

LA INTERPRETACIÓN DEL CONTRIBUYENTE A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE BUENA FE EN MATERIA IMPOSITIVA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN 2. DIAGNÓSTICO DEL PROBLEMA. LAS DIFICULTADES DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS IMPOSITIVAS Y EL INTÉRPRETE 2.1. Las dificultades de la interpretación de las normas fiscales 2.1.1. La interpretación legislativa, ejecutiva y judicial de la norma impositiva 2.1.2 Interpretación de la dimensión estática y dinámica del derecho fiscal. 2.1.3. Las propiedades técnicas de los contenidos normativos de carácter impositivo 2.1.4. La naturaleza compleja de las normas impositivas. 2.1.5. El catálogo amplio de normas y enunciados normativos de carácter impositivo. 2.1.6. La amplia gama de criterios de interpretación y de solución de conflicto sin una metodología unánime de solución. 2.2. El intérprete y el principio de autodeterminación de los impuestos 2.3. La interpretación y el principio de buena fe del contribuyente 3. PROPUESTA PARA RESOLVER EL PROBLEMA ESTUDIADO 4. PREGUNTAS PARA DEBATIR EN EL CONGRESO.

Luis Javier Hernández¹

1. INTRODUCCIÓN.

La interpretación de la norma y de los hechos que vinculan al Estado con el contribuyente es un tema medular como punto de evolución para el Derecho mexicano del Siglo XXI. En esa relación uno de los componentes más relevantes es el de las contribuciones, ya sea porque a nadie le gusta pagarlas en exceso (en el mejor de los casos), porque el Estado hace lo imposible para conseguir las, o quizá porque la supervivencia tanto del gobierno, como de los gobernados, se finca precisamente en tales exacciones.

Interpretar las normas tributarias y los hechos subsumibles a las mismas es una tarea compleja, entre otras cuestiones porque: a) el impuesto cruza por tres fases de configuración según la función estatal en la que revisemos el binomio Estado-Contribuyente; ello quiere decir que de la calificación legislativa, judicial y ejecutiva de la norma fiscal, se derivan dimensiones, matices y notas distintivas de cada impuesto, siendo la reingeniería del impuesto de carácter volátil desde el punto de vista temporal; b) Existe la distinción teórica entre el derecho fiscal estático y dinámico, de manera que la interpretación realizada sobre normas impositivas estáticas o dinámicas no sigue las mismas reglas, en virtud de que hay una norma que tutela el régimen de razonamiento interpretativo-impositivo, en donde se distingue que la aplicación es estricta en ciertos

¹ Abogado por la Escuela Libre de Derecho. Maestro en Impuestos y Doctor en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos. Master en Argumentación Jurídica por la Universidad de Alicante, España. Se desempeña como investigador honorario del Centro de Investigación e Informática Jurídica "Manuel Herrera y Lasso" de la Escuela Libre de Derecho. Catedrático en el Doctorado en Derecho de la Universidad Autónoma de Durango y en las Maestrías en Impuestos de la Universidad Veracruzana y en Derecho Fiscal de la Universidad Regional del Sureste.

casos y cuyo texto es aún perfectible²; c) Existe un carácter técnico, no sólo jurídico, en la norma tributaria, especialmente por apoyarse en la contabilidad, la informática, las finanzas, la filosofía, la economía y/o la política, pero también por permear en áreas sub-especializadas, como las telecomunicaciones, el medio ambiente o la salud; d) La naturaleza compleja de la norma impositiva, en donde el carácter público de la misma colisiona con la necesidad de restringir los abusos de la autoridad fiscal; e) Porque la evolución del derecho ha reconocido la existencia de un amplio catálogo de normas y enunciados jurídicos impositivos, que implican, *per se*, una extensa gama de posibilidades cognoscitivas, y; f) La ausencia de una metodología unánime para aplicar los sistemas de interpretación aunado a métodos de solución de conflictos entre normas aún inacabados para la materia impositiva.

Sin embargo, la representación del fenómeno de interpretación de las normas fiscales no sólo es complejo, sino también delicado, porque el primer intérprete de la norma (una vez legislada y pre-interpretada) es el contribuyente. Y ese carácter lo da el principio de autodeterminación contributiva. Lo anterior es tan claro como reconocer que la última interpretación la hará quien detente la función judicial. Pero entre uno y otro extremo van en juego muchos valores sociales y principios jurídicos, como la certidumbre jurídica, la solidaridad social, la justicia tributaria, la confianza en las instituciones y la buena fe del contribuyente.

Éste último principio, el de la buena fe del contribuyente, es el que se aborda en este ensayo, así como su vínculo con la interpretación y algunos problemas que se siguen de lo anterior, con algunas propuestas y guías de solución sobre el particular.

2. DIAGNÓSTICO DEL PROBLEMA. LAS DIFICULTADES EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES Y EL INTÉRPRETE.

2.1. Las dificultades de la interpretación de las normas impositivas.

Una revisión preliminar arroja las siguientes razones, específicas, por las que la tarea interpretativa se dificulta:

2.1.1. La interpretación legislativa, ejecutiva y judicial de la norma impositiva.

En primer lugar, porque se deben distinguir tres fases en la existencia de los impuestos, que corresponden precisamente a la interpretación que el Estado realiza en su función legislativa, ejecutiva y judicial. Tales interpretaciones, desde luego, no necesariamente serán coincidentes, compatibles o congruentes. Por ello vale la pena desmenuzar cada aspecto:

² Como se sostuvo en el 1er. Foro de Interlocución y Análisis con los Contribuyentes organizado por la PRODECOM Cfr. en las siguientes direcciones electrónicas, consultadas el 14 de octubre de 2011: <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Eventos/1Foro/Conclusiones/ConclusionesMesall.pdf> y <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Eventos/1Foro/Conclusiones/ConclusionesMesalV.pdf>

a) En la etapa de creación y regulación normativa de la contribución, el legislador: i) Define (o al menos intenta definir) con precisión sus elementos esenciales y no esenciales, en donde puede fungir como el primer intérprete de la norma impositiva mediante la definición de conceptos, la referencia directa a otros artículos, capítulos o títulos de la ley, etc. ii) Proporciona los elementos de interpretación de la misma (como el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación), iii) Ejerce el principio de soberanía del Estado, iv) Regula los procedimientos administrativos para exigir la contribución por una norma con rango de ley (potestades administrativas fiscales que se conceden a la autoridad administrativa, y que son, por exigencia del principio de legalidad administrativa en materia fiscal, potestades regladas), v) Establece los derechos y las obligaciones para los contribuyentes y sujetos relacionados con los mismos, en donde destacan, en lo fundamental, dos cuestiones normativas: el principio de autodeterminación de los impuestos por el contribuyente y el principio de buena fe en la actuación del mismo, en los que se abundará más adelante.

b) Por la propia disposición legislativa y con independencia de la actualización de la hipótesis normativa de causación por parte del contribuyente, surge la atribución Estatal, en la sede de la función administrativa, para efectuar la fiscalización. Así, el Ejecutivo, como acreedor impositivo en virtud del privilegio de autotutela (que se traduce en la potestad ejecutiva directa que la legislación atribuye para realizar la recaudación), puede interpretar la norma impositiva legislada no sólo mediante actos concretos de aplicación, sino también mediante su reglamentación, la emisión de resoluciones misceláneas que faciliten su conocimiento, la expedición de criterios no vinculativos relacionados con ellas, el dictado de criterios de carácter interno, o la publicación de resoluciones favorables a los contribuyentes. Como puede advertirse, en la sede administrativa puede existir una interpretación de la norma fiscal con efectos generales y particulares, con independencia de su congruencia con la norma legislativa originaria.

c) La fase final en la fenomenología de la interpretación del impuesto por parte de las autoridades, está dada por la calificación que sobre el mismo realiza el juzgador en conflictos sometidos a su conocimiento. Una perspectiva evolutiva del derecho, siguiendo a Máximo La Torre³, requiere reconocer que toda la vida social no se puede reglamentar con normas positivas, de modo que los códigos no pueden contener la normativa necesaria y suficiente para dirigir y resolver todos los asuntos sociales. En razón de lo anterior, para estudiar cabalmente al impuesto y la relación impositiva, la función interpretativa y calificadora judicial es primordial, pues finalmente de las resoluciones del mismo puede depender la validez de los elementos normativos generados por el legislador, y la eficacia de la relación jurídica entre Gobierno y contribuyente una vez actualizado el supuesto hipotético de la norma fiscal.

³ La Torre, Máximo, 2001. "Derecho y teoría del derecho. Tendencias fundamentales para finales del siglo XX", *Tendencias actuales del derecho*, 2ª Ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 134.

De las anteriores consideraciones se sigue el hecho de que la norma impositiva, originariamente legislada, sufre ajustes y modificaciones desde el punto de vista interpretativo, por la acción que la función administrativa o judicial ejerce sobre la misma en una cadena temporal ininterrumpida y sucesiva.

2.1.2 Interpretación de la dimensión estática y dinámica del derecho fiscal.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁴ indican que la perspectiva estática del fenómeno impositivo considera el comportamiento de los sujetos en un momento determinado, el cual será paradigma y arquetipo de los restantes, por lo que ha ofrecido a los interesados en la disciplina “una visión fotográfica, en sección de la realidad objeto de estudio, centrándose, como no podía ser menos, en el concepto y contenido de la relación jurídico-tributario obligacional”.⁵ Asumir esa premisa epistemológica se resuelve en considerar al impuesto como el objeto de una relación jurídica, analizada desde el punto de vista del derecho impositivo material o sustantivo, sin perder de vista que existen aspectos que son abarcados por el derecho formal o administrativo y el derecho penal impositivo.

Por otra parte, un enfoque dinámico estima que la visión estática es insuficiente como esquema explicativo de la variada gama de situaciones en que pueden encontrarse la autoridad y el contribuyente con ocasión del pago de los impuestos, centrandose su estudio en el proceso de formación y extinción de todas las situaciones jurídicas subjetivas nacidas de la realización del hecho imponible, y no únicamente de la obligación tributaria y el derecho de crédito correspondiente. Tal premisa epistemológica desenlaza necesariamente la consideración de una relación tributaria con el carácter de relación compleja.

En tal tesitura, a la norma creadora del impuesto pueden atribuirse dos tipos de efectos. Los primeros, llamados a ser considerados en un plano estático, que se centran en el estudio del hecho imponible, poniendo especial énfasis en la forma en que éste recoge capacidades económicas susceptibles de imposición al momento de valorar la legitimidad del impuesto. Los segundos, enfocados no tanto al hecho imponible, sino a la consideración de sus efectos jurídicos. No obstante, los autores aclaran que el estudio dinámico del fenómeno impositivo no debe significar una ruptura con la etapa estática “pues la consideración estática del fenómeno tributario se revelará extraordinariamente fructífera llegado el momento de aplicar determinadas normas, en particular las que miran a la relación existente entre el derecho imponible y la prestación”.⁶ Realizado lo anterior, concluyen que la relación jurídica impositiva, contrario a las posturas clásicas que partían de un análisis estático del derecho, puede estudiarse desde una perspectiva dinámica.

⁴ González, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, “Los esquemas fundamentales del derecho tributario”, *Trimestre fiscal*, año 15, número 45, enero-marzo 1994, pp. 323-347.

⁵ *Ibidem*, p. 326.

⁶ *Ibidem*, p. 331.

Desde el punto de vista estático, el estudio del impuesto aborda la relación tributaria, misma que se estructura a través del sujeto activo de la relación o acreedor, quien puede exigir del sujeto pasivo de la misma el pago de un impuesto. Esa relación, sin embargo, a pesar de sencilla y didáctica, no agota la amplia gama de posibilidades que pueden ocurrir como fenómenos impositivos. Con motivo de lo anterior, la doctrina encontró respuestas a las situaciones impositivas a través de la revisión dinámica de la relación tributaria, en donde podría decirse que encuentran cabida las situaciones jurídicas no explicadas en una visión estática. Ahí aparecen todas las cuestiones procesales, también situaciones como el tercero repercutido de los impuestos indirectos, los obligados solidarios de la relación tributaria, las declaraciones informativas o la determinación presuntiva de impuestos y en general (a modo didáctico) las situaciones que no implican el sujeto, objeto, base, tasa y tarifa del impuesto).

La interpretación, vinculada a la distinción que se ha hecho de las dimensiones estáticas y dinámicas del derecho fiscal, radica en la posibilidad o no de aplicar la interpretación realizada (especialmente la analogía) a cuestiones relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En otras palabras, el intérprete de una norma impositiva tendrá, en primer lugar, que tener la claridad meridional para determinar si el objeto de su interpretación recae en la base o en el objeto, y por tal motivo, si la interpretación realizada debe o no ser estricta como lo señala el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, habrá que agregar a la dificultad interpretativa señalada, la del entendimiento del propio artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, en donde si bien en términos generales se coincide en que la interpretación autorizada por dicho dispositivo es amplia, y su aplicación es estricta, se reconoce que el texto normativo es perfectible e incluso se propone su modificación total.

2.1.3. Las propiedades técnicas de los contenidos normativos de carácter impositivo.

En el tema de la instrumentación normativa de las contribuciones intervienen varios agentes científicos. Así, encontramos a la economía, la política, la filosofía, la contabilidad, las finanzas públicas y otras tantas ciencias, disciplinas y técnicas del conocimiento humano. No obstante lo anterior, la fórmula gobierno-gobernado-contribuciones tiene como principal factor de adhesión al Derecho, motivo por el cual cualquier otro agente que incida en el asunto deberá someterse a los principios, postulados y reglas de la Ciencia Jurídica.

Al respecto cobra relevancia el reconocimiento de dicha situación que han dictado nuestros tribunales:

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA FISCAL. La valoración de la prueba pericial en materia de jurisdicción fiscal no sólo queda sujeta a los principios de lógica sino a las diversas circunstancias que se presenten en cada caso especial, atento lo ordenado por el artículo 209, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que

establece: "El valor probatorio de todos los dictámenes periciales...será calificado por las Salas, según las circunstancias". Esto tiene su razón de ser en materia fiscal, porque comprendiendo esta materia esencialmente cuestiones contables complejas que pudieran dar lugar a sanciones de cuantía considerable, es necesario tener presente, en relación con dichas cuestiones, las circunstancias de buena o mala fe que concurran en cada caso, para determinar si en él son aplicables o no, justa y equitativamente, las sanciones correspondientes.⁷ (énfasis añadido).

Del mismo modo, la revisión de los principios, reglas, instituciones y conceptos de Derecho Impositivo, se nutren del Derecho Financiero, del Derecho Administrativo, de la Política Fiscal, así como de la Macro y Microeconomía. Tales ramas del conocimiento interactúan alrededor del impuesto y de la relación impositiva, al grado que se ha reconocido la trascendencia del impuesto e incluso su utilidad en ámbitos que trascienden a lo estrictamente jurídico (como el medio ambiente, la protección de sectores sociales, etc.).

2.1.4. La naturaleza compleja de las normas impositivas.

El carácter de derecho público⁸ que tienen las normas impositivas dan al impuesto, prima *facie*, características particulares y propias distintas de otras instituciones jurídicas. Las notas diferenciadoras atribuidas al impuesto por el legislador, por el juez o por el órgano administrativo, implican que en el derecho fiscal positivo mexicano se restrinjan cada vez más y con mayor frecuencia las garantías del contribuyente y se autoriza implícita y tácitamente la eliminación de restricciones al poder impositivo del Estado, bajo las consideraciones de la existencia de intereses colectivos o sociales.

Sin embargo, del mismo carácter de derecho público se ha desprendido el principio que ninguna autoridad, incluida la fiscal, puede abusar de los derechos y garantías de los gobernados, partiendo, entre otras cuestiones, de que el régimen constitucional –en el caso mexicano- prevé un criterio de facultades explícitas para el Estado y sus órganos constituidos. De esa manera, la ley se ha instaurado tradicionalmente como el principio y la garantía elemental de seguridad jurídica para los particulares; su cumplimiento y observación se traduce en el concepto moderno de Estado de Derecho y, en sus versiones más elaboradas, tal noción se configura como un estatus en el que el Estado de Leyes no sólo se conforma por normas, sino además por principios y garantías a los mismos.

⁷ Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época, Instancia: Sala Auxiliar, Tesis Aislada, Página: 1713. Registro: 384843 en el IUS 2011. Revisión fiscal 171/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Fábrica de Hielo de Gómez Palacio, S. A.). 16 de marzo de 1955. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

⁸ Aunque se ha sostenido por un amplio sector de la doctrina que la relación impositiva es de naturaleza obligacional (Hensel y Nawiasky en Alemania, Sainz de Bujanda y Russo en España, Dino Jarach en Argentina), las notas claras de supra-subordinación que rigen el fenómeno impositivo no autorizan a clasificar al derecho impositivo dentro de la rama del derecho privado.

De lo anterior se sigue uno de los elementos más complejos que operan en la tarea interpretativa: el alcance que se puede dar a cada norma impositiva oscila entre los intereses sociales y la restricción de las atribuciones de la autoridad fiscal en aras de evitar el abuso de la misma, o bien, ante los intereses colectivos y las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad.

2.1.5. El catálogo amplio de normas y enunciados normativos de carácter impositivo.

En las concepciones más formales del Derecho, la materia impositiva ha desarrollado los conceptos sobre los que tradicionalmente se fundan sus postulados. La solidez de lo anterior cobró relevancia en virtud de que, entre los principios de propiedad y tributación existió el antecedente del absolutismo vigente hasta finales del siglo XVII y luego del despotismo ilustrado, combatidos mediante un movimiento codificador intenso y especialmente, a través del constitucionalismo. La postura formalista del derecho como base de los impuestos, entonces, se justificó precisamente por ser el bastión objetivo, conocido y de vigencia universal para todos los contribuyentes.

Así, originalmente se identifica a las leyes que regulan los impuestos con valores de verdad o falsedad, elementos de interpretación verificables empíricamente con un significado objetivo, de voluntad unívoca y siempre reconocibles por el destinatario de la norma, sistemas jurídicos perfectos, completos y coherentes, subsunciones como base en la aplicación del derecho; existencia de un legislador irreprochable; modelos de racionalismo perfecto y dogmatismo de la norma. En virtud de lo anterior, pronto se propagó la certidumbre, la seguridad jurídica, o la legalidad en la actuación de la autoridad y en ello se fundó la legitimación el ejercicio del poder público fiscalizador.

Sin embargo, el derecho ha evolucionado hacia visiones y posturas abiertas que revaloran, critican e incorporan elementos distintos al positivismo en su versión clásica, en donde se abandona, en cierta medida, la certeza jurídica tradicionalmente otorgada al gobernado con el objeto de que supiera qué esperar en la resolución de los conflictos sometidos a una resolución judicial. En esa tesitura, el reconocimiento de la existencia de diversas categorías normativas implica que, en ciertas situaciones específicas, el contribuyente debe hacer no sólo la interpretación de las normas, sino que además, ha de partir de la base de que las mismas no necesariamente van a darle una respuesta única para la circunstancia en que se encuentre.

Es por ello que la labor del intérprete de las normas jurídicas impositivas ha dejado de limitarse a la mera literalidad de los enunciados normativos, para enfocarse ahora en los principios que justifican y le dan sentido a los mismos, siendo por ello necesario tomar en consideración lo que al respecto señalan Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero⁹, quienes distinguen entre principios y reglas, señalando que éstas últimas deben ser diferenciadas entre *reglas de acción* y *reglas de fin*.

⁹ Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan, *Ilícitos atípicos*, 2ª. Ed., Madrid. Trotta. 2006. Pp. 16-20.

En el caso de las *reglas de acción* los autores citados hablan de las pautas permisivas o mandatos establecidos en los cuerpos normativos, identificadas mediante sus características consistentes en que: (i) se encuentran estructuradas de tal manera que se identifican como antecedente o condición de aplicación a una hipótesis (cúmulo de propiedades necesarias para que se actualice el supuesto normativo) y una consecuencia normativa, dentro de la cual podemos identificar dos elementos: la “acción” como tal y el calificativo deóntico (facultativa, permisiva, obligatoria o prohibida), y; (ii) pretenden regular la conducta de los sujetos, apartándolos de un margen deliberativo para determinar la conducta regulada. Respecto a la primer característica de las reglas de acción, indican los autores, el intérprete debe tener como presupuesto que el legislador no siempre establece las condiciones y consecuencias de manera clara y precisa, propiciando con ello ambigüedades propias en este primer grupo de reglas.

Por el otro lado, las *reglas de fin* se identifican por el hecho de que únicamente se establece dentro de sus consecuencias la facultad o la prohibición para dar lugar a una situación de hecho, sin tomar en cuenta la realización de una determinada acción.

Ahora bien, una vez identificados los tipos de reglas existentes en un sistema jurídico, conviene identificar a los *principios*, los cuales se pueden clasificar en *principios en sentido estricto* y *directrices o normas programáticas*. La importancia de los principios en la ciencia del derecho tiene lugar por el hecho de que dotan de sentido y justificación de las reglas (tanto de acción, como de fin). Sin embargo, eso no es lo único que los reviste de importancia, sino también la función de regulación de la conducta al momento del establecimiento de las normas y en la aplicación de las mismas a casos concretos. Por ello, se dice que los principios tienen una función directiva que opera ante la inexistencia de reglas, la indeterminación de las mismas o en el caso de conflicto entre ellas.

Encontramos dos características fundamentales en los principios: por un lado, en relación a sus antecedentes o condiciones de aplicación se dice que contienen la conducta prescrita en el consecuente; y por el otro, dentro de la consecuencia se contendrá una prohibición o una permisión (por lo que hace a los principios en sentido estricto) o la posibilidad de dar lugar a un determinado estado de las cosas (en el caso de las directrices).

Así las cosas, puede señalarse que la diferencia entre los principios y las reglas se basa en la deliberación que se le permite realizar al destinatario de las normas, ya que en el caso de los principios se presenta la necesidad de ponderarlos, misma que encuentra su justificación precisamente en escenarios donde es necesario dotar de sentido a una norma. Como consecuencia de lo anterior, el destinatario de la norma se ve en la ineludible necesidad de llevar a cabo la labor de interpretación jurídica, haciendo uso de las diversas teorías de interpretación que han sido desarrolladas por los estudiosos del derecho; tal y como lo presenta Manuel Atienza¹⁰ al referirse al trabajo

¹⁰ Atienza, Manuel, *Hermeneutica y Filosofía Analítica en la interpretación del Derecho*, *Interpretación Jurídica y Teoría del Derecho*, Lima, Palestra, 2010, t. I, pp. 79-80

de Ricardo Guastini, quien identifica y distingue a las diversas teorías interpretativas: las cognoscitivas o formalistas, teorías escépticas y teorías intermedias.

Por lo que hace a las cognoscitivas o formalistas, éstas tienen el imperativo de descubrir el significado objetivo de un texto o la voluntad subjetiva del legislador; por las implicaciones que conlleva este tipo de interpretación, puede señalarse que hacen nugatoria la posibilidad de deliberar en cuanto al contenido y alcance de las normas. Este tipo de interpretación se encuentra arraigada en la escuela exegética francesa. En lo referente a las teorías escépticas de interpretación (escuela del realismo jurídico), se señala que parten de una valoración de los enunciados y sus correspondientes decisiones, conformando con ello un cúmulo de reglas observadas por la sociedad, postulando que las normas jurídicas no preexisten a la interpretación sino que son su resultado. En lo tocante a las teorías intermedias, se observa una metodología a partir de casos fáciles y casos difíciles, en donde por un lado se ausenta la discrecionalidad en lo referente a los casos fáciles, limitándose el intérprete en esa tesitura únicamente a descubrir significados de los enunciados normativos, revelando su veracidad o falsedad y en sentido opuesto, en los casos difíciles, la labor del intérprete redundará en la toma de decisiones a partir de la discrecionalidad.

El reconocimiento de la existencia de diversas categorías normativas, en especial las que distinguen entre reglas y principios, de la mano con la posibilidad de que el intérprete se confronte con interpretaciones de casos complejos es un elemento esencial para reconocer que, además de la complejidad de la interpretación de las normas impositivas, también existen casos (los difíciles), en los que el contribuyente debe asumir discrecionalmente una postura interpretativa.

2.1.6. La amplia gama de criterios de interpretación y de solución de conflicto sin una metodología unánime de solución.

La interpretación de las normas consiste en un ejercicio de determinar su alcance o contenido jurídico en que es importante tener presente la naturaleza de las normas interpretadas. De hecho, la interpretación trata de determinar a través de diversos criterios aquello que la norma ha querido establecer. Sin embargo, la norma jurídica puede tener diversas interpretaciones, pues a pesar de que son los mismos signos representativos para los individuos, es en la psique de cada uno en donde se forma un juicio diferente respecto a la regla leída. Por ello, debe admitirse que la interpretación es tan variada como el sujeto interpretador.

Lo anterior obedece, también, a que los sistemas de interpretación no se encuentran integrados en una metodología clara que sirva de guía para la solución de los conflictos o dudas planteadas. En la materia fiscal lo anterior es fundamental para que el contribuyente opere de manera congruente las conclusiones interpretativas a las que arriba. En otras palabras, el sujeto pasivo de la relación tributaria tampoco cuenta con un régimen claro de herramientas interpretativas para esclarecer la dimensión de su obligación principal: pagar impuestos.

Sin embargo, deben rescatarse también, por ser importantes, algunos lineamientos que el Poder Judicial de la Federación ha dictado que de alguna manera representan el esfuerzo judicial por resolver tal situación. Sobre el particular se destaca la parte relativa al criterio de solución basado en la distinción entre normas y principios:

ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN. La antinomia es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea. Antes de declarar la existencia de una colisión normativa, el juzgador debe recurrir a la interpretación jurídica, con el propósito de evitarla o disolverla, pero si no se ve factibilidad de solucionar la cuestión de ese modo, los métodos o criterios tradicionales de solución de antinomias mediante la permanencia de una de ellas y la desaplicación de la otra, son tres: 1. criterio jerárquico (*lex superior derogat legi inferiori*), ante la colisión de normas provenientes de fuentes ordenadas de manera vertical o dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes, la norma jerárquicamente inferior tiene la calidad de subordinada y, por tanto, debe ceder en los casos en que se oponga a la ley subordinante; 2. Criterio cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas, es decir, dispuestas sobre el mismo plano, la norma creada con anterioridad en el tiempo debe considerarse abrogada tácitamente, y por tanto, ceder ante la nueva; y, 3. Criterio de especialidad (*lex specialis derogat legi generali*), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial substraer una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria). En la época contemporánea, la doctrina, la ley y la jurisprudencia han incrementado la lista con otros tres criterios. 4. Criterio de competencia, aplicable bajo las circunstancias siguientes: a) que se produzca un conflicto entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso; b) que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación jerárquica (por estar dispuestas sobre el mismo plano en la jerarquía de las fuentes), y c) que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por otras normas jerárquicamente superiores, atribuyendo -y de esa forma, reservando- a cada una de ellas una diversa esfera material de competencia, de modo que cada una de las dos fuentes tenga la competencia exclusiva para regular una cierta materia. Este criterio guarda alguna semejanza con el criterio jerárquico, pero la relación de jerarquía no se establece entre las normas en conflicto, sino de ambas como subordinadas de una tercera; 5. Criterio de prevalencia, este mecanismo requiere necesariamente de una regla legal, donde se disponga que ante conflictos producidos entre normas válidas pertenecientes a subsistemas normativos distintos, debe prevalecer alguna de ellas en detrimento de la otra, independientemente de la jerarquía o especialidad de cada una; y, 6. Criterio de procedimiento, se inclina por la subsistencia de la norma, cuyo procedimiento legislativo de que surgió, se encuentra más apegado a los cánones y formalidades exigidas para su creación. Para determinar la aplicabilidad de cada uno de los criterios mencionados, resulta indispensable que no estén proscritos por el sistema de derecho positivo rector de la materia en el lugar, ni pugnen con alguno de sus principios esenciales. Si todavía ninguno de estos criterios soluciona el conflicto normativo, se debe recurrir a otros, siempre y

cuando se apeguen a la objetividad y a la razón. En esta dirección, se encuentran los siguientes: 7. Inclinarsé por la norma más favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto, por ejemplo, en el supuesto en que la contienda surge entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, deberá prevalecer esta última. Este criterio se limita en el caso de una norma jurídica bilateral que impone obligaciones correlativas de derechos, entre dos sujetos, porque para uno una norma le puede ser más favorable, y la otra norma favorecerá más la libertad de la contraparte. Para este último supuesto, existe un diverso criterio: 8. En éste se debe decidir a cuál de los dos sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer; 9. Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego, lo que se hace mediante un ejercicio de ponderación, el cual implica la existencia de valores o principios en colisión, y por tanto, requiere que las normas en conflicto tutelen o favorezcan al cumplimiento de valores o principios distintos; y, 10. Criterio basado en la distinción entre principios y reglas, para que prevalezca la norma que cumpla mejor con alguno o varios principios comunes a las reglas que estén en conflicto. Esta posición se explica sobre la base de que los principios son postulados que persiguen la realización de un fin, como expresión directa de los valores incorporados al sistema jurídico, mientras que las reglas son expresiones generales con menor grado de abstracción, con las que se busca la realización de los principios y valores que las informan; de manera que ante la discrepancia entre reglas tuteladas de los mismos valores, debe subsistir la que mejor salvaguarde a éste, por ejemplo si la colisión existe entre normas de carácter procesal, deberá resolverse a favor de la que tutele mejor los elementos del debido proceso legal.¹¹ (énfasis añadido).

2.2. El intérprete y el principio de autodeterminación de los impuestos

Generada la norma fiscal por el legislador, la vida del impuesto (o más bien, de la relación impositiva) se materializa en la actualización del supuesto hipotético normativo, es decir, en la realización de *facto* del supuesto jurídico de hecho previsto en la norma impositiva, de cuya realización nace la condición de contribuyente, obligado solidario, retenedor, recaudador o informante. Tal circunstancia depende, desde luego, de la autodeterminación que el sujeto pasivo realice, y por ello también obedece a la interpretación que haga de la norma.

Así, es fundamental dejar claro que el primer intérprete de la norma es el contribuyente mismo, y es él, precisamente como destinatario de la norma, quien confronta todas las dificultades que el sistema normativo de los impuestos acarrea, algunas de las cuales han quedado descritas en líneas precedentes.

Como regla la autodeterminación presupone que la norma impositiva, en mayor o menor medida está regulada por la ley en todos sus elementos personales y reales,

¹¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis: I.4o.C.220 C. Tomo XXXI, Febrero de 2010. Pág. 2788. Registro: 165344, en el IUS 2011. Amparo directo 293/2009. Jacobo Romano Romano. 4 de junio de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretario: Rubén Darío Fuentes Reyes.

cualitativos y cuantitativos, temporales y espaciales. En los casos ideales, cuando la norma formal es clara, Estado y contribuyente se someten y limitan por ley y están en una situación de igualdad, ya que ninguno puede cambiar la situación jurídica subjetiva del otro por un acto de poder, pues la misma ha sido fijada a priori en la ley impositiva. Sin embargo, la excepción a lo anterior surge en tratándose de normas fiscales oscuras, dudosas e incluso en el caso de las antinomias.

Es por ello que el principio de buena fe en materia impositiva se vincula con la interpretación de las normas fiscales, en virtud de que el contribuyente es, al final del día, el primer intérprete del dispositivo tributario. En esa tesitura, la apreciación que el contribuyente realice de las normas inextricables tendrá necesariamente un contenido de buena fe, pero además, supondrá la posibilidad de que el sujeto pasivo de la relación, al no tener una alternativa clara y definida de acción, tomará la que mejor convenga a sus intereses patrimoniales. En ese sentido, cobran relevancia las observaciones que la filosofía hermenéutica dicta respecto del derecho, y que indica que:

...interpretar –comprender- requiere que el sujeto, el intérprete, este situado en una determinada perspectiva, que no puede ser la del que contempla una realidad –por ejemplo un texto- desde un punto de vista externo. En el conocimiento hermenéutico, que es un conocimiento valorativo, no se da la oposición o la distancia ente un sujeto y un objeto, como ocurre en las ciencias explicativas; por el contrario, aquí el conocimiento es, al mismo tiempo, acción, praxis.¹²

El principio de autodeterminación de los impuestos se regula en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que indica:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

(...)

Por el principio de autoliquidación la obligación tributaria surge con la realización del hecho imponible, antes de que se haya producido el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad. Pero las reglas de la autodeterminación indican que, aunque haya nacido la obligación tributaria, el cumplimiento de la misma debe realizarse en una ocasión posterior, que el propio artículo 6º del Código Fiscal de la Federación define:

¹² Ibídem, p. 75.

Artículo 6.- (...)

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

(...)

Llegada la fecha en la que debe realizarse el pago de la obligación fiscal, marcada por la norma citada, tal obligación se vuelve eficaz, y queda vencida si no se autoliquidada y paga por el sujeto pasivo. En ese entendido, surge la posibilidad de que el contribuyente se haya encontrado ante la necesidad de hacer una interpretación de la norma difícil y que hubiese tenido que definir una postura específica al respecto, sin que el Estado haya debido y podido practicar ningún acto de liquidación del tributo. En esos casos en los que la norma es oscura, y el caso complejo no existe razonamiento alguno que descalifique dicha interpretación, pues al ser el impuesto autoliquidable, el cumplimiento espontáneo, puntual y de buena fe de la contribución le corresponde, en exclusiva, al contribuyente.

No obstante, la autoridad fiscal carece de acción para imponer su interpretación de la norma hasta que no produzca ella misma el título procesal que la legitime, consistente en el acto de liquidación, derivado del ejercicio de facultades de comprobación, de modo que tal título se convierte en el presupuesto jurídico para el ejercicio del derecho, (no para su existencia). De la liquidación administrativa no nace el crédito tributario, en cuanto es un derecho *ex lege* que nace del hecho imponible, sino que sólo surge la posibilidad de accionar la tutela coactiva estatal, que en este caso es, normalmente (aunque no siempre), la autotutela administrativa a través de las potestades que establece y otorga el ordenamiento jurídico a la autoridad fiscal. Una de esas potestades es la de interpretar la norma.

Así, sucede que aunque se haya realizado el hecho imponible, y el ente público haya adquirido con ello su derecho a la correspondiente prestación tributaria, en tanto no exista acto liquidatorio por parte de la administración, el ente público carece del derecho para definir o imponer su interpretación de la norma difícil. De esa forma, mientras ello no ocurre, la interpretación que realice el contribuyente en la fase de autoliquidación debe tomarse como efectuada de buena fe.

En otras palabras, si la autoliquidación no se efectúa conforme a la interpretación que coincida con la que realice la autoridad fiscal, la deuda correspondiente puede quedar vencida y el deber de pago incumplido; pero a pesar de ello el ente impositor no

puede exigir su derecho (que queda sin reconocimiento, sin protección jurídica y sin posibilidad de coaccionarse) en tanto no esté interpretado y surja, con base en ello, la liquidación.

Por ello, en los impuestos autoliquidables cuya aplicación en plazo se ordena al administrado, sin acto administrativo de interpretación previa, la función interpretativa y de liquidación administrativa es *a posteriori*, y tiene realidad concreta sólo en los casos en que el administrado no ha coincidido con la interpretación de la autoridad fiscal al respecto.

De ello surge que los impuestos autoliquidables tienen una característica distintiva: aunque en ellos por ley haya nacido la obligación tributaria por haberse realizado el supuesto legal cualitativo y cuantitativo pertinentes, sucede que el ente público puede desconocer la existencia de su derecho, o bien, puede considerar que el mismo no se ha satisfecho adecuadamente por no coincidir su interpretación con la del contribuyente.

2.3. La interpretación y el principio de buena fe del contribuyente

Conviene antes de abordar el principio de la buena fe del contribuyente y su relación con la interpretación, precisar algunas de las nociones que, aunque ya se han expresado con anterioridad, merecen en este apartado una mención especial.

En primer lugar, se destaca que los casos difíciles pueden ser, en mucho, la combinación de los aspectos desglosados en el apartado 2.1. de este ensayo. En otras palabras, la calificación de “difícil” que puede recibir un asunto particular en la sede normativa depende en principio de uno, de varios o de todos los elementos analizados anteriormente. Pero también es pertinente agregar a lo anterior la complejidad de los hechos específicos que cada contribuyente puede detentar en una situación sujeta a la interpretación. Así, debe tomarse en cuenta como primer elemento para la valoración del principio de buena fe del contribuyente, que quien conoce con mayor plenitud los hechos, circunstancias, antecedentes, motivos y razones de un hecho o conjunto de hechos es justamente el sujeto pasivo de la contribución.

En segundo lugar, no sólo debe destacarse que la autodeterminación como sede de ejercicio interpretativo no necesariamente ha de coincidir con el análisis y dictamen que respecto de alguna norma realicen el poder ejecutivo o el judicial. Además, es necesario subrayar que no existe un orden temporal necesario según el cual la acción interpretativa del estado en su atribución administrativa o judicial deba suceder previamente a la valoración del contribuyente. Incluso, es posible que existiendo una interpretación judicial la autoridad administrativa sostenga una interpretación contraria a aquella.

Dicho lo anterior, debe resaltarse el carácter de la buena fe con la que actúa el contribuyente en tratándose de casos difíciles. Por principio de cuentas en esos casos se habla de una buena fe, por el sólo hecho de que el contribuyente interpreta algo que en origen debería ser claro. En otras palabras, un contribuyente de mala fe

simplemente no realizaría una interpretación de la norma, pues preferiría evadir el cumplimiento de sus obligaciones en materia impositiva. Por el contrario, el sujeto pasivo del impuesto que realiza el análisis de la norma y se encuentra ante cuestiones que no pueden ser resueltas *prima facie* por las herramientas de interpretación o que una vez realizada tal interpretación, no quedan resueltas de manera indubitable, pero que de alguna forma logra la autodeterminación, actúa de buena fe.

Lo anterior encuentra apoyo en la tesis de jurisprudencia que a continuación se inserta a la letra:

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la responsabilidad de determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, mediante la realización de las operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Dicha autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual le permite declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la correcta interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino que es una modalidad relativa al cumplimiento de las obligaciones a su cargo, cuya atención se supervisa por la autoridad fiscal, tal como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.¹³ (énfasis añadido).

Quien interpreta la norma fiscal en primer lugar es el contribuyente. Lo hace por el principio de autodeterminación. La importancia de lo anterior cobra relevancia por qué hablando de interpretación de normas, en los casos de duda el contribuyente podría o no elegir la opción que más le conviene patrimonialmente, en el rango de lo razonable, pero sobre todo, por qué partiendo de un principio de supervivencia natural, el contribuyente no aplicará, como regla, en contra de sí mismo y ni de sus intereses, disposiciones en las que existe razonabilidad para ejercer otra opción más ventajosa. En ese sentido, es importante subrayar que: a) no hay fraude a la norma tributaria en los casos difíciles, pues el sujeto se ampara en dispositivos razonablemente aplicables al caso concreto en ejercicio de una opción legítima ofrecida por el propio ordenamiento; b) no se viola su espíritu con deformaciones atípicas del negocio jurídico, y; c) lo anterior se sustenta en la regla de supervivencia consistente en que nadie

¹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Primera Sala. Tesis: 1a. XVI/2006. Tomo XXIII, Febrero de 2006, Pág. 633. No. Registro: 175875 en el IUS 2011. Amparo en revisión 283/2004. Empresas ICA, Sociedad Controladora, S.A. de C.V. y otras. 23 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

organiza sus negocios, trabajo o economía en la forma en que su patrimonio resulte el más afectado.

Por ello de la mano del principio de buena fe del contribuyente aparecen otros como el derecho a no autoincriminarse o el derecho a proteger su patrimonio.

El principio de buena fe consagra que una confianza despertada de un modo imputable debe ser mantenida cuando efectivamente se ha creído en ella. En la especie, la imputación viene dada por la mecánica de autodeterminación. Las anteriores consideraciones han sido reconocidas por la tesis aislada que a continuación se transcribe:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INFRACCIONES A LA LEY DEL, POR OMISIONES EN LAS DECLARACIONES DE UTILIDADES SEMESTRALES.

Tratándose de multas impuestas por infracciones a los artículos 8o., párrafo primero, y 108, fracción I, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistentes en que determinado causante no dio el aviso de iniciación de sus operaciones médicas y, tampoco presentó sus declaraciones correspondientes a las utilidades obtenidas por determinado número de semestres, como dichas disposiciones tienden a facilitar la fijación de los impuestos que deben satisfacer los causantes, comprendidos en determinada cédula (en el caso, la V), puesto con base en los avisos de iniciación de operaciones y en las manifestaciones semestrales de utilidades, la autoridad fiscal fija la cuota que debe satisfacer el causante y cuyo monto es susceptible de variar, según sean las utilidades declaradas en cada uno de esos períodos, esto quiere decir que si se cometen varias infracciones, otras tantas tienen que ser las sanciones que se apliquen, sin que a pretexto de aquéllas hubieran sido descubiertas en una sola visita, se pretenda que se trate solamente de una infracción, porque de seguirse tal criterio, se llegaría al absurdo de que para sancionar una de ellas, se haría indispensable que en cada caso se llevara a cabo una visita de inspección, lo que daría lugar a que la observancia de las disposiciones legales quedara condicionada a la actividad de los inspectores y no a la norma regular que, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta, sigue como base de todo su sistema, cual es la de que la buena fe de los causantes, manifestada en sus declaraciones, es el índice seguro que debe guiar a la autoridad en la determinación de la cuota.¹⁴ (énfasis añadido)

Es necesario, sin embargo, precisar que la buena fe no es un concepto, sino un principio, formulado con la forma exterior de una regla de derecho. En virtud de lo anterior, no es adecuado para que se realice una aplicación inmediata en cada caso particular, porque es necesaria su concreción en casos específicos según las circunstancias del caso. La concreción se realiza paso a paso y para ello hay algunos factores de orientación que sirven como eslabones. Adicionalmente, son necesarias

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tesis Aislada, LXX, Página: 4361. No. Registro: 327775 en el ius 2011. Amparo administrativo en revisión 3525/40. Posada Díaz Manuel. 8 de diciembre de 1941. Unanimidad de cinco votos. Relator: Octavio Mendoza González.

otras valoraciones que también se tienen que mantener dentro del marco previamente establecido.

En nuestro derecho positivo, el principio de buena fe de los contribuyentes se tutela en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, que indica en su artículo 21, que:

Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

En la especie no debe omitirse considerar que la buena fe, si bien es una presunción sujeta a prueba en contrario, requiere una dimensión correcta en el caso de la interpretación de los casos difíciles que realice el contribuyente, en virtud de que tal beneficio legal no puede quedar eliminado por el simple hecho de que la autoridad fiscal o judicial no coincida con el punto de vista del contribuyente. En otras palabras, de la circunstancia de que, en la interpretación de un caso difícil, el Estado no coincida con el contribuyente en la apreciación, no se puede seguir de manera automática que éste último obró de mala fe, porque ello implicaría hacer nugatoria la pretensión del principio citado.

Más adelante, el propio dispositivo indica en su numeral segundo fracciones I y VIII que son derechos generales de los contribuyentes el de asistencia y respeto por parte de la autoridad, cuestión que debe entenderse a la luz de lo mencionado anteriormente, en el sentido de que el principio de buena fe se complementa con la asistencia (y no ataque) de la autoridad en la interpretación ejercida, además del respeto a las consideraciones del contribuyente. Se transcribe a continuación la parte específica de las normas citadas:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

(...)

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

(énfasis añadido)

Es relevante indicar, finalmente, otras normas de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente que son complementarias y fundamentales para el principio de buena fe de los contribuyentes, como aquella que dicta el nivel jerárquico superior de sus normas:

Artículo 1.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

3. PROPUESTA PARA RESOLVER EL PROBLEMA ESTUDIADO.

Una de las necesidades más apremiantes del contribuyente en relación con su autodeterminación es la de contar con certeza jurídica. En otras palabras, de cara al desarrollo del derecho mexicano se requiere que el contribuyente tenga la posibilidad de saber qué esperar en la resolución de los conflictos sometidos a una resolución judicial. Lo relevante de lo anterior, recae en los casos difíciles, en donde la previsibilidad de las decisiones judiciales es, hasta cierto punto, un poco más incierta.

Para enfilas posibles soluciones en el conflicto planteado es necesario aplicar herramientas, mecanismos o alternativas que pueden construir la certidumbre y que provoquen la legitimación social de los impuestos. Para incidir en construcción de la seguridad jurídica acorde a las nuevas teorías del derecho y, en términos generales, de la justicia tributaria, ciertos elementos requieren adquirir vida propia, como el de la buena fe del contribuyente, previsto por la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en su artículo 21.

Así las cosas, el principio de buena fe establecido a favor de los contribuyentes debe repercutirse en otras normas impositivas, como las relativas a las infracciones y sanciones que eventualmente se podrían generar en los casos difíciles que han quedado ampliamente descritos anteriormente. En otras palabras, con la normativización del principio de buena fe en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente ciertas infracciones y recargos deben ser eliminados del catálogo de sanciones de los ordenamientos fiscales. Para ello se parte de las premisas dictadas por el propio Poder Judicial de la Federación que a continuación se citan:

IMPUESTOS, INFRACCIONES RELATIVAS AL PAGO DE LOS. La circunstancia de que un causante, espontáneamente y sin que conste que hubiera sido descubierta una supuesta infracción, ocurra voluntariamente a poner el caso en conocimiento de la Oficina Federal de Hacienda, y también en forma espontánea, haya hecho el pago del anticipo correspondiente, hace presumir justificadamente su buena fe, fundada en que en las fechas en que se cometió la supuesta infracción, no era obligatorio el pago del anticipo mencionado, por no ser aplicable aún, el derecho que lo estatuye.¹⁵ (énfasis añadido).

De la tesis transcrita se desprende el hecho de que el contribuyente que paga acredita su buena fe precisamente por el hecho del pago. Pero además, en la eventualidad de que hiciera el entero basado en una interpretación de un caso difícil, el principio de la buena fe citado adquiriría una fuerza mayor bajo la consideración de que el contribuyente no está obligado a saber ni a predecir cómo interpretaría la autoridad o el juez el asunto.

Otras tesis de relevancia para el caso son las que a continuación se transcriben:

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Segunda Sala. Tomo XLVII. Pág. 3134. Registro: 334659 en el IUS 2011. Amparo administrativo en revisión 5513/35. "Buchenau y Compañía". 26 de febrero de 1936. Unanimidad de cinco votos. Relator: José M. Truchuelo.

INGRESOS MERCANTILES. OMISION DEL PAGO DEL IMPUESTO Y APLICACION DE LAS SANCIONES DEL ARTICULO 228, FRACCION XIII, DEL CODIGO FISCAL. El artículo 228, fracción XIII, del Código Fiscal de la Federación, sanciona la falta, en todo o en parte, del pago de una prestación fiscal como consecuencia de omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones descritas en las fracciones anteriores del propio artículo, así como por cualquier otra maniobra encaminada a eludir dicho pago; ahora bien, es evidente que la expresión "omisiones" a que se contrae dicho precepto debe entenderse referida a maniobras graves o fraudulentas encaminadas a eludir el pago respectivo, por lo que es preciso tomar en consideración las circunstancias de buena fe que medien y puedan justificar dichas omisiones, pues es evidente que pueden existir circunstancias especiales que efectivamente justifiquen tales omisiones, sin que por lo mismo pueda decirse que se obra de mala fe, o con el propósito de eludir el pago del impuesto correspondiente. En consecuencia, la infracción contenida en el artículo mencionado sólo existe cuando se trata de casos graves, como cuando se emplean maniobras fraudulentas para eludir el pago del impuesto, pero para casos de simple extemporaneidad, sólo son aplicables los recargos respectivos conforme a los textos de los dispositivos legales correspondientes.¹⁶ (énfasis añadido)

MULTAS FISCALES, REQUISITOS PARA LA IMPOSICION DE. Aunque la autoridad recurrente sostenga que es correcta la imposición de ciertas multas, por haberse incurrido en omisiones fiscales, esto no demuestra que la actora hubiera incurrido en las restantes circunstancias a que se refiere el artículo 228, fracción XIII, del Código Fiscal porque es evidente que la expresión "omisiones" a que se contrae dicho precepto debe entenderse referida a maniobras graves o fraudulentas encaminadas a eludir el pago respectivo. Y es preciso tomar en consideración las circunstancias de buena fe que medien y puedan justificar dichas omisiones, pues es evidente que pueden existir circunstancias especiales que efectivamente justifiquen tales omisiones, sin que por lo mismo pueda decirse que se obra de mala fe o con el propósito de eludir el pago del impuesto correspondiente, sobre todo si consta de autos, que la actora con su actitud ha pretendido a toda costa no incurrir en sanción alguna, ni menos eludir el pago correspondiente. En consecuencia, la infracción contenida en el artículo mencionado sólo existe cuando se trata de casos graves, como cuando se emplean maniobras fraudulentas para eludir el pago del impuesto, pero que, para casos de simple extemporaneidad, sólo son aplicables los recargos respectivos por la simple mora, conforme a los textos de los dispositivos legales correspondientes.¹⁷ (énfasis añadido).

¹⁶ Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Segunda Sala. Tercera Parte, Tomo XCVII, Pág. 33. Registro: 265870 en el IUS 2011. Revisión fiscal 242/58. Babcock and Wilcox de México, S. A. de C. V. 9 de julio de 1965. Cinco votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Segunda Sala. Tercera Parte, Tomo LXXXIV. Pág. 44. Registro: 266295 en el IUS 2011. Revisión fiscal 533/63. Liselotte Pohlenz Amslenger. 29 de junio de 1964. Cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Más allá de eso, la buena fe del contribuyente implicaría que, ante normas y casos que requieren una valoración del sujeto que interpreta, es legítimo que el sujeto pasivo elija la opción que represente una menor carga impositiva en su haber patrimonial. Para el caso, resulta aplicable la tesis que a continuación se cita:

MULTAS POR OMISIONES EN MATERIA FISCAL. La fracción VII del artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, considera infracción cuya responsabilidad recae en terceros, "No enterar, total o parcialmente, dentro de los plazos señalados, la prestación fiscal que hayan retenido, o no presentar las declaraciones, informes o documentos necesarios para el pago de la misma prestación" pero para imponer la sanción que corresponde a dicha infracción, que es la establecida en la fracción IV del artículo 234 del citado ordenamiento, **no basta comprobar que se ha incurrido en las omisiones a que se refiere el precepto primeramente citado, sino que es preciso tomar en consideración las circunstancias de buena o mala fe que medien y puedan justificar dichas omisiones, ya que es evidente que puedan existir circunstancias especiales que efectivamente justifiquen tales omisiones, sin que por ello pueda decirse que se obra de mala fe o con el propósito de eludir el pago del impuesto correspondiente.** Lo anterior se corrobora con el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 229 del Código Fiscal, que establecía: "Se considerará como atenuante el hecho de enterar espontáneamente, pero fuera de los plazos al efecto señalados, la prestación retenida". **Esto significa que el espíritu de la ley es el de estimar en cada caso concreto las circunstancias de buena o mala fe que existan por parte del causante, y es obvio que un causante de mala fe que pretende eludir por medios tortuosos el pago del impuesto, no puede ser tratado, en relación con la infracción correspondiente, en la misma forma que otro causante que, acertada o equivocadamente, pero de todas formas, obrando de buena fe, incurre en las omisiones citadas.**¹⁸
(énfasis añadido)

La relevancia que subyace en el problema de la interpretación y la buena fe del contribuyente consiste en determinar por qué los sujetos pasivos que procuran realizar el cumplimiento de sus obligaciones deben acoger las insuficiencias legislativas y efectuar el entero de lo que consideran arbitrario o al menos más gravoso. Un cambio de paradigma al respecto generará mayor participación social en la contribución social al gasto público, y redundará en el incremento del nivel recaudatorio de nuestro país.

La solución propuesta implica fortalecer la legitimidad de los impuestos y luchar con acciones concretas contra la crisis de confianza que la institución impositiva ha sufrido durante los últimos tiempos, pero al mismo tiempo, pugna por la ampliación de los derechos y garantías de los gobernados mediante posturas evolucionadas del derecho en las que se reconoce que las posturas positivistas deben ser superadas. De manera complementaria se indica también que en la configuración del impuesto es necesario crear mecanismos de participación a través de los cuales los contribuyentes

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Sala Auxiliar. Tomo CXXIV. Pág. 594. Registro: 384653 en el IUS 2011. Revisión fiscal 185/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Casa Solana, S.A. de C.V.). 4 de mayo de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Angel González de la Vega. La publicación no menciona el nombre del ponente.

activos se involucren y tengan una participación directa que apoye un proceso de legitimación de los impuestos.

En tal tesitura, con la eliminación normativa de las infracciones o con el establecimiento de salvedades para los casos difíciles es posible revertir el efecto de desconfianza e ilegitimidad de los impuestos, al tiempo de que, con el apoyo en tales figuras, es posible vincular a los ciudadanos en un proceso de conciencia tributaria participativa. Desde luego, aún quedan líneas de investigación que pueden ser objeto de estudios e indagatorias posteriores, o sobre las que puede discurrirse en estudios futuros de mayor profundidad, como pueden ser el análisis de la legitimidad y legalidad de los recargos que pudieran sobrevenir por la interpretación de la autoridad judicial en casos difíciles o de buena fe.

El principio de buena fe en materia impositiva tiene que mantenerse y permear a toda la interpretación difícil de las normas porque el Estado siempre está en posibilidad de reestructurar el contenido de la norma para hacerla clara e indubitable.

4. PREGUNTAS PARA DEBATIR EN EL CONGRESO.

1. ¿Cómo se pueden estructurar salvedades en el caso de las infracciones derivadas de la interpretación de buena fe del contribuyente en los casos difíciles?

2. ¿La buena fe en la actuación del contribuyente podría autorizar la consideración de que, en los casos de interpretación difícil los recargos no deben causarse?

3. ¿Cuál es la incidencia del principio de buena fe en el caso de las presunciones iure et de iure en materia impositiva?

4. ¿En los casos difíciles es preferible no realizar consultas a la autoridad y apegarse al principio de buena fe del contribuyente?

5. ¿Qué otros principios deben estar regulados a favor del contribuyente en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente?