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.*¹⁶⁴

Al respecto, lo primero que se indentifica de este precepto es que el legislador hace una división entre las disposiciones que imponen cargas a los particulares y las demás disposiciones. Por lo tanto se dará una explicación breve sobre la distinción de los dos tipos de disposiciones señalados en precepto.

a. Disposiciones que imponen cargas a los particulares

En el primer párrafo, del artículo 5º hace referencia a las disposiciones que imponen cargas a los particulares, especificando que estas serán las normas que establezcan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa del tributo, las disposiciones que establecen las excepciones y así como las que fijan la infracciones y sanciones, refiriendose a estas de aplicación estricta.

¹⁶⁴ *Código Fiscal de la Federación*, México, Diario Oficial de la Federación, 1981, véase en: https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf, consultado al 03 de noviembre del 2017.

Sobre esto, en autor Antúñez Álvarez comenta que: “toda norma sustantiva fiscal, es decir, aquélla que fija al sujeto, al objeto, la base, la tasa o tarifa, la exención y las infracciones y sanciones, debe por un lado, revertir el principio de legalidad; y por otro, de interpretarse de manera literal o gramatical”¹⁶⁵, esto significa que las normas sustantivas fiscal, deben estar establecidas en un texto normativo fiscal y que para aplicarlas su interpretación debe ser literal, atendiendo solo a lo establecido en dicho texto.

Debido a que son disposiciones que impactan directamente en el tributo, deben de aplicarse estrictamente como lo marca la ley. Sin embargo, “no es una verdad absoluta el hecho de que la norma deba de interpretarse de manera literal”¹⁶⁶, pues conforme a análisis anteriores, las normas tributarias pueden interpretarse utilizando cualquier método que ofrezca la ciencia jurídica. Además, en ninguna parte del texto del artículo 5º se hace mención del método literal.

b. Disposiciones que no imponen cargas a los particulares

En un segundo párrafo del artículo 5º, por excepción, expresa que todas las normas que no se refieran a las mencionadas, por ejemplo las disposiciones que establecen el procedimiento, se interpretaran utilizando cualquier método de interpretación.

Antúñez Álvarez, comenta otro aspecto que se desprende del mencionado precepto, es la interpretación de las normas adjetivas o de procedimiento que por exclusión menciona en el segundo párrafo, “deben interpretarse mediante cualquier método de interpretación jurídica, y una vez elegido el método, se deben utilizar las técnicas apropiadas”¹⁶⁷. Aquí vemos que el legislador ya hace mención de los métodos de interpretación, aceptando que para las disposiciones que no establezcan cargas a los particulares, que no señale excepciones, ni que fije

¹⁶⁵ Antúñez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 14.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 15.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 19.

infracciones o sanciones, se puedan interpretar bajo el método que sea más conveniente.

El primer párrafo donde se menciona la aplicación estricta, a sido objeto de justificación para aplicar un método estricto de interpretación, pero en ningún momento se habla de ello. Y el hecho de que en el segundo párrafo se hablen de los demás métodos de interpretación, a sido motivo para ver las palabras aplicación e interpretación como sinónimos, lo cual es un error que se utiliza a conveniencia.

En la opinión de Castañeda González, a simple vista a lo que se refiere el artículo, “las disposiciones cuando establezcan cargas son de “aplicación estricta”, se refiere, única y simplemente a los efectos o resultados de tal aplicación”¹⁶⁸, esto es, que lo que sera con carácter estricto es el resultado de la interpretación, se refiere a los efectos, no el método para interpretarla, lo cuál también resulta paradójico, ya que todas las disposiciones del derecho fiscal son de estricta aplicación. Sin embargo, en el segundo párrafo, continua exponiendo Castañeda: “en lugar de referirse a dichos efectos, para ser congruente con su postura inicial, hace referencia a los métodos de interpretación”¹⁶⁹, el autor manifiesta que, el legislador confunde los efectos de una interpretación con los métodos utilizados para realizar la interpretación.

Como inferencia de la confusión del legislador, dicho precepto se ha interpretado que con las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, se admite solamente el método estricto para interpretarlas.

B. Análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

Hablando de la interpretación de un precepto en México, es inevitable acudir a la dogmática presentada por el máximo órgano jurisdiccional en nuestro país,

¹⁶⁸ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 91.

¹⁶⁹ *Ídem.*

institución interpretadora de las leyes y creadora de nuevo derecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien claro, al existir controversia sobre el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, exterioriza su postura.

Por cuestiones de espacio y a fin de no desviar el tema de estudio, sólo se analizarán las tesis y jurisprudencias relevantes para este trabajo. La primera es una tesis aislada en contradicción que a la letra expresa:

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. 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 alcance¹⁷⁰.

Efectivamente, se puede observar como la Suprema Corte acepta que el hecho de que algunas disposiciones de carácter tributario tengan que ser de aplicación estricta, no es impedimento para que puedan interpretarse bajo

¹⁷⁰ Tesis 2ª. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 406.

cualquier método de interpretación, más aún cuando exista incertidumbre en el texto de la ley. De igual forma, la siguiente tesis hace lo propio:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance¹⁷¹.

En esta tesis de la Suprema Corte expone en el mismo sentido que la anterior, de que todas las normas jurídico tributarias pueden utilizar cualquier método de interpretación para desentrañar su significado, pero esta sí constituye una tesis jurisprudencial estableciendo la diferencia entre interpretación y aplicación. Para finalizar:

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo,

¹⁷¹ Tesis 2ª./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 238.

debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos¹⁷².

En esta última tesis jurisprudencial, el máximo tribunal expone, que el juzgador debe partir de la literalidad del texto de la ley tributaria, pero esto no significa un impedimento para acudir a los diversos métodos de interpretación, a excepción de la analogía, la cual la Suprema Corte desestima para situaciones relacionadas con los elementos del tributo. Esto con la finalidad de resguardar los principios de legalidad y seguridad jurídica con los que se constituye el derecho tributario.

Finalmente aclara, que la aplicación es el resultado de la interpretación, por consiguiente lo que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación restringe es el resultado de la interpretación, como se había analizado.

C. ¿En México solo se acepta la interpretación estricta?

En relación a lo hasta ahora analizado, será posible responder una pregunta fundamental dentro del presente estudio, es verdad que en México solo será admitida una interpretación estricta en materia tributaria aún cuando exista otro método de interpretación más conveniente para desentrañar el verdadero sentido de la norma tributaria, incluso cuando sean las que establezcan cargas a los particulares.

¹⁷² Tesis 2ª./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

A discusión de la controversia que causa el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, se observan dos posturas por un lado los tratadistas que insisten que las leyes fiscales se deben interpretar bajo el método de interpretación estricta y por otro lado, los que admiten cualquier método para interpretar la norma fiscal.

En esta tesitura, cuando el intérprete se ciñe en el sentido literal o gramatical de la norma jurídica para esclarecer las palabras empleadas por el legislador, limitándose a lo estrictamente manifestado en el texto. Se dice que es una interpretación estricta, el cuál es el método apropiado para interpretar las normas fiscales en México, según Arrijo Vizcaíno quien explica:

El método de interpretación estricta de las Normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley¹⁷³.

Al respecto, dicho método solo tomará en cuenta el sentido literal de las normas tributarias, limitándose al texto en ellas empleado sin admitir la analogía o la mayoría de razón, “así, son normas de interpretación estricta las que hacen referencia a: cargas (sujetos, objeto, base, tasa, tarifa, época de pago), excepciones, infracciones o sanciones”¹⁷⁴. De esta forma, las normas que establezcan cargas a los particulares, sus excepciones, infracciones o sanciones, sólo podrán interpretarse bajo dicho método. En alusión a esto, Fernández Martínez, menciona que:

Esto no implica que la norma se interprete y se le busque su sentido o significado en forma aislada, sino que debe realizarse en forma armónica, relacionándola con las demás que integran el sistema fiscal o el

¹⁷³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 388.

¹⁷⁴ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6ª. ed., México, Iure editores, 2009, p. 63.

ordenamiento donde se encuentra inmersa, a fin de no dar a un precepto un alcance equivocado o indebido en perjuicio del propio contribuyente¹⁷⁵.

El referido autor, se presenta más flexible, al momento de además de aceptar que las normas tributarias ya mencionada, se tengan que interpretar atendiendo el sentido gramatical, él acepta la utilización del método sistemático, pues si se interpretara aisladamente la norma se podría correr el riesgo de caer en una contradicción con alguna otra norma o con los principios generales con los que fue creado el derecho fiscal.

El método estricto aun cuando es un tanto rigido no es del todo malo, ya que “tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley, pero este método ofrece un grave problema cuando se presenta el caso de que en la norma se empleen términos que tienen más de un significado”¹⁷⁶. Se puede decir que ayuda a futuro, a resaltar los errores cometidos por el legislador con el objetivo que los subsane o no los vulva a cometer; pero en el momento que se hace la interpretación y surge ambigüedad por algún termino, en ese momento la interpretación estricta no será suficiente para esclarecer la norma tributaria.

A raíz de ello Margáin Manautou, juzga dicho método de interpretación al expresar que: “Sólo es bueno en casos de claridad normativa, o no complejos; sin embargo, en caso de que sí se revista de complejidad, nos enfrentaríamos con serias dudas para resolver”¹⁷⁷, de manera que, el método de interpretación estricta sólo serviría en casos donde la norma jurídica tributaria sea clara, pero si no lo es, será necesario utilizar otros métodos de la ciencia jurídica.

Incluso Antúnez Álvarez, al analizar si el artículo 5º habla de interpretación o aplicación estricta, expone que en realidad “no existe un método de interpretación estricta”¹⁷⁸, más bien sería el método gramatical o literal, pero para la interpretación de las normas tributarias se puede hacer conforme a cualquier

¹⁷⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 129.

¹⁷⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 49.

¹⁷⁷ Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 160.

¹⁷⁸ Antúnez Álvarez, Rafael, *op. cit.*, p. 20.

método, y deberá ser aplicada en forma estricta, al menos para las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, excepciones, infracciones o sanciones.

Hasta este punto, gracias a la doctrina, la jurisprudencia de la Corte y “por lo que a la metodología jurídica se refiere, no existe un método único ni predominante para interpretar las leyes”¹⁷⁹, lo cuál, aún con sus características peculiares no es la excepción en el derecho fiscal.

Concluyendo que todas las normas de derecho fiscal son subseptibles a interpretarse bajo cualquier método proporcionado por la ciencia jurídica. Aunado a esto, la malinterpretación del artículo 5º sigue presentandose en nuestro país.

Castañeda Gonzales, refiere que: “... Gracias a la confusión que genera el mismo artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, la idiosincrasia del mexicano, la práctica y los criterios, a veces vacilantes de los tribunales, mucha gente interpreta “a la letra” cuando le conviene y, cuando no, interpreta jurídicamente”¹⁸⁰.

Desafortunadamrnte, en México, en vez de enfocarse a realizar una buena interpretación, los juristas aprovechan dicha polémica para realizar una interpretación que de momento atienda a intereses particulares.

II. CRITERIO CONSTITUCIONAL DE INTERPRETACIÓN FISCAL

Gracias a lo hasta ahora analizado, se puede afirmar que la interpretación de las leyes tributarias se puede realizar bajo cualquier método brindado por la ciencia jurídica, al igual que cualquier otra rama del derecho. También que el hecho de que en México se recomiende inicial con una interpretación literal del texto normativo, esto para cuidar el principio de legalidad tributaria, no impide utilizar los demas métodos interpretativos.

No obstante, realizar la interpretación fiscal bajo las reglas de la hermenéutica jurídica general no implica que se deje de lado la autonomía del

¹⁷⁹ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 85.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 87.

derecho fiscal, ya mencionada. De manera que, el intérprete debe tomar en cuenta las características y el fin perseguido por el derecho tributario.

En este contexto, “la interpretación se encamina a perpetuar los valores y los intereses que se juzgan protegidos por la ley. Es por ello, que es necesario determinar cuál es el interés protegido por la norma tributaria, si se comparte su identificación termina influyendo sobre los estilos de interpretación”¹⁸¹, esto significa que el intérprete debe identificar el interés protegido por la norma y realizar una ponderación entre el interés colectivo del Estado y el interés particular del contribuyente.

A partir de aquí, y en lo subsecuente, se referirá a la interpretación fiscal como la actividad realizada por los órganos jurisdiccionales y la autoridad administrativa fiscal en específico. Ya que son las figuras relevantes para nuestro estudio, en función de que su interpretación de la norma tributaria tiene carácter obligatorio para el contribuyente.

De manera que, si dichos intérpretes no aplican la norma tributaria, realizando un juicio de ponderación y tomando en cuenta los principios en los que se funde el derecho fiscal, se puede caer en una interpretación y aplicación errónea de la ley y afectar con cargas excesivas al contribuyente, que afecte su patrimonio personal y familia, y hasta su sano desarrollo.

Entonces se puede observar que la interpretación de la ley fiscal es de suma importancia y cuidado para la recaudación de los tributos, lo cuál coincide con Reyes Sánchez, al manifestar que:

La interpretación en materia fiscal es una actividad indubitablemente delicada, de la que depende en gran medida que no se grave a los ciudadanos con tributos o cargas excesivas, ni que se prive al Estado de los recursos que legítimamente tiene derecho a percibir en beneficio del interés colectivo; es decir, ésta tiene la finalidad de buscar un equilibrio en la

¹⁸¹ Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 857.

relación jurídico-tributaria, cuyo propósito es sufragar el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes¹⁸².

En la opinión del autor, se puede observar el doble interés protector del derecho fiscal, por un lado, que los tributos no sean excesivos para el contribuyente y por otro que la recaudación sea suficiente para la subsistencia del Estado. Y mediante la interpretación se busca dicho equilibrio, donde se valoran los principios jurídicos que rigen el derecho fiscal.

1. Método hermenéutico

Al hablar del criterio constitucional de interpretación es inevitable mencionar el método hermenéutico, el cual es el método por excelencia utilizado para la interpretación de la Constitución.

En el capítulo anterior, se analizó la hermenéutica como ciencia para interpretar los textos jurídicos. Ahora al referirse al método este entiende que: “la Constitución ha de ser interpretada conforme a los mismos métodos que una ley y que, en consecuencia, debe de llevarse a cabo de acuerdo con las reglas de la hermenéutica jurídica clásica”¹⁸³, así se observa que para desentrañar las disposiciones contenidas en la Constitución se pueden utilizar los métodos de la ciencia jurídica.

En subsecuencia se utilizará el método hermenéutico para desentrañar el artículo 31, fracción IV para posteriormente analizar cada uno de los principios generales que dicho precepto arroja.

¹⁸² Reyes Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 180.

¹⁸³ Serra Giménez, Francisco, “La interpretación de la constitución en el marco de la teoría de la interpretación: la especificidad de la interpretación constitucional y la jurisprudencia de valores”, *Revista de Cive*, España, núm. 1, véase en: http://www2.uned.es/revistadecive/publicaciones/numero_01/articulos/1-05.pdf, consultado el 25 de noviembre del 2017.

2. Principios jurídicos del derecho tributario

Los principios son las bases en las que se crean las leyes y por consiguiente es imprescindible considerarlos en la interpretación. La clasificación de los principios pueden variar dependiendo de los doctrinarios, en este estudio se trataran los principios derivador de la Constitución y que tienen relación con la materia fiscal.

Los principios jurídicos fundamentales en materia fiscal los encontramos en el artículo 31 fracción IV, que a la letra expone:

*Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*¹⁸⁴.

Del análisis de dicho precepto Constitucional se observa sin duda, el principio de proporcionalidad, que se relaciona con el principio de capacidad contributiva, el principio de equidad y el principio de legalidad. Los cuales seran estudiados individualmente a continuación.

A. Principio de legalidad

El análisis breve de éste principio se hará bajo las razones obvias el presente estudio, pues para interpretar adecuadamente las cargar impuestas a los ciudadanos, es necesario que éstas se encuentren establecidas en un texto normativo.

El principio de legalidad tributaría nace para dar certeza jurídica a los contribuyentes sobre los tributos que se les son gravados. Esté principio consiste en que: “los elementos esenciales de las contribuciones deben establecerse por una ley en sentido material, o sea en una norma general, abstracta e impersonal y que formalmente haya sido emitida por el Poder Legislativo, ya sea federal o

¹⁸⁴ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Diario Oficial de la Federación, 1917, véase en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, consultado el 11 de noviembre del 2017.

estatal”¹⁸⁵, lo cual significa que todo impuesto que se le exija al contribuyente debe estar establecido en una ley formal.

Conforme a la opinión del autor, De la Garza el principio de legalidad “significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación”¹⁸⁶, así que, además de que los impuestos deben estar establecidos en una ley, dicha ley debe de contener de forma clara y precisas los elementos esenciales del tributo, como son el sujeto obligado a pagar, el objeto, base, tasa o tarifa sobre la que se va gravar, así como la forma y el período en el que se debe hacer.

Si los impuestos no estuvieran establecidos en una base legal formal, “se infringiría graves daños a los derechos subjetivos y patrimoniales de los individuos”¹⁸⁷, de forma que se pudiera gravar con impuestos excesivos que dañen el patrimonio y hasta el libre desarrollo de los contribuyentes.

Así, “el principio de legalidad tributaria protege a los contribuyentes y evita que las autoridades recaudadoras cometan actos arbitrarios en el cobro de contribuciones imprevisibles”¹⁸⁸. De tal forma que, cualquier impuesto recaudado por la autoridad que no cumpla con dicho principio, será inconstitucional.

B. Principio de equidad

El principio de equidad o igualdad, es uno de los principios pilares del Derecho en general, esta fundado en la idea de que todos somos iguales ante la ley, es decir, todos los individuos que se encuentren bajo un mismo supuesto de hecho serán

¹⁸⁵ *Los principios que rigen la interpretación tributaria. El caso de la ley de hacienda del estado de Baja California*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, pp. 25-26.

¹⁸⁶ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 430.

¹⁸⁷ *Ídem.*

¹⁸⁸ *Los principios que...*, *op. cit.* p. 26.

tratados de la misma forma por la ley, esto alejado de pretender que los individuos caigan en un supuesto normativo idéntico que se pueda aplicar del mismo modo.

Lo que el principio de igualdad en la aplicación de la ley exige no es que la norma jurídica reciba siempre la misma interpretación a efecto de que los sujetos a los que se les aplique resulten en todos los casos idénticamente afectados, sino que no se emitan pronunciamientos arbitrarios por incurrir en desigualdad no justificada en un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal, o sea, como solución genérica conscientemente diferenciada de la que anteriormente se venía manteniendo y no como una respuesta individualizada al concreto supuesto planteado¹⁸⁹.

Por lo tanto, el propósito de dicho principio no es que la norma se aplique de la misma forma en todos los supuestos de hecho, sino que trata de evitar las arbitrariedades por parte de la autoridad para que no existan individuos privilegiados injustificadamente.

En materia fiscal encontramos dicho principio en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, donde dicho “mandato constitucional se refiere a la equidad como una vía para distribuir las cargas tributarias en apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra”¹⁹⁰, esto significa que las carga tributarias no serán repartidas en una misma medida entre todos los contribuyentes, más bien dicha repartición deberá ser equitativa a su capacidad contributiva, principio que se abordara más adelante.

En este sentido, se puede declarar que: “la equidad es el tomar en consideración las circunstancias especiales del caso concreto, no aplicar con

¹⁸⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año II, núm. 5, p. 65.

¹⁹⁰ García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer MacGregor, E. y Zaldívar Lelo de Larrea, A. (coords.) *La ciencia del derecho procesal constitucional; Homenaje mexicano a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, Porrúa, 2009, t. V, pp. 178-179.

rigidez las normas generales y que ésta constituya la justicia en el caso determinado”¹⁹¹. Por lo cual, la interpretación y aplicación de la norma tributaria no se puede realizar de forma mecánica en todos los supuestos normativos pues existen circunstancias especiales en cada caso. Así pues “los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir”¹⁹², de forma que, los individuos que se encuentren en una situación igual contribuyan igual y los que se encuentran en situaciones desiguales lo hagan de forma desigual.

En la anterior tesitura, se manifiesta que: “el principio de igualdad motiva situaciones de discriminación, con el fin de resolver conflictos de equidad, para ello hace uso de figuras como la exención, deducción, o, en su caso, instituye regímenes fiscales especiales”¹⁹³, dichas figuras establecidas por el legislador con el fin de equilibrar las cargas tributarias de manera que no sean pesadas o nocivas para los contribuyentes que se encuentran en supuestos de desigualdad.

Pero dicho principio no solo va dirigido al momento de la creación de las leyes tributarias, si no también para su aplicación. Por lo tanto, “la igualdad impone al Legislador y a quienes aplican la Ley la obligación de dispensar un mismo trato a quienes se encuentran en situaciones jurídicas equiparables, con prohibición de toda discriminación o desigualdad de trato que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable”¹⁹⁴, en tal caso, dicha distinción debe establecerse por razones que la misma ley considera desequilibrada frente al tributo.

En conclusión, el principio de equidad tributario es una pauta para que la administración pública fiscal y los tribunales realicen una interpretación de la

¹⁹¹ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 438.

¹⁹² García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 179.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 180.

¹⁹⁴ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, p. 67.

norma de forma justa, sin conductas arbitrarias que privilegien a algunos sin necesitarlo y afecten a otros con cargas excesivas para su capacidad económica.

C. Principio de capacidad contributiva

Como ya se a mencionado, el principio de equidad tributaria se complementa con el principio de capacidad contributiva, de modo que los tributos deben ser creados de forma equitativa, donde cada contribuyente aporte con el gasto público de la forma en la que pueda, de manera que dicho tributo no interfiera en la satisfacción de sus necesidades primarias.

Este principio, “exige al Legislador crear tributos apegados a la aptitud contributiva de los particulares”¹⁹⁵. Dicha aptitud o capacidad económica, no solo debe atender a cuestiones cuantitativas, como el ingreso y el patrimonio del contribuyente; pues debe considerar la situación familiar y personal del contribuyente.

De forma que el individuo primero satisfaga sus necesidades indispensables para vivir y posteriormente contribuya con el gasto público. Dado que “un impuesto apegado exclusivamente a elementos cuantitativos está en posición de afectar la capacidad contributiva del obligado tributario”¹⁹⁶, y por ende perjudicar su desarrollo personal y familiar.

Ahora bién una vez comprobado, que el individuo posee dicha capacidad para contribuir con el pago de impuestos, “ello debe significar el mínimo sacrificio posible, lo que también implica que el presupuesto de egresos sea congruente con tal esfuerzo y que no tenga fines de atesorar”¹⁹⁷.

Esto es, la aplicación de cargas tributarias atendiendo el principio de capacidad contributiva también implica un equilibrio en el presupuesto de egresos, donde no se pretendan recaudar sumas exorbitantes, pero que sea lo necesario para la subsistencia del Estado.

¹⁹⁵ García Bueno, Marco Cesar y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, pp. 172-173.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 173.

¹⁹⁷ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 434.

En este sentido, bien es cierto que “la subjetivación de las cargas tributarias, al atender a la satisfacción de necesidades primarias, provoca la disminución de ingreso para el Estado, pero mejora la calidad de vida de la población y, sobre todo, disminuye los niveles de pobreza”¹⁹⁸. Si bien, este aparente problema, también se puede resolver aplicando el mismo criterio, de manera que los contribuyentes que tengan mayor capacidad contributiva, sean los que aporten más al gasto público, mediante el uso de tarifas progresivas.

Entonces, interpretar la norma tributaria atendiendo el principio de capacidad contributiva implica que la autoridad recaudadora y jurisdiccional tome en consideración las circunstancias personales del individuo, provocando que el tributo se grave sobre la riqueza sobrante del contribuyente, es decir, una vez que se encuentren cubiertas sus necesidades básicas personales y familiares, para que la contribución no signifique un sacrificio para el contribuyente.

D. Principio de proporcionalidad tributaria

El último de los principio que se desprende del análisis del artículo 31 fracción IV, donde expone que los mexicanos contribuirán en el gasto público de manera proporcional, es precisamente el principio de proporcionalidad.

De acuerdo con Diep Diep, quien es citado por Covarrubias, la proporcionalidad tributaria significa “carga compartida, fórmula para coparticiparla colectivamente, medio de aportar en común y meta de convivencia y solidaridad real ante el problema económico de sostener el aparato estatal”¹⁹⁹, lo que significa, que el gasto público será solventado por todos los ciudadanos, así cada contribuyente aportará una porción económica para la subsistencia del Estado.

Pero cuál sería una porción justa, y si todos los contribuyentes deben aportar en la misma medida sin importar su capacidad contributiva, dichas cuestiones le corresponden a la proporcionalidad como principio. Silva García refiere que:

¹⁹⁸ García Bueno, Marco Cesar y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 175.

¹⁹⁹ Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 434.

El principio de proporcionalidad se ha derivado del Estado de Derecho, de la proporcionalidad del medio: toda intervención al contenido de un derecho fundamental debe ser adecuada para alcanzar el objetivo constitucionalmente válido perseguido por el legislador, pero debe ser también necesaria, es decir, debe ser la que implique una menor carga para la esfera jurídica del individuo²⁰⁰.

Lo expresado por el autor, define al principio de proporcionalidad como un medio creado por el Estado de Derecho, si se trata de la intervención en un derecho fundamental se deben tomar en cuenta por un lado que se logre el objetivo constitucional y por el otro lado que con ello no se afecte al individuo, es decir, crear una relación equilibrada entre ellos.

En materia fiscal, esto se traduce a los impuestos, que deben ser idóneos para lograr el fin perseguido por la Constitución; recaudar y deben ser necesarios en la medida que estos no sean excesivos para el contribuyente.

Sobre esto Herrera Molina relaciona dicho principio con el de igualdad, incluso manifiesta que lo controla en el sentido que: “la proporcionalidad se traduce en que se deba examinar si un trato desigual resulta adecuado al fin al que se persigue, si es necesario (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien perseguido resulta proporcional a la desigualdad que se produce”²⁰¹.

Por ejemplo, la igualdad, en este caso corresponde a el derecho fundamental intervenido, y el medio limitativo sería la excepción de pago de impuestos en los contribuyentes que perciben el sueldo mínimo; la proporcionalidad analiza si el trato desigual en este caso es idóneo para llegar al fin, que es no gravar al individuo que no posee capacidad contributiva, si no existe otra medida menos lesiva para la igualdad, y si son proporcionales el fin y la afectación al derecho fundamental.

²⁰⁰ Silva García, Fernando, *Deber de ponderación y principio de proporcionalidad en la práctica judicial*, México, Porrúa, 2012, p. 27.

²⁰¹ García Bueno, Marco Cesar y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 186.

A lo que el autor, Bernal Pulido expresa que: “el principio de proporcionalidad aparece como un conjunto articulado de tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Cada uno de estos subprincipios expresa una exigencia que toda intervención en los derechos fundamentales debe cumplir”²⁰², dicho de otra forma, estos subprincipios integran la medida limitativa para proteger los derechos fundamentales.

El primero es el de la idoneidad que “se refiere a la aptitud que esta tenga para contribuir de algún modo a la consecución del fin legítimo que se busca con esa medida”²⁰³, esto significa, que dicha medida sea la adecuada para alcanzar el objetivo que pretende.

El segundo subprincipio es el de necesidad que consiste que dicha medida “debe ser necesaria e imprescindible para alcanzar el fin perseguido con el límite”²⁰⁴. Lo cual puede ocurrir en dos sentidos, “ya sea porque dicha medida es la única disponible para lograr el fin legítimo que la justifica, o porque es la menos lesiva al derecho fundamental debido a que lo afecta con intensidad menor”²⁰⁵, de forma que si existiera una medida menos lesiva para el derecho fundamental con la que también se pudiera alcanzara el objetivo, entonces la primer medida no pasaría el exámen de proporcionalidad y por lo tanto sería inconstitucional.

Por último, la proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en una ponderación “entre el sacrificio exigido al derecho fundamental limitado por esa medida y al concreto derecho, bien o interés jurídico que pretende garantizarse

²⁰² Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3a. ed., España, Centro de estudios políticos y constitucionales, 2007, pp. 41-42.

²⁰³ Sánchez Gil, Rubén, “Nuevos apuntes sobre el principio de proporcionalidad”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, México, año I, núm. 1, julio-diciembre de 2015, p. 145.

²⁰⁴ Villaverde Menéndez, Ignacio, “La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2011, p. 109.

²⁰⁵ Sánchez Gil, Rubén, *op. cit.*, p. 146.

con aquel límite²⁰⁶. Así que, retomando el ejemplo, se confrontaría la desigualdad que produce la medida limitativa y la protección a los individuos que carecen de capacidad contributiva.

En sí, este principio va dirigido a la autoridad pública para evitar que al limitar un derecho fundamental trasgreda el contenido esencial del mismo sin justificación legítima.

Entonces, “el principio de proporcionalidad sólo se proyectaría sobre las medidas del poder público restrictivas de la libertad individual que pretendan garantizar o proteger bienes o intereses colectivos, entendiendo por tales, fundamentalmente, directrices jurídicas que expresan decisiones políticas en beneficio de la colectividad²⁰⁷, esto es, la justificación de las medidas limitativas de los derechos fundamentales debería de ser un beneficio a la sociedad.

Sin embargo, el autor González Beilfuss, considera que mencionado principio “no constituye un parámetro autónomo de control, sino un instrumento para determinar si un concreto derecho fundamental ha sido vulnerado por la actuación de un poder público, lo primero que debe dilucidarse es qué derecho ha sido afectado²⁰⁸.

Así mismo, se puede manifestar que el principio de proporcionalidad es una herramienta interpretativa que utiliza el poder público, para identifica que derecho fundamental esta siendo agredido, y poder justificar las medidas limitativas de este.

²⁰⁶ Villaverde Menéndez, Ignacio, *op. cit.*, p. 109.

²⁰⁷ Arroyo Jiménez, Luis, “Ponderación, proporcionalidad y derecho administrativo”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, 4^a. ed., México, Porrúa, 2015, p. 265.

²⁰⁸ González Beilfuss, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, 2a. ed., España, Thomson Reuters, 2015, p. 87.

3. Juicio de ponderación

Para finalizar este capítulo, se analiza una figura que hace años llegó a México y que con la inclusión de los Derechos Humanos a la Constitución con la reforma del 2011, ha ido tomando más relevancia en las decisiones judiciales, el juicio de ponderación.

Entre las diferentes definiciones del verbo ponderar, se podría decir que “equivale aquí a sopesar o valorar criterios que demandan acciones diferentes, a medir el peso de razones opuestas mediante su colocación en los platillos de una balanza”²⁰⁹, así que, ponderar es confrontar dos cosas opuestas para medir su relevancia una frente a la otra.

Por lo tanto, la ponderación es “la acción de considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas”²¹⁰, quien realice la ponderación debe hacerlo siempre de forma objetiva e imparcial, dejando de lado sus ideales sobre el valor de cada una de las cosas confrontadas.

Pero en el derecho, de la ponderación no siempre a de resultar un equilibrio, pues “la ponderación consiste en sopesar la importancia de las posiciones jurídicas en conflicto, para establecer cuál de los intereses, que tienen el mismo rango en abstracto, posee mayor peso en el caso concreto”²¹¹, por esta razón, la ponderación se aplica en disposiciones que se encuentran en un mismo nivel jerárquico y puede implicar que una se sacrifique ante la otra, más no significa que dicho sacrificio debiera ser siempre, ni tomado como regla en casos futuros.

²⁰⁹ Arroyo Jiménez, Luis, *op. cit.*, p. 248.

²¹⁰ Prieto Sanchís, Luis, “El juicio de ponderación constitucional”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2011, p. 78.

²¹¹ Sánchez Gil, Rubén, *op. cit.*, p. 147.

El juicio de ponderación es ideal para la resolución de conflictos entre principios constitucionales, ya que no se podían resolver con el criterio de jerarquía ni especialidad.

En nuestro país se define como “un simple “balanceo” de bienes jurídicos que intervienen en una determinada situación, efectuando al tanteo y según al leal saber y entender del operador jurídico”²¹². No obstante la ponderación conlleva a algo más complejo que la apreciación del juez, puesto “que exista un cierto peligro de particularismo no significa que la ponderación abra las puertas a juicios basados en la intuición, el palpito o la corazonada”²¹³.

Por lo cual, el juez, debe identificar las circunstancias que ocurren al caso concreto y fundamentar porque en dichas circunstancias un principio tuvo prevalencia sobre el otro y buscar la mejor decisión.

Arroyo Jiménez; refiere que: “el juicio de ponderación se pone claramente de manifiesto allí donde el resultado de la ponderación es una disposición general o una sentencia constitucional de carácter interpretativo, pero también está presente en la regla creada para un caso concreto por el juez ordinario o por la administración”²¹⁴, esto manifiesta que no solo juez puede utilizar dicha técnica en conflictos entre principios constitucionales, también la administración pública en la confrontación entre los derechos individuales frente a los colectivos.

Incluso Alexy, menciona el autor Prieto Sanchís, formula una regla constitutiva de la ponderación, que es: “cuanto mayor es el grado de afectación – en el sentido de perjuicio o de falta de satisfacción– del principio desplazado, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del principio precedente”²¹⁵. Refiriéndose a que, solo se justifica la afectación de un principio, si es necesaria para la satisfacción del principio que se encuentra enfrente.

²¹² *Ibidem*, p. 139.

²¹³ Prieto Sanchís, Luis, *op. cit.*, p. 91.

²¹⁴ Arroyo Jiménez, Luis, *op. cit.*, p. 254.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 257.

En la opinión de Prieto Sanchís “la virtualidad de la ponderación reside principalmente en estimular una interpretación donde la relación entre las normas constitucionales no es una relación de independencia o de jerarquía, sino de continuidad y efectos recíprocos”²¹⁶, donde la decisión tomada a un caso no será definitiva a los demás casos, ya que en cada caso concreto donde se confronten principios se debe analizar y justificar bajo las circunstancias particulares.

En materia fiscal, si bien es cierto que el fin perseguido por la norma es la recaudación de impuestos para solventar el gasto público, pero también es cierto que el Estado debe velar por los intereses del ciudadano, teniendo así una doble tutela. Atendiendo a ello, el juez o la autoridad fiscal debe realizar un juicio de ponderación a cada caso concreto, donde por un lado sopesa la necesidad del Estado de recaudar impuestos y por el otro que estos no rebasen las posibilidades del contribuyente.

Respecto a esto, el autor Tarsitano declara que: “si concebimos al fin de la ley de este modo, tendremos un sentido más completo y compensado, pues podremos encontrar un principio calificador que, sin preconceptos, ayude al intérprete a sopesar los intereses públicos e individuales en la aspiración superadora de alcanzar el bien común, como norte que inspira al Estado de Derecho”²¹⁷, así la implementación de juicio de ponderación en el derecho fiscal ayudaría a crear este equilibrio donde el Estado recaudará lo suficiente para subsistir y los individuos cubrirían sus necesidades primarias.

En conclusión con respecto a la interpretación de la norma fiscal, siguiendo al autor antes mencionado, se puede decir que: “los valores que pretende garantizar encuentran mejor satisfacción –y menor tensión– en la construcción de una solución desde la teoría jurídica general y los principios constitucionales tributarios, entre los que se cuentan, por su particular incidencia en la cuestión, los

²¹⁶ Prieto Sanchís, Luis, *op. cit.*, p. 79.

²¹⁷ Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 858.

principios de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva”²¹⁸. Es así, y no bajo un método rígido que el derecho tributario mexicano podría alcanzar su finalidad.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 867.

CAPÍTULO TERCERO

LA INTERPRETACIÓN FISCAL COMO EL MEDIO PARA PROTEGER LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE: DERECHO AL MÍNIMO VITAL

I. EL DERECHO HUMANO AL MÍNIMO VITAL

1. Derechos humanos de los contribuyentes

A lo largo de la historia, desde que se creó el Estado como forma de organización política, económica y social, las instituciones fueron adquiriendo fuerza de forma que se antepusieron los derechos del Estado sobre los derechos del individuo. Ello fue así, hasta que las devastaciones de la segunda guerra mundial motivaron la creación de las Naciones Unidas, donde la mayoría de los países participan, la cual por medio de la Declaración Universal de los Derechos Humanos promueve y antepone en todo el mundo los derechos humanos del individuo como el objetivo a proteger de todo Estado.

En este sentido, por derechos humanos se puede entender a los derechos que son inherentes del ser humano. El vocablo inherente se refiere a “que por su naturaleza está de tal manera unido a algo, que no se puede separar de ello”²¹⁹, dicho de otra forma, son los derechos que el ser humano tiene por el simple hecho de su naturaleza, sin importar el sexo, raza, nacionalidad, posición económica, etcétera, y que los Estados deben proteger.

Antonio E. Pérez Luño, quien es citado por Miguel Carbonell define a los derechos humanos como “un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humana”²²⁰, o sea, que tienden a proteger estos derechos que se

²¹⁹ *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., España, Real Academia Española, 2014, véase en: <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=inherente>, consultado el 8 de mayo de 2018.

²²⁰ Carbonell, Miguel, *Derechos humanos en la constitución mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas; UNAM, 2013, p. 23, véase en:

consideran característica de la persona íntegra y que sin ellos no se puede vivir con calidad.

México, desde su integración a las Naciones Unidas, por medio de tratados internacionales se comprometió a garantizar el respeto a los derechos humanos pero ello no causó mayor efecto en el derecho mexicano hasta la reforma constitucional del 2011²²¹, donde se reconoce a rango constitucional los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales y se establece la función del Estado frente a la violación de los mismos. Con dicha reforma, por primera vez se habla de derechos humanos en la Constitución, lo cual es un reconocimiento fundamental para garantizar su protección en el derecho mexicano.

Sin duda alguna, dicha reforma impacta en todas las áreas del derecho, incluyendo el derecho fiscal, pues éste implica una relación entre el fisco y los contribuyentes, estos últimos en mención quienes tienen la obligación de contribuir con el gasto público para el sostenimiento del Estado, pero ello no implica que se dejen de lado los derechos que le son inherentes en su calidad de seres humanos.

Aún con la reforma encaminada a sobreponer los derechos humanos en el país, se considera que no se le ha puesto la debida atención a los derechos humanos del contribuyente como se debe, al parecer el Estado se encuentra más preocupado por realizar la recaudación que por proteger los mencionados derechos.

No hay que olvidar que antes de ser contribuyentes e incluso mexicanos, son seres humanos que merecen el respeto de sus derechos. Ahora bien, ¿Cuáles

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/7.pdf>, consultado el 30 de mayo de 2018.

²²¹ Reforma en materia de Derechos Humanos publicada el 10 de junio del 2011 en el Diario Oficial de la Federación, donde se realizaron modificaciones a los artículos 1º, 11, 33, 89 y 102; de igual manera se incorporaron reformas a los artículos 3º, 15, 18, 29, 97 y 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

son estos derechos?, para tratar de esclarecer dicha pregunta habrá que dirigirse a la Constitución mexicana y a la normativa convencional.

A. Derechos humanos contenidos en la Constitución Mexicana

A continuación se expondrán algunos derechos humanos contenidos en la Constitución mexicana, aclarando que los mencionados son aquellos que se consideran son los pertinentes para explicar el objeto de estudio, que es enfocarnos en los derechos humanos del contribuyente.

Uno de los artículos que sufrió cambios a raíz de la Reforma Constitucional de Derechos Humanos del 2011, fue el artículo primero Constitucional. Domínguez Crespo, señala a Miguel Carbonell al referirse que: “no resultaría una exageración señalar que el artículo 1º. contiene una miniteoría de los derechos fundamentales”²²² y sin duda alguna es un referente al hablar de derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que, a continuación se analizará párrafo por párrafo:

En el primer párrafo del artículo 1º²²³, se establece la generalidad de los derechos humanos, es decir, en México todas las personas gozarán de los derechos humanos de igual manera, sin distinción unas con otras y el Estado deberá garantizar su protección sin preferencias ni discriminaciones.

En el segundo y tercer párrafo, del mismo artículo, va dirigido a las autoridades, principalmente, el segundo²²⁴ se refiere a la interpretación de las

²²² Domínguez Crespo, César Augusto, “Derechos humanos y derecho presupuestal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014, p. 1.

²²³ Artículo 1º, primer párrafo. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

²²⁴ Artículo 1º, segundo párrafo. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y los tratados internacionales

normas en materia de derechos humanos bajo la utilización del método hermenéutico, el control de convencionalidad y el principio pro persona. Y el tercero²²⁵ marca la obligación de todas las autoridades para respetar, proteger y garantizar los derechos humanos. Se dejará el análisis profundo de los mismos para más adelante pues son de gran relevancia para nuestro tema central.

Por otro lado, en el párrafo cuarto del artículo 1º se encuentra claramente el derecho a la libertad al prohibir la esclavitud en todo el territorio mexicano²²⁶ y en el último párrafo de dicho artículo el derecho a la igualdad y a la dignidad humana²²⁷.

Sin duda alguna el primer artículo de la Constitución se ha vuelto una guía en cuanto a la materia se refiere, no obstante no es el único artículo que establece derechos humanos.

El artículo 2º en su apartado B, establece la obligación del Estado mexicano de actuar para que promueva el derecho de igualdad de los indígenas al exponer que: “La Federación, los Estados y los Municipios, para promover la igualdad de oportunidades de los indígenas y eliminar cualquier práctica discriminatoria, establecerán las instituciones y determinarán las políticas necesarias para garantizar la vigencia de los derechos de los indígenas...”²²⁸. Efectivamente el

de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

²²⁵ Artículo 1º, tercer párrafo. Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad...

²²⁶ Artículo 1º, cuarto párrafo. Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

²²⁷ Artículo 1º, quinto párrafo. Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

²²⁸ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Diario Oficial de la Federación, 1917, última reforma 2017, p. 3, véase en:

Estado debe velar por que se cumpla el derecho a la igualdad de los pueblos indígenas ante los demás ciudadanos, inclusive en materia fiscal no existirá justificación para imponer una carga a un contribuyente por razón de su origen étnico.

Otro artículo que habla del derecho a la igualdad, pero ahora entre género, es el artículo 4º donde establece claramente que: “El varón y la mujer son iguales ante la ley...”²²⁹. A lo largo de este precepto, se encuentran también una serie de derechos humanos y sociales que el Estado deberá proveer y garantizar puesto que reconoce que todas las personas tienen derecho a:

...la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad... a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar... al acceso, disposición y saneamiento de aguas para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y asequible... a disfrutar de vivienda digna y decorosa ... al acceso a la cultura y servicios que presta el Estado en la materia, así como el ejercicio de sus derechos culturales... a la cultura física y a la práctica del deporte...²³⁰.

Al respecto, en dicho precepto se establece aquello que todo ser humano necesita y tiene derecho, que el Estado lo provea para vivir una vida digna, el cual, es otro derecho humano de las personas, así mismo, en este artículo se desprenden elementos que integran el mínimo vital o mínimo existencial del contribuyente, mismo que se analizarán más adelante.

Hasta este punto se ha expuesto el derecho a la libertad, a la igualdad y a la dignidad humana como derechos reconocidos de todas las personas en el territorio mexicano incluyendo a los contribuyentes. Sin embargo, estos últimos al momento de realizar su obligación de contribuir con el gasto público de forma

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, consultado el 1 de junio de 2018.

²²⁹ *Ibidem*, p. 8.

²³⁰ *Ídem*.

proporcional y equitativa como lo marca el artículo 31, fracción IV constitucional²³¹, estos se convierten en otros derecho humano que tienen los contribuyentes.

Siguiendo la opinión de Álvarez Ascencio, esto sucede en el sentido de que: “la equidad y la proporcionalidad de la obligación tributaria sería un derecho humano, en la medida que los impuestos e ingresos del Estado están orientados, directa o indirectamente, a satisfacer las necesidades colectivas con bienes y servicios...”²³².

La opinión de la autora se concluye en dos sentidos, bien por un lado efectivamente la equidad y proporcionalidad en los impuestos es un derecho humano, pero por el otro, la autora justifica esto en el destino que llevan los impuestos, es decir, el cobro de impuestos es un derecho humano porque va dirigido a un bien colectivo, pero ningún derecho colectivo debe estar por encima de un derecho individual.

Sin embargo, el derecho que tiene un contribuyente de pagar impuestos de una forma equitativa y proporcional a sus capacidades económicas sin que represente un sacrificio o afectación en su vida, es lo que debe representar un derecho humano.

Sin duda alguna bajo la Reforma del 2011 a la Constitución se subsanan las lagunas que existían sobre el reconocimiento y protección de los derechos humanos, en el texto ya no reside el problema, ahora el problema se encuentra en el ejercicio de las autoridades en función que no interpretan las leyes a favor de los derechos humanos.

²³¹ Artículo 31, fracción IV. Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

²³² Álvarez Ascencio, Esmeralda, “¿Cómo identificar un derecho humano en materia fiscal?”, *Federalismo Hacendario*, México, núm. 175, marzo- abril de 2012, p. 130.

B. Derechos humanos contenidos en la normativa convencional

Como ya se hizo mención la Reforma del 2011 trajo muchos cambios en la normativa nacional, como poner en un mismo nivel la Constitución y los Tratados internacionales en materia de derechos humanos. Lo que significa que de ser necesario los jueces frente a un caso concreto, pueden basarse en una norma internacional al momento de dictar sentencia si es la norma que más favorezca a la persona.

Por ello, es importante acudir a los Tratados internacionales donde México forma parte, para señalar los derechos humanos que son considerados como tal por los organismos internacionales. Por razones de tiempo y espacio, nos vemos obligados a centrar el análisis solo en el tratado de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José²³³ y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales –Protocolo de San Salvador²³⁴ por ser apropiados al tema y porque el análisis de todos los tratados en los que México forma parte no es el objeto de estudio de este trabajo.

En el Pacto de San José se encuentra el tercer capítulo titulado “Derechos civiles y políticos” donde podemos localizar algunos derechos inherentes del hombre como el derecho a la vida en el artículo 4º; el derecho a la integridad personal en el artículo 5º; el derecho a la libertad en los artículos 6º, 7º, 12, 13 y

²³³ Pacto realizado en San José, Costa Rica del 7 al 22 de noviembre de 1969. Los Estados Unidos Mexicanos firma la ratificación el 2 de marzo de 1981, véase en:

http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf, consultado el 10 de junio de 2018.

²³⁴ Protocolo adicional adoptado en San salvador, El Salvador el 17 de Noviembre de 1988. Los Estados Unidos Mexicanos firma su ratificación el 16 de abril de 1996, véase en: <http://www.oas.org/juridico/spanish/Tratados/a-52.html>, consultado el 10 de junio del 2018.

16 en sus diferentes acepciones; y el derecho de igualdad ante la ley en el artículo 24²³⁵.

Además, en el artículo 26 los Estados miembros se comprometen a adoptar medidas internas y de cooperación externa para lograr la efectividad de las normas económicas, sociales, de educación, ciencia y cultura²³⁶. Del cual surge un protocolo adicional sobre esta materia, donde se mencionan algunos otros derechos humanos más específicos y precisos.

Como el derecho a la salud en el artículo 10.1., “Toda persona tiene derecho a la salud, entendida como el disfrute del más alto nivel de bienestar físico, mental y social”²³⁷. Derecho que los Estados deberán proporcionar y garantizar a los gobernados.

También establece el derecho a un ambiente saludable en el artículo 11 donde establece que: “1. Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos. 2. Los Estados partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente”²³⁸. Sobre este artículo podemos englobar el derecho de agua potable, al servicio de drenaje y alcantarillado, al servicio de recolección de basura y todos los servicios públicos que debe proporcionar los Estados que ayudan a mantener el medio ambiente de los ciudadanos.

²³⁵ *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Costa Rica, Organización de los Estados Americanos, 1969, véase en: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf, consultado el 10 de junio de 2018.

²³⁶ *Ídem*.

²³⁷ *Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, El Salvador, Organización de los Estados Americanos, 1988, véase en: <http://www.oas.org/juridico/spanish/Tratados/a-52.html>, consultado el 10 de junio de 2018.

²³⁸ *Ídem*.

Asimismo, el artículo 12.1 de dicho protocolo de adición, expone textualmente que: “Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuada que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual”²³⁹, estableciendo claramente el derecho a la alimentación como uno de los más críticos en el mundo, pues si las personas de un Estado no gozan de él, se pone en riesgo su integridad y sus vidas.

Como se observa de los tratados internacionales se pueden encontrar derechos enfocados a la integridad y bienestar de la persona que están por encima de los derechos de cualquier Estado, por ello se considera conveniente que los jueces ejerzan más el control convencional en los casos en los que sea necesario, es decir, que exista en la normativa internacional una norma que mayor beneficie a la persona que la que existe en la norma interna. Al respecto, nos encontramos de acuerdo con la autora De la Torre Torres, quien retoma a Miguel Carbonell, al mencionar que:

Una mayor vocación internacionalista de la Constitución mexicana resultaría benéfica para nuestro País al permitir una incorporación plena, y hasta la superioridad respecto de la norma infraconstitucionales, del Derecho internacional (especialmente referido a los derechos humanos) le daría una renovación al Derecho mexicano y se aseguraría para sus ciudadanos una red más amplia de derechos fundamentales y de garantías jurídicas²⁴⁰.

Esto incluyendo a los contribuyentes, que por la naturaleza de su relación con el fisco constantemente se olvidan sus derechos y garantías por apearse a las leyes internas que protegen al mismo Estado. Desafortunadamente, los tratados internacionales no se han utilizado tanto en esta materia y podrían ser un escaparate para la protección del contribuyente ante la fuerza del Estado.

²³⁹ *Ídem.*

²⁴⁰ De la Torre Torres, Rosa María, “Constitución abierta y derechos humanos”, en Olivos Campos, José René (Coord.), *Derechos humanos en Iberoamérica*, México, Centro de investigación y desarrollo del estado de Michoacán, 2010, p. 397.

2. Concepto de Mínimo Vital

Antes de adentrarnos en el análisis de si el derecho al mínimo vital es un derecho humano del contribuyente o no, razones metodológicas nos obligan a dejar en claro ¿Qué se entiende por mínimo vital? y ¿Cuáles son sus elementos objetivos y limitantes?

El mínimo vital es “un derecho innominado ya que no se ha reconocido expresamente en el derecho internacional ni en los textos constitucionales; se ha desarrollado principalmente desde la jurisprudencia y la doctrina”²⁴¹, por ello, recurriremos a ellas para intentar darle un sentido a este concepto.

A. Concepto doctrinal de mínimo vital

Como ya se mencionaba con anterioridad siempre es importante esclarecer algunos conceptos, para entender a lo que se esta refiriendo y más aún si se trata de un concepto relativamente nuevo como es el mínimo vital.

Dicha figura apareció en Europa y se ha ido propagando en diversos países, cabe mencionar que debido a ello su conceptualización ha sido variable, pues también se le conoce como renta mínima, mínimo existencial, ingreso mínimo, subsidios, entre otros.

El derecho al mínimo vital puede ser definido como “aquel derecho de todo individuo, a la protección de un mínimo espacio vital dominado, vale decir, a contar con la cantidad mínima de recursos que le permitan hacer frente a sus necesidades más básicas”²⁴², en otras palabras, el individuo para existir tiene que satisfacer necesidades básicas y para ello es necesario una cantidad económica.

²⁴¹ Magaña Martínez, María Salome y Sosa y Silva García, Yolanda, “Patrimonio familiar, un derecho al mínimo vital como garantía social”, *Inventio*, México, año XII, núm. 27, julio- octubre de 2016, p. 14.

²⁴² Indacochea Prevost, Úrsula, “El derecho al mínimo vital. Un análisis de su posible fundamentación como derecho humano”, en Grández Castro, Pedro P. (ed.), *El derecho frente a la pobreza. Los desafíos éticos del constitucionalismo de los derechos*, Perú, Palestra Editores, 2011, pp. 263- 264.

A esa cantidad mínima necesaria para cubrir sus necesidades básicas, que además no debe ser objeto de impuestos, es lo que se le conoce como mínimo vital.

Entonces, dicho derecho “exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello pueda coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados”²⁴³, en este sentido, la aplicación del mínimo vital es influida por dos aspectos, primero el análisis de la capacidad económica de la persona para vivir dignamente, y segundo, la responsabilidad del Estado de brindar servicios públicos.

De la misma forma, el autor Camargo, agrega que no sólo consiste en un ingreso mínimo exento de todo impuesto, sino que también “implica brindarles las condiciones necesarias para asegurarles su subsistencia y reiterando el derecho a una vida digna como personas humanas que son”²⁴⁴. Así, el Estado no sólo tiene la obligación de reconocer y respetar el derecho al mínimo vital de las personas, sino que también tiene la obligación de brindarles las condiciones necesarias para que puedan satisfacer necesidades básicas como alimentación, salud, vivienda, servicios públicos, educación, esparcimiento, entre otros.

En otras palabras, el Estado como ente proteccionista de la sociedad, tiene la obligación de velar por el bienestar de los individuos que lo integran y a una persona que se le esta exigiendo pagar un impuesto cuando no tiene la solvencia para sostenerse, no se siente protegido por el Estado.

²⁴³ Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 360.

²⁴⁴ Camargo González, Ismael y Trueba Valenzuela, Angélica, “Envejecimiento poblacional, renta mínima, presupuesto y gasto público”, *Revista JUS. Derecho, sociedad, política*, México, año 24, núm. 20, enero- julio de 2013, p. 30.

B. Concepto jurisprudencial de mínimo vital

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación habla poco sobre el concepto del mínimo vital pero consideramos que las siguientes tesis nos ayudarán a unificar un concepto jurisprudencial.

La primera tesis aislada tiene el objetivo de especificar que el derecho al mínimo vital que contiene la Constitución mexicana y los Tratados internacionales sobre derechos humanos va dirigido a proteger a las personas físicas, pero también plantea la siguiente descripción:

El derecho al mínimo vital se fundamenta en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social, al considerar que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de sus necesidades básicas. Por ende, constituye el derecho a gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como la satisfacción de las necesidades básicas. Ahora bien, en el ámbito internacional podemos encontrar algunas normas que incluyen el derecho al mínimo vital, aunque no con esa denominación. Así, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios...²⁴⁵.

De esta manera, el derecho al mínimo vital encuentra su sentido en otros derechos en conjunto como la solidaridad, libertad, igualdad y estado social de las personas, derechos que están consagrados en la Constitución como ya se estableció en líneas atrás y en derechos de la normativa internacional como salud, alimentación, entre otros.

²⁴⁵ Tesis I.9.A.1 CS (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Marzo de 2016, p. 1738.

Por ende el derecho al mínimo vital no se puede limitar en un concepto o definición, se podría decir que es una sistematización de derechos humanos. En otra tesis, el supremo tribunal aclara que dicho derecho exigiría al Estado representado por el fisco la tarea de:

Analizar si la persona que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, puede ser relevada de determinadas cargas fiscales que ineludiblemente agravarían su situación de penuria o precariedad, por lo que los contribuyentes deben concurrir al financiamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, pero siempre en la medida y a partir de que ésta exceda un umbral o espectro mínimo que pueda considerarse idóneo para sufragar y realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas rígidas de la Constitución²⁴⁶.

En otros términos, si una persona no es capaz de mantenerse económicamente estable, de forma que pueda llevar una vida digna, entonces no se le debería exigir cargas que afectarían más su situación.

En otra tesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación añade que este "...es un concepto jurídico indeterminado que exige confrontar la realidad de los valores y fines de los derechos sociales, siendo necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto..."²⁴⁷, así bien el mínimo vital necesario para cada individuo puede ser variado ya que no todos los individuos presentan las mismas necesidades; y más aun porque dentro de la sociedad existen individuos que por sus condiciones pueden considerarse vulnerables, como ancianos, discapacitados, personas en extrema pobreza, entre otros.

Por lo tanto, el derecho al mínimo vital se puede definir como un derecho fundamental que poseen los contribuyentes con el cual se les protege de rentas

²⁴⁶ Tesis I. 4º.A.30 A (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Febrero de 2013, p. 1347.

²⁴⁷ Tesis I.4º.A.12 K (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Febrero de 2013, p. 1345.

que fuesen imposibles de pagar para ellos. Es decir, que la solvencia económica que necesita el contribuyente para cubrir sus necesidades básicas de alimentos, vivienda, vestido, educación, salud y esparcimiento quedan exentas de ser objeto de renta, con el fin de que el contribuyente primero pueda llevar una vida digna y después de ser posible contribuir al gasto público.

C. Elementos objetivos y limitantes del mínimo vital

Respecto a las coincidencias que encontramos en los conceptos doctrinales y jurisdiccionales del mínimo vital, están los elementos objetivos y su elemento limitante, ya que: “el objeto del derecho al mínimo vital comprende medidas (positivas y negativas) que tienen como finalidad evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano por carecer de condiciones materiales que le permiten llevar una existencia digna”²⁴⁸.

Dichas medidas positivas son los elementos objetivos y son tres que se deben reflejar en la aplicación del derecho al mínimo vital: la libertad, igualdad y dignidad humana, además contiene un elemento limitante hacia el Estado, mismo que vendría siendo la medida negativa.

El mínimo vital contiene derechos de libertad, estos “son aquellos derechos cuyo contenido consiste, por definición, en el libre ejercicio de comportamientos materiales y/o de actividades jurídicas”²⁴⁹, dicho en otras palabras, el hombre es libre de hacer lo que le parezca, pero dicha libertad se ve afectada cuando no cuenta con los recursos mínimos necesarios para realizarlo, en este sentido, el mínimo vital busca defender a la persona para que cuente con esa cantidad mínima que le permita tener libertad de comportamiento.

Asimismo, encontramos el derecho a la igualdad en la generalidad del mínimo vital, es decir, todas las personas son iguales ante la ley, por lo tanto,

²⁴⁸ Magaña Martínez, María Salome y Sosa y Silva García, *op. cit.*, p. 15.

²⁴⁹ Indacochea Prevost, Úrsula, *op. cit.*, p. 268.

todas las personas de igual manera pueden gozar del derecho al mínimo vital. Indacochea Prevost, fundamenta la igualdad en dicho derecho al mencionar que:

Si partimos de la afirmación de que todos los seres humanos son o deben ser considerados igualmente dignos de vivir libres de la opresión y del sufrimiento, más allá de las condiciones materiales particulares en que cada uno se encuentre, entonces el Derecho a un Mínimo Vital aparece como una pretensión moral justificada, en la medida en que el aseguramiento de un mínimo de recursos materiales para hacer frente a las necesidades más básicas permite que aquellos individuos que se encuentren en una posición de mayor desventaja y debilidad en la sociedad, puedan alcanzar y disfrutar de esa situación de igualdad material con el resto de los seres humanos, con quienes comparten la misma dignidad²⁵⁰.

En esa tesitura son iguales en cuanto a que tienen derecho de alcanzar una misma dignidad, esta “dignidad de la persona, entonces, supone reconocer en todo ser humano una dimensión moral, valiosa en sí misma, cuya plenitud constituye un objetivo que debe ser perseguido o alcanzado”²⁵¹. Se puede entender como un valor óptimo para vivir que no puede ser alcanzado sin ese mínimo material que toda persona necesita, por ello, el mínimo vital busca alcanzar la dignidad de la persona.

En cuanto a su elemento limitante, en materia tributaria una dimensión negativa del mínimo vital hacia el Estado, la cual “consiste en que el Estado no puede disponer de los recursos de los contribuyentes que sean indispensables para una vida digna”²⁵², por lo que, aquellos recursos materiales que el contribuyente necesita para vivir, no pueden ser objeto de cargas tributarias aun cuando lo marca el artículo 31 fracción IV constitucional, ya mencionado en este trabajo, así, el Estado no puede ejercer por completo su potestad de recaudar para el gasto público.

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 274.

²⁵¹ *Ibidem*, p. 277.

²⁵² Álvarez Alcalá, Alil, *op. cit.*, p. 360.

Como se puede observar dicho derecho va encaminado a proteger, primeramente, la vida digna del contribuyente sobre la solvencia del Estado, en base a que un país integrado de personas autosuficientes será un país prospero y no un Estado rico con pueblo pobre.

3. *¿Es el Derecho al Mínimo Vital un Derecho Humano del Contribuyente?*

Desde su aparición, el derecho al mínimo vital ha sido sometido a análisis sobre si se le puede reconocer como un derecho humano del contribuyente. En base a lo analizado con anterioridad en el presente trabajo se fundamenta en forma breve dicha cuestión.

Para ello, se recurrirá nuevamente a la definición de derechos humanos brindada por Perez Luñon²⁵³, en el apartado 1. Derechos humanos de los contribuyentes del este mismo capítulo, por ser pertinente al tema, que en líneas anteriores se estableció como un conjunto de facultades que protegen y exigen los principios de dignidad, libertad e igualdad humana en cada momento histórico.

De dicha definición se pueden resaltar tres valores que indiscutiblemente son inherentes a la persona como son la dignidad humana, libertad e igualdad, que sin ellos presentes el individuo no podría desarrollarse en sociedad, mismos valores que como ya se estableció fundamentan el derecho al mínimo vital.

Siendo así, el derecho al mínimo vital sin duda alguna es un derecho humano del contribuyente porque lo integran valores inherentes al hombre, que pretende garantizarle un mínimo económico que le ayude a llevar una vida digna, que le otorgue libertad de elección y que lo pueda equiparar a un nivel de igualdad con otros contribuyentes.

²⁵³ Carbonell, Miguel, *Derechos humanos en la constitución mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas; UNAM, 2013, p. 23, véase en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/7.pdf>, consultado el 30 de mayo de 2018.

II. INFLUENCIA DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY EN EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL DEL CONTRIBUYENTE

Sin duda el derecho al mínimo vital queda expuesto como un derecho humano que goza el contribuyente frente a las imposiciones del Estado, lo cual suena irónico si analizamos el párrafo tercero del artículo 1º Constitucional adicionado en la Reforma del 2011 antes mencionada, que a la letra dice:

“...Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad...”²⁵⁴.

De esta forma, todas las autoridades del Estado tienen la obligación de velar y garantizar la protección de los derechos humanos como el derecho al mínimo vital, pero vemos que es el mismo Estado que con sus imposiciones excesivas puede fraccionar dicho derecho del contribuyente. También menciona el precepto que para su protección, el mínimo vital se debe atender bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, a continuación se abordara brevemente cada uno de ellos.

1. Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad

Respecto al principio de universalidad, hace referencia al alcance de su protección, dicho de otra forma, los derechos humanos se aplican universalmente, por consiguiente todos los contribuyentes tienen derecho al mínimo vital sin

²⁵⁴ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Diario Oficial de la Federación, 1917, p. 2, última reforma 2017, véase en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, consultado el 01 de junio de 2018.

importar su origen étnico, cultural o político, “tan solo puede basarse en la dignidad humana”²⁵⁵, que posee toda persona.

En ese sentido, es importante aclarar que “la universalidad no implica una práctica totalizadora que neutralice las diferencias y excluya las distintas ideas sobre la dignidad”²⁵⁶, pues no pretende establecer un significado uniforme sobre ella, al contrario, pretende incluir las diferentes culturas e ideas, así los más vulnerables podrán emparejar el ejercicio de sus derechos con el resto.

El principio de interdependencia de los derechos humanos “señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de otro grupo de derechos”²⁵⁷, así mismo, existe una vinculación entre los derechos. Por ejemplo, para que el goce del derecho al mínimo vital se de, necesita que el contribuyente se encuentre en pleno uso de sus derechos sociales, como el derecho a la salud, al suministro de agua potable, entre otros.

Así, los derechos humanos se relacionan entre sí, sin implicar una jerarquización entre ellos. En este sentido, el principio de indivisibilidad opera de dos maneras: “el primero refiere que no hay jerarquía entre los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales ya que todos son igualmente necesarios para una vida digna; y el segundo dispone que no se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros”²⁵⁸.

Esto manifiesta que, ningún derecho humano será más importante que otro, ni se justificará afectar uno por proteger otro. Por ejemplo, hablando del derecho al

²⁵⁵ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes” en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM- IJJ, 2014, p. 42.

²⁵⁶ *Los derechos de los contribuyentes y su defensa*, 2ª. ed., México, Prodecon, 2014, p. 14, véase en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64666/Libro_5_Manual_del_docente.pdf, consultado el 01 de julio de 2018.

²⁵⁷ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *op. cit.*, p. 43.

²⁵⁸ *Los derechos de los contribuyentes...*, *op. cit.*, p. 14.

mínimo vital, no se puede permitir su desprotección por mantener el derecho del Estado a la recaudación.

Por último, el principio de progresividad de los derechos humanos “implica que éstos deben concretar las exigencias de la dignidad en cada momento histórico, ya que las necesidades personales y colectivas no son estáticas, sino aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad”²⁵⁹. Esto representa, la dignidad humana en la que se basa el derecho al mínimo vital va cambiando conforme al transcurso del tiempo, por lo tanto el sentido de los derechos que la protegen también deben cambiar.

Sin duda estos principios son característicos de los derechos humanos en general y en específico del derecho al mínimo vital. Ahora, ¿Cómo se puede proteger un derecho que no se encuentra plasmado literalmente en los textos de la norma mexicana como es el mínimo vital? La respuesta: aplicando la interpretación de las leyes. Las leyes fiscales son más rígidas en su contenido pero en base a la interpretación se le pueden otorgar flexibilidad, en este caso se consideran más oportunos la interpretación pro persona y el control de convencionalidad.

2. El Principio de Interpretación Pro persona

El principio de interpretación *pro persona*, el cual también es conocido como *pro homine*, pero en el presente trabajo solo se referirá a el principio como *pro persona*, ya que abarca una definición y sentido más amplio, pues no hace referencia a género.

Este es un criterio hermenéutico el cual “tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de esta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer

²⁵⁹ *Ibidem*, p. 15.

restricciones al ejercicio de los derechos humanos”²⁶⁰, esto se traduce a aplicar la norma que mayor protección otorgue a la persona.

En materia tributaria, al momento de imponer cargas a un contribuyente en donde el monto es establecido por una ley, por ejemplo en el artículo 96²⁶¹ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta donde se establece la tarifa a pagar de un asalariado, en el caso concreto el contribuyente deberá pagar lo establecido por la ley pero si percibe un salario por arriba del mínimo y de él depende el sostenimiento de una familia de tres hijos y una esposa embarazada, el pago de una hipoteca, educación, vestido, en fin todas las necesidades de familia. Evidentemente el sueldo que reste después de la contribución será insuficiente para cubrir dichas necesidades y al aplicar la interpretación *pro persona* a este caso, se puede observar que la aplicación del artículo 96 de la Ley del ISR afecta más a la persona en su mínimo vital, que aplicar otros artículos constitucionales como el 1º, 3º y el 4º.

Dicho principio es garante protector de los derechos humanos por lo que es “indispensable para la interpretación y aplicación de las normas, es especial en aquellos casos que, por la obscuridad normativa, exista posibilidad de restringir los derechos humanos, es aquí donde el empleo del principio cobra mayor importancia”²⁶², es decir, en los casos que la norma no sea clara o existan laguna, esta interpretación es fundamental para proteger los derechos humanos, incluyendo el derecho al mínimo vital.

²⁶⁰ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *op. cit.*, p. 46.

²⁶¹ Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

²⁶² *Los derechos de los contribuyentes ...*, *op cit.*, p. 15.

3. Control de Convencionalidad

El artículo 1º Constitucional, mismo que fue modificado con la Reforma del 2011 ya mencionada, en su párrafo segundo establece que todas las normas referentes a derechos humanos se deben de interpretar conforma a la Constitución y a los tratados internacionales.

Así, se da la introducción al control de convencionalidad donde se elevan a rango constitucional los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dando la posibilidad al jurista de expandir su campo de aplicación al momento de resolver un caso concreto.

De esta forma, el control de convencionalidad “implica valorar los actos de la autoridad interna a la luz del Derecho internacional de los derechos humanos, expresados en tratados o convenciones e interpretado, en su caso, por los órganos supranacionales que poseen esta atribución”²⁶³, ello significa que las autoridades fiscales además de actuar en base a la constitución también debe hacerlo en pro de proteger los derechos contenidos en el plano internacional.

En el supuesto del ejemplo anterior sobre el contribuyente asalariado, si en las leyes internas no existen una norma en la cual no se le vea afectado su derecho a un mínimo vital, el juzgador podría acudir al derecho internacional como las sentencias expedidas por la Corte Interamericana de los Derechos Humanos.

Sin duda alguna la aplicación de la convencionalidad en México trae mejor apertura y protección a los derechos humanos que como tal no se encuentran textualmente integrados a la normativa interna como es el caso del mínimo vital.

²⁶³ *Ibidem*, p. 17.

III. EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL OBSERVADO DESDE EL DERECHO FISCAL MEXICANO

Si bien es cierto, la figura del mínimo vital, en el concepto que se ha planteado anteriormente, no existe en la legislación mexicana, solo en la jurisprudencia y la doctrina, pero no se puede ignorar la protección al contribuyente, por ello se podría decir que el amparo de dicho derecho se encuentra reflejado en la aplicación de ciertos principios y derechos fiscales que protegen al contribuyente como los principios de capacidad contributiva, proporcionalidad y equidad; además del destino al gasto público y el derecho al salario mínimo.

1. Relación del mínimo vital con la capacidad contributiva

La relación solo la podemos esclarecer en el concepto de capacidad contributiva, entendida esta como la aptitud que tiene el gobernado para contribuir con el gasto público sin que dicha contribución pueda significar una afectación amplia, el mínimo vital podría ser el indicador limitante de dicha capacidad. Es decir, esta figura indica a partir de donde el Estado puede establecer los tributos.

Según García Bueno, quien es citado por Arciniega Flores, “los elementos de actuación del principio de capacidad contributiva son determinar la contribución de acuerdo con la riqueza material de la imposición –esto es, en proporción a su capacidad contributiva total–, y la cuantificación de la imposición tomando en cuenta las condiciones concretas, personales y familiares, del contribuyente”²⁶⁴.

En este contexto, todo ciudadano que se encuentre en el supuesto de hecho a contribuir, tiene una capacidad económica en lo general, por ejemplo, lo que percibe por realizar una labor, y dentro de ella se encuentran el mínimo vital, lo que el ciudadano necesita para vivir dignamente, y la capacidad contributiva, lo

²⁶⁴ Arciniega Flores, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, en Béjar Rivera, Luis José et al. (Coords.), *Derecho Fiscal: Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014, p. 108.

que le queda después del mínimo exento para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público.

Incluso la tesis de la Suprema Corte es clara al mencionar que: “los contribuyentes deben concurrir al financiamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, pero siempre en la medida y a partir de que ésta exceda un umbral o espectro mínimo que pueda considerarse idóneo para sufragar y realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas regidas en la Constitución”²⁶⁵, en este sentido, el contribuyente primero debería tener satisfechas sus necesidades básicas antes de contribuir.

Pero que sucede en la realidad, en México se toma como capacidad contributiva todo el ingreso que percibe el contribuyente por realizar una labor, ignorando completamente sus circunstancias personales y familiares, lo que si observa el mínimo vital.

Ahora bien, la capacidad contributiva “debe garantizar que el contribuyente no le sea impuesto un gravamen fuera del límite de sus posibilidades de vida, de manera que es tarea medular del legislador eliminar aquellas manifestaciones económicas mínimas que no reflejen capacidad contributiva, y donde a nadie se le prive de los medios de subsistencia”²⁶⁶.

Es claro que es responsabilidad del legislador desde la emisión de la norma establecer el parámetro de capacidad contributiva, pero al parecer se le ha olvidado en esa labor considerar el umbral que realmente refleje el mínimo vital del contribuyente, cuestión que difícilmente podrían considerar los jueces y autoridades fiscales ya que la misma norma se los impide al no permitir una interpretación extensiva para aplicar cuestiones que al legislador se le ha pasado de largo.

²⁶⁵ Tesis I.4º.A.30 A(10ª.), *op. cit.*, p. 1347.

²⁶⁶ Arciniega Flores, Natalia, *op. cit.*, p. 105.

2. Relación del mínimo vital con la proporcionalidad

Este principio, claramente establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución mexicana al mencionar que el ciudadano contribuirá de manera proporcional, es una de las manifestaciones expresas del Estado para proteger el bienestar de los contribuyentes. Pero a que se refiere y como es que se relaciona con la protección del mínimo vital.

El principio de proporcionalidad, gramaticalmente hablando, proviene del término proporción, que de acuerdo con la definición de Serra Roja, quien es citado por Arrijoa Vizcaíno, “es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”²⁶⁷, esto es, la congruencia de la relación de dos o más partes que conforman un todo, para que éste mantenga un equilibrio justo. Por ejemplo, la pena debe ser proporcional al delito cometido.

En materia fiscal, la proporcionalidad, ya analizada como principio tributario en el capítulo anterior, “básicamente consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva”²⁶⁸, esto significa que debe ser proporcional la contribución y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para que de esta forma la contribución no represente una carga difícil de llevar, que sea justa y adecuada con respecto a sus ingresos y egresos. Así lo señala Arrijoa Vizcaíno, al mencionar que:

...el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior que las de medianos y

²⁶⁷ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, *Jurídica. Anuario del departamento de derecho de la Universidad iberoamericana*, México, t. I, núm. 13, 1981, p. 243.

²⁶⁸ Pérez Sánchez, María Guadalupe, Principio de proporcionalidad tributaria, México, Universidad Panamericana, 2017, p. 66, véase en: <http://biblio.upmx.mx/tesis/191748.pdf>, consultado el 30 de octubre de 2018.

reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables²⁶⁹.

Nuevamente vemos implicada la responsabilidad del legislador de establecer leyes que reflejen realmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pero ya no solo con el objetivo de proteger al contribuyente de que su aportación al gasto público no represente una afectación, sino que también conocer cual es el parámetro que si puede ser objeto de contribución, de esta forma todos en su medida podrán aportar al gasto público.

Este principio constitucional busca que el contribuyente que percibe más ingresos pague más impuestos y los que menos perciben, menos, de forma que sea congruente, la capacidad contributiva con la contribución. Y ello se logra bajo tarifas progresivas, como lo comenta Góngora Pimentel: “el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas y por ello, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, conforme a las tarifas progresivas para evitar el mayor sacrificio”.²⁷⁰

Al respecto, la tarifa del pago de impuesto va aumentando de acuerdo a los ingresos del contribuyente, de forma que el tributo sea proporcional a su capacidad económica, de cierta forma protegiendo ese lumbral económico que le ayude a sobrevivir, de esta forma se puede decir que el Estado Mexicano protege el mínimo vital al ser proporcional los cobros con la capacidad de cada contribuyente, sin embargo aun existen cuestiones que las tarifas progresivas deja en incertidumbre. Por ejemplo, se toma como base el sueldo del contribuyente sin considerar los gastos personales y familiares que derivan de él, por lo mismo las tarifas progresivas solo se aplican al impuesto sobre la renta, y recordemos que

²⁶⁹ Arrijo Vizcaína, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal...”, *op. cit.*, p. 243.

²⁷⁰ Góngora Pimentel, Genaro David, “Lucha por el amparo fiscal”, *Evaluación del artículo 31, fracción IV, Constitucional en la jurisprudencia de la SCJN: Principio de proporcionalidad y equidad tributaria*, México, Porrúa, 2007, p. 211.

aun que si es una de las cargas más fuertes para el contribuyente, no es la única que tiene que pagar.

3. Relación del mínimo vital con la equidad

Otro de los principios rectores tributarios que se puede vincular con la protección del mínimo vital es el de equidad, que junto con el de proporcionalidad, ya mencionado, esta expresamente establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional, ya en diversas ocasiones citado.

La equidad es un principio que esta íntimamente ligado con la igualdad, pues se entiende por dar un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales, con la idea de que así se alcanza el sentido de justicia.

Refiriéndonos la equidad en los tributos, para la autora Margáin Manautou, quien es citada por Arrijo Vizcaíno, comenta que: “un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”²⁷¹, en otras palabras, los iguales deben tributar de igual forma y los desiguales de forma desigual, de esta manera el impacto que causa la contribución no será excesivo para alguno de los contribuyentes sin razón alguna.

No se puede pretender que todos los contribuyentes son iguales en cuanto a capacidad económica y necesidades básicas que cubrir, no todos necesitan el mismo mínimo vital para subsistir y el principio a la equidad hace una diferenciación entre ellos para que todos reciban un trato justo. La pregunta esta si en México se esta haciendo dicha diferenciación con razón a la capacidad contributiva, protegiendo al mínimo vital o por decisiones arbitrarias, pregunta que tendrá que permanecer abierta para próximos estudios.

²⁷¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal...”, *op. cit.*, p. 246.

4. Relación del mínimo vital con el destino al gasto público

Nadie puede negar que los tributos son establecidos para contribuir al gasto público, así lo marca la Constitución, pero, a que se refiere con gasto público, para ayudarnos a esclarecer este concepto Serra Rojas, quien es citado por Camargo González, expone que: “El gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines –en concreto la ejecución de las leyes– y el mantenimiento de los servicios públicos. Los fondos públicos provenientes de los impuestos se incorporan al patrimonio del Estado y se erogan de una manera general”²⁷², es decir, son esas erogaciones que el Estado debe hacer en el cumplimiento de sus funciones, como el mantenimiento del mismo Estado y el ofrecimiento de servicios públicos a sus gobernantes.

En tal caso, las contribuciones de los ciudadanos tienen un destino último y este no puede ser otro más que el gasto público. Sobre esto, recurrimos al comentario de Arrijo Vizcaíno, el cual expresa que:

El gasto público, doctrinal y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos²⁷³.

De manera que, al momento de que el ciudadano paga sus tributos esta aportando para el bien de la colectividad de la cual forma parte. Por consiguiente, con dicha contribución también se vería beneficiado directa o indirectamente el mismo ciudadano.

²⁷² Camargo González, Ismael, *Federalismo Fiscal Mexicano. Alternativas*, México, PACJ, 2009, p. 155.

²⁷³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal...”, *op. cit.*, p. 240.

Por ello, el destino al gasto público se puede identificar como “un derecho del contribuyente en la medida en que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, como los servicios públicos”²⁷⁴. No se puede concebir que el destino de los recursos recaudados sean para otros fines que no sea en beneficio de la colectividad, si se destinaran para asuntos particulares o individuales se estaría faltando a dicho derecho, como lo señala la jurisprudencia de la Suprema Corte que es citada a continuación:

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia - inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.²⁷⁵

Al momento de atender necesidades de la sociedad, ciertos ciudadanos en lo individual resultarían beneficiados, pero no se puede esperar que al atender una

²⁷⁴ *Los derechos de los contribuyentes ...*, op. cit., p. 23.

²⁷⁵ Tesis P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

necesidad individual también beneficiara a la sociedad y por consiguiente, sería inconstitucional.

La aplicación de este derecho esta muy ligado con la preservación del mínimo vital, ya que como se analizó en líneas anteriores, además del mínimo económico exento de gravamen del contribuyente también, es necesario, que exista por parte del Estado la obligación real de proveer servicios públicos eficientes, que se financian con contribuciones por medio del gasto público.

Cabe recalcar que en México existe una gran desconfianza por parte de los contribuyentes sobre si el destino de las contribuciones son dirigidos meramente hacia gasto público, y es tan grande que muchos ciudadanos prefieren fallar a su obligación de tributar. Esta desconfianza puede ser resultado de dos problemas existentes, a opinión particular, uno, la baja calidad de los servicios públicos, los contribuyentes no ven reflejados efectivamente sus impuestos, lo cual provoca descontento en la sociedad; y otro aún más grave, el problema de corrupción en el país, el cual provoca el pensamiento de que los impuestos si van dirigidos al beneficio de particulares, específicamente a los funcionarios públicos.

Es necesario trabajar en estos dos problemas, principalmente en el óptimo ofrecimiento de servicios públicos para poder hablar de un verdadero Estado social donde se ayude a la población más vulnerable a vivir dignamente.

5. Relación del mínimo vital con el salario mínimo

Evidentemente, el derecho al salario mínimo pertenece a otra área del derecho, aun que relacionada con el derecho fiscal, muy independiente de él, no pretendiendo ser expertos en derecho laboral, nos atrevemos ha traerlo a colación por la estrecha relación que representa con el derecho al mínimo vital.

Para la Ley Federal del Trabajo el “salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de

trabajo”²⁷⁶, en otras palabras, el pago mínimo que recibe un trabajador, así lo marca el artículo 90 en su primer párrafo.

Pero es el segundo párrafo del citado artículo el que se encuentra relevante al tema, pues expone que: “El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos”²⁷⁷.

Como se puede observar, el derecho al salario mínimo busca los mismos fines y objetivos que el derecho al mínimo vital, que el individuo pueda satisfacer sus necesidades básicas que le ayuden a vivir en dignidad.

En México, la figura del salario mínimo, es una de las más acercadas a la figura del mínimo vital del contribuyente, sin embargo, sería aventurado decir que el salario mínimo que se maneja en el país es suficiente para cubrir los elementos que busca satisfacer el mínimo vital, pues oscila muy por debajo de los cien pesos diarios, cantidad económica que difícilmente conseguirá satisfacer todas las necesidades de un individuo y su familia.

No obstante, “el establecimiento de un salario mínimo puede alterar toda la estructura de precios relativos y que desde esa perspectiva no se podría llegar a ninguna conclusión”²⁷⁸. En este sentido, si la medida fuera aumentar el salario mínimo con ello aumentarían también los precios de los productos de la canasta básica, por lo que el salario mínimo, aun con el aumento, sería insuficiente para satisfacer estas necesidades, cayendo en una situación monótona.

²⁷⁶ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Ley Federal del Trabajo*, México, Diario Oficial de la Federación, 1970, p. 21.

²⁷⁷ *Ídem*.

²⁷⁸ González Güemes, Inmaculda, *Salario mínimo y empleo en España*, España, Universidad de Valladolid, 2000, p. 14.

IV. DERECHO COMPARADO SOBRE EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL

Para finalizar este trabajo de investigación, se cree oportuno presentar una micro comparación externa entre los países México, ya estudiado a fondo en líneas anteriores de este capítulo, España, Colombia y Paraguay. Enfocándonos específicamente en la figura del mínimo vital en el marco constitucional de dichos países. Con el objetivo de analizar similitudes y diferencias, y hasta, porque no, encontrar aspectos útiles que podrían ser aplicados en el país.

1. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario español

Además de pertenecer a la misma familia jurídica, romano-germánica, el derecho Español y el derecho Mexicano conservan una relación histórica que se remota a la época de la conquista. Por lo cual parece prudente hacer el presente estudio comparativo, específicamente en la figura del mínimo vital.

En un análisis somero, podemos declarar que “entre los derechos sociales que reconoce la Constitución española de 1978 no aparece expresamente el derecho a un mínimo vital como, con distinta justiciabilidad, sí se reconoce el derecho a la educación, al trabajo, a la protección de la salud, a la vivienda, etc.”²⁷⁹. Al igual que sucede con la Constitución mexicana, no reconoce el derecho como tal, pero si reconoce y protege los derechos que lo integran en el artículo 1º, 3º, 4º, 123, entre otros.

Pero a diferencia, en España no ha existido mayor problema para que “su reconocimiento tenga lugar como consecuencia de la interpretación realizada por los operadores jurídicos de los principios constitucionales de justicia tributaria”²⁸⁰, de malo que, son los juristas y funcionarios públicos fiscales quienes bajo su

²⁷⁹ Carmona Cuenca, Encarna, “El derecho a un mínimo vital, los estatutos de autonomía y las rentas mínimas de inserción”, en Terol Becerra, Manuel José (dir.), *El estado social y sus exigencias constitucionales*, España, Tirant lo Blanch, 2010, p. 135.

²⁸⁰ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, España, Colex, 1996, p. 13.

interpretación apegados a los principios hacen valer el derecho al mínimo vital. Aspecto que en México no ha tenido cabida por un enorme miedo de ir en contra del principio de seguridad jurídica, por ello, los operadores fiscales se limitan a aplicar lo que esta expresamente en las leyes y al no estarlo, el derecho al mínimo vital, pasa de largo.

Como ya se mencionaba, la constitución española no contiene referencia expresa de dicha figura, pero esto no “ha impedido que la doctrina española haya sido unánime en afirmar que el fundamento constitucional del mínimo exento se encuentre en el art. 31.1 de la Constitución española”²⁸¹, que a la letra expresa:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”²⁸².

Se puede observar las similitudes del artículo español, con el artículo 31 fracción IV de la constitución mexicana, en ninguno de los dos se menciona la denominación mínimo vital o mínimo exento, más sin embargo en España no ha sido obstáculo para aceptar su fundamento constitucional en dicho artículo.

Actualmente, en España, su reconocimiento tiene aplicación en el “principio de capacidad económica, que prohíbe someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo”²⁸³. Que también es una medida utilizada en México para proteger la dignidad del contribuyente. Lo que se puede establecer como la mayor diferencia, sería el hincapié de la doctrina española de que aun que no existe expresamente la figura del mínimo vital en la constitución no impide que se le reconozca y proteja.

²⁸¹ Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, España, Marcial Pons, 1999, p. 27.

²⁸² *Constitución española*, España, 1978, véase en: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf, consultado el 15 de Noviembre de 2018.

²⁸³ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *op. cit.*, p. 25.

2. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario colombiano

Colombia y México siempre se han caracterizado por llevar una buena relación diplomática, además son víctimas de problemas similares, como la pobreza, el crimen organizado, la corrupción, por mencionar algunos. Por ello, resulta interesante hacer un somero análisis sobre el mínimo vital en su sistema jurídico.

Con el establecimiento de la Constitución de 1991, Colombia se sube a la tendencia de un estado social de derecho, que implica la incorporación de derechos sociales en el sistema jurídico colombiano, en ese momento “también aceptó el principio de la dignidad humana como pilar del sistema”²⁸⁴, es decir, se vuelve primordial prevalecer la dignidad del ciudadano frente a cualquier otro derecho.

Al igual que la Constitución mexicana ve a la dignidad humana como un derecho humano fundamental y no establece expresamente el derecho al mínimo vital pero reconoce que este es el punto donde se cruzan todos los derechos sociales.

La jurisprudencia colombiana ha definido al mínimo vital como “el mínimo de condiciones que una persona requiere para satisfacer sus necesidades, garantizando un ámbito real de libertad, entendida como la facultad que deben tener todos los seres humanos para hacer lo que ellos quieran de su existencia (libertad fáctica). En este sentido, el mínimo vital es un argumento para fundamentar derechos”²⁸⁵, esto es, toman al mínimo vital como una herramienta con la que pueden proteger otros derechos sociales.

La Corte colombiana justifica que aunque la Constitución de 1991 no abordó dicho derecho “la razón de su reconocimiento responde a que su negación

²⁸⁴ Torres Ávila, Jheison, *El mandato del estado social de derecho en la Constitución colombiana: los derechos sociales y el mínimo vital*, Colombia, Universidad Santo Tomás, 2012, p. 239.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 230.

amenaza los derechos fundamentales en general y los principios del Estado social de derecho”²⁸⁶ en los que se basa el derecho colombiano.

Aún cuando no se toma al mínimo vital como un derecho por si solo, como si lo hace la jurisprudencia mexicana, al momento de tomarlo como una herramienta para proteger otros derechos sociales da cabida para utilizarlo como fundamento de resoluciones concretas, aplicarlo a la práctica y no solo reconocerlo como un derecho subjetivo, esto es algo de lo que deberían de comenzar hacer en nuestro país.

3. Aplicación del mínimo vital en el derecho tributario paraguayo

La Constitución paraguaya, al igual que los países mencionados con anterioridad, no expresa en sus líneas el derecho al mínimo vital, pero no significa que deja en total desamparo al contribuyente, pues se pueden encontrar “conceptos como “dignidad humana” o “estado social de derecho”, los cuales, al momento de ser interpretados y bajados a la realidad denotan, consciente o inconscientemente, una nueva noción del derecho, el regido por principios”²⁸⁷, similitud en la que se encuadra con México.

Pues son los principios que se encuentran inmersos en el texto constitucional lo que garantizarán la protección del contribuyente, y es tarea indiscutible de los órganos públicos bajo interpretación esclarecer dichos preceptos para aplicarlos a la realidad.

La doctrina paraguaya reconoce a la igualdad como el principio base del tributo y elemento clave del mínimo vital, aclarando que “igualdad no significa ofrecer el mismo trato a todos, sino ofrecer un trato desigual en condiciones

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 231.

²⁸⁷ González Maldonado, Marco Aurelio, “Principios fundamentales del contribuyente en el derecho paraguayo”, en Olivos Campos, José René (coord.), *Derechos Humanos en Iberoamérica*, México, Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán, 2010, p. 480.

desiguales”²⁸⁸, lo que en México se le conoce como principio de equidad y se encuentra fundamentado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Paraguay, grava los tributos de los particulares bajo dos métodos: las tasas porcentuales y tasas progresivas, pues “la Constitución paraguaya no hace mención a cuál de las dos formas de gravar la riqueza va a ser desarrollada por las leyes impositivas”²⁸⁹. En México tampoco hace referencia a esta cuestión, pero para proteger la equidad de los contribuyentes se han establecido las tarifas progresivas para gravar los impuestos sobre la renta.

Se puede manifestar, bajo una comparación muy superficial que México y Paraguay se encuentran en igual de circunstancias con respecto a prevalecer mínimo vital como derecho fundamental, sin embargo, aun cuando no lo reconocen como tal, si reconocen y protegen los derechos que lo integran como es la dignidad humana, igualdad, y estado social.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 489.

²⁸⁹ *Ídem*.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Para la aplicación del derecho es imprescindible la interpretación de las normas jurídicas y para ello el intérprete que se puede presentar en la figura del juez, docente, el funcionario público, o cualquier interesado, se hace valer de una pluralidad de métodos de interpretación brindados por la hermenéutica jurídica.

SEGUNDA. El derecho fiscal no necesita de un especial método de interpretación, pues es parte del cuerpo normativo de un país por lo cual se debe de interpretar bajo cualquier método permitido por la ciencia jurídica.

TERCERA. No existe el método de interpretación estricta en México. Lo que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación regula como estricto, es la aplicación de las disposiciones que imponen cargas a los particulares, pero estas y las que no imponen cargas a los particulares, pueden interpretarse bajo cualquier método de interpretación. La aplicación es el resultado de la interpretación, lo que limita el artículo 5º es el resultado.

CUARTA. El derecho fiscal mexicano permite que se utilice cualquier método para su interpretación. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación expuso, que el intérprete debe partir de la literalidad de la ley para resguardar los principios de legalidad y seguridad jurídica, evitando siempre la interpretación por analogía en esta materia.

QUINTA. El mínimo vital es un derecho humano integrado por otros derechos interdependientes como el derecho a la vida, igualdad, libertad y dignidad humana. En la Constitución mexicana no se encuentra expreso pero se puede deducir de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 25 y 31 fracción IV.

SEXTA. Incluso cuando la figura del mínimo vital no existe en el sistema jurídico mexicano, no significa que exime de responsabilidad al Estado para proteger la dignidad del contribuyente. Por ello, en México existen figuras diferentes pero con

el mismo objetivo del mínimo vital como el principio de proporcionalidad y equidad, la capacidad contributiva, las tarifas progresivas y el salario mínimo, las cuales necesitan ser mejoradas.

SÉPTIMA. Se niega la hipótesis propuesta, debido a que el derecho fiscal mexicano no restringe la interpretación del mismo, pero al no reconocerse en el derecho mexicano la figura del mínimo vital no se puede crear con interpretación, pero si se pueden interpretar los principios tributarios establecidos en la Constitución a favor del contribuyente para mejorar figuras como la capacidad contributiva y las tarifas progresivas, que comparten objetivos con el derecho al mínimo vital.

FUENTES CONSULTADAS

BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año II, núm. 5.

ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.

ÁLVAREZ ASCENCIO, Esmeralda, “¿Cómo identificar un derecho humano en materia fiscal?”, *Federalismo Hacendario*, México, núm. 175, marzo-abril de 2012.

ÁLVAREZ LEDESMA, Mario, *Introducción al Derecho*, México, Mcgraw-hill, 1998.

ANTÚNEZ ÁLVAREZ, Rafael, *El derecho fiscal y su interpretación*, México, Seu de Urgel, 2010.

ARCHINIEGA FLORES, Natalia, “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, en Béjar Rivera, Luis et al. (coords.), *Derecho fiscal: Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª. ed., México, Themis, 2014.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, *Jurídica. Anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, t. I, núm. 13, 1981.

ARROYO JIMÉNEZ, Luis, “Ponderación, proporcionalidad y derecho administrativo”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2015.

- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes” en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM- IIJ, 2014.
- BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3a. ed., España, Centro de estudios políticos y constitucionales, 2007.
- BURGOA TOLEDO, C., *La interpretación de las disposiciones fiscales*, 2ª. ed., México, Thomson Reuters, 2014.
- CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael, *Federalismo fiscal mexicano. Alternativas*, México, PACJ, 2009.
- CAMARGO GONZÁLEZ, Ismael y Trueba Valenzuela, Angélica, “Envejecimiento poblacional, renta mínima, presupuesto y gasto público”, *Revista JUS. Derecho, sociedad, política*, México, año 24, núm. 20, enero-julio de 2013.
- CARBONELL, Miguel, *Derechos humanos en la constitución mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2013, véase en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/7.pdf>, consultado el 30 de mayo de 2018.
- CARMONA CUENCA, Encarna, “El derecho a un mínimo vital, los estatutos de autonomía y las rentas mínimas de inserción”, en Terol Becerra, Manuel José (dir.), *El estado social y sus exigencias constitucionales*, España, Tirant lo Blanch, 2010.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6ª. ed., México, Iure editores, 2009.
- CASTILLO ALVA, José et al., *Razonamiento jurídico*, 2ª. ed., Perú, Ara editores, 2006.

- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho administrativo I*, 2ª. ed., México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2001.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilia, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, España, Marcial Pons, 1999.
- COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México: aportaciones para un modelo teórico*, México, Instituto de Especialización para Ejecutivos, 2006.
- DE LA TORRE TORRES, Rosa María, “Constitución abierta y derechos humanos”, en Olivos Campos, José René (Coord.), *Derechos humanos en Iberoamérica*, México, Centro de investigación y desarrollo del estado de Michoacán, 2010.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Derechos humanos y derecho presupuestal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, Mcgraw-hill, 1998.
- FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, Fernando, *Introducción al estudio del derecho y derecho civil*, 9ª. ed., México, Porrúa, 2000.
- GARCÍA BUENO, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, E. y Zaldívar Lelo de Larrea, A. (coords.) *La ciencia del derecho procesal constitucional; Homenaje mexicano a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, t. V., Porrúa, 2009.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 55ª. ed., México, Porrúa, 2003.

- GISPET, Carlos (ed.), *Diccionario de la lengua española*, España, Océano, 1987.
- GODOY, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario: aspectos esenciales*, Argentina, Abeledo-perrot, 1992.
- GÓMEZ PAVAJEAU, Carlos, *La dogmática jurídica como ciencia del derecho: sus especies penales y disciplinaria necesidad, semejanzas y diferencias*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2011.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, “La lucha por el amparo fiscal”, *Evaluación del artículo 31, fracción IV, constitucional en la jurisprudencia de la SCJN: Principio de proporcionalidad y equidad tributaria*, México, Porrúa, 2007.
- GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional*, 2a. ed., España, Thomson Reuters, 2015.
- GONZÁLEZ GÜEMES, Inmaculda, *Salario mínimo y empleo en España*, Universidad de Valladolid, 2000.
- GONZÁLEZ MALDONADO, Marco Aurelio, “Principios fundamentales del contribuyente en el derecho paraguayo”, en Olivos Campos, José René (coord.), *Derechos Humanos en Iberoamérica*, México, Centro de investigación y desarrollo del estado de Michoacán, 2010.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, “Introducción de la materia tributaria en México”, en Ferrer Mac-Gregor, E., y Zaldívar Lelo de Larrea, A. (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional; homenaje mexicano a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, México, t. V., Porrúa, 2009.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2007.

- INDACOCHEA PREVOST, Úrsula, “El derecho al mínimo vital. Un análisis de su posible fundamentación como derecho humano”, en Grández Castro, Pedro P. (ed.), *El derecho frente a la pobreza. Los desafíos éticos del constitucionalismo de los derechos*, Perú, Palestra Editores, 2011.
- KELSEN, Hans, *Teoría pura del derecho*, 13ª. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2003.
- MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho fiscal aplicado: Estudio específico de los impuestos*, México, Mcgraw-hill, 2008.
- MAGAÑA MARTÍNEZ, María Salome y Sosa y Silva García, Yolanda, “Patrimonio familiar, un derecho al mínimo vital como garantía social”, *Inventio*, México, año XII, núm. 27, julio-octubre de 2016.
- MALO CAMACHO, Gustavo, *Derecho penal mexicano*, 7a. ed., México, Porrúa, 2010.
- MARÍN-BARNUEVO FAVO, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, España, Colex, 1996.
- MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, *Principio pro persona*, México, 2013, véase en: <http://www.derechoshumanoscdmx.gob.mx/wpcontent/uploads/Metodolog%C3%ADa-para-la-enseñanza.pdf>, consultado el 25 de noviembre del 2017.
- NIÑO, José, *La interpretación de las leyes*, México, Porrúa, 1979.
- PENICHE LÓPEZ, Edgardo, *Introducción al derecho y lecciones de derecho civil*, 25ª. ed., México, Porrúa, 1999.
- PÉREZ SÁNCHEZ, María Guadalupe, *Principio de proporcionalidad tributaria*, México, Universidad Panamericana, 2017, p. 66, véase en: <http://biblio.upmx.mx/tesis/191748.pdf>, consultado el 30 de octubre de 2018.

- PRIETO SANCHÍS, Luis, “El juicio de ponderación constitucional”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2011.
- RECASENS SICHES, Luis, *Filosofía del derecho*, 16ª. ed., México, Porrúa, 2002.
- REYES SÁNCHEZ, Sinuhé, *Interpretación de las leyes fiscales*, México, Novum, 2015.
- RÍOS MARTÍNEZ, José, *Interpretación en la dogmática jurídica como posibilidad de ciencia del derecho*, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, véase en: www.juridicas.unam.mx, consultado el 23 de junio del 2017.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford, 1998.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, “Nuevos apuntes sobre el principio de proporcionalidad”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, México, año I, núm. 1, julio-diciembre de 2015.
- SERRA GIMÉNEZ, Francisco, “La interpretación de la constitución en el marco de la teoría de la interpretación: la especificidad de la interpretación constitucional y la jurisprudencia de valores”, *Revista de Cive*, España, núm. 1, véase en: http://www2.uned.es/revistadecive/publicaciones/numero_01/articulos/1-05.pdf, consultado el 25 de noviembre de 2017.
- SILVA GARCÍA, Fernando, *Deber de ponderación y principio de proporcionalidad en la práctica judicial*, México, Porrúa, 2012.
- TARSITANO, Alberto, “Teoría de la interpretación tributaria”, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI (En homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, t. I., Argentina, Marcial Pons, 2008.

TORRES ÁVILA, Jheison, El mandato del estado social de derecho en la Constitución colombiana: los derechos sociales y el mínimo vital, Colombia, Universidad Santo Tomas, 2012.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.

VILLAVARDE MENÉNDEZ, Ignacio, “La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Argumentación jurídica; el juicio de ponderación y el principio de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2011.

Los principios que rigen la interpretación tributaria. El caso de la ley de hacienda del estado de Baja California, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

TESIS

Tesis 2ª. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999.

Tesis 2ª./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002.

Tesis 2ª./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006.

Tesis I.4º.A.12 K (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Febrero de 2013.

Tesis I. 4º.A.30 A (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Febrero de 2013.

Tesis I.9.A.1 CS (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Marzo de 2016.

Tesis P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, México, Diario Oficial de la Federación, 1981, véase en: https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf, consultado el 03 de noviembre del 2017.

Constitución española, España, 1978, véase en: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf, consultado el 12 de noviembre de 2018.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Diario Oficial de la Federación, 1917, véase en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf, consultado el 11 de noviembre del 2017.

Ley del Impuesto sobre la Renta, México, Diario Oficial de la Federación, 2013, véase en: https://www.personal.unam.mx/dgpe/docs/ley_isr.pdf, consultado el 18 de junio de 2018.

Ley Federal del Trabajo, México, Diario Oficial de la Federación, 1970, véase en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/156203/1044_Ley_Federal_del_Trabajo.pdf, consultado el 12 de noviembre de 2018.

SITIOS DE INTERNET

Convención Americana sobre Derechos Humanos, Costa Rica, Organización de los Estados Americanos, 1969, véase en: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf, consultado el 10 de junio de 2018.

Diccionario de la lengua española, 23^a. ed., España, Real Academia Española, 2014, véase en: <http://dle.rae.es>, consultado el 7 de marzo del 2017.

Los derechos de los contribuyentes y su defensa, 2ª. ed., México, Prodecon, 2014, véase en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64666/Libro_5_Manual_del_docente.pdf, consultado el 01 de julio de 2018.

Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, El Salvador, Organización de los Estados Americanos, 1988, véase en: <http://www.oas.org/juridico/spanish/Tratados/a-52.html>, consultado el 10 de junio de 2018.