

ASPECTOS TEÓRICOS DE LA APLICACIÓN ESTRICTA. SU DECLIVE COMO ELEMENTO DE ORIENTACIÓN EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y LA ADICIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

THEORETICAL ASPECTS OF THE STRICT APPLICATION. ITS DECLINE AS AN ELEMENT OF ORIENTATION IN THE INTERPRETATION OF THE TAX LAW

MIGUEL ÁNGEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ¹
SONIA VENEGAS ÁLVAREZ²

Resumen: En este trabajo se muestra la importancia de contar con instituciones tributarias claras, como es el caso de la aplicación estricta, al tratarse de un tema central en el estudio de la interpretación de la norma tributaria. Así, las reflexiones que se presentan dan cuenta de la escasa utilidad de esta institución como referente hermenéutico en función de que podría ser fácilmente derrotada por construcciones interpretativas. Para realizar lo anterior, se analiza el efecto de la aplicación de las técnicas de disociación, utilizadas por Riccardo Guastini, para conseguir crear lagunas axiológicas en las leyes, así como sus posibles soluciones y consecuencias para la materia fiscal. Asimismo, se hace un análisis de la cláusula antielusión recientemente adicionada en el código fiscal federal y que viene a complementar las reglas de inter-

¹ Doctorando en Derecho, Maestro y Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Licenciado en contaduría por el TESE. Líneas de investigación: principios constitucionales en materia fiscal. Contacto <alexander2099@hotmail.com>.

² Doctora en Derecho Fiscal por la Universidad Nacional Autónoma de México, Profesora definitiva de tiempo completo de la Facultad de Derecho de la UNAM, miembro del SNI nivel I del CONAHCYT.

pretación en esta materia.

Palabras clave: Contribuciones, aplicación estricta, interpretación jurídica, métodos de interpretación jurídica, derecho tributario.

Abstract: This paper shows the importance of having clear tax institutions, as is the case of strict application when dealing with a central issue in the study of the interpretation of the tax law. The reflections that are presented show the scarce utility of this institution as a hermeneutic reference in terms of the fact that it could be easily defeated by interpretative constructions. To do this, the effect of applying dissociation techniques, used by Riccardo Guastini, to create axiological gaps in the laws, as well as their possible solutions and consequences for tax matters, is analyzed.

KEY WORDS: Taxes; strict application; legal interpretation; legal interpretation methods; tax law; .

Sumario: I. Elementos subjetivos en la interpretación de la norma jurídica; II. Oscuridad e interpretación de la norma tributaria; III. Normas de aplicación estricta ¿pueden ser derrotadas?; IV. Motivación de las cláusulas antielusión; V. Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación: la cláusula general antielusión del sistema fiscal mexicano; VI. Conclusiones; VII. Fuentes de consulta.

I. ELEMENTOS SUBJETIVOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

Podríamos hacer un numeroso recuento de los fenómenos que en la vida cotidiana se pueden presentar ante nosotros y en donde a través de la acción y efecto de su razonamiento, conduciría a un resultado interpretativo (gestos faciales, acciones

que sucedieron en el pasado, pistas en obras de arte, etc.). Como sabemos, esta cuestión es aplicable a la norma jurídica, incluso al grado de considerarse necesaria para aquellos que hacen de su labor cotidiana el estudio y aplicación del derecho.

De acuerdo con Wróblewski, podemos sintetizar que la interpretación refiere a “*la determinación de un significado de una expresión lingüística cuando existen dudas referentes a ese significado en un caso concreto de comunicación*”.³ En definitiva, interpretar es una tarea que ha ocupado de manera importante la atención de los juristas, transformándola en un elemento clave para la aplicación de la norma jurídica y de la cual su sistematización ha permitido concentrar las principales posiciones contemporáneas aceptadas.

Así, considerando a la norma como “*un acto incompleto, inacabado debido a las características propias de los ordenamientos generales; esto es, por su generalidad, abstracción, impersonalidad, por lo que los tribunales, al aplicar el derecho, lo concretizan, y al interpretarlo lo complementan*”,⁴ es que se puede entender sobre el notable impacto de la labor interpretativa en los criterios jurisprudenciales, además de que estos son un reflejo de un amplio y complejo discernimiento por parte de los juzgadores.⁵

³ Citado por Isabel Lifante Vidal en Fabra Zamora, Jorge Luis y Rodríguez Blanco, Verónica (eds.), *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho*, volumen uno, México, IIJ-UNAM, 2015, p. 1350.

⁴ Palomo Carrasco, Oscar, *La observancia obligatoria de la jurisprudencia emanada de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación y de los tribunales colegiados de circuito en los actos administrativos*, serie doctrinal jurídica, núm. 726, 1a. reimpresión, México, IIJ-UNAM, 2017, p. 198.

⁵ Para Nieto Castillo, “la jurisprudencia permite conocer la racionalidad de los juzgadores mexicanos, sus criterios de interpretación jurídica”. Al respecto véase: Nieto Castillo, Santiago, “Jurisprudencia e interpretación jurídica en la Constitución mexicana. Evolución e implicaciones en la cultura jurídica nacional”, en Carbonell Sánchez, Miguel y Valadés, Diego (coords.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, México, IIJ-UNAM, 2007, p. 681.

De este modo, voltear a observar las causas que motivan el sentido de los fallos, y escrudiñando más aún, al cuestionarse sobre los razonamientos que consideró el intérprete, conducen a afirmar sobre la existencia de razones subjetivas presentes en las sentencias judiciales. Esto implica, inevitablemente, a advertir sobre la presencia de criterios contradictorios dentro del ordenamiento jurídico.

Esta situación es advertida por Piero Calamandrei, cuando observa que los elementos subjetivos influyen en mayor o menor medida en cada intérprete, dando pauta a resultados distintos en la interpretación de las normas jurídicas.⁶ Entonces, considerando la totalidad de los elementos subjetivos para cada operador jurídico, es que eventualmente se pueden llegar a una pluralidad de interpretaciones para una misma porción normativa.

Por su parte, las anteriores afirmaciones sirven de postulados para la teoría escéptica de la interpretación,⁷ la cual, pone de manifiesto que no se puede negar que en la labor interpretativa intervienen, de manera significativa, la valoración subjetiva y la decisión,⁸ así mismo advirtiendo “que no existe algo así como el significado “propio”

⁶ Para Piero Calamandrei, citado por Quijano Álvarez, al elaborar un estudio de los elementos de la subjetividad que pueden influir en las decisiones judiciales, menciona que influyen como variables en el estado de ánimo del juzgador las siguientes: sus creencias personales, sexo, e incluso cuestiones gastronómicas. De tal modo que estos elementos pueden llegar a modificar el sentido de su decisión. Al respecto véase: Quijano Álvarez, Alejandro, “¿Objetividad o subjetividad en las resoluciones judiciales? Análisis crítico desde una perspectiva práctica”, Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio, obtenido de la página electrónica <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2559/37.pdf> p. 749.

⁷ Esta corriente surge en EE.UU. a finales del S. XIX e inicios del S. XX “asumida por las corrientes realistas del Derecho básicamente norteamericanas y el movimiento Critical Legal Studies”. Al respecto véase: Quispe Atoquilca, Carlos Luis, “Una aproximación a las teorías de la interpretación de la Constitución”, Derecho & sociedad, Perú, núm. 48, 2017, p.130.

⁸ Al respecto véase: Guastini, Riccardo, Estudios sobre la interpretación jurídica, trad. de Miguel Carbonell y Marina Gascón, IJ, UNAM, México, 1999, p.15

de las palabras ya que toda palabra puede tener el significado que le ha incorporado el emisor, o el que le incorpora el que la usa, y la coincidencia entre uno y otro no está garantizada”.⁹

Las reflexiones anteriores resultan devastadoras si se contrastan con lo advertido por Juan Vega Gómez acerca de la arraigada influencia de la exégesis en el derecho mexicano, en donde se otorga un peso considerable a las palabras del legislador y en donde se piensa que las normas jurídicas pueden comprenderse sin variaciones considerables, otorgando al Poder Judicial, vía los criterios emanados de ella, la tarea de la interpretación y aplicación de la norma jurídica sin realizar sus modificaciones en el contenido de estas últimas.¹⁰ Entonces, a nuestro juicio, el intérprete no solo se tiene que enfrentar el problema de encontrarse con normas “vacías”,¹¹ sino además, con normas “vacías” que cambian con frecuencia su significado.¹²

⁹ Ídem.

¹⁰ Cfr. Vega Gómez, Juan, “Seguridad Jurídica y aplicación judicial”, en Real Alcalá, J. Alberto, (ed.), *La maquinaria del derecho en Iberoamérica. Constitución, derechos fundamentales y administración*, Serie doctrina jurídica, núm. 772, México, IIJ-UNAM, 2016, pp. 147-148.

¹¹ Con esto queremos referirnos a los conceptos jurídicos indeterminados. Así, por ejemplo, incluso para Giannini, referido por Tarsitano, el principio de capacidad contributiva se asemejaba a una “caja vacía”. Al respecto véase: Tarsitano, Alberto, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en García Belsunce, Horacio A., (coord.), *Estudio de derecho constitucional tributario. En homenaje al prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, editorial de Palma, 1994, p. 302.

¹² Un ejemplo de estos es el principio de proporcionalidad tributaria mismo que ha sufrido notables cambios llevados a cabo desde el ámbito jurisprudencial, verbigracia es cuando no fue reconocido para ser impugnado por la vía del amparo al encontrarse fuera del capítulo de garantías, al respecto véase: Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007, pp. 36-40. Así mismo, Pastora Melgar Manzanilla realiza una exhaustiva revisión de la construcción de las distintas interpretaciones jurisprudenciales que se han dado a este principio tributario. Véase: Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, UNAM, Coordinación de estudios de posgrado, 2015, pp.56-69.

II. OSCURIDAD E INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Podemos identificar algunas cuestiones nocivas para las relaciones jurídico-tributarias, que surgen a partir de una redacción deficiente en la norma tributaria y que impiden relaciones sanas entre los contribuyentes y la autoridad fiscal. Las antinomias y las lagunas en la ley son algunas que podemos mencionar. Centremos nuestra atención en estas últimas, deslindándonos desde ahora del estudio de cuestiones acerca de las antinomias, que por supuesto, impiden también relaciones tributarias sanas entre el contribuyente y la autoridad, sin embargo, rebasarían por mucho el objeto de estudio del presente trabajo.

Es de esta manera que nos limitaremos al estudio de las relaciones entre la autoridad y los contribuyentes a partir de una aproximación a reglas claras y bien definidas. Ahora bien, esta condición normativa creemos que no encuentre un sustento claro, como lo demostraremos, si tenemos como punto de partida a la institución de la aplicación estricta.¹³

Me propongo entonces, a analizar la condición actual que enfrenta la interpretación de la ley tributaria, en particular, para aquellas normas que establecen cargas, señalan excepciones y las que fijan infracciones y sanciones a los contribuyentes, todas ellas previstas

¹³ La construcción de esta institución ha sido a partir de la interpretación jurisprudencial de la cual ha sido objeto desde su aparición en el Código Fiscal de la Federación de 1967 hasta hoy en día, es de notarse que no obstante no ha sufrido modificaciones en cuanto a su redacción, la manera de entenderse y de aplicarse ha presentado profundos cambios, pues pasó de considerarse como sinónimo de aplicación del método literal, hasta permitir el utilizar distintos métodos previo haber sido utilizado el propio método literal, lo anterior en términos del propio artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

dentro del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, por ser estas las que deben ser interpretadas con arreglo a la institución de la aplicación estricta.

Bajo este contexto dejemos de una vez claro algo que creemos evidente (mas sin embargo, alguien podría argumentar que pudiera no serlo), y que la jurisprudencia se ha encargado de puntualizar. La institución de la aplicación estricta, en la actualidad, establece una prelación de métodos de interpretación que deberá ser observada por el intérprete, señalando en primer término el método literal¹⁴, permitiendo que los demás métodos de interpretación puedan ser utilizados ante la duda una vez aplicado el primero.¹⁵

Sin embargo, establecer una prelación de métodos de interpretación para la norma tributaria es algo que consideramos de poca utilidad en la praxis. La norma jurídica, ubicada dentro de cualquier rama del derecho, es en principio, comprendida a partir de una interpretación literal; después, si se antoja oscura,¹⁶ el intérprete se tendrá que decantar por algún otro método de interpretación. Lo mismo sucede con la norma tributaria.

¹⁴ También llamado método gramatical de interpretación de leyes, que según Guastini, se entiende a partir de la actualización de tres situaciones: a) Se trata de una interpretación prima facie como fruto de la comprensión irreflexiva del significado; b) Se considera como una interpretación no-contextual o a-contextual; y c) es una interpretación no correctora, en este sentido no se tendría permitido ni restringir ni extender el significado de la norma que se interpreta. Al respecto: Cfr. Guastini, Ricardo, *Interpretar y argumentar*, trad. de Silvia Álvarez Medina, Madrid, Centro de estudios políticos y constitucionales, 2014, pp. 109-110.

¹⁵ Al respecto véase la tesis de rubro: **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO**. Tesis 2a /J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002.

¹⁶ Así mismo, existe la posibilidad de que aquel que pretende interpretar una norma de aplicación estricta manifieste un contenido oscuro en dicha norma, lo que permitiría válidamente su interpretación por un método distinto al literal, pues la

En este sentido la aplicación estricta pierde toda utilidad debido a las siguientes consideraciones: a) la norma tributaria puede ser interpretada de la misma manera que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico y; b) la institución de la aplicación estricta pierde todo sentido teleológico en razón de que la norma que se encarga de mostrar el sentido en que debe ser interpretada la norma tributaria, a su vez, tiene que ser interpretada.

Con todo, no podemos pasar inadvertido que la aplicación estricta es obligatoria en tanto es norma positiva y debe aplicarse. El problema surge cuando el intérprete debe decidir sobre el método de interpretación a emplear. Utilizar uno u otro método de interpretación puede influir en el resultado. Así mismo, la valoración subjetiva de cada norma jurídica abona a generar resultados diversos en la interpretación. Esto en términos de los elementos subjetivos propios de cada intérprete. De tal forma que se observa complicada la homologación en la aplicación de métodos (prelación) así como de resultados obtenidos en la interpretación de una norma jurídica, aun en los asuntos que podría parecer evidente una única solución posible.¹⁷

tesis jurisprudencial que la regula a esta institución deja abierta esa posibilidad. De esta manera hay cierta libertad para realizar la interpretación con otros métodos de interpretación distinto al literal.

¹⁷ Podemos observar lo anterior a través de un ejemplo, que podrá consultarse en las sentencias públicas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Al respecto véase la sentencia con número de expediente 18379/17-17-12-8 de fecha 4 de noviembre de 2019, dictada por la Décimo Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Sin embargo, los datos de la actora han sido omitidos en protección de sus datos considerados como sensibles.

En 2019 la Décimo Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió, en cumplimiento de una ejecutoria, un asunto derivado de una solicitud de devolución de Impuesto al Valor Agregado, en la que tuvo que decidir acerca de la naturaleza del alimento conocido como “crema de helado”.

El contexto de la controversia fue en que el saldo a favor solicitado por la contribuyente fue generado por la venta de insumos para la elaboración de helados manifestando que deberán ser considerados a la tasa del 0% para efectos de este impuesto.

Por su parte, la autoridad resuelve en el sentido de negar la devolución a la contribuyente, quien a su vez, promueve un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ante quien presenta un concepto de impugnación en los siguientes términos: al tratarse de una contribuyente dedicada a la venta de materia prima para la elaboración de helados, su producto tiene las características establecidas en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues no se trata de alimentos preparados para su consumo en el lugar que se están enajenando, ni han sido preparados para llevar o para la entrega en el domicilio de sus clientes, así mismo, conforme a la fracción primera del artículo 215 de la Ley General de Salud, en relación con el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al ser un producto que proporciona al organismo elementos para su nutrición, por mínimos que estos pudieran ser, debe considerarse como alimento.

Veamos ahora las actuaciones de la autoridad fiscal al ser emplazado en el asunto anterior. Al contestar la demanda presentada por la contribuyente debido a la negativa de la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado solicitado por la venta de insumos para la elaboración de helados, la autoridad sostiene la legalidad de la resolución impugnada, presentando el siguiente razonamiento: la devolución no es procedente pues el producto enajenado para la elaboración de helados no cumplen con las características de un alimento señaladas por el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al tratarse de un insumo para la producción del helado y al requerirse adicionalmente para estar en condiciones de ser consumido, un procedimiento adicional, como puede ser el batido o la aplicación de frío.

Siguiendo con la sentencia analizada, consideramos necesario, a efecto de evitar incertidumbres en el lector, apuntar que la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa resolvió en el sentido de reconocer la validez de la resolución impugnada, es decir, se niega la devolución del Impuesto al Valor Agregado solicitado por la contribuyente. Por tanto, la interpretación de la autoridad fiscal fue acertada.

Cuando nos referimos a interpretación realizada por la autoridad fiscal necesariamente tendremos que hacer alusión a la interpretación de la contribuyente. Claramente conforme al ejemplo anterior, la contribuyente estaría utilizando el método sistemático y de acuerdo al razonamiento expuesto sería procedente la devolución del saldo a favor.

La incompatibilidad con el resultado de la autoridad obedece a número indeterminado de variables entre las que podemos mencionar a las intelectuales, de ánimo, de intereses y la experiencia. Estos forman parte de los elementos subjetivos de cada intérprete.

III. NORMAS DE APLICACIÓN ESTRICTA ¿PUEDEN SER DERROTADAS?

Esta aparente libertad para interpretar, o no, a la norma jurídica ha sido asociada por Guastini con la técnica de disociación, por medio de la cual, se logra “crear” lagunas axiológicas¹⁸ en la norma jurídica. El efecto final en la interpretación de este tipo de lagunas es derrotar el sentido de la norma que ha sido disociada a través de la creación de una norma –o bien, interpretación de la norma-. Expliquemos mejor lo anterior.

Se entiende como laguna axiológica a aquella que se produce cuando, el texto normativo prevé una solución para determinado caso, sin embargo ante la presencia de una distinción, no tomada en cuenta por el legislador, dicha solución se considera como axiológicamente inadecuada.¹⁹

Esta característica de reconstrucción de las normas hace posible derrotarlas, es decir, estar en posibilidad de conjeturar que la norma, supuestamente aplicable para todos los casos, no vale para la distinción al tratarse de una excepción, que no obstante no se encuentra implícita de manera expresa en la norma, hacen posible desplazar la consecuencia jurídica prevista.²⁰ Veamos las siguientes ecuaciones con lo cual podría quedar más claro:

¹⁸ Como escribe Guastini, “Una laguna axiológica es una situación en la cual un cierto supuesto de hecho sí está reglado por una norma, pero —según la opinión del intérprete— está reglado de forma «axiológicamente inadecuada [...] porque el legislador no tuvo en cuenta una distinción que debería haber tomado en cuenta». Se supone que el legislador no ha tenido en cuenta la distinción en cuestión «por no haberla previsto y que, de haberla considerado, hubiera dado una solución diferente» al supuesto de que se trata. Véase: Guastini, Riccardo, “Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin”, *Doxa, Cuadernos de filosofía del derecho*, Alicante, núm. 31, 2008, p. 144.

¹⁹ Cfr. Rodríguez, José Luis, “Lagunas axiológicas y relevancia normativa”, *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*, Alicante, núm. 22, 1999, p. 349.

²⁰ Cfr. Guastini, Riccardo, *La interpretación, objetos, conceptos y teorías*, op.

La norma jurídica “ x ” establece el supuesto P al cual corresponde la consecuencia K , por tanto:

Si P entonces K

En donde P es el supuesto de hecho, y
 K es la consecuencia jurídica.

Ahora bien, la norma “ x ” disociada se puede representar de la siguiente manera:

Si P' entonces K

Si P'' entonces Y

En donde P' es el supuesto de hecho que persiste,
 P'' es el supuesto de hecho no regulado por la norma,
 K es la consecuencia jurídica.

Por último, Y es la consecuencia jurídica contenida en la interpretación de creación doctrinal

Verbigracia es el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2022, en donde se regulan las deducciones para las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

En el citado precepto, dentro de su primer párrafo, se señala a manera de listado, las deducciones permitidas para este régimen fiscal, que consisten, de manera general, en:

- a) Los pagos por concepto de impuesto predial, y contribuciones locales que afecten el inmueble en arrendamiento;
- b) Gastos de mantenimiento y por consumo de agua;

- c) Intereses reales pagados por créditos utilizados en la compra o mejora del bien inmueble arrendado;
- d) Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones;
- e) Las primas de seguros que amparen los bienes respectivos; y
- f) Las inversiones en construcciones.

Ahora bien, el segundo párrafo del mismo artículo establece una opción que puede ser elegida por este grupo de contribuyentes. La elección consiste en poder decantarse, en lugar de deducir los conceptos enlistados en el primer párrafo, por una “deducción ciega” que corresponde a una cantidad igual al 35% de los ingresos.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal de 2022 establece que *“cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”*.²¹

Tenemos claro que el segundo párrafo del artículo 115 de la ley del Impuesto Sobre la Renta establece una opción que la contribuyente podría o no tomar. Sin embargo, siguiendo empleando la técnica de disociación podríamos válidamente preguntarnos, ¿es el párrafo primer del artículo 115 de la ley del Impuesto Sobre la Renta una opción que pueda ser elegida por la contribuyente? De una interpretación literal se desprende que se trata de una opción, porque válidamente un contribuyente que tribute bajo el régimen de arrendamiento de bienes inmuebles, podría “optar” por utilizar el primer párrafo, o en su lugar el segundo párrafo. Bajo tales consideraciones, no podría variar conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación la elección de esta opción por medio de una declaración complementaria.

²¹ Véase el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

Es menester hacer mención que el artículo 115 de la ley del Impuesto Sobre la Renta se ubica dentro del supuesto establecido en el primer párrafo artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, por tanto, debe ser interpretada en términos de la aplicación estricta, pues esa norma establece excepciones a las cargas u obligaciones a los particulares.

Bajo tales consideraciones presentamos los siguientes planteamientos, con el objeto refutar la utilidad actual de la institución de la aplicación estricta para la interpretación de la norma tributaria.

Ejemplo 1. Ahora bien, siguiendo el ejercicio didáctico de Guastini, debemos pensar en un jurista imaginario,²² mismo a quien su capacidad de observación le permite construir argumentos (acerca de lo antes señalado del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) para pretender desvirtuar la validez y aplicación de la norma. Seguramente sus razonamientos podrían manifestarse en el siguiente sentido:

- A. El primer párrafo del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece, a manera de generalidad, cuales son las deducciones permitidas a los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles.
- B. El párrafo segundo del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta inserta una opción para dejar de aplicar lo contenido en el párrafo primero, y que consiste en “renunciar” a la deducción por los conceptos del párrafo primero, y en su lugar, se tiene permitido deducir una cantidad igual al 35% de los ingresos percibidos por la contribuyente en el ejercicio que se trate, además del importe correspondiente al pago del impuesto predial.

²² Al respecto Guastini propone imaginarse un jurista quien se encarga de sostener argumentos que sirven para demostrar la derrotabilidad de las normas ante la aparición de las lagunas axiológicas. Véase: Guastini, Riccardo, *Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin*, op. cit..., p. 146.

- C. En este sentido, el párrafo segundo del artículo en mención constituye una opción, pues la contribuyente tiene la libertad de elegir libremente entre aplicarla, o no aplicarla, situación que no acontece para el primer párrafo al ser esta la generalidad de la regla. En este contexto no se tiene permitido deducir conceptos distintos a los permitidos en este último. Al excluir la libertad de elección, por tratarse de una situación común a todos los que se encuentren tributando bajo este régimen no constituye una opción.
- D. Dentro de la ley tributaria no se hace mención acerca del tratamiento para la generalidad. Por tal razón no se tiene la certeza si debe ser considerada como una opción más. Tampoco se puede localizar dentro de la ley una definición del término opción que de luz con respecto a las situaciones que deban ser consideradas en estos términos.
- E. Ante la duda acerca del contenido de la norma (la cual con seguridad se alegará que surgió siempre después de esta última interpretación literal), se tiene permitida la interpretación de los diversos métodos de interpretación de las normas jurídicas.
- F. Los argumentos del abogado imaginario, entonces, resultan válidos en razón de los elementos subjetivos, pues dependiendo de una diversidad de elementos subjetivos, es que para cada individuo en particular puede haber duda donde para otros no la hay.
- G. En consecuencia, un contribuyente ubicado en el régimen *“de los ingresos por arrendamiento y general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”*, podría aplicar el primer párrafo del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y después, al no ser una opción, optar válidamente por cambiarlo por la deducción ciega contenida en el segundo párrafo del mismo precepto normativo.

Las consecuencias que los razonamientos hechos valer por el jurista son los siguientes:

- i. A través de la técnica de disociación se ha hecho una distinción, en donde en principio no había, dando el carácter de generalidad al primer párrafo y de opción al segundo párrafo. De tal forma que por medio de la creación de esta excepción se derrota a la norma.
- ii. Interpreta de manera restrictiva a la norma disociada, es decir, al reconocer dos supuestos de hechos, reconoce como válido a uno de ellos, y por tanto, se produce la consecuencia jurídica; mientras que en el segundo se debe excluir la misma consecuencia por no encontrarse regulado por el texto legal. En este sentido, el alcance del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación resulta únicamente para las opciones, mas no para las generalidades.
- iii. Crea una laguna axiológica en la norma, que para nuestro ejemplo se trata del último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en relación con el párrafo primero del artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior en virtud de que si bien el artículo en mención establece una consecuencia jurídica que consiste en la prohibición de variar la opción elegida para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, esta situación no acontece cuando se trate de una generalidad.
- iv. Por último, se colma la laguna con una norma de creación doctrinal, según la cual, la generalidad contenida en una norma jurídica es distinta de una opción, de tal forma que aquella no se encuentra regulada por el último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Es sencillo notar el número considerable de normas que pueden ser derrotadas buscando excepciones a sus consecuencias jurídicas y creando lagunas axiológicas. Como se ha pretendido demostrar con el anterior ejemplo, las normas fiscales no están exentas de ser derrotadas, incluso aquellas consideradas como de aplicación estricta.

En el ejemplo se buscó de manera intencional reflejar la interpretación del jurista imaginario que entiende la norma en base a los elementos subjetivos. Quedaría pendiente en nuestro ejemplo el análisis de la autoridad. Adelanto una postura conservadora.

Ahora bien, quizás pueda arrojar luz al lector, sobre los planteamientos que pretendemos exponer, un ejemplo más. Veamos una situación en la que tenga protagonismo una sanción impuesta a una contribuyente. Como sabemos, el propio artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que, esta clase de disposiciones (las que fijan infracciones y sanciones²³) son de aplicación estricta.

²³ Puede observarse la evolución de la aplicación estricta en la tesis de rubro VALOR AGREGADO. EL TÉRMINO “TERCEROS” EMPLEADO EN LOS REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN VIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE APLICACIÓN ESTRICTA DE LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS O EXCEPCIONES A ÉSTAS Y DE LEGALIDAD. Tesis: 2a./J. 81/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 21, Agosto de 2015, Tomo I, página 1176, Décima Época. Dentro de esta tesis jurisprudencial confirma que no se interpreta de manera extensiva la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de tal forma que no se deja de observar la aplicación estricta.

Ejemplo 2. Es una obligación tanto de las personas físicas, como de personas morales, contribuir al gasto público²⁴ con respecto de todos sus ingresos cuando se trate de un residente en territorio nacional, en particular nos referiremos al Impuesto Sobre la Renta.²⁵

Ahora bien, dejar de cumplir con la obligación del pago de alguna contribución puede originar sanciones pecuniarias. El artículo 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece ante esta situación, y previo a ser descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, la imposición de una multa equivalente al 55% y que podrá llegar hasta el 75% de las contribuciones omitidas. A esta clase de multas se les ha denominado de fondo o sustantivas.

Por su parte se encuentran las multas de forma, cuya sanción se actualiza al no efectuar el pago de las contribuciones en términos o con arreglo a las disposiciones fiscales. Entre otras que podemos encontrar en la ley tributaria, está la de presentar declaraciones con errores, establecida en el artículo 81, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

²⁴ “Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

¹a Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

^{Los} estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

^{Las} personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

²⁵ “Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

^{Las} residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

(...)

Así, pensemos en una persona física, residente en territorio nacional, que presenta su declaración anual del ejercicio fiscal 2020, el 2 de mayo de 2021.²⁶ No obstante que corresponde una multa de fondo²⁷ debido a la temporalidad en la presentación de la declaración, así como por el pago (pensemos que paga el mismo día en que presenta su declaración), al no mediar el ejercicio de facultades de la autoridad fiscal no le es impuesta la multa de fondo. Es decir, se actualizó la figura del pago espontáneo, aunque el pago resultara extemporáneo.

Por su parte, la autoridad fiscal al revisar la declaración presentada, observa un error al cual corresponde una multa de forma conforme al artículo 81, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Inconforme con la multa impuesta, la contribuyente en el medio de defensa argumenta que el primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación²⁸ establece que no se impondrán multas

²⁶ Conforme al artículo 150, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas se encuentran obligadas a presentar su declaración anual y a pagar el Impuesto Sobre la Renta en el mes de abril del año siguiente a aquel que se declare. Por tanto, la infracción al artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se actualiza desde el 1 de mayo 2021, fecha en que se actualiza la conducta de la contribuyente de omitir el pago del impuesto.

²⁷ Con respecto a las diferencias para las multas de fondo y las de forma se sugiere remitirse a la tesis de rubro MULTA DE FONDO Y MULTA FORMAL. DISTINCIÓN ENTRE LAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 76, FRACCIÓN II, Y 81, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1993, 1994 Y 1995. Tesis: VI.1o.A. J/21, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV, Septiembre de 2001, página 1224, Novena Época. No obstante se advierte que, por un lado, las reformas al Código Fiscal de la Federación y por otro lado, que la tesis jurisprudencial sólo hace referencia a una causal de infracción para la multa de forma.

²⁸ “Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

1ª omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

(...)”

cundo se cumplan las obligaciones fiscales de forma espontánea (lo cual se actualizó debido a que la autoridad fiscal no inició el ejercicio de sus facultades de comprobación antes de la fecha del pago de la contribución). De tal forma que no debería imponerse multa de fondo, pero tampoco de forma, por no haber distinción dentro del precepto mencionado.

Por su parte, la autoridad fiscal manifiesta que el eximir de la sanción para el pago espontáneo únicamente aplica para las multas de fondo, no así para las de forma. Sigue con el argumento de que sería ilógico que se evitara una sanción que nada tiene que ver con el pago de la contribución, por el sólo hecho de que cumpliera con su obligación (de forma espontánea) que originalmente tenía de declarar y pagar.

En esta situación podemos observar, una vez más, como se utiliza la técnica de disociación para hacer una distinción de lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. En concreto, para hacer una distinción de las multas que deben ser impuestas a la contribuyente cuando se trate de pago espontáneo.

Para efecto de no ser repetitivos se indica brevemente que la norma es disociada (multas de fondo, de las multas de forma), se es aplicada una interpretación restrictiva (el beneficio del pago espontáneo es sólo para las multas de fondo), la norma es derrotada y se colma la alguna con una norma de creación doctrinal (se deben pagar las multas de forma al no tener relación con la institución del pago espontáneo).

Lo cual prueba que, utilizando la técnica de disociación, pueden llegar a formularse argumentos que derrotan una norma tributaria que deba ser interpretada, conforme a lo establecido por la norma y la jurisprudencia, en términos de la aplicación estricta.

Por tal causa, podemos advertir que la aplicación estricta, por lo menos la concepción actual forjada a través de los criterios jurisprudenciales, es una institución que ha dejado de ser útil para la

interpretación de normas tributarias. Incluso, puede generar más confusión como resultado de la oscuridad presente en el texto de la norma.

Se entiende que la interpretación final, es aquella que realice el juez. Su interpretación es la que de manera definitiva decidirá sobre quien tiene un mejor derecho. Sin embargo, también podemos afirmar que normas claras, alejadas de ambigüedades y textos oscuros servirán para evitar conflictos judiciales, así como abonará a una mejor relación entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

IV. MOTIVACIÓN DE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN

A propósito del estudio de la interpretación en materia fiscal la cláusula antielusión recién implementada por el ordenamiento jurídico mexicano deviene insoslayable. Aquella prevista por el artículo 5 del CFF hace las veces de hilo conductor para ésta última, no sólo por el orden cronológico del propio ordenamiento jurídico sino porque la interpretación es el único medio disponible que permite en este caso a la autoridad hacendaria levantar el velo de opacidad inherente a la elusión fiscal.

Mucho antes de poder abordar a las cláusulas antielusión *eje central* de esta segunda parte, es necesario clarificar contenidos que si bien son mencionados por la bibliografía disponible lo cierto es que aparecen tan atomizados y desperdigados que no es posible hilarlos de modo alguno que su estudio redunde en el entendimiento de la elusión tributaria y las cláusulas antielusión como lo que en realidad son: engranajes de un todo. Una manera amena y sintética del tema consiste en pensar a la economía de opción como aquello

que dota de contenido a la planificación fiscal, en la medida en que todo lo que pueda ser catalogado como economía de opción quedará fuera del círculo de la elusión y evasión tributaria.²⁹

La *economía de opción* como primer eslabón ha sido profusamente desarrollada por la academia, no obstante es imposible allegarse de elementos novedosos por lo que acudir al desarrollo jurisprudencial resulta más fructífero en tanto es éste un tema cuyo paso se haya marcado por la labor interpretativa judicial; la premisa fundamental en todo caso ha sido puntualizada por la Corte Constitucional de Colombia: dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal,³⁰ dicho de otro modo, el deber constitucional de contribuir al gasto público no implica asumir la forma más onerosa posible, nadie está obligado a optar por los esquemas de negocios sujetos a las tributaciones más altas; esa libertad a menudo se asocia a la libertad de contratación a partir de ella los contribuyentes son libres de arreglar sus negocios de la forma que lo deseen, incluso a costa del fisco. Dicho de otro modo, no hay norma ni principio jurídico que obligue al contribuyente a estructurar sus negocios de forma tal que arroje un mayor rendimiento fiscal para el gobierno.³¹

²⁹ García Novoa, César, La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria, Madrid, Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales, 2004, p.107.

³⁰ Sentencia C-105/93. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 278 del Decreto Ley 624 de 1989, expedido con base en las facultades extraordinarias otorgadas por los artículos 90-5 de la ley 75 de 1986 y 41 de la ley 43 de 1987 de la Corte Constitucional de la República de Colombia.

³¹ Rajmilovich, Darío, Planificación fiscal internacional, Buenos Aires, Argentina, La ley, 2013, p. 56.

De esa libertad del gobernado es que nace la economía de opción de la que puede decirse es un ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas que comprende los supuestos en los que la norma presenta expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica; o bien las denominadas opciones fiscales que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable y en última instancia el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma. De modo que en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no sólo en función de esta consideración fiscal, ya que ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante. Pero en ningún caso, ni en su acepción más amplia puede entenderse que la economía de opción atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal sin motivos económicos válidos y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria.³²

La planeación fiscal como marco de la economía de opción abraza a las actividades encaminadas a minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una operación concreta o de un conjunto de operaciones respetando el ordenamiento vigente; toda planificación fiscal persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles [...] al trascender las fronteras de los estados se trata de mecanismos, esquemas, que adquieren diversas moda-

³² España, Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, STS 4147/2011.

lidades conforme al nivel de complejidad de las operaciones que las empresas tengan en el mercado internacional, pero básicamente están fundamentadas en las ventajas legales e impositivas que ofrecen los países de la comunidad internacional;³³ existen no obstante la legalidad que ampara estos comportamientos, escasos linderos con actividades ciertamente ilícitas: sí bien la planeación implica previsión de los efectos tributarios futuros de una operación puesto que el ordenamiento le permite al individuo proyectar su actividad económica y utilizar uno de varios mecanismos previstos en la ley para caracterizar la operación, sin alterar su sustancia. Las líneas limítrofes entre planeación tributaria y elusión empiezan a tornarse grises cuando la planeación requiere omitir algún elemento en la operación o adiciona uno innecesario.³⁴

Es así como se llega al elemento *o a uno de los elementos clave*: la elusión tributaria fenómeno que supone del posible obligado tributario actividades que evitan el nacimiento a la vida jurídica de la obligación tributaria, o condiciona su nacimiento a circunstancias que de alguna manera le resultan favorables, bien sea por la cuantía del tributo a cargo o por el costo fiscal que genera, o por el plazo para su pago, o la tarifa a la que va a estar sujeto.³⁵ En la elusión fiscal el presupuesto de hecho es distinto: no se verifica el hecho gravado, por un actuar ilícito del contribuyente o bien, pese a que el hecho gravado se verificó, se disminuye la base imponible o la cuantía de la obligación impositiva. En la elusión, el acento no está puesto tanto en el ahorro impositivo, cuanto en la forma de obtenerlo: de manera artificiosa se presenta una cobertura que pretende que el aplicador del derecho considere aplicable una norma distinta a la que correspondía. No existe una vulneración directa del mandato

³³ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, Derecho fiscal internacional, 3a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2018, p. 240.

³⁴ Ramírez Pardo, Héctor Gustavo, Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica, Bogotá, Universidad del Rosario, 2016, p. 23.

³⁵ Ibidem, p. 25.

legal, pero sí de los valores y principios del sistema tributario. Lo que es más, en una situación concreta donde se discuta si existe o no elusión fiscal, por definición se estará en presencia de un caso en que se cumplió con la ley tributaria formalmente. Por tanto, la conclusión de que existe elusión fiscal requerirá centrarse en el significado del texto normativo, es decir, requerirá de una interpretación de la ley tributaria.³⁶

Esa labor interpretativa se convierte justamente en el punto más endeble del ordenamiento jurídico fiscal, pues acorde a la literatura y mejores prácticas internacionales la habilitación de quién, cuándo, cómo y en cuáles supuestos, a través de una norma jurídica específica permitirá a la autoridad hacendaria realizar las actividades cuya finalidad es interpretar la ley frente a las sospechas de prácticas elusivas, esas normas jurídicas se denominan cláusulas antielusorias, que son estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir [...] así frente a la genérica facultad de “recalificar”, inherente, a las potestades de comprobación y consecuencia de la regularización que puede llevar a cabo la Administración Tributaria, las potestades atribuidas mediante las cláusulas generales son vías orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios.³⁷ Esa norma general antielusión cumple la función de otorgar una potestad a la administración tributaria para realizar una interpretación correctora extensiva fundamentada [...]³⁸

³⁶ Navarro Schiappacasse, María Pilar y Toledo Zúñiga, Patricia, “Función de la norma general antielusión en la interpretación tributaria”, en *Dikaion*, año 37, vol. 32, núm. 1, 2023, pp. 17 y sucesivas.

³⁷ García Novoa, César, *op. cit.*, p. 259.

³⁸ Navarro Schiappacasse, María Pilar y Toledo Zúñiga, Patricia, *op. cit.*, p. 24.

En el marco de la lucha internacional en contra de la planeación fiscal agresiva este tipo de disposiciones jurídicas se presentan como una de varias herramientas³⁹ previstas por los códigos tributarios de cada país con el objetivo de contener la evasión impositiva, enfocándose en la substancia de la transacción o del acuerdo (una característica común es limitar o denegar beneficios económicos cuando no existe sustancia económica),⁴⁰ cuya tipología también puede adoptar la forma de cláusulas especiales antiabuso que establecen lineamientos estrictos, aplicables únicamente bajo determinadas circunstancias,⁴¹ mientras que las generales son reglas domésticas que permiten a las autoridades fiscales recaracterizar a una transacción o una serie de transacciones concertadas con el único o principal propósito de obtener beneficios fiscales indebidos.⁴²

Facultada así la autoridad hacendaria la interrogante que emerge radica en el proceso a seguir para efectuar esas recalificaciones a las transacciones tributarias: puesto que en un situación concreta donde la discusión sea determinar la existencia o inexistencia de elusión fiscal se estará siempre frente a casos no previstos por la normativa tributaria donde será tarea del interprete a través del análisis de la legislación levantar el velo y revelar la naturaleza verdadera de las acciones del contribuyente.

Por encima de los múltiples métodos interpretativos en materia jurídica la única certeza descansa en la existencia de dos tipos de supuestos: típicos y atípicos; aquellos identificables en la medida

³⁹ Existen también limitantes al reglarse los precios de transferencia, capitalización delgada y límites a la deducibilidad de los intereses, así como reglas de control de empresas extranjeras.

⁴⁰ Johansson, Asa, et al., *Anti-avoidance rules against international tax planning: a classification economics departments working papers*, No. 1356, Organisation for Economic Co-operation and Development, ECO/WKP(2016)80, 2016, pp. 5 y sucesivas.

⁴¹ Ramírez Pardo, Héctor Gustavo, *op. cit.*, 18.

⁴² Rajmilovich, Dario, *op. cit.*, p.78.

que sus elementos constitutivos están claramente previstos por el marco de significado de las expresiones jurídicas que los describen mientras que éstos últimos sus características intrínsecas no están previstas claramente por la norma que los explica, de modo que es necesaria la intervención de algún operador jurídico que bien a través de la interpretación literal o la correctora le atribuya al texto normativo algún tipo de significado. Proscrita la analogía en el ámbito fiscal únicamente resta acudir al argumento psicológico y teleológico por medio del primero la interpretación acude a la voluntad de quien elaboró el texto tratándose de responder qué se quería decir con las palabras de la ley, por otro lado, el argumento teleológico basa la interpretación legal en el propósito o la finalidad de la ley independientemente de la voluntad de quién diseñó la norma puesto que la pregunta subyacente es qué quería hacer el legislador mediante la ley, si bien es cierto que al echar mano de esos métodos interpretativos no se crea una norma tributaria (como sí acontece con la analogía) y se respeta el principio de reserva de ley como muestra del principio de legalidad tributaria, no menos lo es que se está frente a grados altos de discrecionalidad interpretativa por tanto las normas generales antielusivas otorgan potestades a la administración tributaria para realizar una nueva calificación jurídica, que rectifique la calificación realizada por el contribuyente y aplique la ley tributaria que se intentó eludir, es decir, sería el fundamento de una recalificación jurídica.⁴³ A propósito de la calificación *legal* es dable señalar que consiste en la determinación de la naturaleza jurídica de una relación, con el fin de clasificarla en una categoría jurídica; es el razonamiento por el cual se decide que una serie de hechos quedan referidos a una norma. Se trata de una parte necesaria en el proceso de racionalización del juez en la aplicación de la norma: la ubicación de la relación controvertida en

⁴³ Cfr. Navarro Schiappacasse, María Pilar y Toledo Zúñiga, Patricia, *op. cit.*, p. 245 y sucesivas. Cabe precisarse que la obra citada es de consulta obligada no solo por su contenido sino por su función clarificadora e introductoria al tema.

un supuesto normativo determinado,⁴⁴ y que tratándose del orden fiscal constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación jurídica aparente que los interesados hubieran dado a tal hecho, acto o negocio y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.⁴⁵

V. ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

La adición del artículo 5 A en el CFF se enmarca dentro de la agenda internacional en la lucha contra la elusión fiscal su inclusión no obstante y no sólo en México está plagada de controversias en función tanto de su inconstitucionalidad (el gravamen podría aplicarse pese a que no se haya verificado el hecho gravado trastocándose el principio de legalidad), por la vaguedad e indeterminación de los conceptos utilizados por este tipo de normas, toda vez el lenguaje empleado⁴⁶ y tratándose del sistema jurídico mexicano incluso la naturaleza del operador jurídico facultado para realizar la recalificación de las operaciones presenta serios cuestionamientos; estos aspectos son precisamente los que en esta segunda parte habrán de desarrollarse.

Al igual que otras normas jurídicas, las cláusulas generales antielusión presentan una estructura compuesta por el supuesto de hecho y las consecuencias a él atribuidas de tal suerte que sin la actua-

⁴⁴ Trigueros Gaismán, Laura, Enciclopedia jurídica mexicana, 2a. ed., México, Porrúa, vol. 2, 2002, p.16.

⁴⁵ Cazorla Prieto, Luis María, Derecho financiero y tributario parte general, 21a ed., Navarra, Thomson Reuters, 2021, p. 167.

⁴⁶ Navarro Schiappacasse, María Pilar y Toledo Zúñiga, Patricia, op. cit., p. 9.

lización del primero las segundas no pueden sucederse; lo previsto por el artículo 5 A del CFF en términos llanos puede sintetizarse del modo siguiente: si en el ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad presume que el contribuyente ha llevado a cabo actividades o transacciones que por un lado:

i. Carecen de razón de negocios

Y por el otro

ii. Le permiten realizar deducciones, reducciones, eliminaciones o diferimiento temporal de las contribuciones sea a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, desconocimiento de ganancias o ingresos acumulables, ajustes o ausencias de los mismos o de la base imponible, acreditamiento o recaracterización de pagos o actividades o bien la modificación al régimen fiscal.

Se encuentra facultada para desconocer el tratamiento tributario otorgado por el contribuyente y atribuirle el que conforme a Derecho y a la naturaleza real de la operación corresponda.

La primera de las *endebles* previsiones de la tropicalizada cláusula es la acepción *razón de negocios*; en efecto ya desde los acuerdos alcanzados en el marco de la iniciativa BEPS se planteó la necesidad de incluir una norma general anti-abuso basado en los propósitos principales de las operaciones o acuerdos (conocida en la lengua anglosajona como *principal purpose test*) complementaria a las cláusulas de limitación de beneficios enfocándose en la negación de beneficios de los convenios,⁴⁷ en el caso del ordenamiento local, la problemática descansa en la indeterminación del contenido razón de negocios, es decir, no existe en la legislación tributaria definición

⁴⁷ Recuérdese que en el seno del BEPS las cláusulas se piensan como mecanismos para evitar el abuso de los convenios en materia de fiscalidad internacional y sin embargo, esas mismas cláusulas se han introducido en el ordenamiento tributario local pues la figura de elusión fiscal es un flagelo no solo propio de la planeación fiscal transnacional.

de lo que puede entenderse por tal; únicamente existen referencias de carácter jurisprudencial emitidas por tribunales administrativos e inferencias del poder judicial de la federación.

Por ejemplo, si la autoridad hacendaria presume la naturaleza artificiosa de las operaciones es necesario argumentar si la operación posee una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente, si existe una razón en el marco de su actividad que la justifique, si de la realización de la transacción se anticipa ganancia alguna previa a los propios efectos fiscales de la misma o bien, la medida en la que el contribuyente se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control acaso lo más relevante fue la precisión siguiente: esos elementos son apenas aproximaciones más no rectoras inatacables para determinar la invalidez o la naturaleza artificiosa de las operaciones.

Por su parte el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa reconoció la inexistencia de la definición legal de la expresión en cuenta, acudiendo así a la jerga financiera y que remite al motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa, es decir, buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y se propicie la generación de valor, creación y desarrollo de relaciones a largo plazo con clientes y proveedores. Pero ya desde ese momento, se dejaba en claro que dicho elemento si bien puede ser aducido por la autoridad hacendaria siempre y cuando no sea el único elemento con el que se allegue la misma, por lo que es indispensable además se compruebe la generación de beneficios fiscales directos o indirectos.

La academia por su parte ha propuesto que la razón de negocios implica que la autoridad fiscalizadora por primera vez podrá revisar, a través de sus facultades de comprobación, los actos jurídicos del contribuyente a efecto de verificar si estos se encuentran soportados de sustancia económica, y a nivel internacional alude

que a través de la prueba del propósito comercial las autoridades fiscalizadoras puedan verificar que los actos jurídicos de los contribuyentes se encuentren soportados o deriven de una transacción, es decir, que deben tener necesariamente un propósito comercial, con plena independencia de cualquier ventaja fiscal a la cual puedan estar asociados. En ese contexto la denominada prueba del propósito comercial en el contexto internacional, se integra esencialmente de dos requisitos que, si se cumplen, deberían evitar el escrutinio y ajuste por parte del gobierno de una transacción según la doctrina: i) que la adquisición de activos fue motivada por un propósito comercial y no de carácter tributario y ii) que el método de adquisición sólo puede justificarse por un propósito de carácter comercial y no tributario [...]

La prueba de propósito comercial se convirtió en la regulación de orden fiscal para efecto de que la autoridad fiscal pueda negar el uso de las pérdidas netas de los contribuyentes cuando la razón principal de la adquisición de bienes o servicios haya sido únicamente para obtener y asegurar los beneficios de las pérdidas netas (es decir, que no exista solamente una razón fiscal para su adquisición, que se haya realizado exclusivamente para reducir la carga fiscal de los contribuyentes). Lo que implica que debe existir un propósito comercial válido en los actos jurídicos que realice el contribuyente y que se reflejen en la sustancia económica de sus operaciones.⁴⁸

Algunas otras legislaciones latinoamericanas al introducir este tipo de cláusulas generales antielusión han intentado delimitar el actuar de la autoridad hacendaria: el caso colombiano define cuándo se entenderá que un acto o negocio es artificioso y derivado de ello carece de propósito económico y comercial:

⁴⁸ López Villa, Juan Raúl y Constantino Hadar, Julio Cesar, *Razón de negocios (cláusula antielusión, artículo 5. A- del CFF)*, México, Flores, 2022, pp. 25 y 26.

- i. El acto o negocio se ejecuta de un modo que en términos económicos y comerciales no es razonable;
- ii. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario;
- iii. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.⁴⁹

La segunda de las posibles *grandes taras* de la cláusula general antielusiva mexicana se encuentra en el aspecto procedimental: la autoridad fiscal deberá someter a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria el caso en concreto con miras a obtener una opinión favorable, una especie de autorización sobre la aplicabilidad de la cláusula general antielusión. La integración de ese operador jurídico por disposición legal esta normada por la resolución miscelánea fiscal y al tenor de ese contenido el cuerpo colegiado se conforma por:

- i. Titular de la administración central de normatividad e impuestos internos (coordinador);
- ii. Secretario técnico y prosecretario designados por el coordinador.
- iii. Los titulares de las unidades administrativas de legislación tributaria, unidad de política de ingresos tributario y subprocuraduría fiscal federal de legislación y consulta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- iv. Titulares de la administración general de auditoría fiscal federal, la administración general de grandes contribuyentes, administración general de hidrocarburos, administración general de auditoría de comercio exterior y la administración general jurídica.

⁴⁹ Artículo 869 del Estatuto Tributario Nacional.

La razón por la cual la crítica se centra en dicha designación es que ese cuerpo colegiado tiene en sus manos la relevante tarea de interpretar la legislación, así como la recalificación de las operaciones por lo que debe encomendarse a operadores jurídicos calificados. Acudiendo a la experiencia internacional el caso chileno le encomienda dicha tarea a un órgano colegiado conformado entre otros miembros por el Tribunal Tributario y Aduanero, es decir, más allá de la presencia administrativa se reconoce la importancia vital de la labor del poder judicial en tanto abrazan a las personas más calificadas en la interpretación jurídica, de ahí que la conformación del cuerpo colegiado prevista por el CFF resulte poco idónea, el legislador pudo haber considerado la puntual intervención de la PRODECON como defensor del contribuyente y garante de la presunción de buena fe de los sujetos obligados pero también es indispensable la participación de operadores jurídicos especializados en la labor interpretativa.

VI. CONCLUSIONES

1. La oscuridad, la ambigüedad, las antinomias y las lagunas presentes en la norma jurídica se observan como situaciones que causan conflictos entre los contribuyentes y la autoridad fiscales. Las relaciones tributarias sanas entre los sujetos que participan en las contribuciones deben comenzar por reglas claras y bien definidas que den certeza a los contribuyentes en el pago de las contribuciones.
2. La aplicación estricta es una institución que pretende dar luz con respecto a la manera de como habrá de interpretarse la norma tributaria para aquellas normas que establecen cargas, señalan excepciones y las que fijan infracciones y sanciones a los contribuyentes, todas ellas previstas dentro del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, los criterios jurisprudenciales de la SCJN se han encargado de definir

qué es lo que se debe entender por aplicación estricta, advirtiéndose que se trata en primer término, de utilizar el método de interpretación literal, y sólo si persiste la duda para el intérprete, se tiene permitido utilizar algún otro método de interpretación jurídica.

3. El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación debe dar luz acerca de la interpretación en materia tributaria. Sin embargo, se observa que es oscuro al ser interpretado por la SCJN. En este sentido, esta norma pierde todo sentido teleológico pues la norma que se encarga de mostrar el sentido, por lo menos en materia de interpretación de la norma tributaria, a su vez, tiene que ser interpretada.
4. Los elementos subjetivos, entre los que podemos mencionar creencias personales, sexo, cuestiones gastronómicas y la experiencia, entran en juego para la actividad interpretativa. En razón de estos elementos, se pueden llegar a una variedad de interpretaciones.
5. Actualmente la aplicación estricta establece una relación de los métodos de interpretación jurídica complicada de observar, además, de poca utilidad en la praxis. El efecto final para la aplicación estricta en la interpretación de la norma tributaria es el mismo que cualquier otra norma del sistema jurídico, en principio tendrá que ser interpretada por el método literal y ante la duda del intérprete se utilizaría otro método. Lo cual deja abierta la posibilidad de que un intérprete válidamente pueda manifestar duda ante la primera interpretación (la del método literal) aún en los casos en los que evidentemente, la norma sea clara.
6. A través de la técnica de disociación se consigue crear lagunas axiológicas en la norma jurídica. Por disociar se entiende, hacer una distinción no prevista por el legislador al momento de crear la norma.

7. Se entiende por laguna axiológica cuando el intérprete, una vez identificada la norma disociada, advierte que un supuesto de hecho, desprendido de la disociación, sí está regulado por una norma jurídica, mientras que el otro supuesto disociado no se encuentra regulado. Lo anterior es causa de que el legislador debió considerar esta distinción, en el entendido de que para la norma disociada no le es aplicable la o las consecuencias jurídicas previstas en la propia norma.
8. El efecto para las normas que se han disociado es derrotarlas, es decir, que le deje de ser aplicable la consecuencia jurídica y colmarla por una consecuencia que proviene de una interpretación formulada por el propio intérprete, es decir por aquel que previamente disoció la norma jurídica.
9. En virtud de que cualquier norma puede ser derrotada por medio de la técnica de disociación, y después colmada con una interpretación formulada por aquel que interpreta, se observa que la aplicación estricta es una institución que ha dejado de ser útil en la labor de la interpretación de la norma tributaria.
10. Se comprende que la interpretación final la realiza el juez, sin embargo, también es cierto para aquellos que con frecuencia utilizan la norma tributaria, la institución de la aplicación estricta, puede llegar a generar confusión debido a la oscuridad en su contenido, generando controversias judiciales que pueden llegar a evitarse.
11. La redacción actual de lo que debe entenderse por razón de negocios da lugar a un amplio margen de discrecionalidad a la autoridad hacendaria en perjuicio del contribuyente, mientras que la integración del órgano colegiado si bien garantiza la presencia del personal inmiscuido en las tareas administrativas propia de la recaudación lo cierto es que este es un tema que solicita pericia jurídica mucho más allá de la experiencia propia de la función pública.

VII. FUENTES DE CONSULTA LIBROS Y REVISTAS

- Cazorla Prieto, Luis María, Derecho financiero y tributario parte general, 21a ed., Navarra, Thomson Reuters, 2021.
- Fabra Zamora, Jorge Luis y Rodríguez Blanco, Verónica (eds.), Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho, volumen uno, México, IIJ-UNAM, 2015.
- García Novoa, César, La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria, Madrid, Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales, 2004.
- Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, Derecho fiscal internacional, 3a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2018.
- Góngora Pimentel, Genaro David, La lucha por el amparo fiscal, México, Porrúa, 2007.
- Guastini, Riccardo, “Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin”, Doxa, Cuadernos de filosofía del derecho, Alicante, núm. 31, 2008.
- Estudios sobre la interpretación jurídica, 1a. ed., trad. de Miguel Carbonell y Marina Gascón, IIJ, UNAM, México, 1999.
- Interpretar y argumentar, trad. de Silvia Álvarez Medina, Madrid, Centro de estudios políticos y constitucionales, 2014.
- Johansson, Asa, et alt., Anti-avoidance rules against international tax planning: a classification economics departments working papers, No. 1356, Organisation for Economic Co-operation and Development, ECO/WKP(2016)80, 2016.
- López Villa, Juan Raúl y Constantino Hadar, Julio Cesar, Razón de negocios (cláusula antielusión, artículo 5. A- del CFF), Méxi-

- co, Flores, 2022.
- Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, UNAM, Coordinación de estudios de posgrado, 2015.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar y Toledo Zúñiga, Patricia, “Función de la norma general antielusión en la interpretación tributaria”, en *Dikaion*, año 37, vol. 32, núm. 1, 2023, pp. 17 y sucesivas.
- Nieto Castillo, Santiago, “Jurisprudencia e interpretación jurídica en la Constitución mexicana. Evolución e implicaciones en la cultura jurídica nacional”, en Carbonell Sánchez, Miguel y Valadés, Diego (coords.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, México, IIJ-UNAM, 2007.
- Palomo Carrasco, Óscar, *La observancia obligatoria de la jurisprudencia emanada de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación y de los tribunales colegiados de circuito en los actos administrativos*, serie doctrinal jurídica, núm. 726, 1a. reimpresión, México, IIJ-UNAM, 2017.
- Quijano Álvarez, Alejandro, “¿Objetividad o subjetividad en las resoluciones judiciales? Análisis crítico desde una perspectiva práctica”, *Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio*.
- Quisope Atoquilca, Carlos Luis, “Una aproximación a las teorías de la interpretación de la Constitución”, *Derecho & sociedad*, Perú, núm. 48, 2017.
- Rajmilovich, Darío, *Planificación fiscal internacional*, Buenos Aires, Argentina, La ley, 2013.
- Ramírez Pardo, Héctor Gustavo, *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2016.

- Rodríguez, José Luis, “Lagunas axiológicas y relevancia normativa”, *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*, Alicante, núm. 22, 1999.
- Tarsitano, Alberto, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en García Belsunce, Horacio A., (coord.), *Estudio de derecho constitucional tributario. En homenaje al prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, editorial de Palma, 1994.
- Trigueros Gaismán, Laura, *Enciclopedia jurídica mexicana*, 2a. ed., México, Porrúa, vol. 2, 2002.
- Vega Gómez, Juan, “Seguridad Jurídica y aplicación judicial”, en Real Alcalá, J. Alberto, (ed.), *La maquinaria del derecho en Iberoamérica. Constitución, derechos fundamentales y administración*, Serie doctrina jurídica, núm. 772, México, IJ-UNAM, 2016.

JURISPRUDENCIA

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. Tesis 2a /J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002.

ESPAÑA, Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, STS 4147/2011.

MULTA DE FONDO Y MULTA FORMAL. DISTINCIÓN ENTRE LAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 76, FRACCIÓN II, Y 81, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1993, 1994 Y 1995. Tesis: VI.1o.A. J/21, Fuente: *Semanario Judicial de la Fed-*

ración y su Gaceta. Tomo XIV, septiembre de 2001, página 1224, Novena Época.

SENTENCIA C-105/93. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 278 del Decreto Ley 624 de 1989, expedido con base en las facultades extraordinarias otorgadas por los artículos 90-5 de la ley 75 de 1986 y 41 de la ley 43 de 1987 de la Corte Constitucional de la República de Colombia.

VALOR AGREGADO. EL TÉRMINO “TERCEROS” EMPLEADO EN LOS REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN VIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE APLICACIÓN ESTRICTA DE LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS O EXCEPCIONES A ÉSTAS Y DE LEGALIDAD. Tesis: 2a./J. 81/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 21, agosto de 2015, Tomo I, página 1176, Décima Época.