

La deóntica jurídica como clave en la interpretación de las leyes fiscales

Fecha de recepción: 25.01.2010

Fecha de aceptación: 20.05.2010

*Carlos Alberto Burgoa
Toledo*

Profesor de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración,
UNAM
carlos@burgoa-vera.com.mx

Resumen

Uno de los principales obstáculos en la aplicación de las leyes es el significado que se les da, lo que se complica más cuando se trata de normas impositivas, pues la renuencia al pago público es de todos conocidos. Es por ello que en este trabajo se estudia una de las bases para la interpretación de las leyes fiscales a través de la deóntica jurídica. Los operadores deónticos son: *permisión*, que permite “hacer” o “no hacer” una conducta; *obligación*, que implica “hacer”; y *prohibición*, que significa “no hacer”. El primero se refiere a derechos y, por tanto, su incumplimiento no implica sanción alguna, mientras que la contravención de las otras dos sí. Junto a los operadores deónticos debemos entender los diversos tipos de normas: descriptivas (que definen), prescriptivas (que obligan o prohíben) o atributivas (que permiten), completando así la importancia de los operadores deónticos en la interpretación de las leyes fiscales.

Palabras clave: deóntica, interpretación, contribuciones, permisión, obligación, prohibición.

The juridical deontic as key for tax law interpretation

Abstract

One of the obstacles to apply the law is the meaning people give to it. Tax law is more complicated due to constant resistance to pay taxes. This research provides the basis for an accurate interpretation employing law deontic. The deontic operators are: permission, obligation and prohibition. The first one allows “to do” or “not to do” a certain behavior; the second one implies the task of “doing” while the third one means “not doing”. The first one is related to rights and therefore the lack of this behavior does not bear a fine while the lack of the other two implies a mandatory fine. Along the foregoing, we must recognize the three types of rules: descriptive, prescriptive and attributive. The first ones define, the second ones oblige or forbid a behavior and the third ones allow such behavior, which completes the importance of deontic for a tax law interpretation.

Keywords: deontic, interpretation, tax, permission, obligation, prohibition.

Introducción

Las palabras y las oraciones no tienen siempre la misma acepción porque ésta depende del ánimo, del ángulo y de un gran número de variantes en que son escritas o habladas, lo cual crea confusiones y disparidades; por ejemplo, se puede decir que Juan es un excelente “intérprete”, pero no sabemos si se refiere a un músico o a un intérprete de lectura; Pedro puede hacer correcto uso de un “instrumento”, pero no sabemos si se trata de un instrumento musical o de un instrumento de trabajo o qué pensar si decimos que Luis es “paciente”; desconocemos si se habla de paciencia o de alguien atendido por un médico.¹

¹Ronald Dworkin utiliza como ejemplo la palabra “Ley/Derecho” y afirma: “I have emphasized throughout the importance of distinguishing among the different concepts people use to talk about law: the doctrinal concept that we use in skating what the law of some jurisdiction requires or forbids or permits (‘Ignorance is no defense under the law’); the sociological concept we use to describe a particular form of political organization (‘The Romans developed a complex and sophisticated form of law’); the taxonomic concept we use to classify a particular rule or principle as a legal principle rather than a principle of some other kind (‘Though the rule that seven and five makes twelve figures in some legal arguments, it is not itself a rule of law’); and the aspirational concept we use to describe a distinct political virtue (‘The Nuremberg tribunal was preoccupied with the nature of legality’). (Dworkin, 2006: 223).

Esto sucede también con las leyes tributarias, pues mientras los contribuyentes creen que la ley les favorece, las autoridades por el contrario lo entienden en forma contraria; por ello, la interpretación se convierte en punto angular de la dinámica tributaria. Así, con este trabajo se realizará un estudio de la deónica jurídica como base para la interpretación; cabe aclarar que no se afirma que existe sólo una interpretación correcta y que las otras interpretaciones sean incorrectas porque eso es ilusorio. El humano por naturaleza es distinto de los demás y cambia su forma de pensar con la edad, las costumbres y la época que vive.

[...] no es cierto eso de que vivimos en el mismo mundo y que vemos las mismas cosas y las mismas personas; si esto fuera verdadero, coincidiríamos en las afirmaciones sobre el bien y el mal y no perderíamos inútilmente el tiempo discutiendo diversos puntos de vista. No vemos las mismas realidades, ni existimos en el mismo círculo, no nos vemos en la misma tierra, porque cada quien vive en su propio mundo, y va constituyendo con lo que ve, oye, entiende, y siente, su propia realidad [...] vamos viendo del mundo lo que nos han enseñado a mirar y nuestros ojos no son tan puros como quisiéramos ni tan virginales como deseáramos, porque la educación les ha ido poniendo escamas opacas que difícilmente dejan pasar a la luz tal cual es ya que del espectro de los colores, unos ojos captan los rojos, y otros se conforman exclusivamente con los ocres. (Jaramillo, 1992, pp. 7-9).

En este trabajo no se presentará una solución a las diversas interpretaciones que puedan surgir sobre una ley, pues siempre existirán distintos puntos de vista. Simplemente se brinda una herramienta para una interpretación formal (no sustancial) que coadyuve a las ideas que tenga el lector sobre la interpretación de las leyes fiscales.

La deónica jurídica: permisión, prohibición y obligación

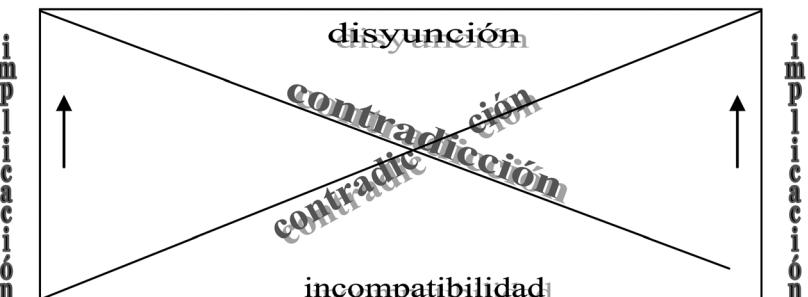
Para entender la deónica recurriremos a la lógica modal, la cual discurre en tres formas: la modalidad *óntica* se refiere a “algunos”, “todos”, “no todos” y “ninguno”; la *alética* corresponde a “possible”, “necesario”, “contingente” e “imposible”; y la *deónica* se refiere a “permiso a”, “permiso a no”, “no permiso a” (o prohibido) y “no permiso a no” (u obligatorio). Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:

Algunos
Posible
Permiso a

No todos
Contingente
Permiso a no

1
Todos
Necesario
No permiso a no

2
Ninguno
Imposible
No permiso a



Fuente: Tomado de Luigi Ferrajoli en *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I. Teoria del diritto*, Roma: Laterza, 2007, p. 110

La explicación es la siguiente:

- La relación de *contradicción* o de *alternativa* implica que en cada expresión una de ellas es verdadera y la otra falsa; no pueden ser ambas verdaderas ni ambas falsas.
- La relación de *disyunción* o *subcontradicción* implica que una de las dos expresiones es verdadera; no pueden ser ambas falsas, pero sí pueden ser ambas verdaderas.
- La relación de *incompatibilidad* o de *contrariedad* implica que una de las dos expresiones es falsa; no pueden ser ambas verdaderas, pero sí pueden ser ambas falsas.
- En la relación de *implicación* o *subalternancia*, la segunda expresión nunca es falsa si la primera es verdadera; ambas pueden ser verdaderas o falsas, o bien la primera falsa y la otra verdadera.

Del cuadro discurren los tres operadores deónticos: *permisión*, que se obtiene de la disyunción (*permiso que* y *permiso que no*); *obligación*, que resulta de la primera implicación (*permiso que* y *no permiso que no*) y la *prohibición*, que es producto

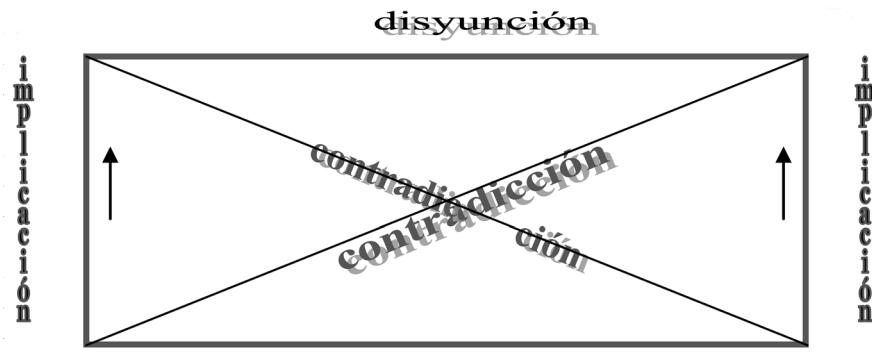
de la segunda implicación (*permiso que no* y *no permiso que*); esto es:

Permiso	=	Disyunción
Obligación	=	Implicación 1
Prohibición	=	Implicación 2

De donde se puede obtener el siguiente cuadro de equivalencias:

PERx
 $\neg\text{PH}_x$
 $\neg\text{OB}|_x$

PER|x
 $\neg\text{PH}|_x$
 $\neg\text{OB}_x$



OBx
 $\text{PH}|_x$
 $\neg\text{PER}|_x$

OB|x
 PH_x
 $\neg\text{PER}x$

Fuente: Tomado de Luigi Ferrajoli en *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I. Teoria del diritto*, Roma: Laterza, 2007, p. 122

Donde

PERx	significa	<i>permitido</i>
$\neg\text{PER}x$	significa	<i>no permitido que (no permisión a)</i>
$\neg\text{PER} _x$	significa	<i>no permitido que no (no permisión a no)</i>
PHx	significa	<i>prohibido</i>
$\neg\text{PH}_x$	significa	<i>no prohibido</i>
$\neg\text{PH} _x$	significa	<i>no prohibido no</i>

OBx	significa	<i>obligatorio</i>
\neg OBx	significa	<i>no obligatorio</i>
\neg OB x	significa	<i>no obligatorio no</i>

En resumen, los operadores deónticos significan:

Permisióñ (PER)	=	hacer/no hacer (realización/abstención)
Obligacióñ (OB)	=	hacer (realización)
Prohibicióñ (PH)	=	no hacer (abstención)

Verbigracia, que una pérdida fiscal de Impuesto Sobre la Renta pueda aplicarse a diez años posteriores (artículo 61 LISR) es una *permisióñ*; en cambio si un contribuyente realiza una erogación mayor a dos mil pesos mediante cheque, éste debe ser nominativo para abono en cuenta del beneficiario para ser deducible (artículo 31 fracción III *ibídem*) y es una *obligacióñ*; mientras que la no deducción de una misma erogación en dos ocasiones (artículo 31, fracción IV *in fine* del mismo ordenamiento legal) es una *prohibicióñ*.

Los operadores deónticos corresponden a una conducta cuya interpretación será rígida o no dependiendo a quien se dirige, pues todo texto de ley cuenta con un: a) destinatario-sujeto, y b) conducta-objeto.

Si el *destinatario-sujeto* es el particular, la interpretación de cada operador deóntico será:

Operador deóntico	Pide del contribuyente una:	Se interpreta de forma:
Permisióñ	Acción u omisión	Amplia
Obligacióñ	Acción	Estricta
Prohibicióñ	Omisión	Estricta

Cuya razón es:

1. Una “norma”, en sentido estricto, es –como hemos dicho– una prescripción o regla de conducta [...] La norma que califica una acción como obligatoria se denomina “mandato” [...] La norma que califica una omisión como obligatoria se denomina “prohibición”[...] (2.1) Son normas, en sentido amplio, las autorizaciones. Se llama ‘autorización’ a todo enunciado que califica un comportamiento como permitido,

facultativo o libre [...] las autorizaciones, en efecto, no son susceptibles de obediencia ni de violación. Sólo pueden ser usadas o no. Quien realiza la acción permitida se vale de la autorización, pero no sería apropiado decir que le presta obediencia. Quien omite realizar la acción permitida no se vale de la autorización, pero no se sería apropiado decir que la viola. (Guastini, 1999, pp. 96-97).

Por ello, el brocardo *permissum videtur in omne quod non prohibitum* implica que para el particular “lo no prohibido está permitido”, siendo fuente de criterios jurisprudenciales.² Por su parte, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación da cuenta de ello, pues establece que se aplicará la ley de forma estricta tratándose de: cargas (donde se espera una conducta de *hacer* o *no hacer* acción/omisión); excepciones a las mismas (discurren de las conductas antes nombradas); y sanciones e infracciones (castigo por *no hacer* debiendo *hacer* y viceversa). Y por ende, al llevar una *aplicación estricta* les corresponde una *interpretación restrictiva* por ser límites a la libertad. Empero, a las demás disposiciones les corresponde una *interpretación extensiva*, pues denotan libertades del particular:³

las relaciones entre figuras deónicas son relaciones puramente lógicas: dado un derecho, o sea, una expectativa jurídica positiva o negativa, existe para otro sujeto la obligación o la prohibición correspondiente; dado un permiso positivo, el comportamiento permitido no está prohibido y, por tanto, no existe

²De entre los cuales tenemos el siguiente:

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: IX, Abril de 1999 Tesis: VIII.20.48 A Página: 573 Materia: Administrativa tesis aislada.

NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO. SEGUN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR. En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso este en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.

³Tal y como lo confirma el siguiente criterio jurisprudencial:

Tesis: II-TASR-VIII-804 R.T.F.F. Año VIII. No. 89. Mayo 1987. Pág: 964 Aislada Segunda Época. Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón) Materia: GENERAL

DISPOSICIONES FISCALES.- SU INTERPRETACION.- No sólo en el Código Fiscal anterior (artículo 11) se establecía el principio de que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta porque el mismo se repite en el primer párrafo del artículo 5o. del actual Código Fiscal de la Federación, precisándose en el segundo párrafo de ese precepto legal, que únicamente las demás disposiciones que no tengan el carácter antes aludido (que establezcan cargas a los particulares y señalan excepciones a las mismas) se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

la obligación correlativa; dada una obligaron, no está permitida la omisión del comportamiento obligatorio, y por consiguiente, no existe el correlativo permiso negativo, mientras que sí existe el correspondiente permiso positivo. (Ferrajoli, 2004, p. 60).

No obstante, si el *destinatario-sujeto* es el Estado, la interpretación toma un nuevo sentido:

Operador deóntico	Pide del Estado una	Se interpreta de forma
Facultad/Permisiόn	Acción u omisión	Estricta
Obligación	Acción	Estricta
Prohibición	Omisión	Estricta

Por eso, el brocardo “*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*” establece que para el Estado “lo no expresamente permitido por ley ha de reputarse prohibido”, el cual también arriba a diversos criterios jurisprudenciales⁴ con lo que se concluye que las disposiciones y normas que se refieren al Estado llevan una *interpretación restringida*:

[...] en la esfera de la reglamentación de la autonomía privada vale el postulado de que todo está permitido excepto aquello que está prohibido, mientras en la esfera de la reglamentación de los órganos públicos vale el postulado opuesto, o sea, que todo está prohibido excepto aquello que está expresamente permitido. (Bobbio, 2007, p. 91).

Como se dijo anteriormente, los operadores deónticos pueden caer en *contradicción*, *disyunción*, *incompatibilidad* o *implicación*. Un ejemplo de *contradicción* —donde sólo una expresión es verdadera y la otra falsa, sin poder ser ambas verdaderas ni ambas falsas— es cuando por un lado se *permite* algo que al mismo tiempo está *prohibido* en otro. Verbigracia, para 2010 el tercer párrafo del artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación *prohíbe* acreditar al Impuesto Sobre la Renta el crédito fiscal por deducciones mayores a ingresos Impuesto Empresarial a Tasa Única, mientras que eso mismo está *permitido* en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

⁴Entre los cuales se cita el siguiente: Tesis aislada 810,817, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta época, Tomo XII, página 514.

AUTORIDADES. No tienen más facultades que las que la Ley les otorga, pues, si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesidades para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.

Ley de Ingresos de la Federación 2010	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
<p>Artículo 22</p> <p>Para los efectos del artículo 11, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el monto del crédito fiscal a que se refiere dicho artículo no podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito.</p>	<p>Artículo 11</p> <p>El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito.</p>

En este caso, ambas reglas (artículo 22 de la LIF y artículo 11 de la LIETU) no pueden ser verdaderas ni falsas, sólo una de ellas es verdadera, por lo que será decisión de la Corte establecer después de un juicio de amparo cuál de ellas es la verdadera.

Por lo que respecta a la *disyunción* —donde por lo menos una de las dos expresiones es verdadera, sin poder ser ambas falsas pero si ambas verdaderas— un ejemplo sería cuando un contribuyente realiza erogaciones que son deducibles; en este caso, el contribuyente tiene la *permisión a* hacer la deducción y la *permisión a no* hacerla. Ambas son verdaderas y coexisten.

En cuanto a un ejemplo de *incompatibilidad* —donde una de las dos expresiones es falsa, sin poder ser ambas verdaderas pero si ambas falsas— es cuando el individuo en la zona centro del país tiene la obligación de llevar a verificar su automóvil cada seis meses; sin embargo, si no paga el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, entonces le está prohibido verificar su automóvil; ambas conductas son incompatibles entre sí, por lo que sólo una de ellas es verdadera pero no ambas verdaderas, pudiendo en extremo ser ambas falsas.

Por su parte, un ejemplo de *implicación* —donde la segunda expresión nunca es falsa si la primera es verdadera— es la presentación mensual de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros del Impuesto al Valor Agregado. Evidentemente, es una *obligación* para el contribuyente y, por tanto, le está *permitido* hacerlo. Asimismo, si el contribuyente no debe deducir dos veces un mismo concepto quiere decir que le está *prohibido* restar dos veces la misma cantidad, en consecuencia, le es *permitido no* hacerlo así; sin embargo, las leyes las expresan como obligación y como prohibición para que ante su incumplimiento o inobservancia surja una sanción, pues si se expresaran como *permiso a* y *permiso a no*, de acuerdo a su implicación, la sanción no sería válida porque se partiría de un derecho.

Permisió n positiva y permisió n negativa, facultativo y vinculativo

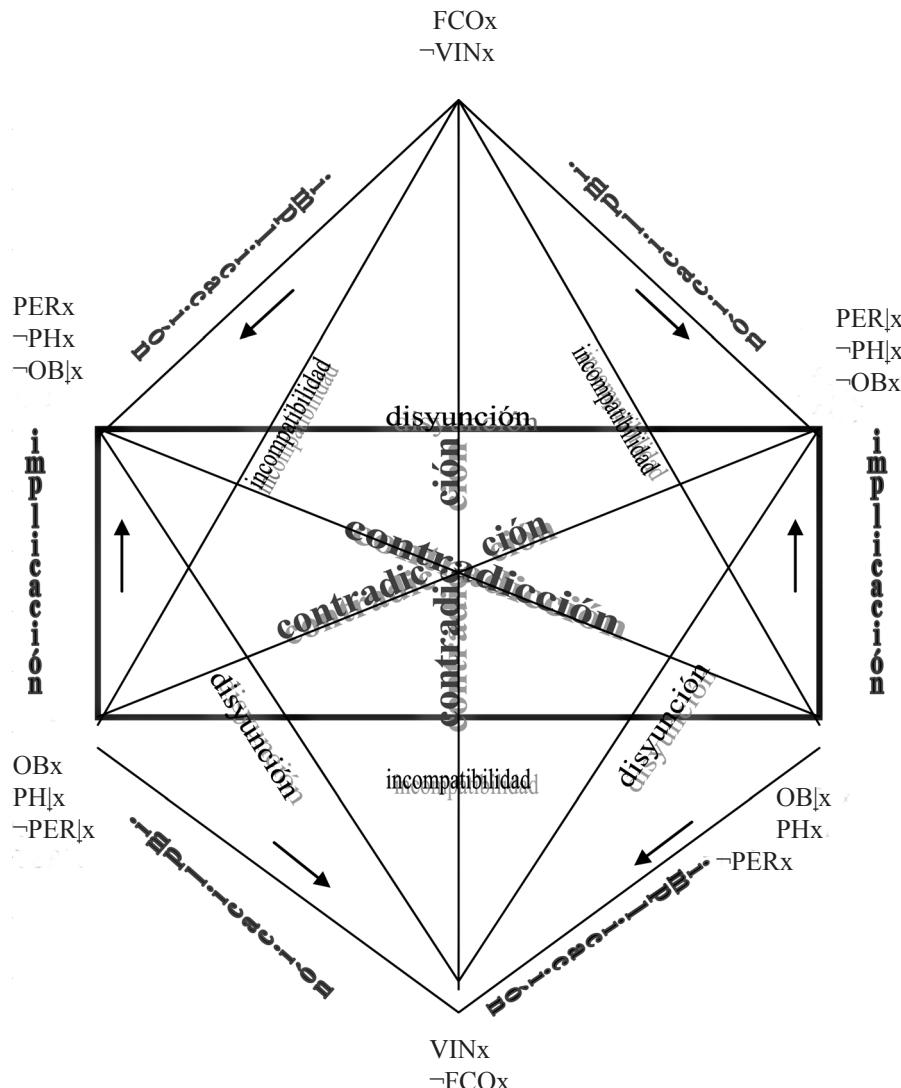
La permisió n tiene dos sentidos: *permisió n negativa*, cuando no se está obligado a hacer algo—es decir, la permisió n por negació n de la obligació n—y la *permisió n positiva*, cuando expresamente se obtiene la permisió n pero no por negació n de la obligació n, sino por afirmació n del permiso, lo cual nos recuerda la ló gica de los signos matemáticos:

$$\begin{aligned} (+) \cdot (+) &= + \\ (+) \cdot (-) &= - \\ (-) \cdot (+) &= - \\ (-) \cdot (-) &= +^5 \end{aligned}$$

Tenemos así que “las normas permisivas positivas son *aquellas que niegan un imperativo negativo* (o prohibició n), mientras que las normas permisivas negativas son *aquellas que niegan un imperativo positivo* (o mandato). Las acciones previstas en la primera se denominan *permisivas* y las acciones previstas en las segundas se denominan *facultativas*”. (Bobbio, 2007, p. 87).

De allí que surjan dos conceptos: *facultativo* (FCO) y *vinculativo* (VIN). El primero es aquel donde se permite tanto la comisió n como la omisió n (la *permisió n positiva* y la *permisió n negativa* al mismo tiempo), mientras que en el segundo no se permite la comisió n o no se permite la omisió n (la *obligació n* y la *prohibició n* no pueden ocupar el mismo espacio). Por ejemplo, tengo tanto el derecho de efectuar deducciones como de no efectuarlas, en este caso es facultativo y no se sanciona, con multa, la elecció n que tome; sin embargo, si se me prohíbe deducir dos veces una misma erogació n no se me puede obligar al mismo tiempo a ello porque la vinculació n sólo es a una o a otra de ella. Tenemos así los siguientes conceptos: permisió n (positiva y negativa), obligació n, prohibició n, facultativo y vinculativo, los cuales se resumen con disyunciones, contradicciones, incompatibilidades e implicaciones de la siguiente manera:

⁵No se utilizan los elementos “verdadero” y “falso” porque las normas jurídicas no participan de dicha naturaleza, toda vez que al ser un lenguaje técnico o artificial, relacionado con un ordenamiento superior (Constitución), su calificación deriva en justos/injustos y válidos/inválidos, como se observará más adelante.



Fuente: Tomado de Luigi Ferrajoli en *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I. Teoria del diritto*, Roma: Laterza, 2007, p. 126

El concepto *facultativo* engloba tanto la permisión positiva (*permiso a*) como a la permisión negativa (*permiso a no*); mientras que el *vinculativo* engloba sólo a uno, ya sea a la obligación, o a la prohibición. Por ello, el *facultativo* y el *vinculativo*

son nuevos operadores contradictorios entre sí. Para dejar aclarar lo anterior, utilizaremos algunos ejemplos de la materia fiscal donde utilizaremos las siguientes abreviaturas:

PER	=	Permisión
OB	=	Obligación
PH	=	Prohibición
¬	=	No (negación del operador deóntico)
X	=	Una conducta determinada
↓	=	No (negación de la conducta)

Se tiene el derecho a realizar deducciones en el Impuesto Sobre la Renta (artículo 29), lo cual es una *permisión* (PERx); por lo tanto, no está prohibido hacerlas ($\neg\text{PH}_x$), pero tampoco está prohibido no hacerlas ($\neg\text{PH}|_x$), pues si se aplican o no al cálculo mensual/anual es sólo en beneficio o perjuicio del contribuyente, en consecuencia, la ley no le sanciona en caso de no hacerlo. Sin embargo, en los artículos 14 y 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se tiene la *obligación* de presentar declaraciones de pago mensuales y anuales, respectivamente (OBx). Por lo tanto, está prohibido no declarar dichos períodos ($\text{PH}|_x$), y no está permitido no declarar ($\neg\text{PER}|_x$). Asimismo, la fracción IV *in fine* del artículo 31 *prohíbe* deducir dos veces un mismo gasto (PHx); esto es, el contribuyente está obligado a no deducir dos veces el mismo gasto (OB|x) y no le está permitido deducir dos veces ese gasto ($\neg\text{PER}_x$).

Disposiciones descriptivas, prescriptivas y atributivas

Para complementar el estudio de la deontica, es importante concluir con una distinción adicional que ayuda a la interpretación y que son los distintos tipos de disposiciones. Las disposiciones son una proposición que en el lenguaje natural (o hablar cotidiano) pueden ser verdaderas o falsas. El enunciado “la tierra es redonda” es verdadero; en cambio el enunciado “el aire es sólido” es falso; sin embargo, el lenguaje técnico/artificial del derecho no se mide por verdad o falsedad, sino por justicia/injusticia o validez/invalidad, dependiendo de si es apegado a los valores superiores de la Constitución y/o creada conforme a las disposiciones para su producción (normas *por* decidir mediante normas *para* decidir) respectivamente, inmanente a su justificación sustancial y su justificación formal.

Desde ese aspecto, las disposiciones se traducen en *proposiciones* y “se pueden distinguir con base en dos criterios: la forma gramatical y la función. En relación con la forma gramatical las proposiciones se distinguen principalmente en *declarativas, interrogativas, imperativas y exclamativas*; en cuanto a la función se distinguen en *afirmaciones, preguntas, órdenes exclamaciones*.” (Bobbio, 2007, p. 44) El enunciado de un padre a un hijo: “¿Crees que esto es correcto?”, frente a una conducta inadecuada tiene una proposición formalmente interrogativa, pero una función de *orden* atinente a cambiar la conducta reprochada. Asimismo, si encuentro a un amigo en una reunión a la que anteriormente prometió no asistir, el enunciado “qué sorpresa” tiene una proposición formalmente exclamativa pero una función irónica.

Vemos así la diferencia entre *proposición* y *función*, también llamado *enunciado normativo* y *norma*. “El enunciado ‘Ningún alemán puede ser extraditado al extranjero’ significa que está prohibida la extradición de alemanes al extranjero. Una norma es el significado de un enunciado normativo; por ello, no es aconsejable buscar los criterios para la identificación de las normas en el nivel del enunciado normativo, sino en el de la norma.” (Alexy, 2007, pp. 34-35). Para este apartado utilizaremos los primeros.

Las leyes se dividen en deónicas y constitutivas. Las primeras establecen un operador deónico gradiente entre permisión (acción/omisión), prohibición (omisión) y obligación (acción), mientras que las segundas establecen definiciones, situaciones jurídicas o instituciones. Verbigracia, establecer que el pago de contribuciones debe efectuarse el día 17 de cada mes es una disposición deónica porque incardina un “*hacer*”. Por su parte, establecer quiénes se consideran personas morales para efectos del Impuesto Sobre la Renta —artículo 8 de su ley— es una disposición constitutiva porque no obliga, ni prohíbe ni permite algo, simplemente denota a la persona moral. Las disposiciones deónicas tienen un cumplimiento gradual, mientras que las disposiciones constitutivas no porque sólo definen o dan conceptos de un elemento normativo.

Las disposiciones deónicas a su vez se dividen en *atributivas* si atribuyen derechos o facultades, y *prescriptivas* si imponen prohibiciones u obligaciones: “la función descriptiva, propia del lenguaje científico, consiste en dar informaciones, en comunicar a otros ciertas informaciones, en la transmisión del saber, en suma en *hacer conocer*; [...] la función prescriptiva, propia del lenguaje normativo, consiste en dar órdenes, consejos, recomendaciones, advertencias, de suerte que influyan

sobre el comportamiento de los demás y lo modifiquen y, en suma, para *hacer hacer*.” (Bobbio, 2007, p. 47). Por su parte, la función atributiva consiste en asignar un beneficio, potestad o derecho, en suma *hacer asignar*.

En un resumen, tenemos el siguiente resultado:

Disposiciones constitutivas		Disposiciones deónticas	
Disposiciones descriptivas	Disposiciones atributivas	Disposiciones prescriptivas/impositivas	
Definiciones	Permisiones	Obligaciones	Prohibiciones

Una disposición deóntica es *descriptiva*, *prescriptiva* o *atributiva*, si respectivamente define un “estado de cosas”, señala admoniciones (prohibiciones u obligaciones) u otorga concesiones (permisión).

Para desentrañar la ambigüedad tenemos que comenzar por hacer una distinción muy importante —y muy conocida en la filosofía jurídica— entre *normas* y *proposiciones normativas*. Las normas son enunciados *prescriptivos* que se usan para ordenar, prohibir o permitir conductas humanas. Las proposiciones normativas son enunciados *descriptivos* que se usan para informar *acerca de* las normas o *acerca de* las obligaciones, prohibiciones o permisiones establecidas por las normas. (Alchourrón y Bulygin, 2002, p. 173). Aplicando al caso la terminología tradicional podemos decir que la norma *atributiva* está referida al aspecto *activo*, en tanto que la *prescriptiva* se refiere al aspecto *pasivo* del *vínculo* que establecen. (García, 2007, p. 22).

Por tanto, una disposición constitutiva-descriptiva define un estado de cosas dependiendo de la óptica particular del legislador. Según Guastini:

Existen fundamentalmente dos tipos de definiciones; [...] 1) *Definiciones lexicográficas* [...] describen el modo... cómo el vocablo o el sintagma definidos son efectivamente usados por alguien [...] 2) *Definiciones estipulativas* [...] proponen usar un determinado vocablo sintagma de una forma determinada, con preferencia sobre otras [...] *Estipulaciones* [...] todas las *decisiones* relativas al significado de una vocablo o de un sintagma [...] *Redefiniciones* [...] consiste en precisar el significado de un vocablo o sintagma, eliminado (al menos en parte) la ambigüedad y la vaguedad que son propias del uso común [...] Ahora, la misma distinción que hemos usado para las definiciones puede ser también aplicada (si bien no es habitual hacerlo) a las interpretaciones. 1) *Interpretaciones-conocimiento* [...] consiste en *conocer* [...] o en *conjutar* el significado o los significados

de una expresión determinada [...] 2) *Interpretación-decisión* [...] consiste en *proponer* o en *decidir* atribuir a una determinada expresión un determinado significado con preferencia sobre otros. (Guastini, 1999, pp. 201-203).

Lo anterior se puede esquematizar de la siguiente manera:

Definiciones	Interpretaciones	
Lexicográfica → describe	Interpretación-conocimiento	→ conjectura
Estipulativa → propone	Interpretación- decisión	{ propone
Estipulación → decide		{ decide*
Redefinición → precisa (disposición)		

* Carlos Alberto Burgoa Toledo (2009), p. 29.

El legislador *redefine* lo que ya existe en la realidad a través de una ley escrita para su ulterior aplicación. Pasa de un *referente empírico* a un *referente normativo*; esto es, pasa de lo real a lo ideal para sentar lo que se espera del particular. Contrario a esto, las autoridades fiscales pasan de lo ideal a lo real al aplicar la ley, con lo que toma importancia identificar el tipo de disposición que se interpreta.

Quizá lo antes expuesto —sobre deónica y tipos de disposiciones— quede claro con algunos ejemplos de la materia fiscal en México; el artículo 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en sus primeros tres párrafos es *descriptivo*, pues señala qué es ingreso para esa ley, es decir, solamente *define*:

Artículo 2. Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros, las personas que realicen

las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 2010, p.2)

En este caso no existe operador deóntico porque se parte de un simple señalamiento preceptivo; mientras que su artículo 1 *prescribe u ordena* lo que el contribuyente debe *hacer*, esto es, pagar dicho impuesto:

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 2010, p.1)

El operador deóntico es el de obligación (OB). A su vez, el artículo 11 *atribuye* al contribuyente un beneficio denominado “crédito fiscal” en caso de que sus deducciones en un año sean mayores a los ingresos obtenidos:

Artículo 11. 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 (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, 2010, p.11)

El operador deóntico es permisión (PERx y PER|x). Por su parte, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra la misma diversidad; por ejemplo, el artículo 110 *describe* —esto es, *define*— en sus siete fracciones lo que para efectos del impuesto es ingreso inmanente a personas físicas:

Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. 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.
- 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 (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2010, p.110)

No existe operador deóntico porque simplemente es una definición. A su vez, el artículo 106 *prescribe* en su primer párrafo el pago del impuesto:

Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2010, p.106)

El operador deóntico es una obligación (OB). Finalmente, el artículo 109 *atribuye* el beneficio de la exención para los contribuyentes, personas físicas del impuesto (se cita sólo el primer párrafo):

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos [...] (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2010, p.109)

Aquí el operador deóntico es permisión (PERx y PER|x).

Si la disposición es *descriptiva* no arroga mayor problema a su interpretación porque sólo es instrumental para las disposiciones atributivas o prescriptivas. Por su parte, las *disposiciones atributivas* consignan derechos, por lo que no pueden *interpretarse restrictivamente*, sino *extensivamente* como ya se señaló. A su vez, las *disposiciones prescriptivas* sí deben *interpretarse restrictivamente* porque restringen la libertad.

Conclusión

Los operadores deónticos muestran las opciones de conducta que conforme a derecho se espera de las personas. La deóntica jurídica es útil tanto en la interpretación como en la formación de las leyes porque todos los comportamientos que espera el Estado son exclusivamente: permisión, obligación o prohibición, de tal suerte que el contenido normativo redunda siempre en estos tres. A la par, el legislador se apoya en disposiciones instrumentales que definen el comportamiento esperado de los destinatarios de la ley (disposiciones descriptivas). Es por eso que al inter-

pretar las leyes debe tenerse en cuenta los operadores deónicos y la interpretación que a cada uno corresponde con el fin de evitar desvío en su significado, para así proceder dentro del marco de legalidad.

Referencias

- Alchourrón, Carlos E. y Eugenio Bulygin (2002). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires: Astrea.
- Alexy, Robert (2007). *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Bobbio, Norberto (2007). *Teoría General del Derecho*, Bogotá: Temis.
- Burgoa Toledo, Carlos Alberto (2009). *El poder tributario frente a la Constitución*, México: Gasca.
- Dworkin, Ronald (2006). *Justice in Robes*, London: The Berlknap press of Harvard University Press.
- Ferrajoli, Luigi (2004). *Derechos y Garantías*, España: Trotta.
- (2006). *Garantismo, una discusión sobre derecho y democracia*, Madrid: Trotta.
- (2007). *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, I. Teoria del diritto*, Roma: Editori Laterza.
- García Maynez, Eduardo (2007). *Lógica del raciocinio jurídico*, México: Fontamara.
- Guastini, Riccardo (1999). *Distinguiendo, Estudios de teoría y metateoría del derecho*, España: Gedisa.
- Jaramillo Loya, Horacio (1992). *Los hechizos de la mente*, México: Diana.

Legislación

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto sobre la Renta 