

**VI. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE  
INVESTIGACIONES JURÍDICAS  
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO  
COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DE LA  
CONTRADICCIÓN DE TESIS 181/2005-SS SOBRE EL  
ALCANCE DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS  
FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS  
ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS**

A Sergio por su sazón y complicidad.

*Gabriela Ríos Granados\**

**1. INTRODUCCIÓN**

Para nosotros es un honor participar en el programa de comentarios a las decisiones relevantes que ha emitido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria. En esta ocasión, glosaremos la resolución que resolvió la contradicción de tesis 181/2005-SS sobre el alcance de la interpretación de las normas fiscales que establecen elementos esenciales del tributo. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación está generando una vasta doctrina jurisprudencial en materia tributaria, lo cual, nos da beneplácito debido a que, en primer sitio, está elaborando los contenidos de los principios de justicia tributaria, y en segundo lugar, a la sazón de estos criterios está recogiendo doctrina extranjera del más alto nivel e incorporándola a nuestro derecho positivo mexicano.

\* Investigadora de tiempo completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Sin lugar a dudas, el lenguaje leído o escrito es instrumento del derecho, por lo que este último trae consigo los mismos problemas de interpretación que presenta cualquier texto escrito, de tal manera que, y siguiendo a Guastini, "la interpretación jurídica pertenece al género de la interpretación textual."<sup>26</sup> Es así, que la interpretación jurídica es uno de los problemas más acuciantes —por no decir uno de los más importantes— del derecho tributario mexicano y, desafortunadamente, en algunos supuestos no ha sido ventilado a plenitud.

Por otro lado, cabe resaltar el notorio incremento de los juicios<sup>27</sup> en materia tributaria que se resuelven por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sumada a esta circunstancia, la reforma constitucional de 1994<sup>28</sup> que incorporó en su competencia el conocimiento de controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, ha permitido un cambio interesante del papel que representa el Alto Tribunal como intérprete de la Constitución; además, otro punto que no debemos soslayar, es el panorama político que ha dado sus primeros pasos a una democracia con la alternancia en el gobierno desde el año 2000. Bajo todo este contexto, creemos que la interpretación que haga la Suprema Corte de Justicia de

---

<sup>26</sup> GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, traducción CARBONELL, Miguel, GASCÓN, Marina, 6a. edición, México, Porrúa/UNAM, IJ, 2004, p. 1.

<sup>27</sup> Sobre este punto han enfatizado puntualmente PÉREZ DE ACHA y Elizondo MAYER-SERRA en su artículo titulado: "Separación de Poderes, Garantías Individuales: La Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes", publicado en *Cuestiones Constitucionales*, número 14, enero-junio, 2006. También comparte este punto de vista CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2006, p. 794. Para mayor profusión del tema se recomienda la lectura de su obra.

<sup>28</sup> Sobre las facultades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se incorporaron en la reforma constitucional de 1994 se recomienda el libro de GARCÍA CASTILLO, Tonatiuh, *La defensa de la Constitución, el artículo 105 y el juicio constitucional*, México, ASBE, 1997, pp. 117 y ss.

la Nación sobre materia tributaria tendrá un amplia proyección tanto en el ámbito jurisdiccional, como legislativo y ejecutivo.

En la elaboración de este comentario se ha revisado literatura nacional y extranjera y, en virtud de ello, se ha observado la ingente doctrina en derecho<sup>29</sup> sobre interpretación jurídica, a pesar de que algún autor se ha pronunciado en el sentido que en el derecho mexicano se ha escrito poco en esta materia; basta con la referencia que hacen los autores mexicanos a la dogmática jurídica extranjera para advertir que el tema que ahora nos toca glosar en virtud de la contradicción de tesis resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sido objeto de análisis por varias escuelas jurídicas a lo largo de la historia de la modernidad. Además, por la nota característica de que el derecho es opinable, y las opiniones varían según autores hay.

Con ocasión de esta resolución, sostenemos que se abre la posibilidad para que el intérprete de la ley aplique cualquier método de interpretación cuando se trate de normas tributarias que establezcan elementos esenciales de los tributos, sin que para ello se requiera seguir ciertos pasos. En este aspecto, México ha estado rezagado por más de un siglo con referencia a otros países que consienten cualquier método de interpretación de acuerdo a derecho, y en concreto consideramos superado el primer párrafo del artículo 5o. del

---

<sup>29</sup> En la doctrina más reciente y calificada encontramos a GUASTINI, Vid. nota 26. Con referencia a la doctrina tributaria sobresalen las siguientes obras: JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, 3a. ed., Buenos Aires, CIMA, 1980, pp. 205 y ss; HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría de la interpretación*, México, Porrúa, 2007; CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias* (Análisis Jurisprudencial), Valladolid, Lex Nova, 1998.

Código Fiscal de la Federación y, en congruencia con esta situación, las anteriores administración tributaria y legislatura habían intentado una propuesta de reforma y adición al mencionado artículo para el ejercicio fiscal de 2006, sin embargo, dicha reforma no se cristalizó en nuestro sistema tributario mexicano.<sup>30</sup> A nuestro parecer al condicionar el resultado de la interpretación como lo establece el precepto arriba mencionado, ha mermado la recaudación de los ingresos públicos, permitiendo enmascarar verdaderos índices de riqueza y, con ello, la aptitud de pago de contribuciones de grandes corporaciones en detrimento de una mejor distribución de la riqueza.

Este comentario lo hemos dividido en tres apartados: en el primero, se aborda la génesis del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, ya que este precepto disciplina la actividad interpretativa en materia tributaria; en el segundo, hacemos referencia a algunas técnicas de interpretación de la norma tributaria; y en el tercero, entramos en el estudio de la resolución que se dio por contradicción de tesis. La metodología que se utilizó fue documental y analítica.

## **2. GÉNESIS DEL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU INTERPRETACIÓN**

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación disciplina la actividad interpretativa del derecho tributario mexicano; así, el primer párrafo del texto vigente sanciona que serán de aplicación estricta las normas que establezcan cargas y sanciones, y en el segundo dispone que se admitirá cualquier

---

<sup>30</sup> Para mayor referencia a este tema véase el trabajo de: IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro, "Preeminencia del fondo sobre la forma, fraude a la ley tributaria o cláusula de antielusión", en *Temas selectos de derecho tributario*, Gabriela RÍOS GRANADOS, editora, inédito.

tipo de interpretación de las restantes normas tributarias. Este precepto, en su primer párrafo, denota que se ha distanciado de las posturas europeas y latinoamericanas, en tanto que en el derecho comparado este tema ha sido legislado en otra dirección; como ejemplo de ello observemos las siguientes legislaciones.

En el caso de la nueva Ley General Tributaria Española<sup>31</sup> dispone:

### SECCIÓN 3a. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN

Artículo 12. *Interpretación de las normas tributarias.*

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

---

<sup>31</sup> Anteriormente estaba legislado en el artículo 23.1.

### Artículo 13. *Calificación.*

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

### Artículo 14. *Prohibición de la analogía.*

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

### Artículo 15. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore.

Y el artículo 3 del Código Civil Español dispone:

### Artículo 3

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

2. La equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita.

El proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 establece:

Artículo 8. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

Respecto a la aplicación estricta del derecho tributario mexicano, algunos autores<sup>32</sup> la han considerado arcaica y errática; sin embargo, frente a esta postura encontramos a otros distinguidos tributaristas<sup>33</sup> que siguen sosteniendo la conveniencia de la norma en el derecho positivo mexicano. Para analizar este precepto, en primer término debemos desentrañar qué quiso decir el legislador en lo sancionado en el primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Fed-

---

<sup>32</sup> Entre los autores mexicanos destacan Liliana González Varela; y entre los juristas extranjeros encontramos a Eusebio González García. GONZÁLEZ VARELA, Liliana, "La interpretación de las normas tributarias", capítulo 6, *Manual de Derecho Tributario*, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, coordinador, México, Porrúa, 2005. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La interpretación de las Normas Tributarias" en *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6, Pamplona: Aranzadi, 1997.

<sup>33</sup> Entre estos autores encontramos a RUEDA HEDÚAN, Iván: "Interpretación de las leyes tributarias", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año III, núm. 9, p. 145.

ración, para lo cual es menester recordar que en el sistema tributario mexicano han existido tres códigos: el primero que data de 1938, el segundo de 1967 y el tercero de 1981. Sobre la discusión de los proyectos de los códigos comentados, hemos de indicar que las propuestas de éstos provenían del Ejecutivo Federal, concretamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>34</sup> Sumada a esta circunstancia, recordemos que en aquel entonces, el presidencialismo prístia estaba en pleno apogeo<sup>35</sup> y que el Congreso de la Unión se componía en su mayoría por legisladores del Partido Revolucionario Institucional, por lo que no existía discusión legislativa,<sup>36</sup> con

<sup>34</sup> Para mayores antecedentes remítase a la *Exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación*, México, Cámara de Diputados, 1967, p. 49. Es conveniente recordar quiénes fueron los secretarios de Hacienda cuando se propusieron los tres códigos. El presidente Ávila Camacho ratificó como secretario de Hacienda al licenciado Eduardo Sudrez. R. PÉREZ-AYALA, *Política personal y vacío de poder, El presidencialismo mexicano*, México, PAC and Editores, 1983, p. 43. En la época de Adolfo Ruiz Cortines, don Antonio Carrillo Flores fue designado secretario de Hacienda. Durante Miguel de la Madrid, fue secretario de Hacienda Jesús Silva Herzog. En los sexenios de López Portillo y Miguel de la Madrid (1976 y 1982) los problemas fiscales se habían vuelto un dolor de cabeza para los presidentes, por problemas en el gasto público, *Idem*, p. 66.

<sup>35</sup> Distinguidos autores han reconocido que el presidencialismo mexicano, durante la vigencia del Partido Revolucionario Institucional en el poder, tuvo tintes de dictadura, y que el presidente en su persona era un líder nepotista, caudillo civil, político y militar. El presidencialismo mexicano era la expresión de poder personal que llegó a tener crisis, sin embargo, se robusteció como institución. Para mayor referencia véase R. PÉREZ-AYALA: *op. cit.*, pp. 31 y 41. En el mismo sentido, Lorenzo Meyer ha mencionado que el jefe del Poder Ejecutivo en México ha tenido un poder relativo tan grande respecto a los demás instituciones y demás actores políticos, y para ilustrar esta situación, este autor relata de forma muy precisa la decisión personalísima tomada por José López Portillo de nacionalizar la banca y la implantación de control de cambios. Meyer, Lorenzo: "Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana", en *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, España, Madrid, número 13, 1992, p. 55. En este mismo sentido podemos encontrar a Sartori cuando estudia el caso mexicano donde se refiere a un sistema de partido hegemónico pragmático. En SARTORI, Giovanni: *Partidos y sistemas de partidos*, 1, Madrid, Alianza Universidad, 1976, pp. 281 y ss. Para mayor profusión de este tema se recomienda la amplia bibliografía que analiza Sartori en su obra aquí citada.

<sup>36</sup> En este sentido, se ha llegado a indicar que "desde la época de Adolfo López Mateos (1958-1964), el Congreso había admitido en su seno a la oposición con una representación proporcional, que más bien era simbólica." R. PÉREZ-AYALA, *op. cit.*, p. 65. Al respecto es recomendable la lectura del cuadro número 28 que se muestra en la obra de Sartori, donde se observa el número mayoritario de escaños que obtuvo el Partido Revolucionario Institucional (PRI) en la Cámara de Diputados durante el periodo de 1958 a 1973. Así en 1958 el PRI obtuvo el número de 153 escaños frente al Partido de Acción Nacional (PAN) con 6 escaños, al Partido Popular Socialista (PPS) con 1 y al Partido Auténtico de la Revolución Mexicana (PARM) con 1 escaño. SARTORI, Giovanni: *Partidos y sistemas de partidos*, *op. cit.*, p. 282.

lo cual se aprobaban las leyes de forma *fast track*. Para ilustrar esta situación, resulta conveniente citar un ejemplo: así desde la presidencia, durante el sexenio de Luis Echeverría Álvarez, declaraba a ocho columnas: "La Hacienda Pública se maneja desde Los Pinos", queriendo decir con ello que resultaba que la decisión final no correspondía al ocupante del sitial hacendario sino al titular de la silla presidencial.<sup>37</sup> No obstante, la afirmación anterior es menester mencionar quiénes fueron los actores políticos que impulsaron los tres textos legales a nivel federal sobre la interpretación de las normas tributarias.

Así, respecto al Código Fiscal de 1938, en el *Diario de Debates de la Cámara de Diputados*, de fecha 19 de diciembre de ese año, encontramos el dictamen de la Comisión de Impuestos que contenía el Proyecto del Código Fiscal de la Federación, en el que se discutió en lo general y se aprobó. A discusión en lo particular el C. Diputado Jiménez Antolín objetaba varios artículos. El C. Diputado Quevedo Pedro, miembro de la Comisión dictaminadora, hizo suyas las modificaciones propuestas por el C. Diputado Jiménez Antolín y se aprobó el proyecto en lo particular con las modificaciones del C. Diputado Jiménez por unanimidad de votos.<sup>38</sup>

<sup>37</sup> R. PÉREZ-AYALA, *op. cit.*, p. 155. Sobre este aspecto, Lorenzo Meyer es muy enfático en señalar que el proceso legislativo durante la época del partido hegemónico en el poder había hecho de la presidencia el motor principal de dicho proceso en México, pues el grueso de las iniciativas de ley tenían su origen directamente en las oficinas presidenciales. MEYER, Lorenzo, "Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana", en *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, España, Madrid, número 13, 1992, p. 58. Al respecto, Carpizo destaca que en el presidencialismo en América Latina existe la subordinación del Legislativo al Ejecutivo. Y referente a México, el debilitamiento del Legislativo en favor del Ejecutivo se debe entre otras causas, a "que la gran mayoría de los legisladores son miembros del partido predominante y saben que si se oponen al presidente las posibilidades de éxito que tiene son casi nulas y que seguramente están frustrando así su carrera política". CARPIZO, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo XXI editores, 1991, pp. 17, 25 y ss.

<sup>38</sup> Número 11

El mismo Secretario (leyendo):

"Comisión de Impuestos,

El texto del Código Fiscal de 1938 sancionaba de la siguiente manera el artículo 11:

Artículo 11. El derecho común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto de este Código y de las demás disposiciones fiscales, cuando expresamente esté previsto o cuando no exista norma expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del derecho tributario definido en esas leyes.

Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva. Para las restantes se estará a los principios generales de derecho.<sup>39</sup>

El Código Fiscal de la Federación de 1967 sancionaba expresamente en el artículo 11 la aplicación estricta tal como se transcribe a continuación:

Artículo 11. Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta.<sup>40</sup>

<sup>39</sup>Honorable Asamblea,

... En el Título Primero quedan contenidas las disposiciones que no es posible clasificar dentro de la propia de los demás títulos de la Iniciativa del Código y así, se puede apreciar que diversas reglas de la Ley de Percepciones Fiscales han pasado a formar parte del Título Primero, estableciéndose en este mismo título, la distinción entre los impuestos, los derechos y los productos y los aprovechamientos que la Ley de Ingresos consigna; y se incluyen, por último, normas precisas sobre la excepción a la regla de inafectabilidad de los ingresos públicos y sobre la interpretación de las leyes fiscales federales." (Las cursivas son nuestras). *Diario de los debates de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos*. México, Distrito Federal, lunes 19 de diciembre de 1938, Legislatura: XXXVII. Año II. Tomo III. Número 21. Periodo ordinario.

<sup>39</sup> En el anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1966 en sus notas se comentaba: "que el primer párrafo del artículo 11 del actual Código, que trata de la aplicación supletoria del derecho común, ya fue considerado a propósito del artículo 1º. del proyecto. En cuanto a la parte final del segundo párrafo del mismo artículo 11, que se refiere a la aplicación de los principios generales de derecho tratándose de normas fiscales que no imponen cargas, se considera ya innecesaria; pues de acuerdo con el derecho común, supletorio del tributario, en caso de no existir disposiciones aplicables, deberá acudirse a los expresados derechos generales". México, Leyes, Decretos, *Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación, 1966*, s/p.

<sup>40</sup> Exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación, México, Cámara de Diputados, 1967, p. 64.

En la exposición de motivos del Código Fiscal de 1967 se establecía que no les corresponde a las autoridades administrativas hacer interpretaciones generales, abstractas e impersonales; lo anterior respecto a las consultas que realicen los particulares, las cuales únicamente deberían versar sobre situaciones reales y concretas.<sup>41</sup>

Por lo que hace al tercer Código Tributario, en la iniciativa del Código Fiscal de la Federación presentada por el presidente de la República José López Portillo, ante la Cámara de Diputados se indicaba:

...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 y, a falta de disposición fiscal expresa, se establece la posibilidad de integrar la norma aplicable considerando el derecho federal común.<sup>42</sup>

El texto de la iniciativa sancionaba en el artículo 5o. lo siguiente:

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

---

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>42</sup> Iniciativa de un nuevo Código Fiscal de la Federación, México, D. F., 11 de diciembre de 1981, p. V.

los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas, pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este artículo.<sup>43</sup>

El actual de texto del artículo 5o. es el siguiente:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación<sup>44</sup> estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

De las disposiciones anteriores se desprende que de la norma que regula la actividad interpretativa se distinguen dos

---

<sup>43</sup> Iniciativa de un nuevo Código Fiscal de la Federación, México, D. F., 11 de diciembre de 1981, Código Fiscal de la Federación, Título I, Disposiciones Generales, capítulo único, p. 4.

<sup>44</sup> Amatucci ha indicado que "el procedimiento aplicativo consta de una fase ulterior, por cuanto se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación, es decir, la norma, y el hecho." AMATUCCI, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, colaboradores GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Santa Fe de Bogotá, Themis, 2001, p. 579.

facetas para el intérprete: a) el resultado estricto que debe aplicarse cuando se interpretan las normas que establecen elementos esenciales del tributo, así como infracciones y sanciones; b) por exclusión se aplicará cualquier método de interpretación a las restantes normas tributarias sin condicionar su resultado.

Respecto al primer párrafo, en tales condiciones se desprende que el legislador entendió que el resultado de la interpretación debe ser estricta, lo que significa en un primer acercamiento que condicionó el resultado de la interpretación a la aplicación estricta,<sup>45</sup> recogiendo con ello el pensamiento imperante por algún tiempo por la doctrina el cual establecía que la ley tributaria requería de métodos particulares de interpretación por su especial naturaleza jurídica.<sup>46</sup> Sobre este punto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha distinguido el resultado de la interpretación con el método interpretación, tal como se puede observar:

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, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, *son de aplicación estricta, no significa que el*

<sup>45</sup> En este tenor González Varela ha indicado: "... la obligación impuesta por el artículo 5o. al establecer una aplicación estricta es obligar a obtener un resultado estricto y, por tanto, en ningún caso restringido o extensivo." GONZÁLEZ VARELA, Liliana, "La interpretación de las normas tributarias" *op. cit.*, p. 108.

<sup>46</sup> En la literatura comparada encontramos varios autores que denuncian esta situación entre ellos: CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *op. cit.*, p. 20.

*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 realce 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 desentrañando su alcance.*<sup>47</sup>

Sobre el segundo párrafo, en cuanto a las otras normas tributarias el legislador se refirió a las normas procedimentales; sobre este aspecto admitió cualquier método de interpretación, así como cualquier posible resultado, pudiendo ser el restringido, estricto o extensivo.

### 3. TÉCNICAS DE INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El tema de la interpretación de las normas tributarias ha pasado por varios estadios a lo largo de la historia de la humanidad. Así ha quedado documentado por la doctrina extranjera y nacional.<sup>48</sup> Lo cual es denotativo de la importancia de la problemática que se plantea sobre la interrogante que

<sup>47</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238, tesis 2a./J.133/2002; IUS: 185419.

<sup>48</sup> En el derecho argentino cabe resaltar, GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *La interpretación de la ley tributaria*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1959, p. 14; En el derecho mexicano GONZÁLEZ VARELA, Liliana, *op. cit.*, p. 98; y con mucha anterioridad en el derecho italiano lo habían destacado tributaristas de renombre tales como VANONI, Ezio, en su obra *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, publicada por primera vez en Italia en 1932, *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias* traducción y estudio introductorio MARTÍN QUERALT, Juan, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973, p. 77.

se hace el intérprete de la norma acerca de ¿Qué quiso decir la ley? Tal como lo ha puesto de manifiesto García Belsunce.<sup>49</sup> Es así que el derecho es historia y la interpretación de la ley ha estado impregnada del momento histórico determinado; tal es el caso en la época del Código Napoleónico en la que el juzgador no podía interpretar la ley, y el único alcance que se tenía era el literal y existía un recto culto al texto de la ley.<sup>50</sup> Así, con el devenir de la historia encontramos otra escuela interpretativa de la ley, la que busca la voluntad del legislador, conocida como subjetiva.<sup>51</sup> Y así sucesivamente encontraremos distintas escuelas sobre la interpretación jurídica, de tal manera que se podrían escribir bibliotecas enteras acerca de la interpretación de la norma, sin embargo, el tema que nos interesa destacar es la interpretación de la ley tributaria, que ha tenido sus particularidades,<sup>52</sup> pues por mucho tiempo se creyó que eran normas especiales debido a su contenido económico, en virtud que resguardaban el erario público, y, por tanto, como revestían características excepcionales, el método de interpretación debería obedecer a estas características. Sumada a estas circunstancias, el profesor García Belsunce señala que también debe considerarse que existen diversos métodos de interpretación, y el tema que se abre a discusión es saber la preeminencia de la aplicación

<sup>49</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *op. cit.*, p. 31.

<sup>50</sup> Así ha quedado documentado por la doctrina nacional y extranjera. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 61. Dentro de la escuela racionalista la interpretación de la norma era superflua, así lo hace constar GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *op. cit.*, p. 7.

<sup>51</sup> No queremos pasar por alto que dentro de la disciplina tributaria se ha reconocido la interpretación funcional que tuvo su base teórica con Benvenuto Grizziotti, "la cual parte de analizar el fenómeno financiero integrado el momento jurídico, económico, político y sociológico." PÉREZ ROYO, *op. cit.*, p. 90.

<sup>52</sup> García Belsunce ha afirmado que esta problemática se ha profundizado en comparación con la norma jurídica en general, p. 9. En este mismo sentido encontramos a CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *op. cit.*, *supra*, p. 20.

de cada uno de ellos.<sup>53</sup> Actualmente no podemos decir que existe una postura doctrinaria al respecto, pues si analizamos en el derecho comparado podemos advertir diversos criterios, tal es el caso de los españoles, italianos, alemanes, franceses y argentinos.

La interpretación de la norma se presenta cuando se tiene que aplicar la norma al mundo fáctico, y es cuando el intérprete, según palabras de García Belsuce, realiza "la compleja tarea de interpretarla, para determinar su comprensión y extensión de los conceptos de su letra, en función del fin que la inspiró y de las circunstancias del tiempo y el lugar en que debe aplicarse."<sup>54</sup> En la literatura jurídica moderna encontramos excelentes trabajos sobre este tema, es así que para Guastini el vocablo interpretación "es la atribución de significado en situaciones de duda."<sup>55</sup>

Por otro lado, la doctrina tributaria más autorizada<sup>56</sup> ha reconocido que la obra paradigmática en esta materia fue la escrita por Vanoni, quien para su época combatió las ideas imperantes en la que no reconocían al Estado en su doble carácter: como ejecutor y garante del ordenamiento jurídico y como sujeto de derechos y obligaciones.<sup>57</sup> Y bajo esta concepción, se admitió que la norma tributaria es una norma general abstracta, provista de sanción para el caso de incumplimiento, que tutela un interés, el interés del Estado para recaudar los medios necesarios para la consecución de

---

<sup>53</sup> GARCÍA BELSUNCE, *op. cit.*, p. 9.

<sup>54</sup> *Ibid.*, p. 8.

<sup>55</sup> GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>56</sup> Entre los que cabe destacar CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *op. cit.*, p. 21.

<sup>57</sup> VANONI, Ezio: *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*, *op. cit.*, *supra*, p. 162.

sus fines. En esta misma línea de argumentación encontramos a González García<sup>58</sup> quien ha reconocido pacíficamente la naturaleza jurídica de la norma tributaria como una norma jurídica ordinaria, no es ni más ni menos que cualquier otra norma del ordenamiento tributario, una norma jurídica ordinaria más. Siguiendo esta escuela, los profesores españoles<sup>59</sup> no han problematizado esta concepción, por lo que se llega a la conclusión que en la interpretación de la norma tributaria debe remitirse a la teoría general de la interpretación de las leyes. Esto en virtud, como lo ha apuntado Dino Jarach, "no son leyes de excepción ni leyes odiosas".<sup>60</sup> De acuerdo con lo anterior, González García en una excelente síntesis ha resumido los principios interpretativos ampliamente aceptados:

1o. Vinculación del intérprete a la letra de la Ley, mas no plenamente, es decir, vinculación con sentido crítico.

2o. Reconstrucción objetiva del significado de la norma a través de su valoración histórica, teológica y sistemática.

3o. Corrección o interpretación de la norma, en su caso, si los resultados obtenidos en la fase interpretativa anterior fueran contradictorios.<sup>61</sup>

<sup>58</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "Análisis del artículo 23 de la LGT" en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Ley General Tributaria, AA.VV., Madrid, Edersa, 1982, ----*La interpretación de las normas tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 6, Pamplona, Arazadi, 1997; LEJEUNE, Ernesto: *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Editores, 1997, p. 110.

<sup>59</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario, Parte General*, Madrid, Civitas, 2000, p. 90; CARZOLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario, Parte General*, Pamplona, Arazadi, 2001, p. 152; FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1990, p. 100.

<sup>60</sup> JARACH, Dino, *op. cit.*, p. 205.

<sup>61</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Lejeune Ernesto, *op. cit.*, p. 114.

### **a) Interpretación de las normas tributarias en función a la realidad económica**

Esta metodología nació en Alemania, cuyo propulsor fue Enno Becker, la cual se sancionó en el artículo cuarto del Ordenamiento Tributario del Reich al establecer: "Al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias."<sup>62</sup> Posteriormente fue difundándose en diversos países del continente europeo y americano.<sup>63</sup> Bajo esta perspectiva la interpretación debe tomar en consideración la finalidad de la norma, su significado y el desarrollo de las circunstancias. El intérprete debe adjudicar a la norma su verdadero significado. El fundamento de esta técnica de interpretación es atender al contenido económico de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. Lo que significa que la administración tributaria puede prescindir de las apariencias jurídicas y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación.<sup>64</sup> En resumen, la interpretación según la realidad económica es "aquel procedimiento seguido por el intérprete para descubrir el contenido y el fin de las normas tributarias, contrastándolos con las formas jurídicas adoptadas por los sujetos pasivos en determinadas operaciones comerciales o civiles, debiendo en la persecución de

<sup>62</sup> PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, p. 89.

<sup>63</sup> Para una mayor referencia sobre este punto remítase al documento electrónico de CALDERÓN AGUILAR, Lourdes, *La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos*. Página de consulta: <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/interpretación.htm#>. Día de consulta: 6 de mayo de 2007.

<sup>64</sup> CALDERÓN AGUILAR, Lourdes, *La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos*, *op. cit.*, *supra*.

la verdad, y con criterio de justicia, prescindir de tales, tanto a favor del fisco como del contribuyente."<sup>65</sup> Sobre esta técnica de interpretación algunos autores<sup>66</sup> la consideran impopular debido al principio de legalidad.

#### **4. RESOLUCIÓN DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 181/2005-SS**

Esta resolución fue resultado de una contradicción de tesis y de acuerdo con el artículo 197-A de la Ley de Amparo, existe cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sostengan tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, los cuales pueden denunciar. En congruencia con lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado la jurisprudencia número 2a./J. 94/2000, publicada en la página 319, Tomo XII, noviembre de 2000, Novena Época, cuyo rubro es:

CONTRADICCIÓN DE TESIS. SU EXISTENCIA REQUIERE DE CRITERIOS DIVERGENTES PLASMADOS EN DIVERSAS EJECUTORIAS, A PESAR DE QUE NO SE HAYAN REDACTADO NI PUBLICADO EN LA FORMA ESTABLECIDA POR LA LEY.

De la cual se requiere que den los siguientes supuestos:

- 1) Que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes.

<sup>65</sup> *Idem.*

<sup>66</sup> VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, México, IJ/UNAM, 2007, p. 102.

- 2) Que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas, y
- 3) Que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos.<sup>67</sup>

Para analizar el criterio que se resolvió en la contradicción de tesis 181/2005, en primer término debemos acudir a los antecedentes de la misma; de tal manera, a continuación haremos un breve recorrido del *iter* jurisdiccional:

Con fecha 23 de marzo de 2005, Hipódromo de Agua Caliente, S. A. de C. V., por conducto de su representante legal René Madera Alderete, interpuso juicio de amparo directo administrativo contra actos del Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Baja California, en el que reclamaba la sentencia de 14 de febrero de 2005. El juicio de amparo fue radicado bajo el número 202/2005 en el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito.

El problema que se planteaba era la interpretación sobre el artículo 156-8 de la Ley de Hacienda del Estado, el cual sanciona el hecho imponible del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos, Juegos Permitidos y Concursos, el cual textualmente indica:

Están obligadas al pago del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, juegos permitidos y concursos que se celebren en el Estado, las personas físicas o las morales que organi-

---

<sup>67</sup> *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Tomo XXIII, abril de 2006, p. 376, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

cen loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas permitidas y concursos de todas clases, aun cuando por dichos eventos no se cobre cantidad alguna que represente el derecho a participar en los mismos.

Asimismo, quienes obtengan los premios derivados o relacionados con las actividades de juegos con apuestas permitidas.

Para efectos de este Capítulo, cuando en el mismo se haga mención a juegos con apuestas, se entendería que incluye a las apuestas permitidas, así como a los establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.

El pago de este impuesto no libera de la obligación de obtener los permisos o autorizaciones correspondientes.

Debido a que la actividad que realizaba la quejosa era captar señales electrónicas de eventos deportivos para retransmitirlos en sus locales y permitir al público asistente el cruce sus apuestas con los resultados de los eventos, generaba cierta incertidumbre saber si encuadraba su actividad dentro del hecho imponible del mencionado impuesto.

Es así que la *litis* se centró sobre la interpretación del artículo 156-8 de la Ley de Hacienda del Estado, tal como lo puso de manifiesto el Cuarto Tribunal

...al adicionar al concepto general de organización de juegos con apuestas, a los establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento, en un último párrafo; sin embargo no por

errores de técnica legislativa debe arribarse a la conclusión de que el legislador incluyó a los establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballo, galgos u cualquier otro evento, sin precisar la actividad de dichos establecimientos a gravar. El error en la técnica legislativa debe resolverse interpretando el precepto en su integridad, reconociendo el verdadero hecho imponible todos los sujetos activos implicados, de manera que arroje un significado coherente y consistente con el precepto en su totalidad ...<sup>68</sup>

En resumen, el Pleno del Cuarto Tribunal consideró

Que el error que cometió el Tribunal responsable fue realizar una interpretación contraria a la interpretación estricta que impone el artículo 12 del Código Fiscal del Estado, respecto del contenido del artículo 156-8, de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California, que establece el referido impuesto, pues en virtud de esa indebida interpretación, la responsable ubica a su representada en los supuestos de causación de ese impuesto, lo cual no es correcto, puesto que no obstante que el Tribunal responsable reconoce que la actividad gravada por la ley lo es la organización de juegos y apuestas y que su representada no desarrolla esa actividad, pues sólo capta señales electrónicas de eventos deportivos para retransmitirlos en sus locales y permitir que el público asistente cruce sus apuestas con los resultados de los eventos ...<sup>69</sup>

Y continuó indicando:

La conclusión no puede ser otra, pues en la Ley de Hacienda del Estado de Baja California no existe algún otro hecho

<sup>68</sup> Ejecutoria del amparo directo 202/2005 administrativo, pp. 14 y 15.

<sup>69</sup> *Ibid.*, p. 102.

generador de la contribución, de ahí que se mismo hecho generador, debe aplicarse también a los contribuyentes que menciona en su tercer párrafo, lo cual se robustece por el hecho de que ese tercer párrafo no introduce una actividad gravada diversa a la que menciona el primer párrafo, por ende, el único camino posible es tomar la actividad gravada que menciona el primer párrafo del artículo 156-8, por no haber otra en la ley, pues de no ser así los contribuyentes que menciona su tercer párrafo no tendrían algún hecho que se les pudiera gravar para efectos del pago del impuesto.<sup>70</sup>

En este sentido el Tribunal manifestó:

... no puede sostenerse que las personas que solamente operan establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que se apueste sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento, vayan a pagar el impuesto aun y cuando no organicen el evento o la actividad sobre la que recae la apuesta, pues esa excepción o salvedad no se encuentra incluida en el tercer párrafo del artículo 156-8 en estudio, ...<sup>71</sup>

Para resolver este juicio, el Tribunal sustentó, entre otras, la tesis emanada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro indica:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.<sup>72</sup>

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 110.

<sup>71</sup> *Ibid.*, pp. 110 y 111.

<sup>72</sup> *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Segunda Sala, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238, tesis 2a./J.133/2002; IUS: 185419.

Y en alcance de este criterio sostuvo que:

Sin embargo, esto debe hacerse únicamente cuando del análisis literal de la norma en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, lo que no sucede en el presente caso; puesto que, la ley de hacienda local es muy clara y específica al señalar que la actividad gravada es la organización.<sup>73</sup>

El Cuarto Tribunal en su considerando indicó:

De una interpretación textual, sistemática e integral del precepto antes reseñado, se desprende que el sujeto pasivo y el objeto del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, juegos y concursos que se celebren en el Estado de Baja California, son únicamente quienes tengan como actividad, en una forma transitoria, la organización de loterías, sorteos, rifas, juegos con apuestas permitidas y concursos de toda clase, así como quienes obtengan premios derivados o relacionados con las actividades de juegos con apuestas permitidas y los establecimientos o agencias que reciban información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.<sup>74</sup>

El Cuarto Tribunal Colegiado resolvió en sentencia por unanimidad de votos, pronunciada en sesión de Pleno de 7 de septiembre de 2005, que:

...la Justicia de la Unión Ampara y Protege a Hipódromo de Agua Caliente contra la sentencia definitiva de 14 de

<sup>73</sup> Ejecutoria..., *op. cit.*, p. 115.

<sup>74</sup> *Ibid.*, pp. 106 y 107.

febrero de 2005, dictada en el recurso de revisión del Juicio Contencioso 371/3003, por el Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Baja California, con residencia en la Ciudad de Mexicali, Baja California; ...<sup>75</sup>

En esta misma resolución se denunció la contradicción de tesis ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, en la ejecutoria de 18 de noviembre de 2004, en la cual se resolvió amparo directo número 422/2004, materia administrativa de su índice, promovido por Libros Foráneo, Sociedad Anónima de Capital Variable, sostiene diverso criterio al vertido en la ejecutoria del Tribunal Colegiado.

Por otro lado, el Tercer Tribunal Colegiado admitió por auto de fecha 22 de junio de 2004, la demanda de garantías bajo el número 422/2004, interpuesta por Libros Foráneos, S. A. de C. V. por conducto de su representante legal Ramón Serrano Ayala, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2004 por el Pleno del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Baja California, en el juicio contencioso administrativo número 46/2003.

La *litis* en este juicio también se centró en la interpretación del artículo 156-8 de la Ley de Hacienda del Estado. Así, en cuanto a los hechos, el objeto social de la quejosa es la captación de apuestas permitidas para lo cual cuenta

... con un "establecimiento" que "reciba información" respecto de eventos deportivos o de "cualquier otro evento", la cual

<sup>75</sup> *Ibid.*, pp. 124 y 125.

(información) es recabada y suministrada mediante sistemas electrónicos a las personas que se encuentran dentro del establecimiento o local, para efectos de que se realicen apuestas permitidas sobre el transcurso o resultado de los eventos en cuestión, ...<sup>76</sup>

El Tercer Tribunal Colegiado en su sentencia de fecha 25 de octubre de 2005, resolvió por mayoría de votos que la "Justicia de la Unión no Ampara ni Protege a LIBROS FORÁNEOS, S. A. de C. V. ... contra el acto reclamado del Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Baja California ...".<sup>77</sup> Es así, que en el considerando sexto el mencionado Tribunal indicó:

... El impuesto en cuestión sobre el que versó la consulta de la contribuyente, sí establece el objeto, base, tasa y base gravable para la actividad realizada por la empresa aquí quejosa, ya que se asimila o equipara a la organización de loterías, rifas, sorteos, juegos permitidos y concursos, ya que la captación de apuestas, implica una organización de elementos dirigida a la recepción de información con fines de lucro, luego, es claro que el tributo en comento cumple con el principio de legalidad que todo impuesto debe observar, tal y como lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución del país.<sup>78</sup>

Esta postura se robusteció con la jurisprudencia 1ª./J 83/2004 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte

<sup>76</sup> Ejecutoria del amparo directo administrativo 422/2004, p. 12.

<sup>77</sup> *Ibid.*, p. 104.

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 101.

de Justicia de la Nación, localizable en el *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2004, pág. 170, cuyo rubro es:

LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR.

Así como con la jurisprudencia número 1 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Informe del año de 1976, p. 481, cuyo rubro es: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDARLOS."

En vista de la diversidad de criterios arriba citados, con base en lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 197-A de la Ley de Amparo, el Magistrado Presidente del Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito denunció ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la posible contradicción de criterios entre dicho Tribunal Colegiado y el Tercer Tribunal Colegiado del mismo Circuito, por lo resuelto en el Amparo Directo 202/2005 el día 7 de septiembre de 2005 y en el Amparo Directo 422/2004 fallado el 18 de noviembre de 2004, respectivamente, en relación con la interpretación del artículo 156-8 de la Ley de Hacienda de Baja California.

Con fecha 13 de octubre de 2005, el Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó formar expediente de contradicción de tesis 181/2005-SS, el cual se turnó a la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos para la formulación del proyecto de resolución respectivo.

Por su parte, el Ministerio Público de la Federación formó pedimento en el sentido de tenerse por presentado, además de manifestar de que sí existe contradicción de tesis.

En el considerando de la contradicción de tesis 181/2005-SS, se analizaron en primer término las dos posiciones que a continuación se resumen:

#### Posición I

##### Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito

- Realiza una aplicación estricta del artículo 156-8 de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California.
- Expresa que: El único hecho imponible que sanciona dicho precepto es la organización de eventos sobre los que recaen apuestas, por lo que el tercer párrafo del artículo 156-8 de tal legislación no podría interpretarse en el sentido de que introduce una actividad gravada diversa a la que menciona el primer párrafo.
- Sumada a esta circunstancia sostiene que: No es posible equiparar las "apuestas permitidas" a los "establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro", y estimar que son términos que quedan incluidos dentro de los "juegos con apuestas" porque esas tres definiciones ("juegos con apuestas", "apuestas permitidas" y "establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro" son cosas diferentes e independientes entre sí.
- Es así, determina que: La consideración de que el tercer párrafo de la legislación local de mérito que establece que los contribuyentes que operen: **"establecimientos o agencias con fines de lucro, en los que se apuesten**

**sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento**" son causantes del impuesto, es violatoria de garantías, máxime que la aplicación de las normas de carácter tributario debe ser estricta cuando la sola literalidad de dichas normas ofrece una respuesta correcta.

En resumen:

Este Tribunal para arribar a esta conclusión realizó una **aplicación estricta** del artículo 156-8 de la mencionada ley.

## Posición II Tercer Tribunal Colegiado

- Este Tribunal hace una interpretación lógica y congruente del artículo 156-8 de la ley de Hacienda, en la que indica que el pago del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos, juegos permitidos y concursos que se realicen en el Estado, está a cargo de las personas físicas y morales que organicen loterías, rifas sorteos, juegos con apuestas permitidas, así como concursos de todas clases, incluyendo a las empresas que se dediquen a captar apuestas, es decir, a los establecimientos o agencias que reciban información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.
- También manifiesta: que la actividad de la accionante consistente en la captación de apuestas es equiparable a la organización de juegos con apuestas permitidas.
- Por último resalta: que si bien el artículo 156-8 no contiene en su redacción los elementos esenciales del tributo, éstos se desprenden de una interpretación extensiva de los artículos 156-10, 156-11 y 156-12 de dicha

legislación, en relación con el artículo 7o. de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el ejercicio fiscal del 2004.

En resumen:

Este Tribunal en el estudio del artículo 156-8 hizo una **interpretación extensiva, sistemática y lógica.**

Como puede advertirse de los criterios discrepantes entre sí, cabe destacar que la contradicción de tesis que estamos comentando, descansó tanto en el método de interpretación que debe emplear el juzgador para desentrañar el significado de la norma tributaria como en su resultado, de tal manera que aquí cabe preguntarse: ¿cuál es el método de interpretación más adecuado para interpretar las normas tributarias que sancionen los elementos esenciales del tributo y cuál debe ser el resultado de dicha interpretación?

Así, en los considerandos de la contradicción de tesis, se destaca el análisis que hicieron los tribunales respectivos sobre los elementos esenciales del Impuesto sobre Loterías y Sorteos, y en primer lugar se estableció el método de interpretación que cada uno de los tribunales empleó. De tal manera que mientras para el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito al precepto cuestionado debe aplicarse el método de interpretación estricta en virtud de que "cuando la sola literalidad de dichas normas ofrezca solución del caso"<sup>79</sup>, por el contrario, el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito consideró que para llegar a descifrar el correcto significado de la norma se puede emplear cualquier método de interpretación.<sup>80</sup>

<sup>79</sup> *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Tomo XXIII, abril de 2006, p. 377, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

<sup>80</sup> *Idem.*

Por otro lado, en el estudio de los elementos cualitativos de este tributo, se indica que ambos tribunales analizaron quiénes eran los sujetos pasivos de este impuesto; por un lado, el Cuarto Tribunal Colegiado excluyó como contribuyentes de este impuesto a las personas que operan establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento; por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado resolvió que dicho numeral incluye como contribuyentes a las empresas que se dediquen a captar apuestas, es decir, a los establecimientos o agencias que reciban información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.<sup>81</sup>

Sobre el objeto material del hecho imponible también indicó la divergencia de criterios existente entre ambos Tribunales, pues mientras el Cuarto Tribunal manifestó que el objeto del impuesto lo constituye únicamente la organización de alguna de las actividades descritas en el primer párrafo de dicho precepto, por el contrario, el Tercer Tribunal indicó que además de la organización de las actividades establecidas en el primer párrafo, también lo es la recepción de información con fines de lucro, al estimar que esta actividad es equiparable con la organización de juegos con apuestas permitidas.

Referente a los elementos cuantitativos de esta obligación tributaria y al elemento temporal del hecho imponible del tributo, el Cuarto Tribunal Colegiado indicó que la Ley de Hacienda del Estado, en relación con el artículo 7o. de la Ley

---

<sup>81</sup> *Ibid.*, pp. 377 y 378.

de Ingresos de Baja California para el ejercicio fiscal de 2004, no establecen la base, la tasa, el momento de causación ni la forma de pago del tributo para las personas que operan establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro; en tanto, que el Tercer Tribunal Colegiado manifestó que no obstante que dichos elementos esenciales del tributo no están sancionados en el artículo 156-8, sí se desglosan de una interpretación extensiva del los artículos 156-10, 156-11 y 156-12 de dicha legislación, con relación al artículo 7o. de la Ley de Ingresos del Estado.

De lo anterior expuesto la Sala puso en consideración lo siguiente:

1. ¿Cuál es el método de interpretación que debe emplear el juzgador para dilucidar el alcance de las normas tributarias que sancionen los elementos esenciales del tributo, así como infracciones y sanciones? ¿Cuál debe ser el resultado de dicha interpretación?
2. ¿Cuáles son los sujetos pasivos del impuesto establecido en el artículo 156-8?
3. ¿Cuál es el objeto material del hecho imponible de dicho tributo? Y por último;
4. ¿Cuáles son los elementos cuantitativos de este impuesto y el elemento temporal del hecho imponible para los establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro?

Analicemos, pues, las cuatro cuestiones a resolver por parte de la Sala en las que centró el análisis de sus considerandos.

Sobre el primer punto, la Sala indicó que no obstante que los elementos esenciales del tributo son de aplicación estricta, ello no significa que el intérprete no pueda acudir a cualquier método de interpretación para conocer la verdadera intención del creador de las normas tributarias, cuando de su análisis literal se genera incertidumbre sobre su alcance.

Este criterio ya ha sido establecido por la propia Sala en la tesis 2a./J. 133/2002, Novena Época, fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238, cuyo rubro es:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.

Sin embargo, el tema central que se plantea el Alto Tribunal en esta contradicción de tesis, no es determinar si es posible la utilización de diversos métodos de interpretación de la norma tributaria que establezca los elementos esenciales del tributo, sino determinar el alcance y la forma operativa de dicha permisión para los juzgadores, ya que en todo caso, las posturas de los Tribunales Colegiados han puesto al descubierto que todavía existen puntos no claros sobre este tema. En concreto

...se trata de determinar que el juzgador al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe interpretar la norma, ineludiblemente, a partir de su sentido literal cuando éste ofrezca una solución (cualquiera que sea), de tal forma que sólo debe apartarse de ese sentido gramatical cuando la lectura respectiva genere incertidumbre; o

bien, si el juzgador puede apartarse del sentido literal y resolver el asunto, de entrada, a partir de cualquier método de interpretación por la ciencia jurídica.<sup>82</sup>

Una vez planteado el problema, la Sala hace un minucioso recorrido histórico sobre el derecho y la doctrina comparada sobre la manera en que deben interpretarse las normas tributarias, para lo cual reconoce tres estadios:

El primero, en el que la doctrina defendía la diversa naturaleza de las normas tributarias y, por tanto, el método de interpretación debía ser estricto. En consonancia con lo anterior, cita la tesis de rubro<sup>83</sup> LEYES FISCALES, INTERPRETACIÓN DE LAS.

El segundo que nace con la obra en Italia de Ezio Vanoni *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, de 1932; por otra parte, en Alemania por la adición que realiza Enno Becker al 4o. del Ordenamiento Tributario del Reich (Reichsabgaben-ordnung) y que son el parteaguas en este tema, ya que la obra italiana pone de manifiesto que la norma tributaria es una norma jurídica y que no tiene más singularidad que la que le otorga su propio contenido, por lo que los métodos a utilizar en su interpretación deben ser los mismos que son aplicables, con carácter general, en la interpretación de otras normas.<sup>84</sup>

Que en el ordenamiento alemán, "se indica que en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta

<sup>82</sup> *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Tomo XXXIII, abril de 2006, p. 380, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

<sup>83</sup> *Semanario...*, op. cit., Quinta Época, Tomo CXXIII, p. 799; IUS: 384786.

<sup>84</sup> *Semanario...*, op. cit., p. 382, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

su finalidad, su significación económica y la evaluación de las circunstancias."<sup>85</sup>

Y el tercero en el que enfatiza que "la doctrina contemporánea es casi unánime en subrayar que no es posible la aplicación textual de una norma jurídica a los casos concretos de la experiencia, sin que previamente se hubiese interpretado."<sup>86</sup>

Aquí es importante resaltar que en la elaboración de estos considerandos se acudió a la doctrina más calificada en materia tributaria en el derecho comparado, cuyos autores se han considerado ya clásicos en nuestra materia, como lo son Ezio Vanoni, Enno Becker, González García, Martín Queralt y Pérez de Ayala.

De acuerdo con lo anterior, la Sala ha reconocido la evolución en los criterios jurisprudenciales sobre cómo deben interpretarse las normas tributarias, de tal manera indica que:

La función judicial es una actividad dinámica, puesto que la aplicación de las disposiciones normativas abstractas a los casos concretos de la realidad, forzosamente tiene que presuponer una labor interpretativa, indispensable para adecuar el mandato genérico a las modalidades específicas, infinitamente variables, de la práctica.<sup>87</sup>

Y en este desarrollo de los criterios se destaca la tesis "LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTER-

---

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 385.

<sup>86</sup> *Ibid.*, p. 383.

<sup>87</sup> *Idem.*

PRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.<sup>88</sup> En atención a este criterio la Sala interpretó tanto el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, como el 12 de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California, que disciplinan la actividad interpretativa en materia tributaria, los que no impiden la utilización de diversos métodos de interpretación jurídica al momento de definir los elementos esenciales de la obligación tributaria, sino que en todo caso, lo que están prohibiendo es la aplicación contraria a la ley o analógica de este tipo de normas, además de evitar que la actividad jurisdiccional genere supuestos de tributación novedosos a propósito de la decisión jurisdiccional.<sup>89</sup>

En un primer acercamiento del problema, es menester indicar que el artículo 12 del Código Fiscal del Estado de Baja California, vigente en aquel entonces, reproduce casi textualmente el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, tal como, puede observarse:

Artículo 12: Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones serán de aplicación estricta.

La Sala reconoce que también es cierto que si del contenido literal de la norma tributaria se genera incertidumbre, el juzgador puede apartarse de él,<sup>90</sup> pero ello no supone que

<sup>88</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, abril 1991, p. 24, tesis 3a./J. 18/91; IUS: 207014.

<sup>89</sup> *Semanario...*, *op. cit.*, p. 388, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

<sup>90</sup> Tal como se ha puesto de manifiesto la jurisprudencia cuyo rubro es: "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN." *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238, tesis 2a./J 133/2002; IUS: 185419.

se le pueda obligar a interpretar siguiendo ciertos pasos metodológicos, sino que "El juzgador puede apartarse del sentido literal de la norma no sólo en el supuesto de incertidumbre...".<sup>91</sup> El Juez tiene plena autonomía para decidir en qué casos va a acudir a diversos métodos de interpretación para comprender la verdadera intención del creador de las normas; sin embargo, "...debe motivar el porqué del resultado interpretativo al que finalmente ha llegado en su decisión".<sup>92</sup> De tal manera, que los principios de legalidad y seguridad jurídica son flexibles ante la actividad del juzgador que tiene la facultad de decir el derecho en el caso concreto de manera autónoma e independiente.<sup>93</sup> De lo anteriormente expuesto, la Sala llega a la siguiente conclusión:

- Que las normas tributarias que establecen los elementos esenciales de los tributos, no deben ser necesariamente interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según sus pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el texto general de ellas y los fines que las informan.
- Que respetando los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como la disposiciones que regulan la actividad interpretativa en materia tributaria, limitan la actividad del juzgador en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las normas que establecen los elementos esenciales de los tributos, y que ello

<sup>91</sup> *Semanario...*, op. cit., p. 389, Contradicción de tesis 181/2005-SS; IUS: 19458.

<sup>92</sup> *Ibid.*, p. 390.

<sup>93</sup> *Idem.*

dé lugar a hechos imponibles creados novedosamente o contra la ley, a partir de la decisión jurisdiccional.

Sobre este tema, creemos que el punto toral de esta resolución fue la primera cuestión que se planteó en los considerandos, pues como se ha puesto de relieve en tesis jurisprudenciales precedentes, ya se había admitido en nuestro sistema tributario mexicano cualquier método de interpretación de la norma; sin embargo, no se había debatido sobre el alcance y la elección de las técnicas interpretativas en materia tributaria, tal como lo ha afirmado García Belsunce, "la cuestión de la elección de los métodos de interpretación o la aplicación conjunta de los mismos."<sup>94</sup>

De lo anterior se desprende que la Segunda Sala no hizo el análisis de las normas de Baja California bajo la perspectiva de la realidad económica, debido a que si se establece una presunción de que los establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, existe una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada conforme a la realidad económica no entró al estudio desde esa perspectiva. Lo que creemos que hubiese sido una magnífica oportunidad para comenzar aplicar en nuestro sistema tributario dicha metodología que nació en el derecho alemán ya hace más de un siglo, y que en la actualidad sigue vigente. Sin embargo, debemos hacer una matización al respecto, pues ya en otra ocasión la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una tesis aislada, aplicó la metodología de la realidad económica al analizar de forma conjunta algunos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en específico

---

<sup>94</sup> GARCÍA BELSUNCE, *op. cit.*, p. 10.

el elemento objetivo del hecho imponible de este impuesto haciendo el siguiente pronunciamiento: "... se advierte que las personas físicas y morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes, están obligadas al pago del impuesto respectivo, entendiéndose por éstos, el arrendamiento, el usufructo, la prestación del servicio de tiempo compartido y cualquier otro acto, *independientemente de la forma jurídica utilizada*,<sup>95</sup> por el cual una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles a cambio de una contraprestación; ..."<sup>96</sup>

La segunda cuestión a dilucidar por la Sala fue la relativa a determinar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto previsto en el artículo 156-8 de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California, pero antes de analizar este tema, la Sala hace referencia a criterios jurisprudenciales y a la base constitucional de la facultad de las legislaturas estatales para sancionar el Impuesto sobre Juegos con Apuestas a su favor, y una vez centrado el tema de análisis sobre los sujetos llega a la siguiente conclusión:

En consecuencia, la interpretación literal, completa y ape-  
gada a la intención del legislador del artículo 156-8 de la  
Ley de Hacienda del Estado de Baja California consiste en  
entender que son sujetos pasivos del impuesto que regula:

1) Aquellas personas que, en estricto sentido, organizan la  
lotería, el sorteo, el concurso o el evento sobre la que  
recae la apuesta:

<sup>95</sup> Las cursivas son nuestras.

<sup>96</sup> *Semanario...*, *op. cit.*, Novena Época, Tomo XXI, junio de 2005, p. 177, tesis 1a. XLIX/2005; IUS: 178095.

- 2) Las personas que solamente operen establecimientos o agencias que reciben información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento; así como,
- 3) Quienes obtengan premios derivados o relacionados con las actividades de juegos con apuestas permitidas.

De acuerdo con la tercera pregunta que se hace la Sala, considera que por lo que respecta al objeto material del tributo previsto en el artículo 156-8 de la mencionada legislación, no hay disposición fiscal que limite el objeto de un tributo a uno solo, lo que significa que pueden haber varios objetos. De ahí que realiza una interpretación integral del texto en comento y determina que existen tres objetos del tributo, a saber:

- 1) La organización de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas permitidas y concursos de toda clase.
- 2) Obtención de premios derivados o relacionados con las actividades de juegos con apuestas.
- 3) La recepción de información con fines de lucro, en los que se apuesten sobre carreras de caballos, galgos o cualquier otro evento.

Por lo que el legislador ha equiparado estas tres actividades para efectos del objeto del impuesto.

Por último, sobre la cuestión de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria así como de su momento de causación, los dos elementos esenciales están sancionados en los

artículos 156-10, 156-11 156-12, 156-13, 156-14 de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California, la Ley de Ingresos del Estado para el ejercicio fiscal de 2004 en el artículo 7o. Ya que estas disposiciones detallan la forma de pago y los elementos cuantitativos de esta obligación tributaria.

### **a) Criterios jurisprudenciales sobre la interpretación de la norma tributaria**

Para el análisis de esta tesis, es conveniente recordar el hilo conductor de los diversos pronunciamientos sobre la interpretación de la norma tributaria, por lo que cabe citar un criterio ejemplar emanado de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO."<sup>97</sup> Y que fue sostenido por ambos tribunales, sobre esta tesis el Tribunal Tercero sostuvo que puede admitirse cualquier método de interpretación siempre y cuando "sea permisible por la ley, que permitan conocer su significado, sentido o fin"<sup>98</sup>; aquí cabría preguntarse en qué ley se establecen los métodos de interpretación. Y continuó indicando: "y una vez obtenido lo anterior se proceda a efectuar su aplicación estricta que en esencia, busca que la facultad previsor del legislador, sólo sea aplicada, o bien regule las cuestiones reales o fácticas que encuadren perfectamente en la hipótesis normativa, sin que se pueda dar una aplicación

<sup>97</sup> *Op. cit.*, supra, p. 22.

<sup>98</sup> Ejecutoria del amparo directo administrativo 422/2004, p. 7.

a dicho impuesto, sobre actos o supuestos que se asemejen o le sean análogos."<sup>99</sup>

En consecuencia, analizaremos los siguientes criterios jurisprudenciales que datan desde la Quinta Época hasta la actual, así que en un primer acercamiento nos cercioramos que las tesis que se originaron durante la primera de ellas, de acuerdo al artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente en aquellos años, era que las disposiciones tributarias que establecieran cargas a los contribuyentes eran de aplicación estricta, tal como puede observarse en las siguientes tesis:

LEYES FISCALES. Las leyes tributarias son de aplicación restrictiva, por lo que no cabe su interpretación por analogía o mayoría de razón.

Amparo administrativo en revisión 5517/54. Compañía Negociadora de Casas y Terrenos, S.A. 28 de julio de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.<sup>100</sup>

LEYES FISCALES, INTERPRETACION DE LAS. De acuerdo con la doctrina jurídica no es posible interpretar la norma tributaria sino respetando la voluntad de la Ley, que se traduce en la creación de la figura jurídica tributaria; si ésta no ha sido perfilada claramente, entonces debe afirmarse que el tributo no existe, pues la interpretación debe ser estricta en cuanto a la existencia de la situación jurídica sujeta al tributo; tal principio ha sido aceptado por nuestra legislación, toda vez que el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación previene que las normas de Derecho Tributario,

<sup>99</sup> *Idem.*

<sup>100</sup> *Semanario...*, op. cit., Quinta Época, Tomo CXXV, p. 839; IUS: 316719.

que establezcan cargas a los particulares, serán de aplicación restrictiva.

Revisión fiscal 192/50. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Construcciones Navales de Guaymas, S. de R. L.). 10 de febrero de 1955. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.<sup>101</sup>

LEYES FISCALES, INTERPRETACION JURIDICA DE LAS. En la interpretación jurídica de las leyes fiscales, debe tenerse presente que el fisco está obligado a obrar siempre de buena fe, y, por lo mismo, a no seguir una conducta maliciosa, con objeto de sacar provecho de errores, inexactitudes u omisiones leves e intrascendentes, de los causantes.

Amparo administrativo en revisión 6418/41. Barrenechea Miguel. 28 de enero de 1942. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Bartlett Bautista. Relator: Gabino Fraga.<sup>102</sup>

LEYES FISCALES, INTERPRETACION DE LAS. Es cierto que las leyes fiscales establecen ciertas disposiciones, cuyo entendimiento no puede quedar sujeto estrictamente al derecho civil; pero también es cierto que esas disposiciones deben aplicarse en la forma en que se encuentren dictadas y para los casos que comprenden expresamente y no tratan de interpretarlas arbitrariamente, para justificar violaciones a las garantías que señalan los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

Amparo administrativo en revisión 314/30. González Tamargo Antonio. 27 de agosto de 1935. Unanimidad de

<sup>101</sup> *Semanario...*, op. cit., Tomo CXXIII, p. 799; IUS: 384786.

<sup>102</sup> *Semanario...*, op. cit., Tomo LXXI, p. 1508; IUS: 327077.

cuatro votos. Ausente: Agustín Gómez Campos. La publicación no menciona el nombre del ponente.<sup>103</sup>

Ahora bien, de la Quinta Época nos remitimos a la Séptima, en donde encontramos por primera vez, en una tesis aislada de la Segunda Sala, la permisón de aplicar diversos métodos de interpretación; incluso, hace referencia al método de la realidad económica, lo que se puede corroborar en la cita textual de dicha tesis:

LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE. En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y **actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.**<sup>104</sup>

Amparo en revisión 4895/74. Almacenes Magic Chef, S.A. 2 de octubre de 1975. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.<sup>105</sup>

Durante la Octava Época encontramos otras tesis, sin embargo, para el tema de nuestro estudio interesa destacar otros criterios jurisprudenciales en los que se comienza a des-

<sup>103</sup> *Semanario...*, op. cit., Tomo XLV, p. 3674; IUS: 335347.

<sup>104</sup> La cursivas y negrillas son nuestras.

<sup>105</sup> *Semanario...*, op. cit., Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, p. 31; IUS: 238352.

puntar la importancia de la interpretación sistemática tal como se pone de manifiesto a continuación:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. 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.<sup>106</sup>

<sup>106</sup> *Semanario...*, op. cit., Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, p. 24, tesis 3a./J. 18/91; IUS: 207014.

En esta misma consonancia encontramos la siguiente tesis de jurisprudencia:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. 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.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Octava Época, Tomo I, materia constitucional, p. 206, tesis 215; IUS: 389668.*

Este criterio se confirmó en las siguientes jurisprudencias y tesis aislada:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. 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.<sup>108</sup>

<sup>108</sup> Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación 1917-2000*, Octava Época, Tomo I, materia constitucional, p. 390, tesis 335; IUS: 900335.

LEYES FISCALES. LA REMISION DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACION DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA. Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.<sup>109</sup>

LEYES FISCALES. LA REMISION DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACION DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA. Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.<sup>110</sup>

LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECÍFICO QUE LA PROHÍBA. Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que

<sup>109</sup> *Semanario...*, op. cit., Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, p. 25, tesis 3a./J.19/91; IUS: 207015.

<sup>110</sup> *Apéndice...*, op. cit., 1917-1995, Octava Época, Tomo III, materia administrativa, p. 361, tesis 500; IUS: 391390.

para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.<sup>111</sup>

LEYES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRICTA QUE LAS RIGE. La circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quien las creó, cuando de su análisis literal -en virtud de las palabras utilizadas- se genere incertidumbre sobre su significado; de ahí que si se hace una interpretación sistemática de diversas disposiciones, no se contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>112</sup>

Durante la Novena Época cabe destacar la siguiente tesis:

NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN SE CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal debe considerarse si se 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

<sup>111</sup> *Apéndice...*, *op. cit.*, 1917-2000, Octava Época, Tomo III, materia administrativa, p. 317, tesis 299; IUS: 911232.

<sup>112</sup> *Semanario...*, *op. cit.*, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, p. 1795, tesis IV.1o.A.44 A; IUS: 175057.

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 éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.<sup>113</sup>

De los anteriores criterios jurisprudenciales se desprenden los siguientes puntos a resaltar:

- En atención al artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1947 se observa una clara tendencia sobre que el resultado de la interpretación de las normas tributarias debería ser estricto, evitando con ello la analogía o la mayoría de razón.
- En la Séptima Época comienza a vislumbrarse la aceptación, por parte del órgano jurisdiccional, de una apertura para aplicar cualquier método de interpretación, incluso el referente a la realidad económica.
- Sucesivamente en la Octava Época comienza a considerarse la interpretación sistematizada, además de permitir la remisión a otros preceptos para interpretar correctamente la norma tributaria.
- En cualquier caso, se observa que en la interpretación de la norma tributaria debe imperar el principio ex

---

<sup>113</sup> *Semanario...*, op. cit., Novena Época, Tomo IX, abril de 1999, p. 573, tesis VIII.2o.48. A; IUS: 194308.

*lege*, o como se ha considerado en México como de legalidad, y en congruencia con esto la prohibición expresa de la analogía o mayoría de razón.

En este aspecto la doctrina mexicana ya se ha pronunciado sobre el alcance del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el cual no es restringido sino ampliado, por tanto, se permite aplicar cualquier método de interpretación con el condicionante de que el resultado del mismo sea estricto. En primer término se distingue entre los métodos de interpretación y el resultado de la misma y, en segundo lugar, se advierte el claro seguimiento a la doctrina extranjera más cualificada en la que, como hemos indicado en este ensayo, permite cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido de las normas tributarias. Lo que realmente está impidiendo este artículo es la interpretación o integración por analogía o por mayoría de razón.

## **5. COMENTARIO FINAL**

Consideramos que el punto total de la resolución de la Suprema Corte de Justicia fue establecer cuál es la preeminencia del método de interpretación de las normas que establezcan cargas tributarias y sanciones, en tal sentido, es de nuestra opinión que en primer lugar se debe admitir cualquier método de interpretación para las normas tributarias que establezcan cargas o sanciones; sin embargo, aquí tendremos que matizar esta idea, debido al principio de reserva de ley relativo que informa nuestro sistema tributario mexicano. En tal sentido, sostenemos que se debe establecer un orden jerárquico o preeminencia para aplicar los métodos de interpretación de

la norma tributaria; es así que en primer término deberá emplearse el método estricto y, posteriormente, todos los admisibles en derecho. Lo que significa que invariablemente deba interpretarse la norma en sentido estricto, si dicho resultado no es suficiente, se deberá acudir a otros métodos de interpretación. Lo anterior, respetando al principio de reserva de ley relativa que, aunque podemos afirmar que la propia Suprema Corte ha ido paulatinamente relativizando dicho principio con su doctrina conocida como cláusulas habilitantes, permiten establecer los elementos cuantitativos en normas no emanadas por el legislativo. Es así que nos adscribimos a la doctrina argentina encabezada por Bielsa, en la que reconoce que el método de interpretación debe estar acotado por el principio de reserva relativo y el de seguridad jurídica.

El pronunciamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pone sobre la mesa varias cuestiones que nos permiten hacer una reflexión final: definitivamente el tema de la interpretación de la norma tributaria no ha sido una cuestión pacífica a lo largo de la historia de la humanidad, así tenemos posturas muy distantes entre ellas, como la del célebre Montesquieu Barón de Secondat, que en su obra *El espíritu de las leyes* reflejaba el pensamiento de aquella época, en donde se consideraba al juzgador "como la boca que pronunciaba la palabra de la ley, y seres inanimados que no podían debilitar ni la vigencia ni el rigor de ella".<sup>114</sup> Frente a esta postura ya añeja encontramos otras más versátiles en el derecho comparado, como el caso español con la postura del ilustre profesor de la Universidad de

---

<sup>114</sup> MONTESQUIEU, *El espíritu de las leyes*, p. 149.

Salamanca Eusebio González García, que admite cualquier método de interpretación de la norma tributaria, debido a que ésta no es distinta a las otras normas de derecho. Y otras quizás más conservadoras, como la sustentada por el profesor García Belsunce, que pone el acento en el principio de legalidad que debe imperar en el sistema tributario.

Por tanto, no es ni será pacífica esta cuestión. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación está dando las pautas para que la interpretación de la norma tributaria en México permita en todo caso cualquier método de interpretación sin condicionar su resultado, eso sí, con acato a los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica. Además, otro punto que no debe olvidarse, es que en nuestro derecho sí se prohíbe la integración analógica del derecho tributario. Sobre este aspecto cabe poner en relieve que desde la base teórica existen posturas a favor y en contra de la integración analógica del derecho tributario. Así lo ha puesto de manifiesto Pérez Royo:

Tanto en épocas pasadas como en el presente, han existido posiciones doctrinales (Vanoni, Amatucci, Abbamonte, Tipke) favorables al empleo de la analogía en el Derecho Tributario, entendiéndose, además, que éste es un modo de hacer efectivo el principio de igualdad, la doctrina mayoritaria (A. D. Gianini, A. Berliri), en todo caso, en nuestro país (Sainz de Bujanda, García Añoveros, Vicente-Arche, Cortés Domínguez) entiende que la analogía no tiene cabida en nuestra disciplina, fuera del ámbito de las normas procedimentales o formales: en el ámbito cubierto por el principio de legalidad no sería posible, porque ello iría

en contra de dicho principio, que reserva a la ley la regulación de los elementos esenciales del tributo.<sup>115</sup>

Sumada a esta circunstancia, no queremos dejar en el tintero nuestra inquietud y la que tiene plena injerencia en este tema es la relativización del principio de reserva de ley en materia tributaria, debido a que por criterios jurisprudenciales se ha permitido que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria no estén bajo el velo de esta reserva de ley, sino que se puedan establecer en otras normas emanadas por el Ejecutivo. En tal virtud, cabría entonces preguntarse ¿cuál sería el alcance del primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, sobre las normas emanadas por el Ejecutivo, en concreto, por las reglas administrativas de carácter general que establezcan los elementos cuantificadores de la obligación tributaria?

Por último, resulta importante destacar, la posibilidad de que se comience a legislar sobre temas que se han abordado de manera insuficiente en nuestro derecho tributario, como el fraude a la ley tributaria o las cláusulas antielusivas.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

AMATUCCI, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, colaboradores GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Santa Fe de Bogotá, Temis, 2001.

CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2006.

---

<sup>115</sup> PÉREZ ROYO, *op. cit.*, p. 94.

CARPIZO, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo XXI editores, 1991.

CARZOLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Pamplona, Aranzadi, 2001.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (Análisis jurisprudencial)*, Valladolid, Lex Nova, 1998.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1990.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *La interpretación de la ley tributaria*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1959.

GARCÍA CASTILLO, Tonatiuh, *La defensa de la Constitución, el artículo 105 y el juicio constitucional*, México, ASBE, 1997.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Análisis del artículo 23 de la LGT, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, Ley General Tributaria, AA.VV., Madrid, Edersa, 1982.

\_\_\_\_\_. "La interpretación de las normas tributarias", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6, Pamplona, Aranzadi, 1997.

\_\_\_\_\_. Lejeune Ernesto, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Editores, 1997.

GONZÁLEZ VARELA, Liliana, "La interpretación de las normas tributarias", Capítulo 6, *Manual de derecho tributario*, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, coordinador, México, Porrúa, 2005.

GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, traducción CARBONELL, Miguel, GASCÓN, Marina, 6a. edición, México, Porrúa/UNAM, IJ, 2004.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría de la Interpretación*, México, Porrúa, 2007.

IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro, "Preeminencia del fondo sobre la forma, fraude a la ley tributaria o cláusula de antielusión", en *Temas selectos de derecho tributario*, Gabriela Ríos Granados, editora, inédito.

JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, CIMA, 1980.

MEYER, Lorenzo, "Las presidencias fuertes. El caso de la mexicana", en *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, España, Madrid, número 13, 1992.

PÉREZ-AYALA, *Política Personal y vacío de poder, El presidencialismo mexicano*, México, PAC and Editores, 1983.

PÉREZ DE ACHA y Elizondo MAYER-SERRA en su artículo titulado: "Separación de Poderes, Garantías Individuales: La Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes", en *Cuestiones Constitucionales*, número 14, enero-junio, 2006.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 2000.

RADBRUCH G., *Introducción a la ciencia del derecho*, traducción de RECASENS SICHES, Luis, Madrid, Librería General de Victoriano Suárez, 1930.

SARTORI, Giovanni, *Partidos y sistemas de partidos*, 1, Madrid, Alianza Universidad, 1976.

RUEDA HEDÚAN, Iván, "Interpretación de las leyes tributarias", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año III, núm. 9, p. 145.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, México, IJ/UNAM, 2007.

VANONI, Ezio, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, publicada por primera vez en Italia en 1932, *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*, traducción y estudio introductorio de MARTÍN QUERALT, Juan, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

### **Documentos electrónicos**

CALDERÓN AGUILAR, Lourdes: "La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos." <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/interpretación.htm#>. Día de consulta: 6 de mayo de 2007.

### **Documentos legislativos**

*Exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación, México, Cámara de Diputados, 1967.*

Iniciativa de un nuevo Código Fiscal de la Federación, México, D. F., 11 de diciembre de 1981.

### **Criterios Jurisprudenciales**

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XVI, diciembre de 2002, Tesis 2a./J. 133/2002, página 238.

Novena Época, instancia: Segunda Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XVI, diciembre de 2002, Tesis 2a./J 133/2002/ p. 238. CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

Novena Época, instancia: Primera Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXI, junio de 2005, tesis: 1ª. XLIX/2005, p. 177.

Registro No. 316719, Localización: Quinta Época, instancia: Segunda Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, CXXV, página: 839, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

Registro No. 384786, Localización: Quinta Época, instancia: Sala Auxiliar, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, CXXIII, página: 799, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

Registro No. 327077, Localización: Quinta Época, instancia: Segunda Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, LXXI, página: 1508, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

Registro No. 335347, Localización: Quinta Época, instancia: Segunda Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, XLV, página: 3674, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

Registro No. 238352, Localización: Séptima Época, instancia: Segunda Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo 82 Tercera Parte, página: 31, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

Registro No. 207014, Localización: Octava Época, instancia: Tercera Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, VII, abril de 1991, página: 24, tesis: 3a./J. 18/91, jurisprudencia, materia (s): Administrativa

Registro No. 389668, Localización: Octava Época, Instancia: Tercera Sala, fuente: *Apéndice de 1995*, Tomo I, Parte SCJN, página: 206, tesis: 215, jurisprudencia, materia(s): Constitucional.

Registro No. 900335, Localización: Octava Época, instancia: Tercera Sala, fuente: *Apéndice 2000*, Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, página: 390, tesis: 335, jurisprudencia, materia(s): Constitucional.

Registro No. 207015, Localización: Octava Época, instancia: Tercera Sala, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, VII, abril de 1991, página: 25, tesis: 3a./J. 19/91, jurisprudencia, materia(s): Administrativa.

Registro No. 391390, Localización: Octava Época, instancia: Tercera Sala, fuente: *Apéndice de 1995*, Tomo III, Parte SCJN, página: 361, tesis: 500, jurisprudencia, materia(s): Administrativa.

Registro No. 911232, Localización: Octava Época, instancia: Tercera Sala, fuente: *Apéndice 2000*, Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN, página: 317, tesis: 299, jurisprudencia materia(s): Fiscal.

Registro No. 175057, localización: Novena Época, instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXIII, mayo de 2006, página: 1795, tesis: IV, 1º.A. 44 A, tesis aislada, materia(s): Administrativa.

*Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, abril de 1999, Tomo IX, tesis VIII.2o.48 A, p. 573.