

INTERPRETACIÓN ESTRICTA O LITERAL?

Por: Santiago Galván E.

Socio Director de SG&C

Representante en San Luis Potosí de la Asociación
Nacional de Fiscalistas

La complejidad de nuestro sistema fiscal mexicano en ocasiones conlleva una serie no solo de prácticas inadecuadas en el cómputo de las contribuciones, sino que crea el campo fértil para que supuestos, prácticas consuetudinarias o cómodas interpretaciones de algún dispositivo legal, sustituyan a la aplicación del texto que el legislador plasmó en la norma.

Para ejemplificar lo anterior, en la presente colaboración utilizaremos dos presupuestos legales que si bien son producto de la reforma fiscal para el 2008, también lo es que son muy similares a la legislación 2007.

Iniciaremos por recordar el texto del Art. 5 del Código Tributario vigente:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Especialmente el primer párrafo llama nuestra atención, toda vez que el legislador dejó muy claro que la aplicación de las normas tributarias debe ser estricta, sin embargo, la interpretación de dichas normas deberá ser el resultado de los distintos métodos jurídicos aceptados para tal efecto.

En efecto, corrobora lo anterior, siendo interpretación obligatoria para las autoridades administrativas y los tribunales, el criterio reiterado que señala que *el hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones.*

En tal tenor, tenemos que ante una disposición fiscal, cualquiera que sea ésta, constituye nuestra obligación desentrañar su contenido para poder, a la postre, aplicarla en forma estricta y conforme a Derecho, partiendo, desde luego, de que la opinión o consulta emitida debe tener como objetivo único y final, la optimización del costo tributario; no se trata de disminuir, diferir o eliminar la carga fiscal únicamente, sino de la obligación profesional de buscar la mejor alternativa fiscal que, aplicada con certeza jurídica, redunde en mejoras a la productividad económica de la empresa, vía ahorro, vía optimización de recursos o bien inversión.

Veamos un claro ejemplo de lo anterior en la nueva disposición que, para efectos del presente, llamaremos SUBEMPLEO, es decir, el Subsidio para el Empleo.

ARTÍCULO OCTAVO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. Los contribuyentes que perciban ingresos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 113 de la misma Ley...

El dispositivo pretranscrito establece, sin lugar a dudas, quienes serán los beneficiarios del SUBEMPLEO, a saber, aquellos referidos en el primer párrafo del Art. 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) o aquellos contenidos en la primer fracción del mismo dispositivo legal. Para establecer gráficamente la norma invocada, recurrimos a su transcripción:

Art. 110

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

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

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

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

El primer párrafo. La confusión podría existir de donde inicia un párrafo y donde termina este y de la precisión de dichos extremos dependerá la delimitación precisa de los beneficiarios del SUBEMPLEO. Para conocer, sin lugar a dudas, el alcance de "párrafo", recurrimos a la Real Academia de la Lengua, donde, observamos que:

Párrafo (signo de). Signo ortográfico auxiliar (§) que se usa, seguido de un número, o de series de números y letras, para indicar divisiones internas dentro de los capítulos de una obra

Diccionario panhispánico de dudas ©

Párrafo.

1.m. Gram. Cada una de las divisiones de un escrito señaladas por letra mayúscula al principio de línea y punto y aparte al final del fragmento de escritura.

...

Real Academia Española ©

En base a lo anterior, el primer párrafo del Artículo 110 de la Ley del ISR, inicia con “*Se consideran ingresos ...*” y termina, al concluir su séptima fracción, en “*por el empleador o la parte relacionada del mismo.*”, habida cuenta que es precisamente en dicha fracción cuando localizamos el signo ortográfico auxiliar conocido como *punto y aparte*, o más claramente, cuando termina la idea referida en dicho numeral que, a saber, se constituye por aquellos ingresos que, al ser percibidos por los contribuyentes ahí referidos, habrán de tributar dentro del capítulo uno del título cuarto de la Ley del ISR, mejor conocidos como salarios y asimilables a éstos.

Concluyendo con la idea aquí planteada, podremos decir que de la forma de interpretación literal – gramatical del dispositivo en comento, se concluye que gozarán del subsidio al empleo quienes perciban ingresos que para efectos de ISR sean catalogados como:

- los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo PTU y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral
- las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios
- los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas
- rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción
- anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- honorarios como miembro de consejos directivos, de vigilancia, consultivos u otro
- honorarios como administradores, comisarios y gerentes generales.
- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario en sus instalaciones o que opten por pagar el ISR como asimilable

- Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando opten por pagar el ISR como asimilable
- Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado

En todo caso, corresponde a cada entidad evaluar el criterio aquí manifestado, sin embargo, consideramos que la forma de análisis del Art. 5 del CFF, aunque controversial porque choca con la forma en que la costumbre y la autoridad nos han enseñado a leerlo, queda superado con la tesis jurisprudencial que por rubro lleva: **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.**

Finalmente, al consultar a la autoridad o vía la miscelánea o inclusive en el RISR, si el refrendo del criterio actual que sostiene que el SUBEMPLEO beneficia únicamente a los asalariados, fuera dictado por el ejecutivo a través de un criterio, una regla o algún artículo del reglamento, respectivamente, la jerarquía de leyes hace que prevalezca la interpretación del Art. 110 de la LISR sobre el dicho de la autoridad administrativa.

Otro ejemplo de la interpretación de las normas fiscales, lo encontramos en el Art. 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que dispone:

Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

Analicemos la disposición:

1. Existe la posibilidad de tener acceso a un crédito fiscal que a la postre habrá de disminuir la cantidad a pagar por concepto de IETU
2. El derecho al crédito fiscal nace cuando el monto de las deducciones autorizadas (Art. 5), sea mayor a los ingresos gravados (Art. 1) en un ejercicio
3. Al tener el derecho multimencionado se requiere determinar la diferencia entre deducciones autorizadas (Art. 5) e ingresos percibidos (quizá Art. 3), sin que se establezca que las primeras deben ser superiores a los segundos.

4. Al resultado de la diferencia o comparación anterior, habrá que aplicarla la tasa del IETU

Entonces resulta que la comparación entre deducciones autorizadas e ingresos gravados únicamente determina el derecho al crédito fiscal, mientras que la cuantificación de su monto dependerá de la diferencia entre deducciones autorizadas e ingresos percibidos, concepto, este último, que la Ley IETU no proporciona a través de todo su articulado.

De hecho, por aproximación, lo más cercano al conocimiento jurídico de la definición de los ingresos percibidos (elemento esencial e importantísimo en la determinación del impuesto), está dado entre otras definiciones, en el artículo tercero de la Ley que señala el “momento” de obtención del ingreso.

Para ejemplificar lo anterior numéricamente tendríamos los siguientes casos:

	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4
INGRESOS FACTURADOS	100,000	100,000	100,000	100,000
INGRESOS OBTENIDOS	120,000	120,000	140,000	20,000
<i>INGRESOS GRAVADOS</i>	100,000	100,000	100,000	100,000
<i>INGRESOS PERCIBIDOS</i>	120,000	120,000	140,000	20,000
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	35,000	135,000	135,000	35,000
CONDICION				
DED AUT > ING GRAVADOS	NO	SI	SI	NO
DERECHO AL CREDITO FISCAL	NO	SI	SI	NO
CREDITO FISCAL				
DED AUT - ING PERCIBIDOS	(85,000)	15,000	(5,000)	15,000
CREDITO FISCAL	0	2,475	825	0

En los casos anteriores observamos algunas peculiaridades que, desde luego, solo pueden resultar de la aplicación estricta de la norma en comento:

- En el CASO 1 observamos que no se tiene derecho al crédito fiscal habida cuenta que las deducciones autorizadas no superaron a los ingresos gravados como sucede en los CASO 2 y CASO 3 donde las deducciones autorizadas si excedieron de los ingresos gravados; para efectos de nuestro ejemplo, hemos

considerado, cómodamente, que los ingresos gravados son aquellos que hemos facturado, pues aunque no se ha actualizado el supuesto para su obtención, si derivan de actividades gravadas por IETU, por tanto, los ingresos que hemos facturado, sin importar si hemos cobrado su importe, son ingresos gravados aunque no percibidos u obtenidos.

- En el CASO 2 y CASO 3 observamos que si se tiene derecho al crédito fiscal, sin embargo, para su cuantificación debemos determinar la diferencia existente entre deducciones autorizadas e ingresos percibidos y, toda vez que la Ley no establece si alguno de los dos conceptos debe ser superior al otro, hemos anotado el monto del crédito fiscal resultante de la aplicación de la tasa IETU a cada diferencia obtenida.
- El CASO 4 llama a la atención, pues expone un caso en el que no obstante que las deducciones autorizadas superan a los ingresos obtenidos, no se tiene acceso al crédito fiscal, situación que nos lleva a inferir que la vía para realizar erogaciones superiores a los ingresos obtenidos fue bien el financiamiento, bien el saldo obtenido en periodos anteriores, situación que, desde luego, rompe el esquema que pretende crearse con el IETU.

Como los anteriores, existen múltiples casos o situaciones especiales en ésta nueva legislación que, aunque nosotros sostenemos que el amparo no es la solución (dada la forma de integración de la Ley, el momento político y lo que representan los ingresos esperados por éste tributo en el presupuesto federal), consideramos que es momento de analizar las normas fiscales con una óptica distinta, abierta y lejos de paradigmas, costumbre o producto del miedo ante una autoridad que, al igual que nosotros, está iniciando la exploración frente a un nuevo marco fiscal.