

EL PROBLEMA DE LA INTERPRETACION DE LAS LEYES FISCALES

LIC. ERNESTO FLORES ZAVALA

El imperativo de encontrar la interpretación correcta de la legislación administrativa en general y de la tributaria en particular, se deriva del principio político que sirvió de fundamento, a lo que en la Doctrina del Derecho Público se llama el Estado de Derecho, que se caracteriza porque toda actividad gubernamental debe estar sujeta a una ley previamente expedida, para fundar y reglamentar esa actividad.

Al influjo de este principio, la mayor parte de las Constituciones Políticas contiene dos partes fundamentales, una que señala los derechos esenciales del hombre y otra que crea los órganos estatales y señala los límites generales de su competencia. En realidad los dos tipos de preceptos lo que pretenden es constreñir al Estado a sujetarse a la Ley. Por eso es que en todas las Constituciones se reconoce como una de las protecciones esenciales de los derechos del hombre, la exigencia del “debido proceso legal” antes de que el poder público afecte su libertad, su vida o su patrimonio.

Tomaremos como ejemplo, para analizar esta tesis la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, que en muchos aspectos encuentra su antecedente más inmediato en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica.

La Enmienda XIV de la Constitución de los Estados Unidos establece que “Los Estados no podrán privar a ninguna persona de la vida, la libertad o los bienes de fortuna, sin el debido proceso legal”. Refiriéndose a la expresión “debido proceso legal” Carlos María Bidegain, dice lo siguiente: “Es imposible definir con exactitud en qué consiste el debido proceso legal. La Corte Suprema ha preferido ir desentrañando su completo significado gradualmente, por el método de inclusión y exclusión, en la medida que los casos se han ido presentando a su examen y no ha intentado una definición general, conformándose a lo sumo con decir que esa frase evoca ‘ciertos principios inmutables de justicia, inherentes a la idea misma del gobierno libre, que ningún miembro de la Unión debe descuidar’ (Holden vs. Hardy). Históricamente su origen se remonta a la Carta Magna, que garantizó a los hombres libres contra arrestos, confiscaciones, exilios y otros castigos asegurándole un juicio legal de sus pares o conforme a la ‘ley de la tierra’, expre-

sión que probablemente significó que debía ofrecerse al acusado la oportunidad de producir las pruebas permitidas por las leyes entonces vigentes. Tal como fue desarrollada esta garantía en el derecho inglés, obraba sólo como una restricción al Ejecutivo y a los tribunales y se relacionaba exclusivamente con cuestiones de procedimiento, pero en el derecho norteamericano impone también limitaciones al poder Legislativo y garantiza no sólo los derechos en materia procesal sino asimismo los derechos substantivos de los individuos. Esta importante extensión de la garantía se funda en el razonamiento de que un acto legislativo que fiscalice arbitrariamente las acciones de los individuos o el uso de su propiedad o que destruya su derecho de propiedad y la transfiera a otro individuo, equivale a un juicio contra aquellos, pronunciando sin los requisitos de procedimiento indispensables para que exista un debido proceso legal". (Davidson vs. New Orleans 1878,96 US 97.)

"En materia procesal, esta garantía asegura un juicio imparcial en el que el acusado pueda ejercitar debidamente su derecho de defensa y, especialmente: 1.—que sea notificado de la iniciación del juicio; 2.—que se le de una oportunidad razonable de comparecer y de defender sus derechos, inclusive el derecho de declarar, de producir testimonios y de presentar documentos y otras pruebas relevantes; 3.—que el Tribunal esté constituido en tal forma que dé razonables seguridades de honestidad e imparcialidad y, 4.—que sea competente para atender en el caso. Estas garantías deben acordarse no sólo en los procesos judiciales, sino en todo procedimiento legislativo y administrativo en que se dicte una decisión que afecte los derechos personales a la vida, libertad y propiedad." (Pág. 333. El Congreso de Estados Unidos de América.)

Sin embargo, el principio del debido proceso legal en virtud de diversos fallos ha sufrido una desintegración, que le ha hecho tomar las siguientes modalidades: "1.—Abandono del debido proceso legal substantivo como una limitación en materia de legislación social, impuestos, fijación de tarifas y acción reguladora general; 2.—expansión del debido proceso legal substantivo en los casos relativos a libertad de expresión, reunión y religión, y comprendidos los derechos de los trabajadores como resultado de la aplicación de nuevos conceptos sobre la libertad de palabra; 3.—reducción del debido proceso en materia de procedimiento como límite a la acción administrativa, excepto en los casos referentes a la deportación de extranjeros y, 4.—uso del debido proceso en cuestiones de procedimientos con el designio de dar una mayor protección en conjunto a las personas acusadas de delitos." (Pág. 342.)

Este precepto de la Constitución Norteamericana influyó en los constituyentes mexicanos de 1856 y así en el proyecto del artículo 21 se decía:

“Nadie puede ser despojado de sus propiedades o derechos, ni proscrito, desterrado o confinado, sino por sentencia judicial pronunciada según las formas y bajo las condiciones establecidas en las leyes del país.” Y en el artículo 26: “Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de la propiedad, sino en virtud de sentencia dictada por autoridad competente y según las formas expresamente fijadas en la ley y exactamente aplicables al caso.”

Al discutirse en el seno del constituyente estos dos artículos, en la sesión del 14 de agosto de 1856, se acordó retirar el marcado con el número 21 porque su contenido estaba ya comprendido dentro de los términos del 26.

Este artículo a su vez, fue duramente combatido, sobre todo porque se pensó que a través de un proceso legal podría llegar a establecerse la pena de muerte, contra la que se pronunciaba gran parte de los legisladores. Por esta razón la Comisión lo retiró para presentarlo con la siguiente redacción: “Nadie puede ser juzgado ni sentenciado, sino por leyes dadas con anterioridad al hecho, y exactamente aplicadas a él por el tribunal previamente establecido por la Ley.” Este proyecto fue aprobado por 84 votos contra 2. Este artículo quedó con el No. 14 en el Texto definitivo.

Como puede verse de este artículo la Comisión que rehizo el texto, al ser objetado el proyecto original, introdujo la palabra “exactamente” al hablar de la aplicación de la Ley. Seguramente esto no se hizo con el propósito de establecer una garantía de exacta aplicación de la ley, sino más bien con el de reforzar la redacción.

En ninguna parte de las discusiones se hace referencia alguna a la significación de esta palabra, y en 1875, D. Ramón Rodríguez, podía decir en su Derecho Constitucional lo siguiente: “Nada se dijo en el constituyente acerca de la palabra ‘exactamente’. Si es una garantía individual que en todo juicio las leyes sean aplicadas exactamente al hecho, por los tribunales, toda queja por falta de aplicación exacta motivaría un juicio de amparo del que debería conocer la justicia federal, conforme a lo dispuesto en el artículo 101 de la Constitución. Y si los tribunales federales pueden revisar los fallos de los tribunales comunes de los Estados, habrá concluído la soberanía o independencia de los mismos. . . La justicia federal no puede ni podrá decir bajo el régimen constitucional: declaro inaplicable o nula la sentencia de un tribunal, porque en ella no se hizo una aplicación exacta de la ley al caso que la motivó. La ley habrá de ser aplicada al caso de que se trata por un tribunal, he aquí la verdadera garantía del artículo 14.”

En los primeros años, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que la garantía del artículo 14 no se refería a la exacta aplicación de la Ley, al grado que hubo Juez de Distrito que sostuvo, con aprobación

de la Suprema Corte, que “justa o injusta la sentencia, regulares o no los procedimientos, no toca al Juzgado de Distrito enmendar sus errores, sino sólo amparar cuando haya violación”, es decir, en todos los casos en que se intentó sostener que el artículo 14 otorgaba como garantía individual la exacta aplicación de la ley, el poder judicial sostuvo que no era así, sino que el constituyente no había dado a la palabra “exactamente” el sentido que se pretendía.

Posteriormente, el Lic. José María Lozano en su libro *Tratado de los Derechos del Hombre*, sostuvo que el artículo 14 sí concedía como garantía la exacta aplicación de la ley, pero limitándola a la materia penal, y así dice Lozano: “Se dice con propiedad que alguno es juzgado, cuando es sometido a juicio para averiguar y decidir sobre su responsabilidad criminal. . . en los negocios civiles el negocio es el que se juzga y no la persona. Cuando se juzga un delito se puede decir que es tan grande la conexión que él mismo tiene con la persona, que se puede decir que se juzga a la persona. No es así cuando se juzga un negocio civil entonces la materia del juicio es el negocio controvertido, independientemente de las personas del actor y del demandado. Cuando el acusado muere, el juicio termina, y lo mismo sucede cuando él desaparece sin que puedan obtenerse noticias de él. En los juicios civiles, en cambio, sigue el proceso contra la sucesión del difunto. En los negocios civiles no puede decirse que la persona es juzgada, mucho menos que es sentenciada; se dice que el asunto ha sido fallado o sentenciado, pero jamás que las personas han sido sentenciadas. Tratándose de materia penal, la palabra es sumamente propia, el reo ha sido sentenciado, no el delito. La garantía se refiere pues al juez del orden criminal, nunca al juez civil.”

D. Ignacio Vallarta, Magistrado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo pedido por el señor Antonio Rosales contra actos del Presidente del Tribunal Superior del Estado de Puebla, dijo: “El Congreso restringió la aplicación de ese artículo 26 (del proyecto de constitución) a sólo lo criminal. . . Comprendió sin duda que exigir la exacta aplicación de la ley en lo civil, era sentar un principio subversivo del orden social, destructor de la propiedad misma y principio condenado por todas las legislaciones de los países cultos. . . En efecto, el pronombre “nadie” con que comienza el artículo, se refiere siempre a las personas y nunca a las cosas: la frase de juzgado y sentenciado de que se sirve, en el lenguaje forense, sólo se usa hablándose de causas criminales y aún en estilo vulgar, nadie dice que es alguien juzgado y sentenciado por acciones civiles, sino por tal o cual delito. Y las palabras finales del artículo “por el tribunal previamente establecido por la Ley” se refieren con tal evidencia sólo a lo criminal, que

extenderlas a lo civil, sería traspasar los límites de lo absurdo para llegar a lo ridículo”.

Vallarta en este voto multiplica las razones por las cuales debe aceptarse su tesis. En el mismo sentido se pronuncia el Lic. Eduardo Ruiz en su Curso de Derecho Constitucional y Administrativo.

Coronado en sus Elementos de Derecho Constitucional Mexicano, dice: “Si se diese al artículo que analizamos (Art. 14) aplicación en lo civil resultaría el absurdo de que innumerables sentencias y resoluciones de los jueces, todos del país serían tachadas de inexacta aplicación entre la ley y el hecho, promoviéndose infinitos amparos, que sobre ser imposible que fueran resueltos por los tribunales federales, destruirían la soberanía de los Estados con la constante intervención del centro...”

D. Emilio Rabasa sostiene que el Presidente de la Suprema Corte, D. Ignacio Vallarta, no tenía razón en ninguna de sus afirmaciones con referencia al artículo 14 Constitucional y argumenta así: “a) La exactitud, en el sentido estricto que la interpretación quería, es igualmente imposible en la aplicación de todas las leyes, y no hay un máximo de exactitud asequible de que la Corte pudiera dar normas superiores a las de un tribunal local. b) La expresión “nadie puede ser juzgado ni sentenciado” es, en el caso, tan bárbara referida a una materia de derecho, como la otra, pero se ha usado en leyes constitucionales con el complemento “en causas civiles o criminales”, ya correctamente, ya incorrectamente, como en el precepto citado de las bases orgánicas. c) La soberanía de los Estados no padece menos cuando se le cercena la competencia de los tribunales para interpretar sus propias leyes en una materia que en otra, o se acepta o se rechaza el principio porque lleva el absurdo de destruir el sistema de gobierno que es objeto de la constitución; un término medio moderador no resuelve ningún problema. (El juicio Constitucional, pág. 222).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación poco a poco aceptó la tesis de Vallarta y en la Constitución de 1917 expresamente se hace referencia a los juicios civiles y a los penales.

El proyecto de Constitución de 1917 tenía exactamente la misma redacción que el texto en vigor, porque no se le hizo modificación alguna y el artículo 14 vigente dice: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esen-

ciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”

“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.

En los términos de este texto, nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, con sujeción a los procedimientos que marque la ley y conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios criminales, queda prohibida la aplicación de la ley por simple analogía y aún por mayoría de razón, de manera que sólo pueden imponerse las penas decretadas por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil la sentencia debe estar conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica, o a los principios generales del derecho.

La Constitución no hace referencia al caso de los juicios de orden administrativo como las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, pero la disposición contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, no contiene limitación alguna y por lo mismo se refiere a toda clase de materias, esto es, tanto a los asuntos del orden civil, del orden administrativo y penal. Mas aún creemos que la garantía contenida en dicho párrafo, es esencialmente aplicable a las resoluciones de carácter administrativo, sobre todo si se tiene en cuenta que el antecedente más remoto de este precepto es que nadie puede ser privado de su libertad o de sus propiedades sin sujeción a la ley de la tierra, como se decía en Inglaterra, o sin el debido proceso legal, como lo establece la enmienda 14 de la Constitución de los Estados Unidos Norteamericanos, precepto que se refiere principalmente al poder Ejecutivo y que a través de la interpretación hecha por la Suprema Corte comprende también al poder legislativo, criterio que también ha seguido la Suprema Corte Mexicana como cuando dijo: “Debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 Constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes, establezcan un procedimiento adecuado para que se oiga a las partes. Claro que esto no quiere decir que el procedimiento que establezca

la ley, tratándose de procedimiento judicial; pero si debe estimarse que en un procedimiento administrativo puede haber la posibilidad de que se oiga al interesado, que le dé oportunidad de defenderse. (Muñoz de Gómez Carmen, Semanario Judicial Tomo CIV. Pág. 34). Amparo 1134/950, fallado el 3 de abril de 1950.

Como lo dice la Suprema Corte el proceso en el orden administrativo no puede entenderse en la misma forma que en el procedimiento judicial, pero para que dicho proceso se cumpla basta con que se acepten determinados elementos esenciales o sea, lo que se llama dentro de nuestro derecho constitucional la garantía de audiencia. Esta garantía de audiencia se satisface, cuando el particular tiene la oportunidad de ser oído por la autoridad que dicte una resolución, antes de que dicha resolución tenga un carácter de definitividad tal que el particular quede despojado de la vida, de la libertad o de sus propiedades en forma irreparable.

Para que el particular pueda ser oído es necesario que tenga conocimiento de lo que la autoridad administrativa ha hecho o pretende hacer, que se le dé oportunidad para rendir pruebas y alegar y que se dicte una resolución en la que se haga una apreciación de las razones y pruebas invocadas por él en su defensa.

“El espíritu del artículo 14, dice la Suprema Corte es el que la secuela de todo procedimiento se efectúe en términos tales que permitan al interesado defenderse”.

Estimamos que esta audiencia puede concederse antes de que se dicte la resolución definitiva, por la autoridad administrativa, o bien después a través de un recurso administrativo que permita a la propia autoridad que dictó el acto, o a su superior jerárquico, modificarlo y reparar las violaciones que hubieran podido cometerse en perjuicio del particular.

El Maestro D. Gabino Fraga, en su Tratado de Derecho Administrativo, considera que la regla en la materia administrativa es otorgar la garantía de audiencia con las dos excepciones de la expropiación por causa de utilidad pública, y del ejercicio de la facultad económica-coactiva.

En el caso de la expropiación por causa de utilidad pública, aun cuando legalmente el procedimiento se sigue por la Secretaría o Departamento que tiene interés en el bien que se expropiará y ella instruye el expediente para que el Presidente de la República decrete la expropiación, se concede un recurso administrativo ante la propia Secretaría o Departamento que tramitó la expropiación, si es que el particular considera que no existe la causa de utilidad pública que se invoca como fundamento.

El procedimiento económico-coactivo es la resultante de una resolución

dictada por la autoridad administrativa en contra de la cual el particular tuvo como regla general la oportunidad de defenderse, discutiendo la existencia del crédito, pero en ocasiones se inicia sin que el particular haya tenido conocimiento de la resolución que le dio lugar y por lo mismo sin que se respete su garantía de audiencia.

En nuestro Derecho Constitucional, no es sólo el artículo 14 el que impone el principio de legalidad, sino que en materia administrativa se encuentra reiterado por el artículo 16 que establece que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La combinación de estos dos textos, lleva a las siguientes conclusiones:

1o.—Una resolución administrativa y por consiguiente una resolución fiscal, debe estar dictada por funcionario competente.

2o.—Para dictarse la resolución, se debe seguir el procedimiento que marca la ley relativa.

3o.—La ley que regule la resolución de fondo debe ser aplicada exactamente, lo que significa en primer lugar, que debe ser interpretada correctamente.

El artículo 202 del Código Fiscal de la Federación que señala las causas de nulidad de las resoluciones impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, señala precisamente esas tres, cuando dice: "Serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo: a) incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado; b) omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado; c) violación de la ley aplicada o que debió aplicarse al emitir la decisión.

El primer principio que se refiere a la competencia del funcionario que emite la resolución; se descompone a su vez en dos principios que son los siguientes:

1o.—El funcionario que dicte la resolución debe estar legalmente investido de la autoridad correspondiente, es decir, debe ser un funcionario de derecho, y,

2o.—Debe existir una ley que señale a ese funcionario la competencia suficiente para realizar el acto o dictar la resolución respectiva.

Albert Constantineau, en su Tratado de la Doctrina de Facto, define de la siguiente manera los funcionarios de jure y los funcionarios de facto:

“De jure significa de derecho; legítimo; legal; por título justo y de derecho. En el sentido literal, pues, un funcionario de jure es aquel que tiene un título legal y está investido con la insignia, el poder y la autoridad del cargo. Tiene un título contra todo el mundo para ejercer las funciones de su cargo y recibir los honorarios y emolumentos pertinentes; sus actos, dentro de los límites de su autoridad, no puede ser cuestionados por los ciudadanos ni por ningún departamento del gobierno”. “De facto significa, tanto en derecho como en cualquiera otra acepción, “de hecho”, fundado, surgido o proveniente de un hecho, en realidad; en cuanto a hecho, en punto a hecho; realmente. Dentro de la terminología de la doctrina de facto, la expresión de facto se usa como opuesto a de jure, y cuando se aplica a un funcionario se refiere a alguien, que, aunque no es legalmente un funcionario, está sin embargo en posesión y ejercicio de un cargo.” (Tomo I. Págs. 37 y 38).

Una definición que ha sido aceptada por numerosos tratadistas fue dada por Lord Holt en la Sentencia Parker vs. Kett y dice: “funcionario de facto es aquel que tiene la reputación de ser el funcionario que pretende ser y que, sin embargo, no es un funcionario en forma, desde el punto de vista legal.”

El Presidente de la Suprema Corte de los Estados Unidos Buttler, en la sentencia State vs. Carroll citada por Constantineau dijo: “funcionario de facto es aquél cuyos actos, aunque no son los de un funcionario legal, se consideran en derecho válidos basándose en principio de orden público y justicia, en tanto afectan intereses del público y de terceras personas, respecto a los cuales el funcionario cumplió con sus deberes; primero, sin un nombramiento o elección conocida, pero bajo tales circunstancias de reputación o aceptación suficientes, como para inducir a las gentes a aceptarlo sin previa investigación, a acatarlo o a requerir su acción, suponiendo que es el funcionario que pretende ser; segundo, so color de una designación o elección conocida y válida, cuando, empero, el funcionario no ha podido cumplir alguna condición o requisito preliminar tal como pronunciar un juramento, dar una fianza o algo semejante; tercero, so color de una elección o designación conocida, pero nula, porque el funcionario no era elegible o porque el cuerpo que lo ha elegido o designado carecía de esa facultad para ello, o cualquier otro defecto desconocido por el público; cuarto, so color de una elección o designación efectuada de acuerdo, en virtud o en aplicación de una ley inconstitucional antes que la misma fuese declarada tal”.

Estimamos que en virtud de la presunción de legalidad de que gozan las resoluciones de la administración pública, debe presumirse que el funcionario que dicta una resolución es un funcionario de jure, y que la reso-

lución se encuentra dentro de la esfera de su competencia. Sin embargo, el particular afectado se encuentra en la posibilidad legal de demostrar que tal presunción es falsa y que el funcionario no es de jure o bien que la ley que marca la esfera de su competencia, no le otorga la que afirma tener.

Debe tenerse en cuenta sin embargo que no siempre puede la ley hacer una enumeración exhaustiva de la competencia de un funcionario, de tal manera que aparezca clara y categóricamente enumerado el acto que realiza, pero para surtir la competencia basta con que esta facultad se encuentre dentro de las necesarias para realizar las atribuciones que son a cargo de ese funcionario. En consecuencia, la ley que señala la competencia de un funcionario puede ser interpretada siguiendo las técnicas normales de interpretación.

Por lo que se refiere a las normas que regulan el procedimiento que debe seguirse para dictar una resolución, debe tenerse en cuenta que el procedimiento está establecido en defensa del particular para que tenga la oportunidad de ser oído. Esto significa que el procedimiento es obligatorio para la autoridad, pero el particular puede renunciar a él, aun cuando con las consecuencias que tal renuncia implique. Así por ejemplo, si la autoridad fiscal concede una oportunidad al particular para rendir pruebas ante ella, sobre determinada situación, o bien si la ley establece un procedimiento dentro del cual el particular tiene la posibilidad de rendir pruebas, evidentemente que el particular puede rendirlas o no, pero en caso de que no lo haga la renuncia a su derecho es definitiva, de tal manera que posteriormente no podrá invocar tales pruebas por ejemplo, en un juicio de contencioso administrativo.

Así lo establece en forma expresa el Código Fiscal de la Federación, cuando al señalar las normas al Tribunal Fiscal de la Federación dice en el artículo 200, fracción VII: "Se apreciará la resolución impugnada, tal como aparezca probada ante la autoridad fiscal, a menos que ésta se haya negado a admitir pruebas que se le ofrecieron o que en la fase oficiosa del procedimiento tributario no haya tenido el actor oportunidad de ofrecerla".

Este artículo establece dos cosas:

1.—Que el particular puede ofrecer pruebas ante la autoridad administrativa, aún cuando ni la ley ni la autoridad le hayan concedido esa oportunidad.

Por ejemplo cuando se dicta un proveído provisional proponiendo una multa de más de \$100.00, la Procuraduría Fiscal debe revisarlo de oficio sin que la ley conceda al particular la oportunidad para impugnar ese proveído provisional, sin embargo el particular podría espontáneamente ofrecer pruebas para demostrar la inexactitud de los hechos que se hicieron constar en

el proveído provisional. Si ofrece las pruebas, la autoridad fiscal debe apreciarlas, pero si la autoridad no las aprecia o si el particular no las ofrece, tales pruebas pueden presentarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

2.—La autoridad fiscal o la ley le conceden al particular la oportunidad de rendir pruebas. En este caso si no las rinde ya no puede presentarlas ante el Tribunal Fiscal, porque en los términos de la fracción IV del artículo 201, se presumirán validos los actos y resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquéllos respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastante para acreditar su ilegalidad”.

Pero puede darse el caso de que la resolución de la autoridad fiscal no requiera prueba alguna en contrario de parte del particular y que éste no tenga interés en que se respete determinado procedimiento al que puede renunciar porque está establecido en su beneficio.

Este criterio de que el procedimiento está establecido en beneficio del particular es el que debe regir la interpretación de las normas relativas a ese procedimiento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: “Tratándose de oportunidades o medios de defensa, las disposiciones legales que se prestan a confusión, deben interpretarse con amplitud favorable a los inculpados y no pretendiendo arrebatarles, mediante una estricta interpretación gramatical los medios de defensa que tengan a su alcance”. (Semanario Judicial. Tomo LVII. Pág. 2004). Toca No. 4303/1938.

El último problema es el que se refiere a la aplicación de la norma que fundamenta la resolución de fondo. Si la interpretación de esta norma es equivocada habrá una causa de nulidad por violación a la ley.

Para aplicar la ley es necesario interpretarla. Hay un viejo aforismo que dice que una ley clara no necesita interpretación. El aforismo no es exacto; toda ley necesita una interpretación y cuando se dice que es clara es porque ha sido interpretada con facilidad, de tal manera que no existe duda ni discusión respecto a su sentido y alcance.

El problema de la interpretación de la ley está vinculado a la posición filosófica que se adopte respecto a ella.

Recacens Siches en su obra Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho dice: “Una norma jurídica es un pedazo de vida humana objetivada. Sea cual fuere su origen concreto (consuetudinario, legislativo, reglamentario, judicial, etc.), una norma jurídica encarna un tipo de acción humana que, después de haber sido vivida o pensada por el sujeto o los sujetos que la produjeron, deja un rastro o queda en el recuerdo como un plan,

que se convierte en pauta normativa apoyada por el poder jurídico, es decir, por el Estado. Lo que importa subrayar aquí es que la norma jurídica es vida humana objetivada, porque siendo así resultará claro que, para comprenderla cabalmente, debemos analizarla desde el punto de vista de la índole y de la estructura de la vida humana”.

Reconoce la doctrina la existencia de varias formas de interpretación de la ley y la clasificación se hace siguiendo distintos criterios.

Hay dos clases de interpretaciones teniendo en cuenta el órgano que las realiza, una es la que realiza el poder legislativo a través de una ley; en estos casos es el propio legislador el que está señalando su sentido. Así sucede por ejemplo con las leyes llamadas leyes reglamentarias de la Constitución; son leyes interpretativas que fijan el alcance de los preceptos constitucionales. La segunda interpretación la realiza el juez y se llama judicial. También es posible que la interpretación de la ley se encargue a un órgano de la administración como lo establece por ejemplo el artículo 10 del Código Fiscal que concede esa facultad a la Secretaría de Hacienda, y concretamente de las Direcciones que administran cada impuesto, aun cuando sin perjuicio de que sea el Tribunal Fiscal de la Federación el que diga la última palabra a través del juicio que se siga impugnando esa interpretación, por lo que acaba por convertirse en interpretación judicial si es que la particular no acepta la administrativa.

Siguiendo otro criterio la interpretación puede ser:

1.—Gramatical, que tiene por objeto atenerse a las palabras de que el legislador se sirve, es decir, debe obtenerse el significado verbal que resulte de los textos legales según su natural conexión y las reglas gramaticales.

Pero atenerse a los términos estrictos de la ley, da lugar a veces a errores que obligan al intérprete a separarse de la terminología legal.

Radbruch cita como ejemplo el caso de la prohibición para que una persona entre a un andén ferroviario con perros; aparentemente no hay duda alguna respecto al significado de la orden; sin embargo, el problema surge si una persona pretende penetrar al andén con un oso u otro animal peligroso que no es un perro. A pesar de que el texto es claro, porque un perro es siempre un perro, evidentemente que lo que la ley pretendió prohibir no fue exclusivamente la entrada de perros, sino las molestias que ese tipo de animales podía producir a los concurrentes al andén; esto obliga a seguir a veces otros procedimientos interpretativos.

2.—La interpretación lógica, que es un procedimiento llamado también racional o teleológico, en virtud del cual debe penetrarse en el espíritu de la ley que se encuentra a través de su fin o motivo, ratio legis. Lo que se

pretende es buscar el pensamiento, el propósito que tuvo el autor o que quiso expresar el autor en la norma; logrado este propósito sirve para controlar, rectificar, completar, restringir o extender el sentido gramatical del texto. El Tribunal Supremo de España en una sentencia de 26 de noviembre de 1929 dijo: “si la justicia ha de administrarse recta y cumplidamente, no ha de tenderse tanto a la observancia estricta y literal del texto del precepto legal, como a su indudable espíritu, recto sentido y verdadera finalidad, ya que la disposición legal debe, ante todo, responder al fin supremo de la justicia, el cual únicamente puede estimarse debido y razonablemente cumplido, cuando el precepto se aplica en forma tal que permita, usándose por el legislador, de una adecuada y justa flexibilidad de criterio, acomodarse a las circunstancias del caso”.

La Suprema Corte dijo: “Basado nuestro sistema judicial en la ley estricta, exige más que cualquier otro, un especial cuidado en la interpretación de los textos legales, y entre los diversos y principales elementos de interpretación de una ley que la ciencia jurídica establece, se cuentan: I.—El análisis gramatical del texto que se trata de interpretar; II.—El estudio de las circunstancias de organización social existentes en la fecha en que fue expedida la ley y III.—El estudio de los antecedentes históricos. (Semana Judicial. Tomo XL. Pág. 1392). Competencia No. 208 de 1933.

3.—El método histórico pretende encontrar el sentido de la ley, siguiendo la trayectoria que el precepto aplicable ha seguido.

4.—Por último el método sistemático estudia la relación de unos preceptos con otros, teniendo en cuenta que la legislación debe ser un todo congruente y armónico. Savigny, al referirse a estas interpretaciones dice: “se trata de cuatro operaciones distintas cuya reunión es indispensable para interpretar la ley, por más que algunos de estos métodos pueden tener mayor importancia en un momento dado”.

De acuerdo con su resultado puede clasificarse la interpretación en declarativa, restrictiva y extensiva. La declarativa es la interpretación realizada de modo que la letra de la ley esté acorde con su espíritu. En la restrictiva se limita el texto legal al ámbito que el espíritu de la norma exige; esto significa que a través de la interpretación puede llegarse a la conclusión de que la fórmula empleada por la ley dice más de lo que realmente quiere decir. En la extensiva se amplía el texto legal a supuestos situados fuera y más allá del revelado por la letra de la ley. También puede hablarse de una interpretación estricta, cuando se otorga sentido limitado a las expresiones de varios posibles significados y lata cuando se concede sentido amplio a esas mismas expresiones.

La doctrina reconoce que la aplicación de la interpretación restrictiva es aplicable a las normas de excepción y a las normas del derecho tributario.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 11 dice: “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva”.

El mismo precepto establece la posibilidad de aplicar supletoriamente el derecho común cuando esté expresamente previsto o cuando no existiendo norma expresa, la aplicación del derecho común no es contraria a la naturaleza propia del derecho tributario definido en esas leyes. También son aplicables los principios generales de derecho siempre que no se trate de las normas que impongan cargas a los particulares.

La aplicación supletoria del derecho común se explica porque es frecuente que en la legislación tributaria se empleen términos que el legislador da por conocidos, porque se encuentran regulados en la legislación común. Por ejemplo, si la norma que establece el impuesto grava la compraventa, pero no la define, es que el legislador está considerando que este concepto se encuentra definido en la legislación común, y evidentemente si el legislador habla de compraventa se referirá tanto a las operaciones mercantiles como a las civiles y si sólo habla de un tipo de éstas, el otro grupo quedará excluido. En este caso la aplicación supletoria del derecho común, no contraría al derecho tributario, sino al contrario, armoniza perfectamente con él.

Ahora bien, cuando el Código Fiscal de la Federación establece en forma expresa que las normas que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva, quiere decir lo siguiente:

1o.—Que queda absolutamente prohibida la interpretación extensiva por analogía, por mayoría de razón o de cualquier otro tipo.

2o.—Que la ley debe ser interpretada en primer lugar, conforme a su sentido gramatical. Es posible que la aplicación de este criterio haga caer dentro de la norma a través del tiempo conceptos que originalmente no estaban comprendidos en ella. Así Wurzel, citado por Garcerá del Val señala este ejemplo: “en el año de 1700 se estableció un impuesto sobre los molinos movidos por fuerza mecánica. La ley en el curso del tiempo, se fue aplicando a los molinos movidos a vapor y electricidad, si bien en el año expresado, bajo la palabra fuerza mecánica, sólo se comprendía al viento y el agua”.

3o.—Que si es necesario investigar el espíritu de la ley, puede aplicarse este espíritu siempre que tenga un alcance menor que el que señalan las palabras empleadas.

40.—Que las palabras empleadas deben interpretarse en su sentido más estricto.

50.—Que en ningún caso debe estarse al espíritu del legislador, si éste excede los límites de las palabras empleadas.

Es natural que la interpretación de la norma se haga siempre en forma restrictiva cuando se trate de aquéllas que establezcan cargas para los particulares, porque el impuesto, la carga fiscal, es un acto de soberanía y de poder del Estado; en virtud de dicho acto unilateral el Estado priva al particular de una parte de sus bienes, de su capital o de su renta, para integrar el patrimonio estatal. Por otra parte, la fuerza del impuesto es tan grande, que el Estado puede a través de ella, impedir al particular la realización de cualquier actividad o limitarlo en sus otras libertades, sin que aparezca evidentemente esa limitación. Si desgraciadamente el inmenso poder del Estado se encuentra en manos de una sola persona en un régimen dictatorial o de un poder predominante, como ocurre en los sistemas presidenciales, el particular, necesita una protección en contra de una acción desorbitada por parte del poder público, que puede como es natural, pretender abusar de la fuerza que el impuesto pone en sus manos y esta protección se la da el principio de la aplicación restrictiva de la norma que establece cargas a los particulares.

Las normas que establecen cargas a los particulares, son las relativas al sujeto, a la cuota y al objeto del impuesto.

Lic. Ernesto Flores Zavala