

LA INTEGRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

C.P.C. Y LIC. GUSTAVO ZAVALA AGUILAR
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

LA INTEGRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

C.P.C. Y LIC. GUSTAVO ZAVALA AGUILAR
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

En la hermenéutica fiscal es bastante común escuchar hablar de los métodos interpretativos; al respecto existe diversidad de estudios, algunos más profundos o asertivos que otros, lo que genera mucha confusión sobre los métodos interpretativos que existen; para el caso no hablaremos, pues, de los métodos de interpretación sino sobre la integración en materia tributaria. Por tanto, ¿qué es la integración para efectos interpretativos? La integración no es un método o técnica, es un procedimiento que se utiliza para la resolución de lagunas legislativas, aun cuando no puede haber vacíos legislativos debido a la plenitud hermética y, más aún, en la materia fiscal por el principio de legalidad tributaria;¹ sin embargo existen situaciones, en las cuales las lagunas se presentan (en normas de procedimiento o adjetivas, pues se reitera que en las sustantivas no las puede haber).

¿Qué es una laguna legislativa?, se trata de los casos en los cuales las disposiciones jurídicas son insuficientes, ya que no contemplan los supuestos fácticos que la realidad presenta o de contemplarlos lo hacen de manera incompleta o incorrecta, lo cual nos lleva a los tipos de lagunas que suelen presentarse:

- I. Lagunas auténticas o normativas. Las cuales en materia fiscal no pueden existir, al menos no en cuanto a cargas a los particulares se refiere (normas sustantivas), ya que en cuanto a normas de procedimiento se refiere sí se presentan (normas adjetivas); como ya se comentó líneas atrás.
- II. Lagunas axiológicas. Estas ocurren cuando un precepto normativo resulta inaplicable por considerar situaciones o generar consecuencias que el Legislador no hubiese ordenado, de haber sabido tales efectos, son normas pues de tipo inicuas. El ejemplo de tal laguna es la consecuencia que se genera con la Epiqueya.
- III. Lagunas técnicas. Estas, a diferencia de las anteriores, donde la Ley no regula absolutamente nada, aquí sí se regulan, pero de manera incompleta o incorrecta, teniendo, por tanto, dos tipos de laguna técnicas:
 - a) Lagunas técnicas estricto sentido. Los casos más comunes son las normas imperfectas, esto es, el caso de las obligaciones que no tienen contempladas infracciones y sus correspondientes sanciones.
 - b) Antinomias teleológicas o lagunas de conflicto. Son el tipo de normas que nos presentan situaciones como esta: que para poder acceder a B, la

¹ Al respecto, el aforismo latino dice: *Ubi lex voluit dixit, ubi voluit tacuit* (cuando la ley quiere, lo dice; cuando no lo quiere, guarda silencio).

disposición B señala que debo cumplir con la norma A, pero si aplico la norma A, la norma A establece que no tendré derecho a B.

La presencia de lagunas se resuelve con los métodos interpretativos, pero con el auxilio de la integración jurídica, de la que nos ocuparemos en el presente opúsculo.

En otro enfoque pero en el mismo orden de ideas, como base primigenia, por su forma de generarse, se puede decir que hay dos tipos de lagunas:

- I. **Lagunas subjetivas.** Que son creadas (imputables a) por el legislador, debido a la imperfección humana. Las cuales, a su vez, se denominan en:
 - a) **Voluntarias:**
 - i. *Praeter legem* (excepción a la regla, laguna de la ley). Las normas son muy concretas y no pueden contemplar todos los supuestos fácticos a regular, los “qué” (lagunas auténticas).
 - ii. *Intra legem* (dentro de las leyes). Las normas son muy generales y contienen vacíos necesarios a ser colmados, los “cómo” (lagunas técnicas).
 - b) **Involuntarias.** Son las que se derivan de negligencia o falta de previsión (lagunas auténticas, técnicas y axiológicas).
- II. **Lagunas objetivas.** Se dan con motivo del envejecimiento del sistema jurídico como consecuencia de la evolución de una sociedad o su realidad social.

LOS MÉTODOS EN LA INTEGRACIÓN

Como se ha venido insistiendo, aun cuando la materia fiscal no admite la existencia de lagunas, es un hecho que existen, por tanto que sea necesario saber la forma, primero de identificarlas (la ignorancia no genera lagunas o en otras palabras: *Non est tolerabilis ignorantia in facto proprio* –no es tolerable la ignorancia de un acto propio-) y segundo de resolverlas; en consecuencia, debe existir la certeza primaria de que la disposición jurídica está incompleta o que nuestro supuesto fáctico no tiene disposición jurídica que la regule para, ahora sí, acudir a los métodos; de este modo, existen dos métodos de integración:

I. HETERO INTEGRACIÓN

Es un método que parte de la búsqueda de la solución a la laguna mediante el uso de otro sistema jurídico diverso a donde la laguna se encontró; es la técnica de

Supletoriedad, de manera tal que busca la solución a una laguna mediante lo que otro sistema puede tener; este método también se auxilia de:

I) Costumbre:

- a) Interpretativa (forma de entender una disposición).
- b) Introdutiva (agregar elementos no contemplados por la norma).
- c) Derogatoria (inutilización de la norma por ignorancia, esta última genera sanciones).

II) Jurisprudencia:

- a) Interpretativa (forma como el poder jurisdiccional entiende la norma).
- b) Integradora (forma en que el mismo poder colma los aspectos incompletos de la norma).
- c) Declarativa (manera en que la autoridad jurisdiccional reitera lo que la propia norma de por sí ya señalaba).

III) Doctrina.

IV) Analogía *legis* para resolver la laguna.

El artículo 5º del Código Fiscal señala en su segundo párrafo, segundo enunciado:

[...]

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán *supletoriamente las disposiciones del derecho federal común* cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

II. AUTO INTEGRACIÓN

En esta se acude a la misma ley o al mismo sistema fiscal, mediante el uso de tres técnicas fundamentales:

- a) **Analogía.** También llamada *Argumentum a Simili* se basa en el principio de derecho que reza que donde cabe la misma razón aplica la misma disposición, distinguiendo que puede haber analogía de supuestos y analogía de disposiciones, siendo este segundo caso lo que se denominaría antinomia, por tanto, aquí nos referimos a la analogía de supuestos.

Se destaca que existen dos tipos de analogías:

- i. *Legis* o simple. Hacia otra ley, de particular a particular.
 - ii. *Iuris* compleja, sistemática o conjunta. La que mediante la subsunción jurídica produce de lo particular a lo general nuevos principios generales.
- b) Mayoría de razón.** Llamado también *Argumentum a Fortiori*, con dos técnicas de apoyo:
- i. *Argumentum a majori ad minus*. Es la argumentación de lo más a lo menos, es de tipo aditivo, permisivo: el que tiene derecho a lo más con mayor razón tiene derecho a lo menos.
 - ii. *Argumentum a minori ad maius*. Es la argumentación de lo menos a lo más, es de tipo disminutivo, prohibitivo: si está prohibido lo menos, con mayor razón está prohibido lo más.
- c) Principios generales del derecho.** Cuando las anteriores técnicas no bastan para la resolución de la laguna, acudir a los principios generales del derecho nos brindará invariablemente la resolución.

En este tenor la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene el criterio aislado que a continuación se transcribe: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LV. Página: 2642:

PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO. El artículo 14 de la Constitución Federal elevó, a la categoría de garantía individual el mandato contenido en los artículos 20 del Código Civil de 1884, y 1324 del Código de Comercio, en el sentido de cuando no haya ley en que fundarse para decidir una controversia, la resolución de ésta debe fundarse en los "principios generales del derecho", y la constitución limita la aplicación de estos "principios", como garantía individual, a las sentencias definitivas, en tanto que la legislación común, así como las de diversos Estados de la República, y el artículo 19 del Código Civil, actualmente en vigor en el Distrito Federal, autoriza que se recurra a los "principios generales del derecho" como fuente supletoria de la ley, para resolver toda clase de controversias judiciales del orden civil. Universalmente se conviene en la absoluta necesidad que hay de resolver las contiendas judiciales sin aplazamiento alguno, aunque el legislador no haya previsto todos los casos posibles de controversia; pues lo contrario, es decir, dejar sin solución esas contiendas judiciales, por falta de ley aplicable, sería desquiciador y monstruoso para el orden social, que no puede existir sin tener como base la justicia garantizada por el Estado, y por ello es que la Constitución Federal, en su artículo 17, establece como garantía individual, la de que los tribunales estén expeditos para administrar justicia, en los plazos y términos que fija la ley, y los códigos procesales civiles, en consecuencia con este mandato constitucional, preceptúan que los jueces y tribunales no podrán, bajo ningún pretexto, aplazar, dilatar ni negar la resolución de las cuestiones que hayan sido discutidas en el pleito; pero las legislaciones de todos los países, al invocar los "principios generales del derecho", como fuente supletoria de la ley, *no señalan cuáles sean dichos principios, qué características deben tener para ser considerados como tales,*

*ni qué criterio debe seguirse en la fijación de los mismos; por lo que el problema de determinar lo que debe entenderse por "principios generales del derecho", siempre ha presentado serios escollos y dificultades, puesto que se trata de una expresión de sentido vago e impreciso, que ha dado motivo para que los autores de derecho civil hayan dedicado conjuntamente su atención al estudio del problema, tratando de definir o apreciar lo que debe constituir la esencia o índole de tales principios. Los tratadistas más destacados del derecho civil, en su mayoría, admiten que los "principios generales del derecho" *deben ser verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general*, como su mismo nombre lo indica, *elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, mediante procedimientos filosófico jurídicos de generalización*, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere previsto el caso; siendo condición también de los aludidos "principios", que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquéllos; de lo que se concluye que no pueden constituir "principios generales del derecho", las opiniones de los autores, en ellas mismas consideradas, por no tener el carácter de generalidad que exige la ley y porque muchas veces esos autores tratan de interpretar legislaciones extranjeras, que no contienen las mismas normas que la nuestra.*

Amparo civil directo 6187/34. Meza de Díaz Catalina y coag. 15 de marzo de 1938. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Lo anterior sigue sin precisar lo que son los principios generales del derecho pero si los requisitos que deben tener, y aun cuando no es objetivo del presente hacer un estudio al respecto si profundizar en la importancia que tienen, como lo sostiene la siguiente tesis aislada de la Quinta época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IV, página 191:

ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.- Los tribunales estarán siempre expeditos para administrar justicia, en los términos y plazos que fije la ley, *no debiendo aplazar sus resoluciones, ni aun so pretexto de oscuridad de la ley, pues, en ese caso, deben atenderse, para fallar, a los principios generales del derecho; pues al contrario constituye una verdadera denegación de justicia.*

Amparo civil en revisión. Montes Avelino. 15 de enero de 1919. Unanimidad de diez votos. Ausente: José M. Truchuelo. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Lo anterior, desde luego con los límites a que se debe someter el poder del Estado y que se pueden ver reconocidos en la siguiente Tesis aislada de la Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Febrero de 1997, página: 710:

AUSENCIA DE LEGISLACION Y LAGUNAS DE LA LEY. EL ORGANO JURISDICCIONAL NO PUEDE LLENAR ESE VACIO. Es cierto que tratándose de lagunas de la ley, los órganos jurisdiccionales no pueden dejar de resolver el asunto sometido a su potestad, lo que deben hacer interpretando armónicamente el ordenamiento jurídico correspondiente en relación con los *principios generales del derecho*, la lógica y la razón hasta llegar a cubrir la laguna existente; *empero, si no existe ley, no puede exigirse que la Justicia Federal llene ese vacío, pues de hacerlo, estaría legislando*, lo que en nuestro sistema de derecho está prohibido porque constitucionalmente no se pueden reunir dos poderes en uno.



PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 263/96. Unión de Crédito de la Industria de la Construcción de Tamaulipas, S.A. de C.V. 22 de agosto de 1996. Mayoría de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Disidente: Héctor Alberto Arias Murueta. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.

Si es correcto lo anterior (que así es), entonces, ¿de qué manera se impartiría la justicia? Al respecto podemos ver la siguiente Tesis aislada, de la Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 73, Sexta parte, página 39:

LEY FISCAL, INTERPRETACIÓN DE LA. El pretendido principio "in dubio versus fiscum" no existe como regla de interpretación de la Ley fiscal, pues no es verdad que, entre dos posibles sentidos de la norma, esté el intérprete siempre obligado a adoptar aquel que resulte más favorable al particular, ya que el postulado de que se trata *sólo es operante cuando haya duda acerca de los hechos de cuya existencia depende que se origine la obligación tributaria* (artículos 17 y 89 del Código Fiscal). El artículo 11 del referido Código prohíbe extender por analogía a casos no previstos, la norma que establece cargas sobre los particulares, pero no obliga, de ninguna manera, a adoptar una interpretación que arbitrariamente restrinja o limite el sentido objetivo del precepto.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedentes:

Amparo directo 732174. Química del Rey S. A. 16 de enero de 1975.

Amparo directo 755/74. Cementos Tolteca, S. A., 30 de enero de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Castro.

Todo lo anterior lo podemos resumir de la siguiente manera:

1. Las lagunas en materia fiscal no están permitidas para las normas sustantivas, pero si así fuera se aplicaría el punto 5 de estas conclusiones.
2. Por lo tanto, para normas adjetivas si pueden ocurrir tales lagunas.
3. Las normas adjetivas colmarán sus lagunas mediante las técnicas de integración ya precisadas.
4. En caso de duda o insuficiencia en la presencia de lagunas la resolución en última instancia se resolverá mediante los principios generales del derecho.
5. El principio plenamente aplicable para el caso de lagunas normativas o auténticas será: *In dubio versus fiscum*.