

Deducciones Equitativas en las Personas Morales

OSWALDO G. REYES MORA
MAESTRO ESPECIALISTA EN LA MATERIA FISCAL
AUTOR DE MAS DE 50 OBRAS EN MATERIA LEGAL Y FISCAL

Materia de las deducciones en general y en lo particular, comentaremos lo referente a la fracción XI del arábigo 29.

Séptima Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Informes
Tomo: Informe 1984, Parte I
Página: 343

DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el impuesto sobre la renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos de los señores Ministros Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Calleja García, Olivera Toro y presidente Iñárritu, contra los votos de los señores Ministros López Aparicio y Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Secretario: Arturo Iturbe Rivas.

Tal como se ha visto en la anterior Tesis del Pleno, deberán establecerse en la Ley del impuesto sobre la Renta igualdad en cuanto a reglas de las deducciones permitidas y no establecer un tratamiento diferente para unos y para otros como se da el caso en el arábigo en cuestión en su fracción XI, en donde se habla de una deducción de carácter especial para unos contribuyentes denominados cooperativistas de una cooperativa de producción y para los socios o asociados de una sociedad civil o de una asociación civil. Ya que se otorga una deducción a la persona moral que efectúe dicha operación con sus socios, asociados o cooperativistas, dejando en clara desventaja a los socios de cualquier sociedad mercantil sujeto a la imposición a la renta de acuerdo a lo dispuesto por la propia Ley. No es lo mismo enterar un impuesto aplicando lo dispuesto por el numeral 110, fracción II, que aplicar lo dispuesto en el numeral 10 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta. Encontramos una clara falta de equidad en esta deducción permitida por el arábigo 29 en su fracción XI. Ya que a los socios de una sociedad mercantil no les permite que se deduzcan los anticipos que a cuenta de utilidades les otorguen las mismas sociedades, caso que en los socios de una sociedad, asociación civil o cooperativa de producción no solo les permite a estos últimos la deducción de los anticipos a cuenta de rendimientos sino que el rendimiento en si, se permite la deducción en la cooperativa otorgando inclusive un trato preferencial en los pagos provisionales que se efectúen a cuenta del impuesto que resulte del ejercicio, ¿será acaso porque la cooperativa de producción no es sujeto del régimen de personas morales del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y para percibir una recaudación impone mediante este mecanismo el pago del impuesto, o será porque la cooperativa de producción es un ente transparente para fines de imposición a la Renta?

En el Numeral 110 encontramos lo siguiente:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

TÍTULO IV. De las personas físicas. Disposiciones generales.

CAPÍTULO I. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

“Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las

utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

III.

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado."

"El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 nos habla de la aplicación estricta de las disposiciones fiscales y por su importancia lo transcribimos a continuación:

"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"

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACION DEL ARTICULO 5º DEL.

TEXTO:

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, determina: "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". Al señalar el artículo antes transcrito que, "se considera que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa", el legislador sólo precisa en forma enunciativa mas no limitativa los supuestos en que las disposiciones fiscales deben considerarse por quien las interpreta como de aplicación estricta, siendo por tanto la primera parte del dispositivo de cuenta el género y la segunda, la especie. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

**Amparo directo 2054/92. Girasol Internacional, S. A. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.
Instancia: Tribunales Colegiado de Circuito
Fuente : Semanario Judicial de la Federación**

NORMAS FISCALES. SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACION.

TEXTO:

Si bien es cierto que el código fiscal del estado establece que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distinciones, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la Ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista obscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 346/90. Metsuschita Internacional de Baja California. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos.

Ponente: Miguel Angel Morales Hernández. Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

Como podemos observar las disposiciones en materia tributaria no son interpretativas cuando se refieren dichas disposiciones al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, tampoco lo son cuando se refieren a las excepciones señaladas en las mismas y también a las que señalan o fijan las infracciones o sanciones. Estas no se podrán interpretar y su aplicación es en forma estricta, sin embargo éste mismo artículo nos establece que las otras disposiciones si se podrán interpretar..."

Luego entonces encontramos que nos indica la deducción permitida que le correspondería a las sociedades cooperativas de producción, sociedades y asociaciones civiles y no así a las demás sociedades consideradas sujetos del impuesto en cuestión. De aquí se desprende la falta de equidad en el trato a los iguales ya que la sociedad cooperativa de producción, las sociedades y asociaciones civiles es la especie y al ser la misma especie se le deberá de tratar de forma igual por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en función específica de la deducción que le permiten a las sociedades cooperativas de producción, las sociedades y las asociaciones civiles y como ha quedado acotado, no así a las demás sociedades que son sujetos del Título II de la Ley en comento. Sin embargo cabe la pregunta ingenua ¿qué tratamiento se dará a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México en materia de deducciones?

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Agosto de 1995

Tesis: P. L/95

Página: 71

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES. El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser,

en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número L/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Maestro Manuel Loaiza Núñez: “LA JUSTICIA RETARDADA ES TAMBIÉN UNA INJUSTICIA, AL PERDER EL VALOR DE LA OPORTUNIDAD”

Ninguna ley podrá estar sobre lo que nos habla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así encontramos en el numeral 31 fracción IV que nos dice "... las leyes señalen..." lo que debe comentarse en primer lugar que las leyes fiscales al tenerse que interpretar de manera estricta (según lo tutelado en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, respecto del sujeto, objeto o hecho imponible, base, tasa o tarifa y época de pago, exenciones), levanta especial atención la supremacía constitucional de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, sobre la obligación de contribuir en la forma estricta que dispongan las leyes.

Tomaremos como estudio de lo anterior lo publicado por Pérez Ramos, José Antonio y Reyes Corona, Oswaldo Gmo; "INTERPRETACIÓN FISCAL", Mundo Jurídico Tercera Edición, diciembre de 2000. que a la letra dicen:

"Es de suma importancia la correcta interpretación de las leyes fiscales, más aún cuando existe una deficiente formulación lingüística o de técnica jurídica de las normas fiscales.

La interpretación jurídica, a grandes rasgos, es la acción y efecto de interpretar una norma, de explicar o de aclarar el sentido de una cosa; jurídicamente, tiene importancia la interpretación, (Toda vez que las leyes, aun las fiscales, se deben a la interpretación jurídica), que se da a la ley por la jurisprudencia y por la doctrina, así como la que se hace de los actos jurídicos en general y de los contratos y testamentos en particular, ya que en ocasiones sucede que el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no coincide con la que se presume haber sido la verdadera intención de los contratantes o del testador; interpretación indispensable para hacer que, como es justo, la voluntad de los interesados prevalezca sobre las palabras.

Las Leyes de Partidas definían la interpretación como la verdadera, recta y provechosa inteligencia de la ley según la letra y la razón.

En algunas ocasiones existen contradicciones entre las mismas o entre estas y el derecho privado, o si existe una imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas, económicas o sociales, del medio ambiente en el que se rigen, y que por esto no siempre es fácil cumplirlas ni están libres de dudas.

Debido a estas circunstancias, compete la interpretación de las normas fiscales a funcionarios administrativos, juez, consultor legal, o comentarista del derecho.

Deviniendo una responsabilidad enorme por parte de nuestros sujetos que dictan resoluciones de carácter administrativo o judicial.

Tal es el caso que estamos viviendo hoy por hoy, en las resoluciones que realiza el Instituto Mexicano del Seguro Social, respecto de situaciones que tienen que ver con el Recurso de Revocación, dentro del Proceso Administrativo de Ejecución, donde en la oficina para cobros correspondiente, tenemos que el C. Jefe de esa oficina, es un ingeniero, un contador o cualquier otro, y sin afán de herir sentimientos, pero que sentiría un

contador que un abogado le rechazara un balance por tener una mala estructura, o bien, que haría el ingeniero, si un abogado le dice que un plano está mal respecto de sus fórmulas.

En ambos casos, causaría cierto descontento, tal es el caso de lo que sucede cuando como abogados, nos encontramos que quién falla esas resoluciones no tiene ni la menor idea de que parámetros legales debe revestir.

Así las cosas, nada fácil resulta esta tarea, por cierto, en virtud de que estar facultado para interpretar las leyes fiscales, no significa en ningún momento saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues esto depende de la capacidad individual y de la experiencia de cada interprete, pero más sobre el criterio o conocimiento jurídico que el mismo posea.

Lo anteriormente expuesto, implica una gran responsabilidad para el interprete de las leyes fiscales; porque en muchas ocasiones debe suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco felices, con base en el principio de que en cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis Ético-Jurídico, de acuerdo con los principios generales del derecho tributario que, ante la ó las lagunas de ésta deben emplearse como elementos interpretativos.

Se interpreta una ley o norma, cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan.

Por la autonomía del derecho fiscal, su interpretación presenta también caracteres especiales, principalmente debido a que no regula relaciones entre particulares, sino que rige las relaciones de la Administración Fiscal con los individuos, por ello sus normas participan de la naturaleza propia del Derecho Público. Además, en consideración a que el Derecho Fiscal abarca principios y normas tanto de Derecho Público como de Derecho privado, de éste, porque grava las relaciones jurídicas que del mismo derivan, de allí, que en ocasiones sea necesario interpretar el Derecho Público Fiscal referido, frecuentemente a normas de derecho Privado, las que conjuntamente es necesario interpretar para efectos fiscales.

El método más aceptado en materia fiscal es el de interpretación estricta o literal a las normas que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones.

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 según lo establece el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

No debe confundirse el término interpretación con el término integración.

Al interpretarse una norma en forma estricta o literal significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

Este criterio es aplicado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

APLICACION ESTRICTA:

Quinta época.

En la aplicación de los impuestos debe tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.

Página 163. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice 1917-1965. Segunda Sala.

APLICACION ESTRICTA:

Quinta época.

En materia de impuestos la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos más alcance que los que naturalmente tienen y el cobro que se haga sin apearse a éstas reglas importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales. Página 164. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Apéndice 1917-1965. Segunda Sala.

Este método destaca en su totalidad los errores o lagunas o partes abstractas de la ley caso contrario cuando la norma establece términos que tienen más de un significado. Los tribunales han resuelto que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su significado técnico y no a la de uso ordinario o común, de no ser que la propia ley establezca el significado que deba tomarse en cuenta.

En algunas ocasiones a pesar del esfuerzo de la autoridad Judicial para interpretar en forma adecuada la norma, específicamente en el caso de que existan palabras con más de un significado puede suceder que la norma no sea clara. Entonces se sigue el criterio que a continuación se menciona:

EN CASO DE DUDA SE RESUELVE EN CONTRA DEL FISCO.

Significa que el poder público es el que debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente según tratadistas Italianos.

En el primer párrafo del artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, respecto de las normas más destacadas del Derecho Fiscal Sustantivo, como son las relativas al sujeto, objeto (hecho imponible), base, tasa o tarifa y época de pago, en las cuales impera el principio de legalidad, el legislador escogió la interpretación desde el punto de vista de los resultados: la interpretación denominada estricta, literal o declarativa. La interpretación estricta consiste fundamentalmente en que las normas fiscales no deben ser objeto de interpretaciones amplias.

Tenemos incluso, la interpretación administrativa, que es aquella que realizarán, que realizan, los órganos administrativos, que son los encargados (por citar un par de ejemplos), de resolver un recurso, ya sea éste de inconformidad o de revocación.

La interpretación analógica se encuentra desterrada como método de interpretación de las leyes fiscales en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas según Margain Manatou.

Debemos considerar entonces que, para efectos de todos los elementos que convergen a la integración de la contribución (variables), debe estarse a la forma estricta de la ley, esto es, si la ley señala que se le dará determinado tratamiento jurídico a determinada variable jurídica, como lo es el caso de los automóviles utilitarios, que según la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, delimita estos a los que integrarán a la deducción de inversiones (Título II, Capítulo II, Sección III), ya que el artículo 24, en su fracción segunda a la letra tutela: "Que cuando ésta ley permita la deducción por inversiones se proceda en los términos de la sección III de éste capítulo"; en éste mismo orden de ideas, si el artículo 24 de la ley de renta, que tutela los requisitos de las deducciones en las personas morales, remita expresamente que los requisitos que deberán revestir las deducciones por inversiones, en el caso que las permita la ley, se procederá conforme a la sección III, del capítulo II del título II, luego entonces, tenemos el artículo 46, fracción II, párrafo segundo que define que es un automóvil utilitario: "... son automóviles utilitarios aquellos vehículos que se destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad del contribuyente...".

Entonces, atendiendo al principio de aplicación estricta, consagrado en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación: ¿Por qué le damos el tratamiento de automóvil utilitario a todos los afectos a la empresa?, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, define perfectamente cuales son estos automóviles, los demás, todos aquellos que no se utilicen para:

A) Transporte de bienes

B) Prestación de servicios

No son utilitarios, tal sería el caso de automóviles en clase B, C, ó D, según al artículo 5 de la ley de tenencias, esto es, un automóvil que sea usado para trasladar a ejecutivos de la empresa, por ejemplo, no es una inversión, es un gasto, por tanto, se vuelve por se deducible en su totalidad al mismo momento de su adquisición.

Otro caso que vale la pena mencionar y que en va ratificará nuestro criterio, es el caso de la copropiedad, que sólo existe hecho imponible en dos casos:

El Artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en el numeral citado: "Cuando las personas que realicen actividades empresariales las lleven a cabo conjuntamente en un mismo establecimiento, siendo copropietarios de la negociación..."

El artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala: "Cuando los ingresos de las personas físicas deriven de bienes en copropiedad..."

"Cuando dos o más contribuyentes sean copropietarios de una negociación, se estará a lo dispuesto en el artículo 113."
"..."

"Lo dispuesto en los párrafos anteriores es aplicable a los integrantes de la sociedad conyugal."

"El representante legal de la sucesión..."

Tenemos tres aspectos jurídicos relevantes: Copropiedad en actividad empresarial, copropiedad en sociedad conyugal y sucesión.

El artículo 113, dentro de la estructura de ley, está en el Título IV, Capítulo VI, Sección Primera, dicha sección sólo puede aplicar si soy una persona física que por mi actividad empresarial, tribute en ese régimen fiscal; el artículo 76 se encuentra ubicado dentro de la estructura de ley, en el Título IV, dentro de sus disposiciones generales.

Luego entonces, si somos tres personas físicas y por nuestras necesidades de negocios, hacemos uso de un contrato de copropiedad para efecto de prestar servicios de asesoría en informática, si una, dos de ellas tributan en capítulo II y la tercera de ellas en capítulo IV: ¿Debemos seguir las reglas de la copropiedad instauradas en el Capítulo VI, Sección Primera?

Claro que no, se les está dando un trato igual a sujetos distintos, respecto de la generación de la contribución; ya que no tenemos las variables legales tributarias para llegar a la obtención de la base, determinación del sujeto, etcétera, por lo que la copropiedad tendrá ingresos no objeto, esto es, no gravados por la ley.

Un segundo caso en que si existe la copropiedad (con objeto de ley), es la prevista en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, pero, debemos aclarar algo:

El artículo 119.-M de la ley dice a la letra:

"Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en éste Capítulo..."
¿Qué ingresos son los que se señalan en éste capítulo?
Para efectos de la actividad empresarial (artículo 16 del Código Fiscal de la Federación), tenemos las variables que integrarán la contribución respecto del objeto, pero en el caso del pequeño contribuyente, no existe en ley cual o cuales actividades son aquellas que deberán tributar conforme a ésta sección y que les aplicará éste capítulo.

En el mismo artículo 119.-M, en su párrafo cuarto, tutela el tributar en ésta sección para aquellos que tengan ingresos únicamente por la actividad empresarial y que no sobrepasen los ingresos permitidos en el mismo artículo, en el año de calendario anterior.

Entonces, si existe duda, se resuelve en contra del fisco.

Se considera según la doctrina que éste método viola el principio de que "no hay tributo sin ley".
"NULLUM TRIBUTUM SINE LLEGE"

En virtud de que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley por que si se aplica se viola el principio de legalidad de allí que Sergio de la Garza F. diga que la llamada interpretación analógica no es interpretación si no integración.

No obstante lo anteriormente expuesto la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se de lugar a crear, modificar o extinguir la obligación tributaria o algunos de sus elementos esenciales del tributo. O sea se puede aplicar cuando la obligación fiscal ya ha nacido en virtud de que el sujeto se encuentra en la situación jurídica de hecho.

Cabe destacar que sería totalmente un error pensar que toda norma fiscal debe interpretarse en forma estricta, de manera muy aislada de las demás disposiciones que forman una ley, en virtud de que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, significa que hay que relacionarlas unas con otras, para no dar a una norma aislada un alcance indebido, por el simple hecho de que la norma haya utilizado determinada palabra sin hacer distinción. Dice Margain Manatou que pretender esto sería destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

Incluso encontramos en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que lo correspondiente al objeto (hecho imponible), sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, serán de aplicación estricta, así como las que señalan excepciones (deducciones) a las mismas; luego, el mismo artículo quinto del diverso mencionado, indica que: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho fiscal común, siempre y cuando ésta aplicación, no se contraria a la propia naturaleza del derecho fiscal.

Como una primera conclusión, debemos entender que la interpretación de las leyes fiscales no es una tarea nada fácil pero es una actividad que debe realizarse tomando muy en cuenta las fuentes de interpretación así como los métodos que existen para interpretarlas. Para no cometer delitos fiscales en forma involuntaria por una mala interpretación de la norma.

La interpretación de la ley, siempre será y deberá atender a ésta, en caso contrario, se estaría violentando el principio de legalidad, instaurado en el artículo 31, fracción IV de la Prima Facie Constitucional.

Caso concreto sucede al fallar o emitir resoluciones nuestra autoridad fiscal, en Resolución Miscelánea o acuerdos internos (telegramas), ya que deja de lado la aplicación de la ley, luego entonces, la interpretación, incluso, se vuelve en provecho o beneficio de, no por y para la norma y el derecho.

La interpretación de la norma fiscal, consiste en definir en forma clara el significado de la misma, no existen equivalencias (analogías), ya que por la guarda jurídica (principio de aplicación estricta), todas las normas fiscales, en su totalidad, deben en lo que respecta a los elementos o variables configurativas de la contribución, estar plenamente identificadas, de forma abstracta, impersonal y general.

Ocupándose de los criterios para interpretar el Derecho Fiscal, José Antonio Niño los resume de la siguiente manera: "Hablando de los criterios que dominan en la órbita del derecho fiscal; hay dos tendencias que suelen mencionarse al respecto: la interpretación a favor del Fisco y la interpretación a favor de la libertad fiscal.

A) Interpretación a favor del fisco. Esta tendencia tiene como fundamento de hecho que, siendo el Estado Constitucional el encargado de proteger la libertad y los derechos de los particulares, habrá de cumplir su misión con equidad, y en éste supuesto, nunca la libertad individual se verá amenazada. Desgraciadamente, no siempre los impuestos se orientan en beneficio común y es frecuente que los órganos estatales abusen de su prerrogativas en perjuicio de los particulares. "El fiscalismo –dice Linares Quintana- sinónimo de voracidad fiscal, que no se manifiestan en la generalidad de las naciones, torna aún más peligroso éste criterio que en definitiva hará desaparecer la libertad fiscal".
B) Interpretación a favor de la libertad fiscal. Dentro del Estado de Derecho, que se caracteriza por las limitaciones que el orden jurídico impone al Poder público en protección de la libertad del individuo, no cabe ni

se concibe sino una interpretación a favor de esa libertad. Y éste criterio que se sintetiza en la regla ya consagrada que dice: *in dubio contra fisco*, domina todo el campo interpretativo en ésta materia impositiva fiscal, ya se trate de las normas impositivas, ya de los actos de autoridades fiscales... Siendo el propósito de las leyes y las instituciones que limitan al Poder público, la preservación de la libertad individual, que frente al fisco toma el nombre de libertad fiscal, se comprende la importancia que en materia de derecho impositivo tiene el estudio de tales limitaciones y la interpretación de las leyes y principios que las consagran. A cinco pueden reducirse los principios que limitan las actividades de los poderes públicos y fundan las garantías de la libertad fiscal de los particulares:

- 1) La libertad fiscal
- 2) La distribución del poder impositivo
- 3) La igualdad ante la ley
- 4) La libertad de circulación; y
- 5) La equidad de los tributos.”

El criterio de interpretación a favor de la libertad fiscal, es el que impera en el Derecho Mexicano en virtud de la consagración de las garantías individuales en la Constitución Federal, relacionadas con el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación.

“LEYES TRIBUTARIAS. Uno de los principios que norma su aplicación consiste en interpretarlas, acomodándolas a sus fines propios, por lo que para el efecto deben tenerse en cuenta las exposiciones de motivos correspondientes”.
R.T.F. JUNIO DE 1937. RESOLUCIÓN DE 14 DE JUNIO DE 1937, EXPEDIENTE 636/937, PÁGINA 1803.

Por lo anterior, los métodos que se pueden aplicar para interpretar el Derecho Fiscal en sus diferentes ramas, con excepción de las normas de Derecho Fiscal Sustantivo y de las relativas a infracciones y sanciones, son: el gramatical que se refiere a la letra de la Ley; el lógico que se refiere al sentido lógico de la Ley en sus dos aspectos, que son el fin del precepto y las reglas lógicas; el histórico que se refiere a los antecedentes históricos, y el sistemático a la concordancia de las leyes.

Elemento o medio de interpretación, de que el intérprete se debe valer en materia fiscal, es el teleológico, finalista o de finalidad, de hecho constituido por la orientación y finalidad del sistema de normas al cual se va a aplicar la norma supletoria.

La aplicación supletoria del Derecho consagrada en el artículo quinto del Código Tributario Federal, tiene su base constitucional en el artículo 14 de la Constitución Federal, por lo que a falta de norma fiscal expresa, se buscará la aplicación supletoria en las disposiciones de Derecho Fiscal Común y en los principios generales del Derecho sin desatender al elemento de la finalidad.”

Por lo que también deberemos de considerar lo relativo a la equidad, que debe darse un trato igual a los iguales y no como se dice que quien más tenga pague más.

Un gran imperio supone autoridad despótica en el que gobierna. Es menester que la prontitud de las resoluciones, compense la distancia de los lugares en que se han de cumplir; que el temor impida la negligencia del gobernador o magistrado que ha de darles cumplimiento; que la ley esté en una sola cabeza, y que pueda cambiarse de continuo como cambian sin cesar las circunstancias y los accidentes, que se multiplican siempre en un Estado en proporción de su grandeza y de su extensión territorial. MONTESQUIEU, “EL ESPÍRITU DE LAS LEYES”

El Maestro Geraldo Ataliba, brasileño y eminente fiscalista expresa que dentro del estado de derecho y de seguridad jurídica deberán existir a través de subprincipios de generalidad, tipicidad y legalidad de la imposición, por más que el primero de los citados es también un corolario de la isonomía, ya que se traduce en el postulado según el cuál el sacrificio económico que el individuo ha de soportar en forma de impuesto debe ser igualmente gravoso para todos.

Séptima Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

IMPUESTOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS. NO ÚNICAMENTE SE DA CUANDO PRODUZCAN LA RUINA ECONOMICA DEL CAUSANTE. Si el promovente del amparo sostiene en sus conceptos de violación que la disposición legal reclamada rompe con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, por diversas razones, sin que en ninguna de ellas se exprese que por virtud de su aplicación se produce la ruina económica del causante, no es el caso de exigir al quejoso prueba de tal situación, toda vez que, en este sentido la inconstitucionalidad de una disposición de naturaleza fiscal no únicamente deviene del hecho de que su contenido provoque la ruina del contribuyente o el agotamiento de la fuente impositiva del gravamen de que se trate, sino de otros muchos motivos que no requieren para su estimación legal que el particular ofrezca prueba alguna al respecto, sino que su validez surge de la propia argumentación jurídica mediante la cual se demuestre la oposición de la norma secundaria al texto constitucional en su parte relativa.

Amparo en revisión 5244/82. Moresa, S. A. 6 de noviembre de 1984. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena.

**“NOSOTROS SOMOS LOS ÚNICOS CONSPIRADORES:
VUESTRA MERCED POR HABER AGOBIADO EL PAÍS CON
EXACCIONES INSOPORTABLES, Y YO POR HABER QUERIDO
LIBERTAR AL PUEBLO DE SEMEJANTE TIRANÍA.”
TÚPAC AMARU.O**