

INTERPRETACIÓN DE LA MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO

Manuel L. HALLIVIS PELAYO*

SUMARIO: I. *Introducción. Teoría general de la interpretación.* II. *Interpretación en materia tributaria.* III. *¿Un método o criterio “especial” para la materia fiscal?* IV. *Interpretación de normas tributarias en México.*

I. INTRODUCCIÓN. TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN

La interpretación de textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos y de mayor relevancia para los tributaristas de la actualidad en todo el mundo y en particular en México. Para comprender la profundidad del debate que se ha suscitado y su solución, es necesario que ocurramos en primer término a exponer en forma muy concreta cómo se deben interpretar los textos jurídicos en general, es decir, a la teoría general de la interpretación, para luego pasar a la materia tributaria y, por último, a la interpretación en materia tributaria en México.

Para ello, debemos primero referirnos brevemente a la profunda evolución que ha sufrido la interpretación. La historia inicia con una interpretación muy estricta, sacramental, imbuida de misticismo, respetuosa y hasta temerosa del texto de la ley, que evoluciona hacia una interpretación creadora, es decir, “se trasciende de un mero explicar” o “aclarar” el sentido del texto normativo, a un “descubrir” o “desentrañar”, hasta llegar a “asignar” o “atribuir” dicho contenido normativo a las disposicio-

* Doctor en derecho; magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

nes jurídicas, a “reformular” el propio texto y, en su caso, a determinar las consecuencias.¹

Resulta interesante resaltar, como he pretendido probar en diversos foros,² que este proceso ha sido cíclico: se ha presentado varias veces a lo largo de la historia. Por ejemplo, en la época romana se inicia con una actitud reverencial a las XII Tablas, para evolucionar hasta un *ius publice respondendi* con fuerza de ley en la época de Adriano, para luego iniciar nuevamente el camino con la codificación de Justiniano, que fue seguida por la acción de los glosadores, posglosadores y otros, con los cuales podemos decir que se vuelve tornar en una labor creadora, hasta llegar a la época de Napoleón.

A su vez, Napoleón decide codificar nuevamente, exigiendo respeto absoluto al texto de la ley, lo que fue seguido escrupulosamente por la escuela de la exégesis, con la que se inicia otra vez esta evolución, que pasa por una serie de interesantes posiciones, como las ideas de algunas escuelas que se adelantaron a su época, como las de Recaséns (*logos de lo razonable*) y Cossio (*egología*),³ hasta llegar a nuestros días, en los que encontramos que nuevamente se considera que el intérprete debe “atribuir” el “significado o sentido de la disposición”, así como “justificar” los resultados interpretativos a que arribe.⁴

¹ Este es un resumen de lo que ha sido la historia de la interpretación. Se recomienda, para quien esté interesado en abundar al respecto, el análisis que se hace en Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, México, Porrúa, 2007, pp. 81-287.

² Cfr. *ibidem*, pp. 1-3, 81-287.

³ Desde hace más de cuarenta años, autores como Recaséns ya criticaban el que quienes aplican el derecho limiten su tarea a una mera labor en la que se realizan sólo inferencias formales, cuando, por el contrario, se trata de una tarea creativa que, además, debe ser plenamente justificada frente a la sociedad. Adicionalmente, es un requisito de toda sociedad moderna el que toda autoridad (administrativa, judicial y aun legislativa) justifique plenamente sus decisiones. Cfr. Recaséns Siches, Luis, *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, 2a. ed., México, Porrúa, 1973, pp. 188-259, 288 y 289; Cossio, Carlos, *El derecho en el derecho judicial*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1959; *id.*, *La teoría ecológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1964; *id.*, *Radiografía de la teoría ecológica del derecho*, Buenos Aires, Depalma, 1987; *id.*, *Teoría de la verdad jurídica*, Buenos Aires, Losada, 1954. Para una explicación del concepto de silogismo y el de justificación se sugiere Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 345-352 y 367-376.

⁴ Es precisamente el tema de si los intérpretes atribuyen o no significado a los textos normativos la gran discusión que se ha presentado a lo largo de la historia de la interpretación. Cfr. *ibidem*, pp. 45-54.

En la época más reciente, la teoría se ha dividido entre formalistas y escépticos. Los primeros piensan que interpretar es una actividad cognoscitiva o cognitiva, que consiste en descubrir el significado objetivo de las disposiciones y/o la intención del legislador basándose, entre otras cosas, en el postulado de la certeza del derecho y en que los sistemas jurídicos son completos y sin lagunas.⁵

El otro extremo lo ocupan los escépticos, realistas o antiformalistas, quienes piensan que la interpretación es una actividad valorativa y decisional, ya que las palabras pueden tener el significado que quiso incorporar su emisor o el que le atribuyan sus destinatarios y nada asegura que haya coincidencia entre ellos, de forma que la interpretación refleja la actitud valorativa de los intérpretes y, por tanto, los enunciados interpretativos no son ni verdaderos ni falsos.⁶

Por último, tenemos a la corriente mixta, que considera que la interpretación puede ser una actividad tanto de conocimiento, en la que se descubre el significado de un texto normativo; como de decisión discrecional, en la que se adscribe significado a un texto normativo, puesto que casi todos son de textura abierta, es decir, de significado vago o indeterminado. Este sentido indeterminado implica que, respecto del significado de un texto normativo, se puede distinguir un “núcleo esencial luminoso” y una zona indefinida (“zona de penumbra”), lo que lleva a que existan casos tanto fáciles, en los que se descubre el derecho por el juzgador (de acuerdo con la teoría cognitiva), como difíciles, en los que el juez decide discrecionalmente (como sugiere la teoría escéptica).⁷

De esta forma, sostienen que “en los casos claros se descubre el sentido”, mientras que “en los difíciles se adjudica un sentido”.⁸ Al final de cuentas, es siempre el intérprete quien decide si un caso se encuentra en la “zona de penumbra”, o bien pertenece al “núcleo luminoso” del lenguaje.⁹

⁵ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 5a. ed., trad. de Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 15 y 16. Hemos utilizado una de las clasificaciones (formalistas y antiformalistas), pero existen otras respecto de las cuales vale la pena profundizar. Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 67-80.

⁶ Igartua Salaverria, Juan, *Teoría analítica del derecho (la interpretación de la ley)*, IVAP, Oñate, 1994, pp. 42 y 43.

⁷ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, nota 5, pp. 16-18.

⁸ Atienza, Manuel, *Cuestiones judiciales*, México, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, Fontamara, 2001, núm. 91, p. 83.

⁹ Rentería, Adrián, *Discrecionalidad judicial y responsabilidad*, 2a. ed., México, Fontamara, 2002, colección Doctrina Jurídica Contemporánea, núm. 10, pp. 51 y 52.

La conclusión es que las corrientes actuales de la interpretación son fruto de la evolución de la que hablamos y que ya no sólo se habla de explicar o descubrir un contenido normativo para el texto interpretado, sino de atribuirlo y “determinar sus posibles alcances y consecuencias jurídicas, para, posteriormente, aplicando reglas y principios desde todo el ordenamiento jurídico en un contexto sistémico y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer (revelar), y/o traducir o reformular y, en su caso, aplicar”.¹⁰

Para conceptualizar la interpretación, debemos considerar sus características esenciales. La primera es su carácter instrumental y, para explicarla, requerimos hacer alusión a la ya clásica comparación de la similitud que guardan la actividad que realiza el intérprete de una norma jurídica, con la que realiza el músico que ejecuta una pieza musical o el actor que interpreta un papel en una obra de teatro. Los instrumentos musicales (acordeón, trombón, violín, etcétera) no emiten ningún sonido sino sólo hasta que son manipulados (tocados, como se dice coloquialmente) y la partitura no se nos “revela” sino hasta que es interpretada o el libreto no toma vida si no es puesto en escena (actuado).¹¹

De la misma forma, un texto jurídico no tiene sentido ni nos revela su verdadero significado, sino hasta que el intérprete, sea quien sea (el des-

¹⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, p. 490. Cfr. Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil, ley, derechos, justicia*, 5a. ed., trad. de Marina Gascón, Madrid, Trotta, 2003, pp. 122-126; Vigo, Rodolfo Luis, *De la ley al derecho*, México, Porrúa, 2003, pp. 25-28; Álvarez Ledesma, Mario I., *Introducción al derecho*, México, McGraw-Hill, 1999, pp. 280-282, y Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 8.

¹¹ Este símil con los intérpretes musicales es muy antiguo y gran parte de los autores lo mencionan. Por ejemplo, Vernengo menciona a Frank como el primero que utiliza este símil: Vernengo, Roberto F., *La interpretación literal de la ley*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1994, p. 16; cfr. Frank, Jerome, “Words And Music: Some Remark on Statute Interpretation”, *Columbia Law Review*, núm. 47, Columbia University, 1947; *id.*, “Palabras y música (algunas observaciones sobre la interpretación de las leyes)”, trad. de Roberto R. Vernengo, *El actual pensamiento jurídico norteamericano*, Buenos Aires, Losada, 1959; Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario, parte general*, 11a. ed., Madrid, Civitas, 2001, p. 87; Martín-Retortillo se lo atribuye a Betti. El propio Betti realiza un gran desglose de esta idea hablando de la presencia de un intermediario que es el “intérprete” de todo tipo de interpretación: Betti, Emilio, *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, trad. de José Luis de los Mozos, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 52; Martín-Retortillo Báquer, Lorenzo, “La Interpretación de las leyes tributarias”, *Estudios en Homenaje a Jordana de Pozas*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, p. 397.

tinatario de la norma, la autoridad o el juzgador), lo descifra y determina un contenido normativo, resultado de la interpretación. Contenido que después aplica. Es decir, primero se va a determinar el contenido del texto normativo (contenido normativo), como resultado del proceso de interpretación y después se va a aplicar ese contenido. De esta forma, siempre deberá haber una labor interpretativa, una interpretación, como paso previo a la aplicación, que es una actividad distinta.

Independientemente de si el texto es claro u oscuro, fácil o difícil de interpretar, siempre habrá interpretación, puesto que el resultado depende precisamente de ella, ya que "... la interpretación es el presupuesto necesario de la aplicación".¹²

Así, podemos afirmar que la interpretación es un medio (carácter instrumental), que precede (carácter previo), a la aplicación y que todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren ser interpretados (carácter necesario).¹³

Nosotros hemos distinguido tres corrientes distintas, dependiendo de si consideran que interpretar es explicar, desentrañar o atribuir el sentido de una disposición o texto normativo.¹⁴ Efectivamente, muchos doctrinarios se han pronunciado, en relación con que se trata una labor de explicación, otros que es de descubrimiento y muchos más que es una en la que se atribuye significado al texto objeto de la interpretación.

La primera corriente conceptual, suscrita por autores como Ennecerus, Häberle, Frosini, Ferrer y Pallares, se inclina por considerar que la interpretación consiste exclusivamente en explicar, comprender, exponer y aclarar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), la prescripción normativa, "el contenido normativo, que el texto contiene".¹⁵

La segunda, con exponentes como García Máynez, De Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, considera que el sentido de una disposición, sea expresado por el legislador histórico o el racional, hay que averiguarlo o descubrirlo, lo cual implica que se encuentra en el texto. Como ejemplo citamos una definición de García Máynez muy utilizada:

¹² Guastini, Riccardo, *op. cit.*, nota 5, p. 5; *cf.* Von Savigny, Friedrich Karl, *Sistema del derecho romano actual*, trad. de Jacinto Mesía y Manuel Poley, Madrid, F. Góngora, 1878, pp. 145-149; Martín-Retortillo Báquer, *op. cit.*, nota 11, pp. 397 y 398.

¹³ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, p. 9.

¹⁴ *Ibidem*, pp. 26-31.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 26 y 27.

“... interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan”.¹⁶

El término desentrañar, a diferencia del de esclarecer, no es tan preciso, de hecho significa, en su primera acepción: sacar, arrancar las entrañas, aunque en la segunda, ya nos da más luz: averiguar, penetrar lo más dificultoso y recóndito de una materia, por lo cual consideramos que fue muy afortunada la definición de García Máynez, toda vez que nos dirige a buscar el contenido normativo de un texto, el cual se va, eventualmente a descubrir o a descifrar, es decir, a desentrañar.¹⁷

Es decir, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que va a descubrir, desentrañar, lo que quiso decir. En otras palabras va a sacar de las entrañas, a averiguar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), “la prescripción normativa que el texto contiene”.¹⁸

Por último, autores como Niklas Luhmann, Guastini, Zagrebelsky, Velluzzi y Larenz, en una corriente, que constituye un tercer nivel de profundidad en la concepción de la labor interpretativa, consideran que lo que hace el intérprete es decidir o atribuir significado (contenido normativo) a una disposición.¹⁹

Es decir, según esta corriente, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, ni va a descubrir lo que quiso decir, sino que va a decidir, a determinar cuál es el contenido normativo del texto, es decir, va a señalar, “va a asignar contenido normativo a un texto”.

En otras palabras, va a determinar, a fijar, la regla de conducta o prescripción normativa que el texto contiene. Guastini utiliza el símil con la traducción, la que implica una reformulación de un texto en una lengua diversa de aquella en la que fue formulado, mientras que en la “interpretación se reformula un texto normativo”.²⁰

¹⁶ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1940, t. II, p. 147.

¹⁷ Cfr. Pey, Santiago y Ruiz Calonja, Juan, *Diccionario de sinónimos, ideas afines y contrarios*, 7a. ed., México, Teide, 1992, p. 43.

¹⁸ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 27-29.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 29-31.

²⁰ Cfr. Guastini, Riccardo, *op. cit.*, nota 5, pp. 5 y 6, cita en la página 6. De la misma forma, Luhmann considera que se trata de producir nuevos textos con base en los viejos de forma que el original sólo servirá respecto del último, como referencia: Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, trad. de Javier Torres Nafarrate *et al.*, México, Universidad Iberoamericana, 2002, colección Teoría Social, p. 403.

Ante estos tres niveles distintos de profundidad, nosotros consideramos a la “interpretación”, como:

La labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para, según el método que suscriba y la técnica que utilice, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y, en su caso, determinar sus posibles consecuencias jurídicas, para, posteriormente, y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, revelar y/o aplicar, en su caso.²¹

Tarello distingue dos sentidos de la interpretación: uno que se refiere a la actividad de “atribuir significado a un enunciado” y el segundo al producto o “resultado de esa actividad”, es decir, al significado que se le atribuyó a un texto normativo.²²

El termino interpretación puede utilizarse para indicar tanto la actividad interpretativa que realiza el intérprete, como el resultado de ella. El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el contenido normativo que contiene el documento, disposición o precepto que se interpretó.²³

En otras palabras, es distinto el texto normativo (o disposición legal) que se interpreta, del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto (contenido normativo o significado que se le adscribió). El resultado de la interpretación es el que nos va a permitir aplicar la norma, ya que es el que nos comunica el significado del texto (contenido normativo) y, por tanto, la norma que tenemos que aplicar.

Para explicar esto, debemos recordar el concepto de norma jurídica, para lo cual recurrimos a Nawiasky: “... precepto relativo a la conducta exterior, a cuya inobservancia va ligado un apremio o una pena; el mandato de un hacer o un omitir, cuya desobediencia tiene por efecto un apremio o una pena”.²⁴

21 Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, p. 34.

22 Tarello, Giovanni, *Diritto enunciati, usi*, pp. 14 y 15.

23 Velluzzi, Vito, “Interpretación sistemática. ¿Un concepto realmente útil? Consideraciones acerca del sistema jurídico como factor de interpretación”, trad. de Amalia Amaya, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 21-I, Alicante, 1998, pp. 67 y 68.

24 Nawiasky, Hans, *Teoría general del derecho*, trad. de José Zafra Valverde, Madrid, Rialp, 1962, p. 14. Las normas constituyen reglas de conducta que tienen por objeto hacer posible la convivencia entre los seres humanos, indicándonos cómo debemos comportarnos respecto de los demás y cómo podemos esperar que los demás se comporten respecto de nosotros.

Ahora bien, las normas se formulan mediante textos normativos,²⁵ es decir, por textos que contienen un contenido normativo que es la regla de conducta que prescriben, por lo cual realmente no tendremos “norma” hasta que ese texto sea primero interpretado y luego aplicado.

Para completar esta noción, debemos recordar a Tarello, para quien el término norma se refiere indistintamente tanto a las formulaciones del discurso legislativo, es decir, al texto mismo que formuló el legislador (texto normativo), como al contenido de significado que tiene este texto.

Distingue, entonces, entre texto y significado, y justifica su noción en que cada enunciado normativo se puede utilizar de diversas formas, dependiendo de quien lo opere o utilice, por lo cual los enunciados van a poder tener no sólo una, sino varias interpretaciones, ya que las disposiciones legislativas no incorporan un solo significado, de carácter unívoco, sino tantos significados como cuantas interpretaciones se realicen.

Así, como concluye Guastini, Tarello sustituye la noción de norma, característica de la doctrina tradicional, por dos nociones más precisas. “... Por un lado, la noción de enunciado normativo, entendido como una expresión en un lenguaje bien configurado, apta para interpretarse en sentido normativo. Por el otro, la noción de norma, entendida como el contenido de significado normativo que, según cierta interpretación, puede recabarse de un enunciado”.²⁶

De esta forma, tenemos como enunciado normativo a lo que hasta aquí hemos denominado texto normativo y norma al contenido normativo de ese texto, es decir, a su significado, conceptos que se completan con la noción de interpretación que hemos abordado con anterioridad.

Así, siguiendo a Tarello y Guastini, podemos inferir que la interpretación ha evolucionado hasta hablarse más que de interpretación, de “resultado de la interpretación”, ya que lo que se obtiene de la interpretación es precisamente el contenido normativo, el sentido o el significado de una disposición.

²⁵ Los textos normativos ordenan lo que se debe o no se debe hacer, por lo cual se enuncian o formulan en términos positivos o negativos, como serían: debes pagar impuestos, no debes matar; no debes contaminar, etcétera. Asimismo, se formulan con base en ideales de justicia, seguridad y orden, así como en necesidades sociales, circunstanciales e históricas. De ahí que su eficacia sea valorada por su aplicación en la realidad social.

²⁶ Guastini, Riccardo y Rebuffa, Giorgio, “Introducción”, en Tarello, Giovanni, *Cultura jurídica y política del derecho*, trad. de Isidro Rosas Alvarado, México, Fondo de Cultura Ecoómica, 1995, p. 13.

Ahora bien, en relación con la aplicación del texto normativo, en una muy bella y contundente frase, Frosini nos explica que la ley "... se escribe para que sea leída, se lee para entenderse, o sea, para interpretarse, y se interpreta para ser aplicada; así, la palabra se convierte en hecho, en el hecho jurídico".²⁷

Es muy claro este proceso: leemos para entender (o sea, para interpretar) y, una vez entendido, interpretamos; es decir, primero tenemos que interpretar y luego, una vez interpretado, lo aplicamos.

Los textos normativos contribuyen a la convivencia pacífica de cualquier sociedad democrática, ya que contienen reglas jurídicas que tienden a regular el comportamiento de quienes integran un determinado grupo social, y prevén anticipadamente la forma como han de solucionarse los conflictos de intereses que puedan suscitarse. No dudamos tampoco que cada texto normativo tiene un propósito concreto dentro de cada sistema jurídico, pero para que alcance su propósito debe aplicarse.

La técnica del derecho ha distinguido tres etapas: formulación, interpretación y ejecución (o aplicación). En la primera fase se elaboran las disposiciones mediante la utilización del lenguaje técnico jurídico²⁸ y de la técnica legislativa; en la segunda se explica, aclara, descubre, desentraña o atribuye el sentido de esos textos por medio de la técnica de interpretación del derecho, y, en la tercera, se ejecutan, se aplican los contenidos de las normas en la vida de la comunidad. Las tres encuentran escalonadas, ya que la ejecución presupone que ya se interpretó, y la interpretación presupone que ya se formuló la norma. "No se puede ejecutar sin interpretar".²⁹

La interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene como objeto, como ya se expresó, textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto (contenido de sentido) de los textos normativos o lo que anteriormente denominamos contenido normativo, es decir, la regla de conducta que

²⁷ Este autor nos recuerda la máxima: *ex iure oritur factum*: sólo cuando la ley se cumple adquiere consistencia, no siendo así mientras permanezca en el limbo del lenguaje.

²⁸ Para un análisis muy completo del lenguaje técnico jurídico y sus diferencias con el legal, véase Capella, Juan Ramón, *El derecho como lenguaje, un análisis lógico*, Barcelona, Ariel, 1968, pp. 27-67 y 242-309.

²⁹ Hasta el propio Federico Carlos Von Savigny postuló que siempre era necesaria una interpretación: Von Savigny, Friedrich Karl, *op. cit.*, nota 12, pp. 145-155.

contiene una norma). De esta forma, la aplicación presupone o incluye, como una parte constitutiva, a la interpretación.³⁰

De Pina define a la aplicación como "... la operación o conjunto de operaciones encaminadas a la actuación de las normas jurídicas por los órganos competentes, y el resultado de esa operación u operaciones".

Como lo explica Mario Álvarez, el derecho se aplica cuando entra en contacto con la realidad, a cuya regulación se halla destinado y entonces adquiere pleno sentido porque sirve a su objetivo, cumple con la razón de su existencia "... implica la realización de su función original, esto es, la de ser un instrumento de regulación especial de ciertos ámbitos de la conducta social, a efecto de facilitar (la) convivencia social".³¹

El derecho se elabora para regir la vida humana en sociedad y, por ello, debe ser aplicado para resolver los casos que plantea la realidad social. Cualquier miembro de una sociedad determinada que ajusta su conducta al derecho vigente sea en su forma de conducir, al pagar sus impuestos, al votar o al tratar con sus semejantes lo está aplicando (el derecho).³²

La aplicación del derecho es un proceso complejo que, resumido en forma muy simplista, por regla general comprende diversas operaciones, las que, independientemente de la indagación y fijación de los hechos, consisten en encontrar qué disposición legal se puede aplicar a un caso concreto; determinar si está vigente y si es aplicable desde el punto de vista material, territorial, de grado y de cuantía; interpretarla para encontrar su contenido normativo y, por último, aplicarla concretamente y derivar las consecuencias jurídicas, en su caso.

En otras palabras, la aplicación, constituye un conjunto de operaciones que incluyen la calificación de un presupuesto de hecho específico (por ejemplo, determinar que un sujeto evadió un gravamen), la asignación de una consecuencia cuando se realiza o se presenta (determinar que debe pagar la deuda más la multa) o la decisión de una específica controversia (darle la razón al contribuyente o a la autoridad).³³

Por todo lo anterior, podemos concluir con la afirmación de que no puede haber aplicación de un texto normativo, sin que éste sea interpretado previamente por quien lo va a aplicar.

³⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 46-49.

³¹ Álvarez Ledesma, Mario, *op. cit.*, 10, p. 250.

³² Torr , Abelardo, *Introducción al derecho*, 14a. ed., Buenos Aires, Lexis Nexis-Abeledo-Perrot, 2003, p. 412.

³³ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, nota 5, p. 10.

Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos brevemente mencionar que los métodos de interpretación que postulan las diversas escuelas, nos indican el camino, el “cómo” desarrollar la labor interpretativa; las técnicas, en cambio, “nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que cuento para “andar ese camino”; es decir, para desarrollar la interpretación en forma exitosa.

La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr el fin. De esta forma, “cada escuela recomienda o utiliza un método, que a su vez aplica técnicas diversas, que nos permitirán lograr una interpretación exitosa”.³⁴

Ahora bien, respecto del cómo interpretar, nuestra postura, es utilizar uno o varios métodos, los que sean necesarios y pertinentes, en lo que yo denomino la combinación que resulte más idónea, la cual permita que se arribe a la solución respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada y valorada,³⁵ aplicando sucesivamente las diversas técnicas y procedimientos que cada modelo o escuela de interpretación postule, de conformidad con el camino que muestre cada método, hasta lograr explicar, descubrir o atribuir (según, también, la corriente a que nos hayamos adherido) el sentido del texto, es decir, su contenido normativo. Si este contenido se obtiene por medio de una técnica, según la perspectiva en que nos apoyemos, ya no es necesario aplicar las o las siguientes técnicas.

En otras palabras, se interpreta con miras al ordenamiento en su conjunto, es decir, al sistema jurídico del que forma parte, “ya que las normas se van a insertar en un sistema que ya contiene otras normas y de esa combinación de aquellas que el legislador dicte con las que ya están en el ordenamiento, o las posibles que se incorporarán en el futuro, se pueden derivar consecuencias no advertidas por él” o surgir problemas como antinomias, lagunas o redundancias, por lo que no se debe analizar la norma en forma aislada y simplista, sino en relación con el resto del sistema jurídico.

Asimismo, “todo acto de interpretación debe tomar en cuenta el contexto social en que se aplica el texto normativo”, ya que la interpretación tiene un alto contenido valorativo. Así, entre otros muchos aspectos que ahora tiene presente la ciencia jurídica nos encontramos con los intereses

³⁴ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 60-65.

³⁵ *Ibidem*, pp. 491-493.

en juego; la sociedad en que sucede; la actitud política, personalidad, ideología e idiosincrasia del juez, y los valores que se protegen en un determinado país.

Como se puede apreciar, la evolución que hemos resumido ha sido verdaderamente espectacular. Sin embargo, aun cuando se han dado pasos gigantescos a lo largo del pasado siglo XX, debido a reminiscencias de la época de la Ilustración, todavía no podemos cantar victoria, ya que aún encontramos casos en que la aplicación del derecho tiene ese recubrimiento autoritario y mecánico tradicional que se debe superar.

Una vez que arribe al resultado, el intérprete deberá justificarlo esencialmente, con el soporte de los argumentos adecuados, con lo cual, por un lado, está atribuyendo contenido normativo al texto y, por el otro, está legitimándose; legitimando su función y dándole credibilidad y fuerza a su decisión. El dirigirse a seres racionales con argumentos válidos es un deber de quien interpreta, en especial si es un órgano del Estado.

El intérprete toma decisiones que afectan tanto directamente a los destinatarios de la interpretación como indirectamente a toda la sociedad. Eso le genera el deber de justificar sus decisiones, mostrando, en el caso del Estado, a los destinatarios del acto o decisión y a la sociedad, “la forma en que se están cumpliendo o preservando los valores que debe proteger y servir”.³⁶

El intérprete debe optar con base en la razón y el método seleccionado y con apoyo en la o las técnicas apropiadas, por una “solución comprobada, respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada, y valorada”, y deberá justificarla.³⁷

II. INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

En un apretado resumen de la interpretación en materia tributaria, diremos que es un tema que desde mucho tiempo atrás ha preocupado a los especialistas.³⁸ Sin embargo, debemos hacer una arbitraria selección de

³⁶ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, p. 370.

³⁷ *Ibidem*, p. 493.

³⁸ En un texto que es clásico en este tema, Vanoni hace un serio estudio de sus antecedentes, reconociendo en su principio que hay quienes consideran que no todas las reglas de la interpretación se aplican en todas las materias, por lo que se tiene que analizar la sustancia de cada materia para determinar cómo se interpreta. Sin embargo, el propio

los criterios de interpretación que tradicionalmente se han utilizado en la materia y diremos que los más importantes son tres: *in dubio contra fiscum*, *in dubio pro fiscum* y criterio económico, además de algunas variantes que analizaremos a continuación, lo cual simplemente se hará como antecedente para lo que se trata en el apartado III.

El primero de ellos, *in dubio contra fiscum* o *in dubio pro contribuyente* consiste en que en caso de duda se debe interpretar en beneficio del contribuyente. Para explicar este criterio, Vanoni explica que en el mundo antiguo el impuesto “encuentra sus orígenes en la sujeción política”, donde el vencedor “adquiría poder de vida y muerte sobre el vencido”, lo cual continúa tanto en el periodo persa, donde el tributo estaba ligado a la servidumbre, y durante la época griega en que se sujetaba a tributo a los pueblos vecinos que habían sido vencidos, así como a los extranjeros.

El vencedor en guerra adquiría un poder sobre el vencido y debía pagar prestaciones a favor del Estado o grupo más fuerte, por lo cual se identificó a los tributos como contrarios a la libertad y al tener la connotación del vasallaje, resultaban odiosos y se rechazaban. Durante la época romana, que al principio sólo se aplicaban a extranjeros y vasallos, surgen tributos que vulneraban esa “... libertad natural del ciudadano romano frente a toda imposición y la consideración del carácter servil y humillante del tributo”.³⁹

Vanoni concluye en que las normas tributarias no tienen esa característica excepcional y odiosa que algunos le han querido atribuir. Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 75-107 y 335-337. Se aclara que éstas serían las principales, puesto que todavía se recomendaría leer la parte correspondiente a la naturaleza de las normas tributarias y los métodos y medios de interpretación que el analiza. De hecho, antes de hablar de los antecedentes y diversos criterios, Vanoni aclara que es preciso analizarlos “A fin de comprobar si las citadas teorías responden actualmente a necesidades vivas de la vida social o si, por el contrario, no son más que fórmulas vacías y esquemas tradicionales que vienen repitiéndose por pereza mental o por cómoda defensa de particulares intereses...”, p. 77.

³⁹ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota anterior, pp. 77-86 (vale la pena revisar el estudio histórico de los tributos que realiza Vanoni en estas páginas), cita en la p. 81. De hecho, Vanoni es claro en que “La idea de tener que soportar una contribución ordinaria para subvenir a las necesidades normales del Estado es extraña a la concepción que el ciudadano de la antigüedad tenía acerca de sus deberes con el Estado”, p. 78. Cfr. González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pp. 20-23, y Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho financiero*, 3a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1977, t. I, p. 71.

Ante esto y la voracidad de quienes recaudaban, surge *in dubio contra fiscum*, fundándose en el célebre texto del juriconsulto romano Modestino del Digesto “non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit”,⁴⁰ es decir, “no puedo apreciar que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente”. Como era muy difícil que los súbditos se opusieran a la autoridad del emperador, el medio que se encontró para limitar el alcance de los impuestos, fue a través de las opiniones de los juriconsultos.⁴¹

Aun cuando hay interpretaciones que contradicen que este principio se aplicara en este sentido,⁴² según varios autores, es donde inicia la interpretación a favor del contribuyente, en virtud de que se considera que los tributos limitan los derechos patrimoniales o la libertad de los contribuyentes.⁴³

En la Edad Media, donde sólo la nobleza y el clero escapaban de la tributación, este principio se convierte en una elaboración científica del siglo XVI por parte de los posglosadores, los que, en su estudio del derecho romano, buscaron protección para la economía de los súbditos.⁴⁴

⁴⁰ Ley 10, Decreto 49, 14, citada por Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, p. 77. También citada por varios autores como Sáenz de Urquiza, Fernando, *Interpretación de las leyes tributarias*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, p. 21.

⁴¹ Krause Murguiondo, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2000, pp. 17-19, y González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, p. 21 (cita de la traducción del texto de Modestino).

⁴² Vanoni considera que “... no se le puede considerar como la expresión de una común opinión, pacíficamente aceptada por el mundo jurídico romano... Quienes han citado el pasaje de Modestino en apoyo de la tesis de que las leyes tributarias deben interpretarse... en sentido desfavorable al fisco han olvidado el íntimo nexo existente entre el precepto del juriconsulto y el concepto que del tributo público, y en general de la actividad financiera, se tenía en Roma y en el mundo antiguo”. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, p. 78.

⁴³ Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 41, p. 18. Eusebio González critica el que se quiera establecer un paralelismo entre este principio (*in dubio pro contribuyente*) con el de *in dubio pro reo*, ya que la génesis de ambos es muy distinta y sólo coinciden en que los dos “representan un intento de defensa, dado que en un caso se defiende la libertad y en el otro el patrimonio individual. Pero... sus antecedentes y fundamentos divergen totalmente”. González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, p. 22.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 21. Nos hace ver este autor que principalmente, Francia, España y Alemania vuelven sus ojos al derecho romano para fortalecer al naciente Estado-nación, mediante asociar todo el prestigio del derecho romano, “... con la fuerza, el *imperium* y la *potestas* que tenían los emperadores romanos... le era muy cómodo al monarca renacentista de los nacientes Estados nacionales europeos apoyarse en un derecho prestigioso co-

Hay que recordar que el derecho romano siguió vigente durante todo el Imperio Romano de Oriente, Bizancio, hasta el 1345. Por lo que respecta a Occidente, el derecho de Justiniano no duró mucho formalmente, ya que los godos emitieron leyes como el Código Euricianus (del 476) promulgado por el rey Eurico, y otras posteriores, sin negar la influencia evidente que tuvo en toda esta legislación el derecho romano, del que, muchas de las legislaciones mencionadas constituyó una continuación.⁴⁵

Como movimiento importante posterior a las compilaciones de Justiniano y las nuevas Constituciones tenemos a los glosadores, escuela que surgió a fines del siglo XI y que se considera como continuadora del método de los longobardos y para quienes el *Corpus Iuris Civilis*, contenía y era propiamente “el derecho”, es decir, para ellos, la letra de la ley (*ratio scripta*) expresaba su voluntad, por lo que su labor se limitaba a aclarar el sentido literal del texto, el que, según ellos, se había emitido con carácter intemporal, para siempre.

Como continuadores de esta obra tenemos a los posglosadores, también llamados comentaristas,⁴⁶ llamados así precisamente porque produjeron gran cantidad de comentarios publicados a partir de que se popularizó la imprenta, y quienes continuaron la tradición de los glosadores, aunque son precisamente sus comentarios la diferencia fundamental con estos.

Basándose en la glossa de Acursio,⁴⁷ más que en los textos de Justiniano, y utilizando una dialéctica escolástica, se centran en el análisis de las glosas de los dos siglos anteriores. Aunque utilizaban el mismo méto-

mo era el derecho romano que, además, dotaba de enorme poder el ejercicio de la acción administrativa”.

⁴⁵ En este párrafo se resume mucho de lo que sucedió, pero vale la pena aclarar que muchas de estas leyes eran compilaciones o manuales de aplicación de normas jurídicas romanas. *Cfr.* Vargas Valencia, Aurelia, *Las instituciones de Justiniano en Nueva España*, México, UNAM, 2001, pp. 30-38.

⁴⁶ Petit, entre otros, considera que son la misma escuela, aunque hay autores que consideran lo contrario, nosotros, por nuestra parte, nos adherimos al criterio de Petit, aunque hay que reconocer que estuvieron más relacionados con la práctica forense y diplomática que sus antecesores: Petit, Eugène, *Tratado elemental de derecho romano*, traducción de la 9a. edición francesa de José Fernández González, Madrid, Editorial Saturnino Calleja, 1924, p. 67.

⁴⁷ El propio Acursio (o Accursio) vio en el pasaje de Modestino “... un favor pauperatis: la razón por la que el fisco no debe ser favorecido *forte est quia dives est...*”: Acursio (*Pandectarum seu digestorum iuris civilis*, Venecia, 1591, p. 1124) citado por Vanoni, Ezio, *op. cit.*, 38, p. 90.

do que los glosadores, el aspecto de fondo es que, ante la reaparición de los textos aristotélicos, aplicaron el método dialéctico o escolástico. Es necesario aclarar también, que realmente estaban más relacionados con la práctica forense y diplomática.⁴⁸

El máximo autor fue Bartolo de Sassoferrato, profesor de Pisa y Perusa, el jurista más famoso de sus tiempos, tanto que “bartolista” era sinónimo de jurista, aunque también son dignos de mencionar Cino de Pistoia y Baldo de Ubaldis.⁴⁹

En otros países también hubo escuelas de comentaristas, por ejemplo, la de Orleáns y la de la Sorbona (1150), en Francia, y las de Salamanca (1220) y Valladolid (1250).⁵⁰

Estos posglosadores,⁵¹ pretendían construir una teoría del derecho, mediante la aplicación de la dialéctica aristotélica-tomista, con un interés ontológico, ya no meramente lingüístico, y le atribuían a la tarea interpretativa un carácter especulativo dirigido a encontrar el sentido profundo,⁵² el significado racional, el principio jurídico que contenían los textos, aspecto que los distinguió.⁵³

Posteriormente, en la Francia de los siglos XVIII y XIX, se desarrolla la idea de que “las leyes tributarias deben interpretarse en forma restricti-

⁴⁸ Vargas Valencia, Aurelia, *op. cit.*, nota 45, pp. 49 y 50.

⁴⁹ Según Badenes, los máximos exponentes del siglo XIII fueron Odofredo, que representa la transición de los glosadores a los posglosadores, Durantis, Cino, así como, en el siglo XIV, Bartola y su discípulo Baldo de Ubaldis (1327-1400), y, en el XV, Paulo de castrenses, Jasón de Mayno y F. Decius.

⁵⁰ Aunque esta última dejó de enseñar el derecho romano en virtud de la Bula de Honorio III (1229), que lo prohibió supuestamente para proteger el derecho canónico. *Cfr.* Vargas Valencia, Aurelia, *op. cit.*, 45, p. 37.

⁵¹ Margadant no duda en decir “comentaristas o postglosadores”. De la misma forma lo hace Iglesias: Iglesias, Juan, *Derecho romano*, 13a. ed., Madrid, Ariel, 2001, p. 49.

⁵² Sin embargo, Savigny al hablar de su elemento sistemático que forma parte esencial de la interpretación, considera que hace falta en los comentarios hechos sobre las leyes de Justiniano, a las cuales considera como comentarios dogmáticos y a veces históricos “... donde el autor, con ocasión del texto se extiende sobre las materias que con él se relacionan”: Savigny Von Friedrich Karl, *Sistema del derecho romano actual, 1879*, trad. del alemán por M. Ch. Guenoux y vertido al castellano por Jacinto Mesía y Manuel Poley, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, edición facsimilar a cargo de la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004, p. 150.

⁵³ Ulloa Cuéllar, Ana Lilia, “Lenguaje y ontología en la metodología jurídica del siglo XII”, *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 28, 1998, p. 647.

va, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos”. Éstos consideraban que pagar tributo coartaba su libertad y que las normas tributarias eran restrictivas de derechos patrimoniales e imponían límites a las libertades individuales.⁵⁴

Se justifica esta postura con una concepción contractualista del tributo, que establece que, en caso de oscuridad o duda, las cláusulas de los contratos, se interpretan en contra de quien lo redactó y como en este caso el Estado es el que redacta las normas tributarias, en su interpretación se deben aplicar las mismas reglas que en los contratos, lo que implica que, en caso de duda, se debe optar por el resultado que le sea más favorable al contribuyente.⁵⁵

En la actualidad tiene carácter residual en el derecho procesal y funciona como una regla para determinar la carga de la prueba, de forma que, para poder cobrar un impuesto, el fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible.⁵⁶

El segundo criterio es el de *in dubio pro fisco*, que postula que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado (fisco) para con ello poder mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario,⁵⁷ porque si se interpreta a favor de un contribuyente, se puede perjudicar a otro, quien deberá pagar lo que dejó de pagar aquel, ya que de todas formas el Estado

⁵⁴ Sáenz de Urquiza, Fernando, *op. cit.*, nota 40, pp. 21 y 22.

⁵⁵ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 19-23. Explica González García que esta idea la “... retoma la escuela de la exégesis francesa del derecho civil al rememorar la vieja concepción del derecho de obligaciones y contratos”.

⁵⁶ Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 41, p. 19. Según Jarach, lo que encuentra en duda es si se ha verificado un hecho imponible y para cobrar un gravamen, la administración tributaria debe probar que se verificó dicho hecho imponible. Al respecto, Sáenz de Urquiza considera que “... la falta de prueba de ese hecho, afecta a su misma existencia, por lo que no cabe dudar respecto de la falta de verificación del hecho imponible cuando éste no ha sido probado y en tal caso debe aplicarse la máxima *idem est non esse et non probari*”: Sáenz de Urquiza, Fernando, *op. cit.*, nota 40, p. 22. *Cfr.* Giuliani Fonrouge, Carlos María, *op. cit.*, nota 39, pp. 256 y ss.

⁵⁷ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 22 y 23. Según Amatucci, este criterio “tuvo su más antigua expresión en el rescripto del emperador romano que, en la duda, imponía al juez considerar con particular benignidad la posición del fisco... corre el peligro de suscitar la imposición de un tributo sin que esté previsto por la ley y por tanto, no encuentra fundamento en el sistema”: Amatucci, Andrea, “La interpretación de la Ley Tributaria”, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. I, pp. 620 y 621. González Varela, Liliana, “La interpretación de las normas tributarias”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 100.

debe percibir las contribuciones hasta el monto necesario para cubrir sus necesidades.⁵⁸

Este principio se origina en una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen romanista, que se basa en la premisa de que, en caso de duda, “debe prevalecer lo colectivo sobre lo individual”, por lo que se debe interpretar a favor del fisco.⁵⁹

Como solución a esas dos corrientes antagónicas, aunque se dice que es una continuación del criterio *contra fiscum*, surgió una tercera postura que considera que cuando se interprete una norma tributaria, debe hacerse en forma estricta, limitando la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas.⁶⁰

Este criterio excluye la extensiva y la analógica, con la justificación de que las leyes tributarias limitan los derechos patrimoniales o la libertad de los individuos y de que las normas impositivas son leyes de excepción.⁶¹

⁵⁸ Cfr. Mantellini, G., citado por Godoy, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1992, pp. 166 y 167.

⁵⁹ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 22 y 23. Comenta Eusebio González que este criterio tuvo su momento de esplendor en la década de los años treinta con regímenes totalitarios y crítica que lo que no toma en cuenta es que “... el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. En suma, la tarea normativa implica un juego de intereses colectivos e individuales, transformado en el equilibrio, que la ley ha de buscar en cada caso”. Cita en la p. 23.

⁶⁰ Norberto Godoy cita a Degni para quien “... las normas tributarias por el solo hecho de dar la «impresión» de ser restrictivas, deben ser interpretadas en forma estricta”, posición que por lo simplista nos exime de todo otro comentario. Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 58, p. 167. Vanoni explica que implica que “... las leyes tributarias deben interpretarse en forma rígida y estricta: tan solo son aplicables a las hipótesis claramente previstas por la ley, sin que se puedan extender, a través de razonamientos lógicos y de aplicaciones analógicas, a casos no expresamente previstos por la misma norma”, Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, pp. 104 y 105.

⁶¹ Para Caldara, exagerando esta posición, se debería seguir un método matemático en el que las normas deben tener interpretaciones exactas, hablando de la naturaleza matemática de la relación impositiva, concluyendo con la necesidad de su interpretación rígida. Los intereses que la legislación fiscal protege se encuentran circunscritos y delimitados, representando una especie de “elemento matemático” en el derecho, diferente al del derecho civil, donde rige el elemento lógico. La interpretación de las mismas debe, entonces, según Caldara, ser tan precisa como su naturaleza. Esta definición de “estricta” es un poco diferente a la usual. Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 41, p. 19. Se basa en Caldara, Emilio, *L'Interpretazione della legge*, Milán, Soc. e. Libreria, 1908, núms. 166 y ss., pp. 199 y 200.

Este criterio constituyó una reacción a las interpretaciones arbitrarias desconectadas que existían antes de la Revolución francesa, de manera que parte de la doctrina que surge a partir de ésta última, consideraba que las normas no se interpretan, sino que se aplican literalmente.⁶²

Por otra parte, tenemos el llamado “criterio económico”. Este principio también es denominado de la realidad económica, o interpretación económica, denominado también: método de interpretación de la significación económica de las normas tributarias o de la realidad económica de los hechos gravados y fue elaborado a comienzos del siglo XX por doctrinarios alemanes y suizos.

Su primera consagración legislativa se presentó en 1919 con el Ordenamiento Tributario del Reich (a instancias de Enno Becker), como consecuencia del deseo de la administración tributaria alemana de poner coto a una situación de fraude generalizado, mediante el abuso de las formas jurídicas, recurriendo a buscar significación económica de las normas o a las circunstancias en que el negocio fue realizado, ya que le es mucho más sencillo al fisco considerar como fraudulenta una conducta.⁶³

⁶² Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 41, p. 56; e Insignares Gómez, Roberto, *Estudios de derecho constitucional tributario*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 127.

⁶³ Se dice que este criterio tuvo su formulación legal en primera ocasión por el Ordenamiento Tributario del Reich diseñado por Enno Becker, cuyo artículo 9o. disponía: “En la interpretación de las leyes fiscales deberán tenerse en cuenta su objeto, su alcance económico, así como las consecuencias del caso”. Enno Becker, propuso ese artículo por el peligro que significaba la aplicación de conceptos civilistas al derecho tributario, lo que significó en esa época un avance, en la aplicación del principio de igualdad tributaria, puesto que se desvinculó al derecho tributario del derecho privado, reconociendo que sus características exigían soluciones particulares y exclusivas y buscando evitar la evasión. Godoy, Norberto J., *op. cit.*, 58, p. 169. *Cfr.* González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 63-71. Al respecto, García Novoa completa que el origen histórico de la interpretación económica “... aparece claramente vinculado, en la legislación alemana, a las posibilidades de configuración jurídica. En efecto, en la Ordenanza Tributaria de 1919 se introducen referencias a la interpretación económica, al negocio simulado y al abuso de las posibilidades de configuración, siendo la interpretación económica el principal mecanismo para enfrentarse al abuso de las formas. En efecto, aunque el parágrafo 5 hablaba del «abuso de las formas jurídicas», la aplicación de esta disposición estaba completamente condicionada al dominante papel antielusorio asignado a la interpretación mencionada en el parágrafo 4”: García Novoa, César, *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, p. 219. Sin embargo, según aclara el propio García Novoa, Tipke considera que el origen de la interpretación económica se encuentra en el artículo 134 de la Constitución de Weimar de 1919, en la que se estableció el prin-

Consistía en dejar de lado estructuras jurídicas que, “en apariencia”, no reflejaran la realidad económica de las operaciones que realizara el contribuyente, con la justificación de que la carga tributaria se distribuye por medio de una valoración legislativa de la capacidad económica, de forma que recurriendo a la realidad económica se busca descubrir el alcance del texto normativo tributario.⁶⁴

Persigue evitar que quienes obtienen los mismos resultados económicos sean gravados en forma distinta por utilizar “apariencias” o “formas jurídicas” no usuales, inapropiadas, o pensadas con el único propósito de evitar el gravamen. Es decir, busca llegar a la comprensión de la norma según su sentido económico, “fundándose en que ése es el carácter que tienen los hechos imposables previstos en ella”.⁶⁵

Este criterio “inició la polémica sobre si deben prevalecer las formas jurídicas frente a las realidades económicas”. Se piensa que el tributo se basa en la apreciación del legislador de la exteriorización de la capacidad

cipio de la tributación con arreglo a la capacidad económica: Tipke, Klaus, citado por García Novoa, César, p. 220.

⁶⁴ Cfr. Kruse, Heinrich Wilhem, *Derecho tributario, parte general*, trad. de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978, pp. 194-196; Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 57, pp. 600-614; Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1957, p. 258; *id.*, *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*, 2a. ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1957, pp. 161-164; Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Anteproyecto de Código Tributario*, Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1942, p. 366.

⁶⁵ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 58, pp. 169 y 170. En otras palabras, busca el alcance de las normas tributarias en la *ratio legis* (fin de la ley, “voluntad del legislador”), y pretende hallar la “realidad económica” en la forma en que fue valorada por su autor (legislador), para hacerla objeto del tributo. El traspaso de riqueza revela que existe capacidad contributiva en el sujeto que tiene disposición de un bien o que interviene en una negociación. Como segundo paso para determinar el “hecho imponible”, se establece que cuando una operación “... no revele aparentemente en sus aspectos formales su verdadero contenido económico (aspecto sustancial), deberá tenerse en cuenta esta «realidad económica» y no aquella mera apariencia... este método, en su primer aspecto, busca el sentido y alcance de las normas jurídicas tributarias en la *ratio legis* —fin de la ley— o en lo que se ha llamado la «voluntad del legislador», puesto que pretende hallar la «realidad económica» en la forma en que fue valorada por sus autores o por el legislador, para hacerla objeto de una tributación. El segundo paso se refiere a cómo han de considerarse los hechos o actos que se produzcan en la vida real, a efectos de subsumirlos o no en la norma jurídica tributaria, es decir, que trata de determinar de una manera más fehaciente los hechos a los que habrá de aplicarse la tributación”. Cfr. Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 57, pp. 600-605 y Vanoni, Ezio, *op. cit.*, 38, p. 298.

contributiva del contribuyente; sin embargo, se aduce que este método no es económico sino que trata de encontrar el contenido normativo mediante la realidad económica.⁶⁶

Como crítica principal respecto de este criterio encontramos, primordialmente, la que se basa en que se vulnera el derecho de los contribuyentes a elegir las formas jurídicas más apropiadas para realizar sus negocios y para reducir costos fiscales, y se arguye, además, que podría considerarse como violatorio de la seguridad jurídica este criterio.

Podemos mencionar varios criterios más, como el de Vanoni de la realidad social (o “realidad de las cosas”) como complementario del criterio económico,⁶⁷ o el de la interpretación funcional de Griziotti,⁶⁸ pero consideramos que es suficiente con los ejemplos que hemos citado para poder hacernos la pregunta de ¿cuál es el criterio que debemos aplicar en nuestra materia?, y a ello dedicamos el siguiente apartado.

III. ¿UN MÉTODO O CRITERIO “ESPECIAL” PARA LA MATERIA FISCAL?

La cuestión central que hay que analizar es si las normas tributarias se interpretan de forma distinta que las demás normas que integran un sistema jurídico. Según la mayoría de los autores, no es necesario que se contemple un método especial para la materia tributaria. Nuevamente iniciamos con Vanoni, quien, después de analizar el carácter y naturaleza de

⁶⁶ Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 41, pp. 113-115.

⁶⁷ Según Vanoni, “En suma, puede formularse como canon de interpretación de la norma tributaria el principio de que para aplicar un precepto legal, de acuerdo con su propio fin, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica realizada por los hechos sociales a que se refiere la ley impositiva”: Vanoni, Ezio, *op. cit.*, 37, p. 300. Al respecto, Martín Queralt considera que el elemento que consiste en la adecuación de la norma a la “realidad de las cosas”, “... en donde se contiene uno de los más controvertidos puntos de la teoría interpretativa en materia tributaria... La introducción de la valoración económica del hecho imponible... constituye una constante en la elaboración dogmática de la Escuela de Pavía, corriente en la que se inserta, aun manteniendo su propia individualidad, nuestro autor”. Martín Queralt, Juan, “Estudio introductorio”, en Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, p. 50. Por nuestra parte, aclararemos que aun cuando se podría considerar como una parte del criterio económico, se considera que es un criterio que vale la pena resaltar.

⁶⁸ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, 58, p. 168; Griziotti, Benvenuto, “L’interpretazione Funzionale delle leggi finanziarie”, *Revista de Derecho Financiero y Ciencia de las Finanzas*, vol. VIII-I, 1949, pp. 347-362.

las normas tributarias, concluye que: “En definitiva, ni conceptualmente ni en base al derecho positivo, puede impedirse que se aplique a la interpretación de las leyes tributarias, los métodos y las reglas de interpretación formuladas por la ley y por la doctrina para la interpretación de las normas jurídicas en general”.⁶⁹

De hecho, los estudiosos de la teoría de Vanoni, concluyen que, a juicio de éste, es un error fundamental de la teoría tradicional el haber concebido a la norma tributaria como una norma no jurídica producto exclusivo de la voluntad del Estado, por

... no haber distinguido la doble personalidad del Estado en cuanto titular del poder público y en cuanto sujeto de intereses, facetas ambas que en el supuesto de la norma tributaria... convergen en el mismo sujeto: el Estado... Por el contrario, piensa Vanoni que la norma tributaria es una norma... que tutela un interés, el interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son... la misma cosa.⁷⁰

Por su parte, Eusebio González postula la necesidad de superar “viejos errores”, en especial, aceptar que como las normas tributarias no son distintas a las demás normas jurídicas les son aplicables las “mismas reglas de interpretación” que al resto de las leyes. El criterio rector de la interpretación de las normas tributarias es que éstas se aplican con arreglo a los criterios admitidos por el derecho, es decir, que toda la teoría general de la interpretación jurídica se aplica a la interpretación de los textos normativos en materia tributaria.⁷¹

En otras palabras, se postula que no se deben aplicar los criterios ni pro ni *contra fiscum*, ya que la norma se interpreta buscando el resultado

⁶⁹ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, p. 218.

⁷⁰ El propio Martín concluye que “En definitiva, la juridicidad de la norma tributaria, reiteradamente formulada por Vanoni, es actualmente un valor acuñado en la dogmática jurídica y sobre el que es improcedente volver a formular nuevos planteamientos”.

⁷¹ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 25-28 y 43-44, cita en la p. 25; y Vanoni, cuya obra data de 1932 ya considera erróneos el *in dubio pro fisco* y el *in dubio contra fisco*. Este autor considera que “Si se examinan más detenidamente las teorías que conciben el tributo como una arbitraria y, por ende, odiosa detracción realizada por el Estado o como una limitación de los derechos de los ciudadanos, se observa que tales opiniones, aun cuando no enlacen con formas estatales históricamente superadas, se vinculan a inexactas concepciones del derecho del Estado a la imposición”. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, pp. 75-115, cita en la 109.

que más acomode letra con fin de la norma, lo que permite concluir que toda la teoría general de la interpretación de las normas, sin excepción, es íntegramente aplicable al derecho tributario. Los textos normativos tributarios se interpretan como cualquier otra norma jurídica, por la sencilla razón de que son normas jurídicas.⁷²

La idea es que el derecho tributario no constituye una esfera aparte del ordenamiento jurídico, ni tampoco un ordenamiento jurídico especial y, por ende, no hay ninguna teoría de la interpretación de normas tributarias, por ello los textos normativos de la materia tributaria se deben interpretar como todos los demás de un sistema jurídico.⁷³

La relación tributaria encuentra su razón de ser en el deber que tienen los particulares de contribuir para sufragar los gastos que demandan la consecución de los fines propios de ese Estado del que forman parte.⁷⁴

Es evidente que toda obligación (de dar, de hacer, de no hacer o de permitir) restringe de cierta forma el patrimonio o los derechos subjetivos del obligado, pero ello se halla justificado por los motivos por los que tales obligaciones se crean.

De esta forma, así como jurídicamente se halla reglamentado el derecho de propiedad, también se encuentra regulado el poder tributario del Estado. Además, por lo que toca a las normas tributarias, se justifican en la necesidad de que el Estado cuente con los recursos humanos, materiales y financieros que lo doten de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines.⁷⁵

De esta forma, como las normas tributarias no son ni resultan normas odiosas o de naturaleza excepcional, ni restrictiva del ejercicio de derechos o libertades individuales, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, además de que son parte del mismo sis-

⁷² Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, pp. 23 y 75-108, considera erróneos el *in dubio pro fiscum* y el *in dubio contra fiscum*. Además, con todo y que considera que en su época predomina la tesis de la aplicación rígida, menciona varios esfuerzos tanto de la doctrina (citando a autores como Vignali y Uckmar) como de la jurisprudencia (italiana en este caso), por avanzar y califica de “punto muerto” en el que se encuentra la doctrina de la interpretación de las leyes fiscales, lo que “... induce a profundizar en su estudio”, p. 108.

⁷³ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, p. 25. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 38, pp. 75-108.

⁷⁴ Insignares Gómez, Roberto, *op. cit.*, nota 62, p. 142.

⁷⁵ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 58, pp. 165 y 166.

tema jurídico general, es conclusivo que se les aplican los mismos métodos de interpretación que a las demás normas del sistema.⁷⁶

En este sentido se pronuncian autores como Giannini, Sáinz de Bujanda y Amatucci. Por ejemplo, este último considera que las leyes tributarias no son normas de excepción a las reglas generales del derecho, por lo que no se puede sustentar que se interpreten en forma restrictiva.⁷⁷

Por último, un reflejo de esta concepción lo encontramos en el artículo 5o del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, que establece: “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.⁷⁸

Si analizamos esta redacción, podemos fácilmente distinguir sus bondades, fruto del talento de quienes la diseñaron, ya que además de su apertura y ampliación de alcances, con claridad meridiana puntualiza que se pueden utilizar todos los métodos para interpretar y que los resultados no estarán limitados, además de incluir con pulcra sencillez el tratamiento a las exenciones.

IV. INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

En México, como es comúnmente sabido, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación es el precepto que establece la forma de interpretar las normas tributarias:

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.

⁷⁶ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 39, pp. 25-28.

⁷⁷ Amatucci, Andrea, *op. cit.*, 57, p. 587; Insignares Gómez, Norberto, *op. cit.*, nota 62, p. 142.

⁷⁸ Proyectado por maestros de la talla de Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubén Gómez Souza y Ramón Valdés Costa. *Cfr.* Giuliani Fonrouge, Carlos María, *op. cit.*, nota 64.

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.⁷⁹

Esta redacción ha sido motivo de confusión, puesto que, aun cuando ya hemos probado que son dos cuestiones distintas, parecería de la redacción transcrita, que “interpretación” y “aplicación” se utilizan en el Código como sinónimos, lo que ha generado que en algunos casos se considere que lo que establece el Código es una interpretación estricta y, peor aún que muchos consideren que es restrictiva lo que, por supuesto, consideramos totalmente erróneo.

Para explicar nuestra posición, debemos referirnos a que el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1967, establecía que: “Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas serán de aplicación estricta”.⁸⁰

Se habló del “principio de la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares”, con lo que se abandonó el calificativo de “restrictiva” empleado en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco o a favor del contribuyente y muchos autores, han considerado que fue en vista del interés público que subyace en las normas tributarias y de que el intérprete debe ser imparcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello diversos métodos de interpretación.

Por lo que toca a la iniciativa para el Código de 1991, lo que se dijo fue exclusivamente: “... se conserva el principio de aplicación estricta de las normas tributarias que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, exenciones y a infracciones y sanciones administrativas, y se precisa que las disposiciones fiscales que regulan aspectos diversos a los mencionados se podrán interpretar de conformidad con sus fines...”.⁸¹

Ahora bien, para analizar el contenido del artículo 5o. debemos recordar la diferencia entre interpretación y aplicación, para lo cual es menes-

⁷⁹ Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 5o.

⁸⁰ Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de abril de 1967, en *Código Fiscal de la Federación de 1967*, compilación y notas por Ulises Schmill, México, Biblioteca Sistema, vol. F-5, junio de 1967, p. 27.

⁸¹ Exposición de motivos para el Código Fiscal de la Federación.

ter recapitular que el termino interpretación puede utilizarse para indicar tanto la actividad interpretativa que realiza el intérprete, como el resultado de ella.

El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el contenido normativo que contiene el documento, disposición o precepto que se interpretó.

En otras palabras, es distinto el texto normativo (o disposición legal) que se interpreta, del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto (contenido normativo o significado que se le adscribió). El resultado de la interpretación es el que nos va a permitir aplicar la norma, ya que es el que nos comunica el significado del texto (contenido normativo) y, por tanto, la norma que tenemos que aplicar.

La interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene como objeto, como ya se expresó, textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto (contenido de sentido) de los textos normativos o lo que anteriormente denominamos contenido normativo, es decir, la regla de conducta que contiene una norma. De esta forma, la aplicación presupone o incluye, como una parte constitutiva, a la interpretación.⁸²

De esta forma primero se va a determinar el contenido normativo del texto (resultado del proceso de interpretación) y después se va a aplicar ese contenido. De esta forma, siempre deberá haber interpretación, como paso previo a la aplicación, que es una actividad distinta. Como dijimos, la interpretación es un medio que precede a la aplicación y todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren de ser interpretados.

La aplicación del derecho, como también dijimos, es un proceso complejo que, resumido en forma muy simplista, por regla general comprende diversas operaciones, las que, independientemente de la indagación y fijación de los hechos, consisten en encontrar qué disposición legal se puede aplicar a un caso concreto; determinar si está vigente y si es aplicable desde el punto de vista material, territorial, de grado y de cuantía; *interpretarla* para encontrar su contenido normativo y, por último, aplicarla concretamente y derivar las consecuencias jurídicas, en su caso.

En otras palabras, la *aplicación*, constituye un conjunto de operaciones que incluyen la calificación de un presupuesto de hecho específico, la asignación de una consecuencia cuando se realiza o se presenta o la

⁸² Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 46-49.

decisión de una específica controversia.⁸³ Por todo lo anterior, podemos concluir con la afirmación de que no puede haber aplicación de un texto normativo, sin que éste sea interpretado previamente por quien lo va a aplicar.

Amatucci considera que:

El procedimiento aplicativo consta de una fase ulterior, por cuanto se realiza una ósmosis entre el resultado y la interpretación, es decir, la norma, y el hecho. La administración pública y el juez después, si interviene, deben analizar los hechos a fin de tomar de ellos todos los aspectos relevantes también indirectamente en torno a los fines de la norma. En este sentido el análisis del hecho puede facilitar el conocimiento de la norma.⁸⁴

Ahora bien, respecto del cómo interpretar, nos permitimos recordar que nuestra postura, es utilizar uno o varios métodos, los que sean necesarios y pertinentes, en lo que yo denomino la combinación que resulte más idónea; que permita que se arribe a la solución respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada y valorada,⁸⁵

En estas condiciones, consideramos que del artículo 5o. queda claro que la “aplicación estricta”, que es sólo para las normas que señalan cargas a los particulares, implica que se puede interpretar aplicando cualquier método de interpretación jurídica, pero aplicando estrictamente su resultado.⁸⁶

Abundando, lo que se limita es la segunda etapa del procedimiento (la aplicación misma) ya que para obtener el resultado tenemos que haber realizado la primera etapa, es decir, la interpretación, cuyo resultado nos va a permitir explicar, descubrir, desentrañar, determinar o atribuir el contenido normativo (resultado de la interpretación), el cual nos va a revelar o traducir, entre otros aspectos, el alcance del texto normativo, lo

⁸³ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, nota 5, p. 10.

⁸⁴ Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 57, pp. 579 y 580.

⁸⁵ *Ibidem*, pp. 491-493.

⁸⁶ Esta forma de entender a la “aplicación estricta” coincide con la interpretación que del artículo 5o. ha establecido el Poder Judicial de la Federación. Hay varios autores que se han inclinado por este criterio tanto extranjeros, como el propio Eusebio González, como mexicanos, por ejemplo: González Varela, Liliana, *op. cit.*, nota 57, p. 109 y Aguirre Sánchez, Sergio Salvador, “Una aproximación a la interpretación estricta en el derecho tributario mexicano”, *Revista Lex*, México, núm. 70, abril de 2001, pp. 32 y 33.

que la regla significa o no significa, implica o no implica, y para esta primera etapa se puede utilizar cualquier método interpretativo.

Después, que sería precisamente la segunda etapa del procedimiento, la aplicación, lo que se hace es ver si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla de conducta cuyo sentido o contenido normativo ya fue atribuido, se realiza esa ósmosis de que habla Amatucci entre el resultado (regla o norma de conducta) y el hecho.

En otras palabras, una vez desentrañado el contenido normativo del texto se va a aplicar estrictamente el mismo al hecho. Recordemos nuevamente que la interpretación tiene como objeto textos normativos, mientras que el objeto de la aplicación es el contenido normativo resultado de la aplicación, es decir, la norma o regla de conducta que se obtuvo como resultado de la interpretación.

Así, nos encontramos con dos etapas: la primera, de apreciación teórica o procedimiento interpretativo abstracto, cuyo objeto consiste en precisar el significado de la norma que se estudia por medio del análisis gramatical, sistemático, histórico, teleológico, entre otros y la segunda el procedimiento aplicativo concreto, que consiste en aplicar a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual el intérprete también deberá atender a los criterios interpretativos que se encuentren diseminados en el orden jurídico a efecto de que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo. Amatucci ilustra esta fase al decir que en ella "...se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación, es decir, la norma, y el hecho".⁸⁷

Para Atienza, el procedimiento para resolver un caso difícil, es que primero hay que identificarlo y determinar porqué se trata de un caso difícil; después, si se trata de un problema de interpretación hay que determinar si surge porque el texto normativo no abarca el caso concreto (insuficiencia de información) o se puede interpretar de diversas maneras incompatibles entre sí (exceso de información); posteriormente, se construye la hipótesis de solución mediante la construcción de nuevas premisas si es insuficiente información se diseña una premisa lo suficientemente amplia para abarcar el caso o si es exceso, se opta por una de las diversas interpretaciones posibles, descartando las demás); después, se justifican las hipótesis formuladas mediante argumentos a favor de la propuesta si es insuficiencia se utiliza la argumentación analógica (argu-

⁸⁷ Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 57, p. 579.

mentos a simili, a contrario o a fortiori), o, si es exceso, se utiliza la *reductio ad absurdum*, mostrando porqué son inaceptables las interpretaciones descartadas, y, por último, yendo por medio de la o las nuevas premisas obtenidas en este proceso, se va o se llega a la conclusión.⁸⁸

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 5o. claramente indica que se pueden utilizar diversos métodos de interpretación jurídica y el resultado de la interpretación puede ser restringido, estricto o extensivo. La diferencia entre la “aplicación estricta” que se aplica a las disposiciones fiscales que establecen cargas, con las que no las establecen, es que, en éste último caso, el resultado no está condicionado.⁸⁹

Sin embargo, consideramos que un aspecto al que falta dedicar más decisión es el relativo a las exenciones. Los tribunales deberán interpretar leyes que contengan exenciones de la misma forma que interpretan las demás leyes tributarias. La única condicionante que como veremos subsiste, es la de no aplicar la analogía a nuestra materia.

Resulta ilustrador recurrir a las diversas tesis, precedentes y jurisprudencias que abordan este tema, para aclarar nuestra postura. Por cuestiones de espacio nos referiremos en forma cronológica a las más importantes, y de ellas sólo se transcribirán los rubros y la parte que tenga relación directa con nuestras afirmaciones.

Como se apreciará, cada vez resulta más claro cómo se debe entender el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, para lo cual, evitando repeticiones innecesarias, hemos resaltado la parte que contiene los aspectos más importantes respecto de nuestro tema:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ES-

⁸⁸ Atienza, Manuel, “Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales”, *Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, México, núm. 1, octubre de 1994, pp. 62 y 63; *id.*, “Los límites de la interpretación constitucional. De nuevo sobre los casos trágicos”, *Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, México, núm. 6, abril de 1997, pp. 14-16; Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 268 y 269.

⁸⁹ Es muy limitado el escenario de normas de carácter fiscal que no establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas. González Varela considera que “... prácticamente las únicas normas tributarias que no están limitadas en su resultado son las normas procesales, pues el resto son de aplicación estricta: González Varela, Liliana, *op. cit.*, nota 57, p. 109. Nosotros coincidimos con la afirmación, pero agregaríamos a las normas procedimentales.

TRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA... Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.⁹⁰

De esta tesis es clara la posibilidad de acudir a la interpretación sistemática, pero además tenemos a la siguiente tesis:

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN... Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.⁹¹

Esta tesis, con claridad meridiana, nos introduce en la diferencia entre ambas etapas (interpretación y aplicación) y es evidente que para la primera se puede utilizar cualquier método interpretativo que nos permita frente a un caso difícil, obtener el contenido normativo de un texto y es muy clara en que lo estricto estriba en “constreñir” al intérprete a aplicar ese contenido normativo sólo a las situaciones de hecho que coincidan

⁹⁰ Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Tercera Sala, Octava Época, VII, abril de 1991, p. 24.

⁹¹ Tesis CXLII/99, contradicción de tesis 15/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 206. Esta tesis no constituyó jurisprudencia, puesto que no trata el tema de la contradicción.

con ella, para lo cual también es clara en que primero hay que obtener el contenido normativo (“una vez desentrañado su alcance”).

En el mismo sentido tenemos a la siguiente tesis:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales... 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, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.⁹²

Los mismos comentarios merece respecto de la anterior, aunque ésta sí fue tesis de jurisprudencia.

También es conveniente que citeamos a la tesis LXXII/2004, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO... los juzgadores no están obligados a aplicar un método de interpretación específico, por lo que válidamente pueden utilizar el que acorde con su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. Sin embargo, en principio deberá utilizarse el literal, pues como lo establece el propio precepto constitucional, los fallos judiciales deberán dictarse “conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley”, con lo que se constriñe al juzgador a buscar la solución del problema que se le presente, considerando en primer lugar lo dispuesto expresamente en el ordenamiento jurídico correspondiente.⁹³

⁹² Tesis de jurisprudencia 2a. /J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 238.

⁹³ Tesis la. LXXII/2004, *Semanario Judicial de la Federación*, XIX, junio de 2004, p. 234.

De esta tesis obtenemos que se puede utilizar cualquier método de interpretación, aunque sugiere iniciar a través de la interpretación literal.

Por último, aunque debemos reconocer que seleccionamos sólo a las más importantes, citadas por muchos autores, tenemos dos tesis obtenidas en el mismo asunto, que, en su conjunto, nos terminan de ilustrar en la materia:

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.⁹⁴

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA... el legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquélla es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa. En esa virtud, dicha disposición debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance.⁹⁵

En la primera de ellas queda clara la posibilidad de acudir a los diversos métodos de interpretación y se introduce un tema que nos reservamos para un posterior estudio, que es la posibilidad o no de utilizar la interpretación analógica en materia tributaria que esta tesis desestima.

Por lo que toca a la segunda, aclara en definitiva que la aplicación es el resultado de la actividad interpretativa, "... sin impedir que el juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance", es decir, aclara que la primera etapa (la inter-

⁹⁴ Tesis de jurisprudencia 2a. /J. 26/2006, contradicción 181/2005-SS, *Semanario Judicial de la Federación*, XXIII, marzo de 2006, p. 270.

⁹⁵ Tesis de jurisprudencia 2a. /J. 27/2006, contradicción de tesis 181/2005-SS, *Semanario Judicial de la Federación*, XXIII, marzo de 2006, p. 270.

pretación) consiste en obtener el contenido normativo a través de cualquier método de interpretación.

De esta forma, queda claro que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación lo que limita es el resultado, y podemos concluir que lo que implica la “aplicación estricta” es que el procedimiento que se limita es el relativo a la segunda etapa de la interpretación, pues se puede emplear cualquier procedimiento abstracto para desentrañar su significado de la norma (primera etapa), ya que la Suprema Corte ha sido enfática en aceptar el empleo de los diversos métodos de interpretación en su primer etapa, esto es, la apreciación teórica de la norma, la cual, una vez desentrañada se aplica estrictamente al caso concreto. Es decir, lo que se limita es la aplicación del resultado y, para obtener el resultado se puede utilizar cualquier método que permita determinar el alcance de la norma y luego ver si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla cuyo sentido ya le fue atribuido.

Al respecto, hemos tenido conocimiento de que muy recientemente en el Senado de la República se tuvo a bien presentar una iniciativa de reforma a este artículo en el marco de la reforma fiscal integral, la cual a nuestro juicio constituye un significativo avance, puesto que los senadores que la presentan manifiestan claramente la necesidad de atender a la esencia de las tesis de la Suprema Corte que hemos analizado, además de una interesante propuesta en relación con la forma de lograr que prevalezca la sustancia sobre la forma, aspecto que también hemos abordado al hablar del criterio económico y respecto del que lo único que comentaremos es que en la discusión de la redacción final, que al momento de elaborar esta propuesta todavía no se obtenía, consideramos que el Congreso tomará en cuenta los aspectos de prueba y de seguridad jurídica que hace alguna falta precisar.

Consideramos también que dado que ya se abordó por los legisladores este tema, sería conveniente ponderar la posibilidad de avanzar todo el camino con una redacción que, con la evidente guía que significan las tesis de la Suprema Corte de Justicia, aclare como se realiza la interpretación en materia tributaria, dejando en claro la diferencia entre interpretación y aplicación y el que se pueden utilizar todo tipo de métodos y, además, abordar el tema de las exenciones y no distinguir entre normas que establecen cargas y las que no, con lo cual evidentemente se evitarán las confusiones de que hablamos en este apartado.

Quisiéramos concluir comentando que se ha avanzado mucho en esta materia, pero que es un deseo de todos los que estamos inmersos en el mundo del derecho tributario el que todos los casos sean de los que la doctrina considera como “fáciles”, en los que el intérprete va a “descubrir” el resultado, y no de los “difíciles”, en los que va a tener que “atribuir” el contenido normativo, para lo cual es fundamental que se haga una realidad esa simplificación del sistema tributario mexicano que ha sido un ideal de hace mucho tiempo.