

II. LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Israel SANTOS FLORES

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se aborda el tema de la interpretación de las normas tributarias, resaltando la importancia de determinar su sentido y alcance, principalmente respecto de aquellas normas que establecen cargas y obligaciones a los particulares. Así, el principal objetivo es hacer un análisis de los métodos o criterios que se siguen en la interpretación de la ley tributaria, a partir de la legislación fiscal vigente y la doctrina judicial en la materia.

Para ello comenzaremos por precisar a qué nos referimos cuando hablamos de la interpretación de la norma jurídica y quiénes son los sujetos que están llamados a interpretar las normas, para luego hacer un breve repaso por los distintos métodos de interpretación jurídica, así como de los resultados que arroja el uso de dichos métodos. Posteriormente, nos enfocaremos en la interpretación de las normas tributarias a la luz de lo dispuesto por el artículo 5° del CFF y su evolución jurisprudencial. Por último, abordaremos el principio *pro persona* como criterio hermenéutico en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

¿QUÉ SIGNIFICA “INTERPRETAR” LAS NORMAS?

Antes de centrarnos en la interpretación de normas jurídicas, detengámonos primero en el concepto amplio de interpretar: ¿qué significa la interpretación? Si acudimos a algún diccionario de la lengua española, veremos que interpretar significa explicar o expresar el sentido de algo para poder ser entendido.

Así, la interpretación es la labor que realizamos para concebir o expresar el objeto que intentamos interpretar, es decir, la interpretación es el paso previo y necesario para determinar el significado o alcance de las cosas. Por ejemplo, para que una partitura o una composición musical pueda ser entendida y apreciada requiere de un intérprete que dé sentido al lenguaje que forman los signos musicales. Lo mismo ocurre con los libretos de teatro o los guiones de cine, que requieren de actores que puedan interpretar los papeles de los personajes que conforman la historia para que ésta pueda ser disfrutada por el público. En otras palabras, para que algo pueda ser aplicado o ejecutado, requiere primero de una interpretación.

Esta noción general de la interpretación es la misma que se emplea en el ámbito del derecho. Es decir, la interpretación constituye un momento previo y obligatorio en el proceso de aplicación de las normas jurídicas. Del mismo modo que la partitura no “suena” hasta que es interpretada, tampoco la norma jurídica revela su sentido si no es a través de la interpretación.¹

Ahora bien, existen muchas definiciones sobre lo que se debe entender por interpretación jurídica; entre ellas, las más comunes son las que nos dicen que interpretar la norma significa desentrañar el sentido de la ley o atribuir un significado concreto a la norma jurídica. De esta forma, cuando hablamos de interpretación jurídica nos referimos a la actividad intelectual que tiene por objeto averiguar y establecer el significado o alcance que debe asignarse a una determinada norma, es decir, determinar qué dice el derecho, sobre todo en aquellos casos en que la norma tributaria no sea clara, se contradiga o su contenido sea lagunoso.

LOS INTÉRPRETES DE LA NORMA TRIBUTARIA

La interpretación de las normas tributarias compete en primera fase a la administración tributaria, por ser ésta la que

¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 27a. ed., Civitas, Thomson Reuters, Navarra, España, 2017, p. 134.

desarrolla los actos de aplicación de las leyes fiscales tendentes a determinar (o facilitar la determinación) de las obligaciones tributarias a cargo de los particulares; por ejemplo, al resolver los procedimientos de comprobación sobre la existencia de la obligación fiscal, determinación de su monto e imposición de sanciones; al hacer efectivos los créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, o simplemente al prestar servicios de asistencia y orientación al contribuyente mediante la contestación de consultas y autorizaciones que solicitan los particulares.

En una segunda fase encontramos que la interpretación de las normas tributarias también se lleva a cabo por el Poder Judicial de la Federación y, en general, por los órganos que ejercen funciones jurisdiccionales para dirimir controversias entre la administración tributaria y los particulares, que a través de sus tesis y jurisprudencias, establecen el contenido y el alcance que debe atribuirse a las disposiciones jurídicas que se analizan en cada caso.

Respecto del Poder Legislativo, es importante señalar que si bien no está facultado para resolver controversias particulares, el legislador ordinario puede llevar a cabo una interpretación auténtica de la ley a fin de acabar con los conflictos suscitados por la interpretación de la norma, imponiendo un sentido determinado de la norma por medio de la promulgación de una ley posterior que aclare, reforme, complemente o adicione el alcance que debe atribuirse a una determinada disposición jurídica. La interpretación auténtica permite al legislador, en su calidad de autor de la norma, reducir el margen de indeterminación de los términos definidos o interpretados, haciendo menos incierta la atribución de significado de la norma, minimizando con ello el poder de los intérpretes y aplicadores.²

Tanto la interpretación realizada por la administración tributaria al aplicar las leyes, como la realizada por el Poder Judicial al determinar el contenido y alcance de las mismas, además de la interpretación auténtica o definiciones legislativas que introduce el legislador ordinario, tienen efecto vincu-

² Marina Gascón Abellán y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales*, Palestra Editores, Lima, Perú, 2016, p. 193.

lante, de modo que su observancia es obligatoria para los particulares a los que se destinan las normas interpretadas.

Sin perjuicio de lo anterior, la interpretación de normas jurídicas puede realizarse por cualquier persona, ya sea por los propios obligados tributarios (contribuyentes, responsables solidarios, sustitutos, sucesores de la deuda tributaria, etc.), como por los juristas, abogados y profesionales del derecho, académicos o doctrinarios (también llamada interpretación doctrinal). No obstante, estas interpretaciones de carácter privado no obligan ni determinan el efectivo sentido y alcance de las normas tributarias, pues este tipo de intérpretes carecen de facultad para decidir sobre el significado de las mismas y, por tanto, su capacidad de influir en el sentido de la norma es muy limitada.

LOS MÉTODOS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS

Hemos dicho que la interpretación constituye un momento previo y necesario en el proceso de aplicación de la norma tributaria, especialmente en aquellos casos en que la norma no es clara, se contradice o su contenido es lagunoso; veamos ahora cómo se lleva a cabo esa interpretación, es decir, los métodos o criterios que se siguen para interpretar el sentido de las disposiciones jurídicas.

De manera general, cuando existe la necesidad de hallar el sentido o determinar el alcance de una disposición jurídica, el intérprete de la norma puede recurrir a diversos métodos o criterios de interpretación (también llamados *argumentos* o *cánones interpretativos*). Los métodos más utilizados son: gramatical, lógico, histórico y sistemático.

Antes de describir cada uno de ellos, es importante señalar que los métodos de interpretación no son normas jurídicas sobre la interpretación; es decir, no son normas que obliguen a los intérpretes a obtener uno u otro resultado, sino tan sólo modos de argumentar que se han decantado doctrinal y jurisprudencialmente a lo largo del tiempo. Dicho en otras palabras, los métodos o criterios de interpretación jurídica son directivas que expresan formas de llevar a cabo la actividad interpretativa, mas no van referidos a ninguna disposición

concreta, ni imponen un resultado interpretativo en específico.³ Estas consideraciones habremos de tenerlas en cuenta al momento de estudiar la interpretación de las normas tributarias conforme la regulación actual del CFF.

El método gramatical o según el uso de las palabras

De acuerdo con el método gramatical (también llamado *argumento interpretativo exegético*), la norma debe interpretarse según el significado literal de sus palabras, o sea, el más inmediato; de modo que para establecer su alcance el intérprete debe tomar en cuenta el sentido propio, técnico o usual de las palabras en que la norma está expresada. Dicho de otro modo, el argumento gramatical toma a la norma jurídica como un conjunto ordenado de vocablos y reglas sintácticas que deben analizarse a partir de su uso común, literal o técnico para desentrañar el significado de la norma.

No obstante, el empleo de este método plantea problemas en aquellos casos en que las palabras de la norma admiten más de un significado, por ser susceptibles de diversas acepciones según el tipo de lenguaje que se utilice: el lenguaje corriente o usual o el relativo a una determinada disciplina científica o técnica.

CUADRO III.1. EJEMPLO 1. *El uso del criterio según sus palabras*

Disposición a interpretar:

“La venta de flores en su estado natural estará exenta del IVA”.

Supuesto de hecho:

María se dedica a la venta de alcachofas en la Central de Abastos.

Caso de duda:

¿La venta de alcachofas en estado natural está exenta de IVA?

³ *Ibidem*, p. 195.

<i>Interpretación</i>	<i>¿Las alcachofas son flores?</i>	<i>Resultado</i>
Según el lenguaje común	No. Las flores son brotes compuestos por hojas coloridas que surgen en diversas plantas y a partir de los cuales se desarrolla el fruto. Por tanto, la alcachofa no es una flor.	María debe tributar conforme la tasa de IVA que corresponda.
Según el lenguaje técnico	Sí. Según la botánica, la alcachofa es una planta perenne propia del Mediterráneo central y occidental, prima de los crisantemos, las dalias y los girasoles. Por tanto, la alcachofa es una flor.	María está exenta del pago de IVA.

Como se puede observar, el resultado de la interpretación variará en función del lenguaje empleado.

Fuente: Elaboración propia.

Establecido lo anterior, está claro que la diferencia entre la interpretación técnica y usual no carece de significación, por lo que deberá ser el intérprete quien confiera relevancia a uno u otro significado de acuerdo con los principios generales propios del ordenamiento tributario.⁴

El método lógico-conceptual o según el fin perseguido por la norma

El método lógico busca encontrar el sentido de la norma utilizando los razonamientos de la lógica para desentrañar la finalidad perseguida por la norma, es decir, la causa final de la ley (*ratio legis* o *espíritu del legislador*) —de allí que este método esté estrechamente vinculado con el argumento teleológico a

⁴ Juan Martín Queralt *et. al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 28a. ed., Tecnos, Madrid, 2017, p. 180.

fin de conocer la intención o los objetivos del legislador—, mediante el establecimiento de premisas cuyas conclusiones son base para la interpretación.

Este método de interpretación utiliza una serie de reglas lógicas, como: “el que puede lo más, puede lo menos”; “quien no puede lo menos tampoco puede lo más”; “la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás”; “la inclusión de un caso supone la inclusión de otro similar”, entre otras.

CUADRO III.2. EJEMPLO 2. *El uso del criterio según la finalidad perseguida por la norma*

Disposición a interpretar:

“Tratándose de la comercialización de libros y periódicos, el IVA se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley”.

Supuesto de hecho:

Juan es un editor de revistas.

Caso de duda:

¿Existen razones que justifiquen la exclusión del régimen especial de tasa 0% para las revistas?

<i>Interpretación</i>	<i>¿Cuál es el fin de la norma?</i>	<i>Resultado</i>
Teleológica	La norma busca no impactar en el consumidor final a fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura; permitiendo a los editores de libros y periódicos la posibilidad de acreditar el IVA trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con dicha actividad.	Juan debe aplicar la tasa del 0% a las revistas que comercializa

	<p>La comercialización de revistas es similar a la de los libros y periódicos. Ambas actividades se enfrentan a los mismos costes de operación, además de que todos estos productos comparten el fin de promover la actividad cultural a través de la lectura.</p> <p>Por tanto, los editores de revistas merecen beneficiarse del régimen de IVA a tasa 0 por ciento.</p>	
--	--	--

Como se observa, atendiendo a los objetivos o intenciones del legislador, puede haber supuestos que merecen la cobertura de legal de la norma, pese a no estar contemplados expresamente por ella.

Fuente: Elaboración propia a partir de un caso similar.⁵

El método histórico-evolutivo o de la realidad social

El método histórico o evolutivo, también llamado criterio de la realidad social del tiempo en que la norma es aplicada, se preocupa por indagar en las razones o causas motivantes de la norma que se interpreta, es decir, toma como punto de partida el contexto histórico en que la norma surge a fin de encontrar su verdadero sentido en el momento en que la norma ha de aplicarse al caso concreto.

⁵ Véase la tesis aislada del Pleno de la SCJN de rubro: “Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, tesis: P.VII/2005, p. 9, tesis aislada, constitucional, administrativa, registro IUS 178,837.

De acuerdo con este método, la norma debe ser capaz de adaptarse a las circunstancias sociales presentadas con posterioridad a su vigencia. Para ello, el intérprete debe acudir a la forma en que el legislador regula las instituciones jurídicas a lo largo del devenir histórico, teniendo en cuenta los hechos precedentes, el derecho derogado, los antecedentes históricos, las necesidades sociales y demás circunstancias relevantes que dieron origen o justificaron la evolución de las normas (como las exposiciones de motivos, los debates legislativos, las condiciones especiales de la época, las causas históricas de la disposición, etc.) a fin de conocer la voluntad del legislador y poder moderar la norma a las situaciones cambiantes producto de la evolución social.

CUADRO III.3. EJEMPLO 3. *El uso del criterio de la realidad social*

Disposición a interpretar:

“No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos que se reciban por herencia o legado, siempre que se trate de la sucesión en favor de descendientes legítimos y entre cónyuges. La cuantificación de la base imponible tratándose de adquisiciones por herencia o legado de bienes entre colaterales de grados distantes y personas extrañas que no tengan parentesco con el testador, se hará con arreglo a las siguientes tarifas...”

Supuesto de hecho:

Ramón y Gabriela vivieron en unión libre (concubinato legalmente establecido) durante 54 años hasta el fallecimiento de Ramón. Gabriela hereda el patrimonio de Ramón.

Caso de duda:

¿La concubina debe considerarse como persona “extraña” o como “cónyuge” para efectos del ISR?

<i>Interpretación</i>	<i>Posibilidad de equiparar el concubinato con el matrimonio tratándose de transmisiones mortis causa</i>	<i>Resultado</i>
Gramatical	<p>De acuerdo con el <i>Diccionario de la Lengua Española</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> • “Concubinato” es la “relación marital de un hombre con una mujer sin estar casados”. • “Cónyuge” o “consorte” es la “persona que es partícipe y compañera con otra u otras en la misma suerte”. • “Extraño” es aquel “de nación, familia o profesión distinta de la que se nombra o sobrentiende; lo que es ajeno a la naturaleza o condición de una cosa”. <p>Por tanto, la situación del concubino es más asimilable a la del cónyuge que a la del extraño, en tanto que “cónyuge” y “concubino” crean una vida en común dirigida a un mismo destino.</p>	<p>Los ingresos que Gabriela recibe con motivo de la disolución de la unión libre por fallecimiento de su concubino no tributan a efectos del ISR.</p>

Evolutiva	<p>Partiendo de una realidad social y legislativa cambiante, cuya evolución tiende cada día más a la equiparación de unas situaciones que hasta no hace mucho tiempo eran distantes, la figura del “concubino” reúne, hoy por hoy, ciertas semejanzas e identidades con la del “cónyuge” que no guarda con la del “extraño”.</p> <p>Las personas que viven en concubinato no resultan extrañas entre sí desde el momento que deciden formar una relación diaria, estable y continuada, constituyendo una nueva situación familiar. Por tanto, la familia surgida de la simple convivencia marital debe reconocerse como una situación de hecho equivalente a la del matrimonio. En consecuencia, el término “concubino” debe ser asimilado, a los efectos tributarios, al de “cónyuge”, tanto si acudimos a su significado usual (hoy en día se utilizan los términos marido y mujer para hacer referencia a los integrantes de un “matrimonio” y a los de una “unión libre”) como cuando lo hacemos a la rea-</p>	
-----------	--	--

	alidad social del tiempo que nos preside. Realidad que no puede ser desconocida ni rechazada por el derecho tributario, el cual reclama una adecuación de sus normas a la realidad social, que justifique su correcta aplicación y evite el surgimiento de situaciones de discriminación indeseadas.	
--	--	--

Como se observa, atendiendo a la realidad social del tiempo, el sentido de la norma puede variar con motivo de la evolución de las instituciones o categorías jurídicas.

Fuente: Elaboración propia a partir de un caso similar en el derecho español.⁶

El método sistemático o de congruencia y constancia terminológica

De acuerdo con el método sistemático, para establecer el sentido de la norma es necesario atender al conjunto de normas del que forma parte; esto es, tomando en cuenta las relaciones que una norma guarda con las demás integrantes de un mismo concepto, principio o institución jurídica, de las cuales se deriven otras relaciones con el resto del sistema normativo, de tal manera que se descubra el sentido orgánico y coherente de los efectos y alcances de dicha norma.⁷

En este sentido, el argumento de la interpretación sistemática se orienta por lograr una interpretación de la norma

⁶ Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 julio 1996, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, JT1996/914.

⁷ Luis Carballo Balvanera, "Interpretación de normas fiscales", en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa-UNAM, México, 2007, p. 400.

que guarde concordancia con el contenido general del ordenamiento jurídico al que pertenece, de tal manera que la norma no se interprete de forma aislada, sino más bien de forma armónica, atendiendo al modo en que se vinculan las diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo, considerando a las distintas disposiciones jurídicas como partes de un todo. Así, este método pugna por que las disposiciones jurídicas:

- 1) Conserven una constancia terminológica, entendiendo que el legislador emplea los vocablos con un significado constante, al menos dentro del mismo texto legal.
- 2) Se interpreten principalmente en el sentido que no se contradigan; es decir, que conserven una cierta coherencia, de manera que cuando a una disposición puedan adjudicarse dos o más significados, se rechacen aquellos que resulten contradictorios con el significado acreditado de otra disposición, y
- 3) No resulten redundantes en sus términos, de modo que cuando quepa atribuirles más de un significado, se rechacen aquellos que supongan una reiteración de los establecido por otra disposición.

CUADRO III.4. EJEMPLO 4. *El uso del criterio sistemático*

Disposición a interpretar:

“Para la cuantificación de la base imponible, los sujetos integrantes del sistema bancario mexicano podrán deducir de la cuota los gastos por adquisición de bienes”.

Supuesto:

La norma no define qué se debe entender por sistema bancario mexicano.

Caso de duda:

¿Qué sujetos o entidades integran el sistema bancario mexicano?

<i>Interpretación</i>	<i>La integración del “sistema bancario mexicano” dentro del ordenamiento jurídico</i>	<i>Resultado</i>
Sistemática	Dado que el sistema bancario mexicano se regula por las normas del derecho bancario, se debe acudir a ellas para descubrir el alcance de la norma tributaria. Así, de acuerdo con el art. 3° de la Ley de Instituciones de Crédito: “El sistema bancario mexicano estará integrado por el Banco de México, las instituciones de banca múltiple, las instituciones de banca de desarrollo y los fideicomisos públicos constituidos por el gobierno federal para el fomento económico que realicen actividades financieras, así como los organismos auto regulatorios bancarios”.	Solamente los sujetos a que hace referencia el art. 3° de la Ley de Instituciones de Crédito pueden aplicar la deducción del impuesto.

Como se observa, atendiendo al método sistemático, el intérprete de la norma debe acudir al resto de normas que componen el ordenamiento jurídico a fin de establecer el sentido y alcance de la disposición jurídica que es interpretada.

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que hemos repasado los métodos o criterios interpretativos, es importante señalar que, para lograr una interpretación adecuada y completa, que asegure de mejor manera los resultados en la determinación del significado y alcance de la norma objeto de estudio, el intérprete debe acudir a más de un método de interpretación jurídica. De esta forma, al utili-

zar un conjunto de argumentos o criterios interpretativos, se logra una correcta interpretación de las normas jurídicas en general, y tributarias en especial.

Asimismo, y en relación con lo anterior, conviene mencionar también que salvo que el propio ordenamiento establezca qué métodos han de seguirse en la interpretación de normas y en qué orden, no existe (en abstracto) una jerarquía de métodos que impongan criterios para dar prioridad a un tipo de interpretación (o resultado) en detrimento de otros; de modo que la decisión en la elección del método o criterio de interpretación está sujeto a la libertad discrecional del intérprete.⁸

Ahora bien, como veremos más adelante, puede suceder que determinados métodos sean más proclives a ser utilizados en unas ramas del ordenamiento que en otras, tal como ocurre en el derecho tributario, en donde la seguridad jurídica, la certeza y la previsibilidad en la interpretación y aplicación de las normas cobran una importancia vital en el aseguramiento de las obligaciones tributarias y en el respeto a los derechos del contribuyente, que hace privilegiar (*prima facie*) la interpretación literal o estricta de la norma sobre cualquier otro tipo de argumentación extensiva. Sin embargo, debemos dejar claro que esa interpretación literal puede ceder si se aportan razones suficientes para apartarse de ella. En este sentido, cuando el intérprete se aparte de la interpretación literal, asume la carga de justificar por qué lo hace.⁹

LA INTERPRETACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS RESULTADOS

Atendiendo a los resultados que produce la labor interpretativa de las normas tributarias, la interpretación puede clasificarse en tres tipos: estricta, restrictiva o extensiva. Veamos cada uno de ellos.

⁸ En este sentido: Marina Gascón Abellán y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales, op. cit.*, p. 208.

⁹ *Ibidem*, p. 210.

La interpretación declarativa o estricta

De acuerdo con la interpretación estricta o declarativa, el intérprete debe establecer el alcance de la norma apegándose al sentido propio o literal de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo. Es decir, se parte de la idea de que la letra de la ley refleja fielmente la voluntad de la misma, de modo que “allí donde la ley quiso, lo dijo; y lo que no dijo, es porque no quiso decirlo” (*ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*). La doctrina ha considerado que la interpretación estricta significa una prohibición de aplicar la norma de manera extensiva o analógica.

La interpretación restrictiva o restringida

La interpretación restrictiva implica que el intérprete atribuya a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que aparentemente tiene. Su objetivo es reducir el significado de las palabras para minimizar el efecto de la norma, de modo que su alcance resulta ser efectivamente menor que el que de la aparente dicción de la ley se deduce (*minus voluit quam dixit*).

La interpretación extensiva

A diferencia de la interpretación restrictiva, la interpretación extensiva es aquella que considera que la norma no expresa plenamente la idea que la informa, por lo que le atribuye un alcance o significado más amplio del que resulta *prima facie* de las palabras empleadas en la norma (*magis voluit quam dixit*). Desde este punto de vista, la interpretación extensiva parte de la idea de que la norma interpretada contempla supuestos que, según la interpretación literal, quedarían excluidos de su ámbito de cobertura.

Para estar en condiciones de entender de un mejor modo los resultados que puede arrojar la labor interpretativa, ponemos el siguiente ejemplo:

CUADRO III.5. EJEMPLO 5. *El resultado de la interpretación*

Disposición a interpretar:

“El forraje quedará exento del pago del IVA”.

Supuesto de hecho:

Pedro se dedica a la elaboración y comercialización de pastas oleaginosas (pastas que resultan de la molienda de semillas y que sirven como alimento de consumo animal, especialmente del sector pecuario).

Caso de duda:

¿Las pastas oleaginosas están exentas de IVA?

<i>Interpretación</i>	<i>Objeto</i>	<i>¿Qué es “forraje”?</i>	<i>Resultado</i>
Estricta	Decir el tenor literal de la letra de la ley	De acuerdo con el <i>Diccionario de la Lengua Española</i> , “forraje” es la “ <i>Hierba que se da al ganado, especialmente en la primavera</i> ”; así como el “ <i>Pasto seco conservado para alimentación del ganado</i> ”. Las pastas oleaginosas no son “hierba” ni “pasto seco”, sino un producto derivado de la molienda de semillas oleaginosas.	Las pastas oleaginosas no están exentas de IVA.
Restric-tiva	Decir menos de lo que dice la letra de la ley	De acuerdo con su sentido literal, el “forraje” es la hierba o pasto seco que se da al ganado durante la primavera. Se debe entender, por tanto, que la hierba o pasto seco que se da al ganado fuera de dicha época estacional, no es forraje. Por tanto, sólo el forraje (entendido en sentido restrictivo) está exento del pago del impuesto.	Las pastas oleaginosas no están exentas de IVA.

Extensiva	Decir más de lo que dice la letra de la ley	Si bien el “forraje” es la hierba o pasto seco destinado a la alimentación del ganado, una interpretación extensiva permite entender que dicha acepción no sólo es aplicable a los productos que se encuentran comprendidos dentro del sentido gramatical del vocablo, sino también a todos aquellos destinados a la alimentación del ganado en general, lo que incluye las mezclas preparadas de cereales y pastas vegetales, como las oleaginosas o la harinolina.	Las pastas oleaginosas están exentas de IVA.
-----------	---	--	--

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede advertir, en función del argumento que se emplee para descubrir el significado de las palabras en que está expresada la norma, la interpretación arrojará resultados diversos, ya sea por ceñirse al sentido propio de sus palabras (*interpretación estricta*); reducir su ámbito de cobertura (*interpretación restrictiva*); o bien, atribuir mayor amplitud y alcance del que a primera vista ofrecía (*interpretación extensiva*).

LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SU EVOLUCIÓN HISTÓRICA

En el ordenamiento tributario mexicano, el Código Fiscal de la Federación (CFF) contiene un artículo, el 5º, dedicado a la interpretación y aplicación de las normas fiscales. De acuerdo con este artículo:

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 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.

Como se puede apreciar, el CFF establece una diferencia entre las normas que imponen cargas a los particulares y el resto de disposiciones fiscales. Mientras que las primeras son de *aplicación estricta*, las segundas admiten cualquier método de interpretación.

Por tanto, en una primera aproximación, el artículo 5° del CFF exige que el intérprete de la norma identifique primero la naturaleza o carácter de la norma fiscal objeto de aplicación. En este sentido, son de aplicación estricta aquellas normas que establecen:

- Cargas u obligaciones a los particulares (es decir, las normas que inciden sobre los elementos esenciales de la contribución: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa).
- Excepciones a las obligaciones fiscales (normas que establezcan exenciones, deducciones, minoraciones en la base imponible, supuestos de no sujeción, etcétera).
- Infracciones y sanciones (normas del derecho tributario sancionador que se aplican ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la comisión de actos tributarios ilícitos).

Por consiguiente, el CFF establece la aplicación estricta tratándose de las disposiciones arriba enlistadas; mientras que todas aquellas disposiciones o normas tributarias cuya naturaleza no se refiera a lo mencionado anteriormente (por ejemplo, normas que refieran a aspectos procesales o adjetivos, obligaciones formales del contribuyente, facultades de las autoridades fiscales, etc.), se interpretan aplicando cualquier método de interpretación. En otras palabras, el artículo 5o. del CFF parece indicar que sólo en este segundo tipo de disposiciones pueden aplicarse los métodos histórico, lógico, sistemático o cualquier otro.¹⁰

¹⁰ La aparente confusión causada por el artículo 5° del CFF entre la aplicación estricta y los métodos de interpretación ha hecho que en los manuales de derecho tributario se suela identificar la aplicación estricta de la norma tribu-

Desde esta perspectiva, el párrafo primero del artículo 5° del CFF se avista como una regla rígida dirigida al intérprete de la norma tributaria que condiciona el resultado de su labor interpretativa —al establecer un “método de interpretación especial” o, mejor dicho, al negar la posibilidad de interpretación de las disposiciones fiscales que establecen cargas, señalan excepciones y fijan infracciones y sanciones tributarias—, coartando así su libertad para interpretar la ley conforme al método que mejor considere. De hecho, y hasta antes de que el Poder Judicial de la Federación resolviera por completo el sentido y alcance del artículo de referencia,¹¹ esta idea permaneció vigente durante décadas.

Ante esta situación habría que preguntarnos: ¿por qué las normas que establecen cargas a los particulares deben, necesariamente, aplicarse de manera estricta? ¿qué distingue a estas normas del resto de disposiciones jurídicas? ¿Estamos acaso en presencia de normas especiales que merecen ser interpretadas bajo métodos de interpretación especiales? ¿es justificable, al día de hoy, esta diferencia que establece nuestra legislación? Para responder a estas interrogantes debemos recordar que el derecho es historia, así que habremos de escudriñar en la evolución histórica del artículo 5° del CFF para estar en condiciones de explicar cómo es que se ha llegado a este punto.

Nuestro país ha tenido tres códigos fiscales federales: el de 1938, el de 1967 y el de 1981, aún en vigor. El CFF de 1938 estableció en su artículo 11 que las normas fiscales debían aplicarse de forma restrictiva, originando interpretaciones judiciales que impidieron la analogía, pero que consideraron que en caso de duda u oscuridad, la ley debía aplicarse siempre en beneficio del contribuyente (*in dubio contra fiscum*), a fin de atemperar el carácter “odioso” o restrictivo de la libertad individual de los particulares.

Por esta razón, y para no propiciar que las normas tributaria con un inexistente “principio de interpretación estricta”. En este sentido: Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010, pp. 75 y ss.

¹¹ Para un análisis sobre la evolución jurisprudencial del artículo 5o. del CFF, véase Gabriela Ríos Granados, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa, IJ-UNAM, México, 2009, pp. 68 y ss.

tarias pudieran aplicarse en uno u otro sentido, bien a favor del fisco, bien a favor del contribuyente; el CFF de 1967 sustituyó la aplicación restrictiva por la aplicación estricta, misma que reproduce el CFF en vigor en su artículo 5°. Con la aplicación rígida de las normas, el legislador dio solución a las dos posturas antagónicas antes referidas (*in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum*), afirmando que no puede determinarse apriorísticamente que una disposición fiscal sea interpretada a favor de una u otra parte, proponiendo con ello que cuando se interprete una norma tributaria debe hacerse de forma estricta, restringiendo así la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas jurídicas.¹²

De esta forma, la configuración histórica del artículo 5° del CFF se ha explicado en razón de atribuir un carácter “odioso” o “excepcional” a las normas tributarias, en tanto normas restrictivas de la libertad individual. Hoy en día, esta justificación ha quedado superada. Tanto la doctrina nacional como extranjera, al igual que la doctrina jurisprudencial, han terminado por desconocer el pretendido carácter especial de las normas tributarias o, mejor dicho, por reconocer que las normas tributarias son como el resto de disposiciones que integran el ordenamiento mexicano: simples normas jurídicas — normas que, al igual que las normas de otros ámbitos de la ciencia jurídica, comparten las mismas características (generalidad, abstracción, coercibilidad, imperatividad, etc.) y el mismo procedimiento para su creación a través de los cauces formales y materiales exigidos por el orden jurídico para la formación de cualquier norma ordinaria—, y por tanto se interpretan con arreglo a cualquiera de los métodos admitidos en derecho.

Estas consideraciones han sido reforzadas por la doctrina judicial de la SCJN al dilucidar que el artículo 5° del CFF habla de “aplicación estricta”, y no de un método de interpretación en específico, concluyendo que se puede aplicar cualquier método de interpretación aun tratándose de normas que estable-

¹² Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez, “La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., Porrúa, México, 2008.

cen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, como se desprende del siguiente criterio:

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 intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.¹³

Como se puede advertir, el artículo 5º del CFF no establece restricciones respecto a los métodos de interpretación que deban de seguirse para desentrañar el significado de las normas. La única restricción aparente es en cuanto a los resultados de dicha interpretación. Es decir, no se prohíbe el uso de los distintos métodos de interpretación jurídica tratándose de normas que establecen cargas a los particulares, sino que lo que establece el CFF es que el resultado de dicha interpretación se oriente a un resultado de carácter declarativo o estricto, de manera que se busca constreñir la aplicación de las normas única y exclusivamente a las hipótesis jurídicas y a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, una vez que se haya determinado su alcance.

Se concluye entonces que las normas tributarias que establecen elementos esenciales de la contribución no necesariamente tienen que ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos o pautas gramaticales, sino que

¹³ Tesis 2ª/J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 238.

pueden ser entendidas a partir de su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el texto general de ellas y los fines que las informan:

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 son estrictas, 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.¹⁴

Partiendo de que los métodos a utilizar en la interpretación de las normas tributarias son los mismos que los aplicables, con carácter general, en la interpretación de cualesquiera otras normas, la SCJN también ha establecido, con base en los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, que la aplicación analógica de las normas que establecen elementos esenciales de la contribución, está prohibida:

¹⁴ Tesis 3ª/J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

«Interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos. Su alcance en relación con los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica». Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.¹⁵

De esta tesis se observa que para la interpretación de las normas que se vinculan con los elementos esenciales del tributo y las normas en materia de infracciones y sanciones tributarias, se debe partir del texto literal de la norma, lo que no implica que esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Lo que sí se prohíbe es, sin embargo, la aplicación por analogía de dichas normas, a fin de evitar la creación de hechos imponderables novedosos o contrarios a la ley. Esto es, las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares.

De esta manera, podemos concluir que, al igual que otras materias, las normas tributarias pueden interpretarse conforme a los distintos métodos o criterios de interpretación. No obstante, cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir de la interpretación literal de la norma y su aplicación debe ser estricta: sólo a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, sin que pueda haber aplicación a casos similares y sin que las hipótesis puedan ampliarse o restringirse.

¹⁵ Tesis 2ª/J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

EL PRINCIPIO *PRO PERSONA* COMO NUEVO CRITERIO
DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La defensa de los derechos del contribuyente en México es una parcela de reciente desarrollo en comparación con la de otros derechos, garantías y libertades. Durante la primera mitad del siglo xx se negaba incluso la existencia misma de derechos tributarios, pues los límites constitucionales a la potestad normativa tributaria del Estado (*proporcionalidad y equidad de los impuestos*) no se encontraban dentro del apartado dogmático de la Constitución que sancionaba las garantías individuales.

La reforma constitucional en materia de DDHH publicada en el *DOF* del 10 de junio de 2011, al artículo 1º constitucional, trajo consigo una modificación profunda a nuestro ordenamiento jurídico con importantes repercusiones en la reivindicación y tutela de los DDHH, entre ellos, los de los contribuyentes.

Dentro de esta modificación destaca de manera especial la adopción del principio *pro persona* y el control de convencionalidad como cánones para la aplicación e interpretación de los DDHH que buscan ampliar la protección de estos derechos y obligan a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derecho, tomando en cuenta también a las normas convencionales, es decir, aquellas contenidas en convenios y tratados internacionales y que forman parte del bloque de constitucionalidad.

De esta manera, el artículo 1º, párrafo segundo, dispone que las normas relativas a los DDHH deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. De este precepto constitucional deriva el principio *pro persona* como criterio hermenéutico que informa toda la estructura de los DDHH, y cuyo objeto es brindar la mayor protección a las personas, garantizando el pleno goce de sus derechos.

En este sentido, el principio *pro persona* es un criterio indispensable para la interpretación y aplicación de las normas, especialmente de aquellas que debido a su indeterminación

normativa, oscuridad o carácter contradictorio, son susceptibles de restringir los DDHH del contribuyente.

La aplicación del principio *pro persona* como criterio interpretativo se convierte entonces en una garantía para la protección de los DDHH del contribuyente que el intérprete de la norma debe emplear; o bien, 1) acudiendo a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos; o bien, 2) prefiriendo la norma o la interpretación más restringida cuando se trate de establecer restricciones al ejercicio de tales derechos.¹⁶

Así, el principio *pro persona* tiene dos manifestaciones:¹⁷

- 1) *La preferencia de normas*. Se presenta cuando a una determinada situación concreta le es posible aplicar dos o más normas vigentes. En tal caso, el intérprete legal debe seleccionar de entre dos o más normas concurrentes, aquella cuyo contenido ofrezca una protección más favorable a la persona o la que contenga de manera más especializada la protección que se requiere.

¹⁶ Mónica Pinto, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Martín Abregú y Christian Courtis (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tratados locales*, Centro de Estudios Legales y Sociales, Editores del Puerto, Argentina, 1997, p. 163.

¹⁷ Humberto Henderson, “Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio *pro homine*”, *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José de Costa Rica, núm. 39, s. f., p. 90.

CUADRO III.6. EJEMPLO 6. *El principio pro persona en la interpretación de la norma tributaria*

Artículo 71 CFF	Artículo 8.1 CADH
<p>Son responsables en la comisión de las infracciones prevista en este Código las persona que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos</p>	<p>Toda persona tienes derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.</p>
<p><i>Aplicación del principio pro persona</i></p>	
<p>Si se trata de determinar la responsabilidad por el incumplimiento de obligaciones tributarias, en aplicación del principio <i>pro persona</i>, deberá aplicarse la norma contenida en el tratado internacional en razón de que ésta da el derecho a la persona de ser oída, en tanto que la norma tributaria doméstica presume la responsabilidad por suponer que una persona se coloca bajo uno de los supuestos en ella contenidos.</p>	

Fuente: Karlos Castilla, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *Democracia, moralidad ciudadana y derechos del contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2013, p. 95.

- 2) *La preferencia interpretativa*. Se presenta cuando el intérprete jurídico se encuentra frente a una norma de DDHH, con contenido de derecho humanos o que sirve para su protección, a la cual se pueden hacer varias

interpretaciones. La preferencia interpretativa implica atribuir a una norma su más amplia interpretación en beneficio del ejercicio de los derechos (interpretación extensiva), o bien, el mínimo alcance interpretativo si se trata de limitar o suspender su ejercicio, de modo que se reduzca o minimice lo menos posible su ejercicio (interpretación restringida).

CUADRO III.7. EJEMPLO 7. El principio *pro persona* en la interpretación de la norma tributaria

<p style="text-align: center;">Artículo 33 CFE</p> <p>Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: <i>I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:.</i> <i>a).- Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.</i></p>	<p style="text-align: center;">Aplicación del principio <i>pro persona</i>: interpretación extensiva</p> <p>Para garantizar el derecho de asistencia tributaria a los contribuyentes en un país pluricultural como México, ese lenguaje “llano y alejado de tecnicismos” debe interpretarse en el sentido de que ello también debe hacerse en los idiomas indígenas existentes en nuestro país.</p>
--	---

Fuente: Karlos Castilla, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *op. cit.*

CONCLUSIONES

La interpretación de normas jurídicas implica establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en los distintos ordenamientos. Existen varios métodos para la interpretación de normas, entre éstos los más comunes son: gramatical o literal, lógico o conceptual, histórico o evolutivo y sistemático o de constancia terminológica.

Las normas del derecho tributario, en tanto normas jurídicas, no tienen más singularidad que la que les confiere su propio contenido y pueden, por tanto, interpretarse conforme los distintos métodos o criterios admitidos en derecho. No obstante, cuando se trate de normas vinculadas con los elementos esenciales de la contribución (aquellas que establezcan cargas, excepciones a las cargas) o con infracciones y sanciones tributarias, el intérprete debe partir del sentido literal, procurando un resultado interpretativo estricto; sin que ello le impida acudir a otros criterios, pues a pesar de que el propio ordenamiento jurídico pueda contener normas que impongan el uso de ciertos métodos de interpretación (como el artículo 5° del CFF), ello no hace desconocer su naturaleza como meras directivas o formas de argumentar, especialmente en aquellos casos en que la norma se antoja confusa o contradictoria.

Finalmente, y como resultado del nuevo paradigma en la protección de los DDHH, el intérprete de la norma debe tomar en cuenta el *principio pro persona* como criterio hermenéutico en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, especialmente de aquellas en las que se pongan en juego los DDHH de las personas en su calidad de contribuyentes.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Actividad 1. Los métodos para la interpretación de las normas fiscales

Instrucciones: Elabora un mapa mental sobre los métodos más utilizados para la interpretación de las normas tributarias (gramatical, lógico, histórico y sistemático), que permita advertir las diferencias entre uno y otro método.

Actividad 2. Los resultados de la interpretación

Instrucciones: A continuación se presenta el texto de una norma tributaria. A partir de los resultados que puede producir la labor interpretativa (estricta, restrictiva o extensiva), establece el alcance de la norma en relación con el supuesto de hecho que se presenta y completa el cuadro como se indica.

ACTIVIDAD DIDÁCTICA. EL RESULTADO DE LA INTERPRETACIÓN

Disposición a interpretar:

Artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

La enajenación de:

[...]

Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

[...]

Chicles o gomas de mascar.

[...]

Supuesto de hecho:

Kün Chewing Gum S. A. de C. V. es una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de la primera goma de mascar 100% orgá-

nica, natural y biodegradable, elaborada a base la savia del árbol del chicozapote y adicionada con vitamina C. La empresa asegura que su producto no es un simple chicle, sino que en realidad un se trata de un alimento (por contener importantes aditivos alimentarios).

Caso de duda:

¿El chicle orgánico debería ser considerado producto destinado a la alimentación y, por tanto, gozar de la tasa del 0 por ciento?

<i>Interpretación</i>	<i>Objeto</i>	<i>¿Qué es “alimento”?</i>	<i>Resultado</i>
Estricta	Decir el tenor literal de la letra de la ley.		
Restringida	Decir menos de lo que dice la letra de la ley.		
Extensiva	Decir más de lo que dice la letra de la ley.		

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Checa González, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, España, 1998.
- Gascón Abellán, Marina y Alfonso F. García Figueroa, *La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales*, Palestra Editores, Lima, Perú, 2016.
- González García, Eusebio, “La interpretación de las normas

- tributarias”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Navarra, España, núm. 6, 1997.
- González Varela, Liliana y Alejandro Ibarra Rodríguez, “La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., Porrúa, México, 2008.
- Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 6a. ed., trad. de Miguel Carbonell y Marina Gascón, Porrúa-UNAM, México, 2004.
- Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría de la interpretación*, Porrúa, México, 2007.
- Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.
- Belisario Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005.
- Carballo Balvanera, Luis, “Interpretación de normas fiscales”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa-UNAM, México, 2007.
- Castilla, Karlos, “Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos”, *Democracia, moralidad ciudadana y derechos del contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2013.
- Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 27a. ed., Porrúa, México, 2006.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 28a. ed., Tecnos, Madrid, 2017.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, 27a. ed., Civitas, Thomson Reuters, Navarra, España, 2017.