

## INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Manuel Luciano HALLIVIS PELAYO\*

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

### I. INTRODUCCIÓN. TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN

La interpretación de textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos para los tributaristas de la actualidad. Para comprender la profundidad del debate, es necesario que en primer lugar recurramos a la teoría general de la interpretación, para luego pasar a la materia tributaria y, por último, a las necesarias reformas que debe haber.

Debemos primero analizar su historia, la cual inicia con una interpretación muy estricta, imbuida de misticismo, respetuosa y hasta temerosa del texto de la ley, que evoluciona hacia una interpretación creadora, es decir, trasciende de un mero explicar o “aclarar” el sentido de un texto normativo, a un descubrir o “des-

\* Doctor en derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México; profesor titular del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana.

entrañar”, y de ahí hasta llegar a asignar o “atribuir” dicho contenido normativo.<sup>1</sup>

Este proceso ha sido cíclico: por ejemplo, se inicia en la época romana con una actitud reverencial a las *XII Tablas*, para evolucionar hasta un *ius publico respondendi* con fuerza de ley en la época de Adriano; iniciar nuevamente el camino con la codificación de Justiniano, que fue seguida por la acción de los glosadores y posglosadores que la vuelven a tornar en una labor creadora, hasta llegar a la época de Napoleón, quien a su vez decide codificar nuevamente, exigiendo respeto absoluto al texto de la ley, lo que fue atendido escrupulosamente por la escuela de la exégesis, con la que se inicia otra vez esta evolución, la que sigue hasta nuestros días, en los que nuevamente se considera que el intérprete debe “atribuir” el significado o sentido de/a disposición.<sup>2</sup>

La conclusión es que las corrientes actuales de la interpretación son fruto de la evolución de que hablamos y que ya no sólo se habla de explicar o descubrir un contenido normativo para el texto interpretado, sino de atribuirlo y determinar sus posibles alcances y consecuencias jurídicas.<sup>3</sup> En la época más reciente, la teoría se ha dividido entre formalistas y escépticos. Los formalistas piensan que interpretar es una actividad cognoscitiva o cognitiva que consiste en descubrir el significado objetivo de las disposiciones o la intención del legislador, basándose, entre otras cosas, en el pos-

<sup>1</sup> Este es un muy breve resumen de lo que ha sido la historia de la interpretación. Se recomienda, para abundar al respecto: Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, México, Porrúa, 2007, pp. 81-287.

<sup>2</sup> Es precisamente el tema de si los intérpretes atribuyen o no significado a los textos normativos la gran discusión que se ha presentado a lo largo de la historia de la interpretación. Cfr: Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 345-352.

<sup>3</sup> Cfr. Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, trad. Marina Gascón, 5a. ed., Madrid, Trotta, 2003, pp. 122-126; Vigo, Rodolfo Luis, *De la ley al derecho*, México, Porrúa, 2003, pp. 25-28; Álvarez Ledesma, Mario I., *Introducción al derecho*, México, McGraw-Hill, 1999, pp. 280-282; Atienza, Manuel, *Cuestiones judiciales*, México, Fontamara, 2001.

tulado de la certeza del derecho y en que los sistemas jurídicos son completos y sin lagunas.<sup>44</sup> La historia de la interpretación.

El otro extremo lo ocupan los escépticos, realistas o antiformalistas, quienes piensan que la interpretación es una actividad valorativa y decisional, ya que las palabras pueden tener el significado que quiso incorporar su emisor o el que le atribuyan sus destinatarios y nada asegura que haya coincidencia entre ellos, de forma que la interpretación refleja la actitud valorativa de los intérpretes y, por tanto, los enunciados interpretativos no son ni verdaderos ni falsos.<sup>5</sup>

Por último, la *corriente mixta* considera que la interpretación puede ser una actividad tanto de conocimiento, en la que se descubre el significado de un texto normativo en los casos fáciles; como de decisión discrecional, en la que se adscribe significado a un texto normativo, en los *difíciles*.<sup>6</sup>

Por otra parte, para conceptualizar a la interpretación, debemos hacer alusión a la ya clásica comparación de la *similitud* entre la actividad que realiza el intérprete de una norma jurídica, frente a la que realiza el músico que ejecuta una pieza musical o el actor que interpreta un papel en una obra de teatro. Los instrumentos musicales (como el piano) no emiten sonido sino hasta que son manipulados (*tocados*), la partitura no se nos revela sino hasta que es interpretada y el libreto no toma vida si no es puesto en escena (actuado).<sup>77</sup> De la misma forma, un texto jurídico no tiene

<sup>4</sup> Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 5a. ed., trad. de Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, Porrúa-UNAM, 2003, pp. 15 y 16. Hemos utilizado una de las clasificaciones (formalistas y antiformalistas), pero existen otras respecto de las cuales vale la pena profundizar: Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 67-80; pp. 81-287.

<sup>5</sup> Igartua Salaverría, Juan, *Teoría analítica del derecho (la interpretación de la ley)*, IVAP, Oñate, 1994, pp. 42 y 43.

<sup>6</sup> Guastini, Ricardo, *op. cit.*, nota 4, pp. 15-18 y Atienza, Manuel, *Cuestiones judiciales*, México, Fontamara, 2001, p. 83.

<sup>7</sup> Este símil con los intérpretes musicales es muy antiguo. Por ejemplo, Vernengo menciona a Frank como el primero que utiliza este símil: Vernengo, Roberto F., *La interpretación literal de la ley*, reedición ampliada, Buenos

sentido, ni nos revela su verdadero significado, sino hasta que el intérprete lo descifra y determina un contenido normativo, que después aplica.

Es decir, primero se va a determinar el contenido del texto normativo (contenido normativo), como resultado del proceso de interpretación y después se va a aplicar ese contenido. De esta forma, *siempre deberá haber una labor interpretativa*, una interpretación, como paso previo a la aplicación, que es una actividad distinta, independientemente de si el texto es claro u oscuro, fácil o difícil de interpretar.<sup>88</sup> Así, podemos afirmar que la interpretación es un *medio* (carácter instrumental), que *precede* (carácter previo), a la aplicación y que todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren de ser interpretados (carácter necesario).

Nosotros hemos distinguido tres corrientes conceptuales distintas, dependiendo de si consideran que interpretar es explicar, desentrañar o atribuir el sentido de una disposición o texto normativo. La primera, suscrita por autores como Ennecerus, Frosini, Ferrer y Pallares, se inclina porque la interpretación consiste exclusivamente en explicar, comprender, exponer y/o aclarar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), *el contenido normativo, que el texto contiene*.<sup>9</sup>

Aires, Abeledo-Perrot, 1994, cita 9, p. 16; *Cfr.* Frank, Jerome, “Words And Music: Some Remark on Statute Interpretation”, *Law Review*, núm. 47, 1947; Frank, Jerome, “Palabras y música (algunas observaciones sobre la interpretación de las leyes)”, trad. de Roberto R. Vernengo, *El actual pensamiento jurídico norteamericano*, Buenos Aires, Losada, 1959; Martín-Retortillo se lo atribuye a Betti, Emilio, *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, trad. José Luis de los Mozos, Madrid, Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 52; Martín-Retortillo Báquer, Lorenzo, “La interpretación de las leyes tributarias”, *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, p. 397.

<sup>8</sup> Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 5a. ed., trad. Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, Porrúa-UNAM, 2003, p. 5. *Cfr.* Savigny, Friedrich Karl von, *Sistema del derecho romano actual*, trad. Jacinto Mesía y Manuel Poley, Madrid, F. Góngora y Compañía Editores, 1878, t. I, pp. 145-149; Martín-Retortillo Baquer, *op. cit.*, nota 7, pp. 397-398.

<sup>9</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 32 y 33.

La segunda, con exponentes como García Máynez, De Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, considera que el sentido de una disposición, sea expresado por el legislador histórico o el racional, hay que averiguarlo o descubrirlo, lo cual implica que se encuentra en el texto. Como ejemplo, citamos una definición de García Máynez muy utilizada: “interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan”.<sup>10</sup> Es decir, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que va a descubrir lo que quiso decir. En otras palabras, va a sacar de las entrañas, a averiguar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), *la prescripción normativa que el texto contiene*.

Por último, autores como Niklas Luhmann, Guastini, Zagrebelsky, Velluzzi y Larenz, en una corriente que constituye un tercer nivel de profundidad en la concepción de la labor interpretativa, consideran que lo que hace el intérprete es *decidir o atribuir* significado (contenido normativo) a una disposición. Es decir, no va a explicar lo que dijo quien emitió el texto normativo, ni va a descubrir lo que quiso decir, sino que va a decidir, a determinar cuál es el contenido normativo del texto, es decir, va a señalar, va a asignar contenido normativo a un texto. En otras palabras, a fijar la regla de conducta o prescripción normativa que el texto contiene.<sup>11</sup>

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

labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para, según el método que suscriba y la técnica que utilice,

<sup>10</sup> García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 1940, t. II, p. 147.

<sup>11</sup> *Cfr.* Guastini, Ricardo, *op. cit.*, nota 4, pp. 5 y 6. De la misma forma, Luhmann considera que se trata de producir nuevos textos con base en los viejos de forma que el original sólo servirá respecto del último, como referencia: Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, trad. de Javier Torres Nafarrate, con la colaboración de Brunhilde Erker, Silvia Pappe y Luis Felipe Segura, México, Universidad Iberoamericana, 2002, p. 403.

explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y, en su caso, determinar sus posibles consecuencias jurídicas, para, posteriormente, y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, revelar y/o aplicar, en su caso.<sup>12</sup>

El término *interpretación* puede utilizarse para indicar tanto la *actividad interpretativa* que realiza el intérprete, *como el resultado de ella*. El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el *contenido normativo* que contiene el documento, disposición o precepto que se interpretó.<sup>13</sup> En otras palabras, es distinto el texto normativo (o disposición legal) que se interpreta, del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto (contenido normativo o significado que se le adscribió). El resultado de la interpretación es el que nos va a permitir aplicar la norma, ya que es el que nos comunica el significado del texto (contenido normativo) y, por tanto, la norma que tenemos que aplicar.

La técnica del derecho ha distinguido tres etapas: formulación, interpretación y ejecución (o aplicación). En la primera fase, se elaboran las disposiciones mediante la utilización del lenguaje técnico jurídico<sup>14</sup> y de la técnica legislativa; en la segunda, se explica, aclara, descubre, desentraña o atribuye el sentido de esos textos a través de la técnica de interpretación del derecho<sup>15</sup> y, en la tercera, se ejecutan, se aplican los contenidos de las normas en la vida de la comunidad. Las tres se encuentran escalonadas, ya que la ejecución

<sup>12</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, p. 34.

<sup>13</sup> Velluzzi, Vito, "Interpretación sistemática. ¿Un concepto realmente útil? Consideraciones acerca del sistema jurídico como factor de interpretación", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núms. 1 y 2, Alicante, 1998, pp. 67 y 68.

<sup>14</sup> Para un análisis muy completo del lenguaje técnico jurídico y sus diferencias con el legal, véase Capella, Juan Ramón, *El derecho como lenguaje, un análisis lógico*, Barcelona, Ariel, 1968, pp. 27-67 y 242-309.

<sup>15</sup> Ya vimos que hasta el propio Savigny postuló que siempre era necesaria una interpretación: Savigny, Friedrich Karl von, *op. cit.*, nota 8, pp. 145-155.

presupone que ya se interpretó, y la interpretación presupone que ya se formuló la norma. No se puede ejecutar sin interpretar.

Además, la interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene *como objeto*, como ya se expresó, *textos normativos*, mientras que la aplicación tiene por *objeto normas* en sentido estricto (contenido de sentido de los textos normativos o lo que anteriormente denominamos contenido normativo, es decir, la regla de conducta que *contiene* una norma). De esta forma, la aplicación presupone o incluye, como una parte constitutiva, a la interpretación.<sup>16</sup>

La aplicación del derecho es un proceso complejo que, resumido en forma muy simplista, por regla general comprende diversas operaciones, las que, independientemente de la indagación y fijación de los hechos, consisten en encontrar qué disposición legal se puede aplicar a un caso concreto; determinar si está vigente y si es aplicable desde el punto de vista material, territorial, de grado y de cuantía; *interpretarla* para encontrar su contenido normativo y, por último, aplicarla concretamente y derivar las consecuencias jurídicas, en su caso. Por todo lo anterior, podemos concluir que no puede haber aplicación de un texto normativo, sin que éste sea interpretado previamente por quien lo va a aplicar.<sup>17</sup>

Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos mencionar brevemente que los *métodos de interpretación* que postulan las diversas escuelas, *nos indican el camino*, el “cómo” desarrollar la labor interpretativa; las técnicas, en cambio, nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que cuento para “andar ese camino”; es decir, para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr el fin. Cada escuela recomienda o utiliza un método, que a su vez

<sup>16</sup> Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 46-49.

<sup>17</sup> Cfr. Ortiz Mayagoitia, Guillermo I., “La interpretación de la ley y las contradicciones de tesis”, *Conferencias magistrales*, México, Poder Judicial de la Federación-Consejo de la Judicatura-IFDP, 2002, p. 182.

aplica técnicas diversas, que nos permitirán lograr una interpretación exitosa.<sup>18</sup>

Ahora bien, respecto del cómo interpretar, nuestra postura es utilizar uno o varios métodos, los que sean necesarios y pertinentes, en lo que yo denomino la combinación que resulte más idónea,<sup>19</sup> aplicando sucesivamente las diversas técnicas y procedimientos que cada modelo o escuela de interpretación postule, de conformidad con el camino que muestre cada método, hasta lograr explicar, descubrir o atribuir (según, también, la corriente a que nos hayamos adherido) el sentido del texto, es decir, su contenido normativo. Si este contenido se obtiene por medio de una técnica, según la perspectiva en que nos apoyemos, ya no es necesario aplicar las siguientes técnicas.

Además, se interpreta con miras al ordenamiento en su conjunto, es decir, al sistema jurídico del que forma parte, ya que las normas se van a insertar en un sistema que ya contiene otras normas y de esa combinación de aquellas que el legislador dicte con las que ya están en el ordenamiento, o las posibles que se incorporarán en el futuro, se pueden derivar consecuencias no advenidas por él, por lo que no se debe analizar la norma en forma aislada, sino en relación con el resto del sistema jurídico.<sup>20</sup>

El intérprete debe optar con base en la razón y el método seleccionado y, con apoyo en la o las técnicas apropiadas, por una solución comprobada, respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada y valorada, y deberá justificarla esencialmente, con el soporte de los argumentos adecuados, con lo cual, por un lado, está atribuyendo contenido normativo al texto y, por el otro, está legitimándose, legitimando su función y dándole credibilidad y fuerza a su decisión. El dirigirse a seres racionales con argumentos válidos es un deber de quien interpreta, en especial si es un ór-

<sup>18</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 60-65.

<sup>19</sup> *Ibidem*, pp. 491-493.

<sup>20</sup> *Cfr.* Nino, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del derecho*, 2a. ed., Buenos Aires, Astrea, pp. 247-249.



gano del Estado, mostrando la forma en que se están cumpliendo o preservando los valores que debe proteger y servir.

## II. INTERPRETACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Debemos hacer una arbitraria selección de los criterios de interpretación que tradicionalmente se han utilizado en la materia y diremos que los más importantes son tres: *in dubio contra fiscum*, *in dubio pro fiscum* y aplicación estricta, además de algunas variantes que analizaremos a continuación.

El primero de ellos, *in dubio contra fiscum* o *in dubio pro* contribuyente consiste en que en caso de duda se debe interpretar en beneficio del contribuyente. Para explicar este criterio, Vanoni dice que en el mundo antiguo el impuesto “encuentra sus orígenes en la sujeción política”, donde el vencedor “adquiría poder de vida y muerte sobre el vencido” y debía pagar prestaciones a favor del Estado o grupo más fuerte, por lo cual se identificó a los tributos como contrarios a la libertad y al tener connotación del vasallaje, resultaban odiosos y se rechazaban.<sup>21</sup>

Ante esto y la voracidad de quienes recaudaban, surge *in dubio contra fiscum*, fundado en el célebre texto del jurisconsulto romano Modestino del *Digesto* “*non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*”, “No puedo apreciar que delinque aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente”. Como era muy difícil que los súbditos se opusieran a la autoridad del emperador, el medio que se encontró para limitar el alcance de los impuestos fue a través de las opiniones de los jurisconsultos.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 77-86; González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pp. 20-23.

<sup>22</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., *La interpretación de la ley y el derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2000, pp. 17-19; Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota

Posteriormente, fue una elaboración científica por parte de los posglosadores, quienes en su estudio del derecho romano, buscaron protección para la economía de los súbditos.<sup>23</sup> Por último, en la Francia de los siglos XVIII y XIX, se desarrolla la idea de que las leyes tributarias deben interpretarse en forma restrictiva, para atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos. Se justifica esta postura con una concepción contractualista que establece que, en caso de duda, las cláusulas de los contratos se interpretan en contra de quien lo redactó y como en este caso el Estado es el que redacta las normas tributarias, se debe optar por el resultado que le sea más favorable al contribuyente.<sup>24</sup> En la actualidad tiene carácter residual en el derecho procesal y funciona como una regla para determinar la carga de la prueba, de forma que, para poder cobrar un impuesto, el Fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible.<sup>25</sup>

El segundo criterio es el de *in dubio pro fisco*, que postula que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado para mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario,<sup>26</sup> porque si se interpreta a favor de un contribuyente, se puede perjudicar

21, p. 77, y González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, p. 21 (cita de la traducción del texto de Modestino).

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 21. Para él, algunos países europeos volvieron sus ojos al derecho romano para fortalecerse mediante asociar el prestigio de éste “con la fuerza, el *imperium* y la potestas que tenían los emperadores romanos... le era muy cómodo al monarca de los nacientes Estados nacionales europeos apoyarse en un derecho prestigioso como era el derecho romano que, además, dotaba de enorme poder el ejercicio de la acción administrativa”. Cita 5 en la p. 21.

<sup>24</sup> *Ibidem*, pp. 19-23. Explica González García que esta idea la “retorna la escuela de la exégesis francesa del derecho civil al rememorar la vieja concepción del derecho de obligaciones y contratos”.

<sup>25</sup> Krause, Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 22, p. 19.

<sup>26</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, pp. 22 y 23. Según Amatucci, este criterio “tuvo su más antigua expresión en el rescripto del emperador romano que, en la duda, imponía al juez considerar con particular benignidad la posición del fisco... corre el peligro de suscitar la imposición de un tributo sin que esté previsto por la ley y por tanto, no encuentra fundamento en el sis-

a otro, quien deberá pagar lo que dejó de pagar aquél, ya que de todas formas el Estado debe percibir las contribuciones hasta el monto necesario para cubrir sus necesidades.<sup>27</sup>

Este principio se origina en una vieja tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen romanista, que se basa en la premisa de que, en caso de duda, “debe prevalecer lo colectivo sobre lo individual”, por lo que se debe interpretar a favor del fisco.<sup>28</sup>

Como solución a esas dos corrientes antagónicas, aunque se dice que es una continuación del criterio *contra fiscum*, surgió una tercera postura que considera que cuando se interprete una norma tributaria, debe hacerse en forma estricta, limitando la aplicación de todos los métodos de interpretación que existen para el resto de las normas.<sup>29</sup>

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

Su primera consagración legislativa se presentó en 1919 con el Ordenamiento Tributario del *Reich* (a instancias de Enno Becker), como consecuencia del deseo de la administración tributaria

tema”. Amatucci, Andrea, “La interpretación de la Ley Tributaria”, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. I, pp. 620 y 621.

<sup>27</sup> Mantellini G., citado por Godoy, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992, pp. 166 y 167.

<sup>28</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, pp. 22-23. Comenta González que este criterio tuvo su momento de esplendor en la década de 1930 con regímenes totalitarios y crítica que lo que no toma en cuenta es que “el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. En suma, la tarea normativa implica un juego de intereses colectivos e individuales, transformado en el equilibrio, que la ley ha de buscar en cada caso”.

<sup>29</sup> Norberto Godoy cita a Degni, para quien las normas tributarias por el solo hecho de “dar la impresión” de ser restrictivas, deben ser interpretadas en forma estricta, posición que por lo simplista nos exime de todo otro comentario, Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 27, p. 167.

alemana de poner coto a una situación de fraude generalizado, mediante el abuso de las formas jurídicas, recurriendo a buscar *significación económica* de las normas o a las circunstancias en que el negocio fue realizado, ya que le es mucho más sencillo al fisco considerar como fraudulenta una conducta.<sup>30</sup>

Persigue evitar que quienes obtienen los mismos resultados económicos sean gravados en forma distinta por utilizar “apariencias o formas” jurídicas no usuales, inapropiadas, o pensadas con el único propósito de evitar el gravamen. Es decir, busca llegar a la comprensión de la norma según su sentido económico, *fundándose en que ése es el carácter que tienen los hechos imposables previstos en ella*.<sup>31</sup>

Este criterio inició la polémica sobre si deben prevalecer las formas jurídicas frente a las realidades económicas. Se piensa que

<sup>30</sup> Este criterio se formuló en primera ocasión por el Ordenamiento Tributario del *Reich* diseñado por Enno Becker y cuyo artículo 9o. disponía: “En la interpretación de las leyes fiscales deberán tenerse en cuenta su objeto, su alcance económico, así como las consecuencias del caso”. Enno Becker propuso ese artículo por el peligro que significaba la aplicación de conceptos civilistas al derecho tributario, lo que en esa época significó un avance en la aplicación del principio de igualdad tributaria, puesto que se desvinculó al derecho tributario del derecho privado, reconociendo que sus características exigían soluciones particulares y exclusivas y buscando evitar la evasión: Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 27, p. 169. *Cfr.* Kruse, Heinrich Wilhelm, *Derecho tributario, parte general*, trad. de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978, pp. 194-196, y González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, pp. 63-71.

<sup>31</sup> Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 27, pp. 169-170. En otras palabras, busca el alcance de las normas tributarias en la *ratio legis* (fin de la ley, “voluntad del legislador”), y pretende hallar la “realidad económica” en la forma en que fue valorada por su autor (legislador), para hacerla objeto del tributo. El traspaso de riqueza revela que existe capacidad contributiva en el sujeto que tiene disposición de un bien o que interviene en una negociación. Como segundo paso para determinar el “hecho imponible”, se establece que cuando una operación “no revele aparentemente en sus aspectos formales su verdadero contenido económico (aspecto sustancial), deberá tenerse en cuenta esta ‘realidad económica’ y no aquella mera apariencia”. *Ibidem*, p. 169. *Cfr.* Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 26, pp. 600-605.

el tributo se basa en la apreciación del legislador de la exteriorización de la capacidad contributiva del contribuyente; sin embargo, se aduce que este método no es económico sino que trata de encontrar el contenido normativo mediante la realidad económica.<sup>32</sup>

### III. ¿UN MÉTODO “ESPECIAL” PARA MATERIA FISCAL?

El aspecto central que hay que determinar es si las normas tributarias se interpretan de forma distinta que las demás normas que integran un sistema jurídico. Según la mayoría de los autores, no es necesario que se contemple un método especial para materia tributaria.

Eusebio González García postula la necesidad de superar “viejos errores”, en especial aceptar que, como las normas tributarias no son distintas a las demás normas jurídicas, les son aplicables *las mismas reglas de interpretación* que al resto de las leyes, es decir, que la teoría general de la interpretación se aplica íntegramente a la interpretación de las normas tributarias.<sup>33</sup>

La idea central es que el derecho tributario no constituye una esfera aparte del ordenamiento jurídico, no es un ordenamiento jurídico especial y, por ende, no hay ninguna teoría de la interpretación de normas tributarias; las leyes tributarias se deben interpretar como todas las demás de un sistema jurídico. Los textos normativos tributarios se interpretan como cualquier otra norma jurídica, “por la sencilla razón de que son normas jurídicas”.<sup>34</sup>

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

<sup>32</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, nota 22, pp. 113-115.

<sup>33</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, pp. 25-28, cita en la p. 25. Vanoni, cuya obra data de 1932 ya considera erróneos el *indubio pro fisco* y el *in dubio contra fisco*, Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 21, pp. 75-108.

<sup>34</sup> González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, p. 25. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, nota 21, pp. 75-108.

hecho y en cierta medida los bienes particulares del deudor, pero ello se halla justificado por los motivos por los que tales obligaciones se crean. De esta forma, así como jurídicamente se halla reglamentado el derecho de propiedad, también se encuentra regulado el poder tributario del Estado.<sup>35</sup>

De esta forma, como las normas tributarias no son normas odiosas o de naturaleza excepcional, ni restrictiva del ejercicio de derechos o libertades individuales, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, además de que son parte del mismo sistema jurídico general, se les aplica los mismos métodos de interpretación que a éstas.<sup>36</sup>

En este sentido se pronuncian autores como Giannini, Sáinz de Bujanda y Amatucci. Por ejemplo, este último considera que las leyes tributarias no son normas de excepción a las reglas generales del derecho, por lo que no se puede sustentar que se interpreten en forma restrictiva.<sup>37</sup>

Por último, un reflejo de esta concepción lo encontramos en el artículo 5o. del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, que establece: “Las normas tributarias *se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos* de los términos contenidos en aquéllas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.<sup>38</sup> Si analizamos esta redacción, podemos fácilmente distinguir sus bondades, ya que además de su amplio alcance, aclara que se pueden utilizar todos los métodos para interpretar, que esto incluye a las exenciones y que los resultados no estarán limitados.

<sup>35</sup> Godoy, Norberto J., *op. cit.*, nota 27, pp. 165 y 166.

<sup>36</sup> González, García, Eusebio, *op. cit.*, nota 21, pp. 25-28.

<sup>37</sup> Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 26, 587.

<sup>38</sup> Elaborado por Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubén Gómez Souza y Ramón Valdés Costa.

## IV. INTERPRETACIÓN EN MÉXICO

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

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

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.<sup>39</sup>

Esta redacción ha sido motivo de confusión, ya que parecería que “interpretación” y “aplicación” se utilizan como sinónimos, lo que ha generado que en algunos casos se considere que se establece una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo.

Para explicar nuestra posición, debemos referirnos a la exposición de motivos del artículo 5o. de 1967, que establece que

se enuncia... la aplicación estricta de las normas... que señalan cargas a los particulares... Se abandona el calificativo “restrictiva” empleado en el precepto relativo en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco. No se consideró justificado este principio, en vista del interés público que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello diversos méto-

<sup>39</sup> Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 5o.

dos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

Es decir, desde entonces se aclaró que para interpretar se pueden utilizar todo tipo de métodos y que son los resultados obtenidos de la interpretación los que deben aplicarse estrictamente, sin ampliar o reducir el ámbito de aplicación de las normas. Del artículo 5o. actual, queda claro que la “aplicación estricta” quiere decir que se puede interpretar aplicando cualquier método de interpretación jurídica, pero aplicando estrictamente su resultado.<sup>40</sup>

En otras palabras, lo que se limita es la segunda etapa del procedimiento que analizamos en la primera parte de este trabajo, ya que para obtener el resultado (determinar el alcance del texto normativo) se puede utilizar cualquier método y, posteriormente, ver si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla de conducta cuyo contenido normativo ya fue atribuido.

Por lo que respecta al segundo párrafo, implica que el resultado de la interpretación puede ser restringido, estricto o extensivo. Es decir, la diferencia entre las disposiciones fiscales que establecen cargas, con las que no las establecen, es que, en este último caso, el resultado no está condicionado.<sup>41</sup> La única condicionante que subsiste, es la de no aplicar la analogía a nuestra materia. Sin embargo, un aspecto al que falta dedicar más atención es el relativo a las exenciones. A nuestro juicio, las leyes que contengan exen-

<sup>40</sup> Esta forma de entender a la “aplicación estricta” coincide con la interpretación que del artículo 5o. ha establecido el Poder Judicial de la Federación y que un poco más adelante analizaremos.

<sup>41</sup> Es ilimitado el escenario de normas de carácter fiscal que no establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas. González Varela considera que “prácticamente las únicas normas tributarias que no están limitadas en su resultado son las normas procesales, pues el resto son de aplicación estricta: González Varela, Liliana, “La interpretación de las normas”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 109. Nosotros coincidimos con la afirmación, pero agregaríamos a las normas procedimentales.



ciones se deben interpretar de la misma forma que interpretan las demás leyes tributarias.

Debemos recordar que la interpretación y la aplicación se ejercitan sobre objetos diferentes: la interpretación tiene como objeto textos normativos, mientras que la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto (contenido de sentido o contenido normativo, es decir, la regla de conducta que contiene una norma). De esta forma, la *aplicación* presupone o incluye, *como una parte constitutiva*, a la interpretación. Independientemente de si se trata de un texto difícil o fácil, oscuro o claro, siempre habrá una interpretación como paso previo a la aplicación.<sup>42</sup> Así, nos encontramos con dos etapas: la primera, de apreciación teórica o procedimiento interpretativo abstracto, cuyo objeto consiste en precisar el significado de la norma que se estudia a través del análisis gramatical, sistemático, histórico, teleológico, entre otros, y la segunda, de procedimiento aplicativo concreto, que consiste en aplicar a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual el intérprete también deberá atender a los criterios interpretativos que se encuentren diseminados en el orden jurídico a efecto de que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo. Amatucci ilustra esta fase al decir que en ella “se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación, es decir, la norma, y el hecho”.<sup>43</sup>

En este sentido se pronuncia la resolución a la Contradicción 34/2001, emitida en diciembre de 2002, que en el aspecto que nos interesa, establece que

la interpretación jurídica descansa en dos etapas: la primera etapa de la interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión... su exacto significado... Una vez concluida esta etapa, debe abordar-

<sup>42</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 1, pp. 46-49.

<sup>43</sup> Amatucci, Andrea, *op. cit.*, nota 26, p. 579.

se la siguiente, a través de la cual se aplicará o concretará a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó.

Resulta ilustrador recurrir a las diversas tesis, precedentes y jurisprudencias que abordan este tema, para aclarar nuestra postura. Por cuestiones de espacio nos referiremos en forma cronológica a las más importantes, y de ellas sólo se transcribirán los rubros y la parte que tenga relación directa con nuestras afirmaciones. Como se apreciará, cada vez resulta más claro cómo se debe entender el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, para lo cual, debemos acudir a las más importantes tesis del Poder Judicial que se dirigen directamente a él, de las que, para evitar repeticiones innecesarias, hemos preferido resaltar en vez de comentar la parte que contiene los aspectos más importantes respecto de nuestro tema:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA... Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.<sup>44</sup>

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5O. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN... Ante

<sup>44</sup> Tesis de jurisprudencia 3a. /J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.<sup>45</sup>

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales... son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, *cuando de su análisis literal* en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, *se genere incertidumbre sobre su significado*, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, *una vez desentrañado su alcance*.<sup>46</sup>

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

<sup>45</sup> Tesis CXLII/99, contradicción de tesis 15/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 206. Esta tesis no constituyó jurisprudencia, puesto que no trata el tema de la contradicción.

<sup>46</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, p. 248.

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.<sup>47</sup>

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA... *el legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquélla es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa.* En esa virtud, dicha disposición *debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance.*<sup>48</sup>

De esta forma, queda claro que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, lo que limita es el resultado y podemos concluir que lo que implica la “aplicación estricta” es que el procedimiento que se imita es el relativo a la segunda etapa de la interpretación, pues se puede emplear cualquier procedimiento abstracto para desentrañar su significado de la norma (primera etapa), ya que la Suprema Corte ha sido enfática en aceptar el empleo de los diversos métodos de interpretación en su primer etapa, esto es, la apreciación teórica de la norma, la cual, una vez desentrañada se aplica estrictamente al caso concreto.

Al respecto, hemos tenido conocimiento de que muy recientemente en el Senado de la República se tuvo a bien presentar una iniciativa de reforma a este artículo en el marco de la reforma fiscal integral, la cual a nuestro juicio constituye un significativo avance, puesto que los Senadores que la presentan manifiestan claramente la necesidad de atender a la esencia de las tesis de la

<sup>47</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 26/2006, contradicción 181/2005-SS, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

<sup>48</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a. /J. 27/2006, contradicción de tesis 181/2005-SS, *Semanario Judicial de la Federación*, XXIII, marzo de 2006, p. 270.

Suprema Corte que hemos analizado, además de una interesante propuesta en relación con la forma de lograr que prevalezca la sustancia sobre la forma, aspecto que también hemos abordado al hablar del criterio económico y respecto del que lo único que comentaremos es que consideramos que en la discusión de la redacción final, la cual al momento de elaborar esta ponencia todavía no se determinaba, el Congreso tomará en cuenta los aspectos de prueba y de seguridad jurídica que falta precisar.

Consideramos también que, dado que ya se detectó por los legisladores este tema, sería conveniente ponderar la posibilidad de avanzar todo el camino con una redacción que, con la evidente guía que significan las tesis de la Suprema Corte de Justicia, aclare totalmente cómo se debe realizar la interpretación en materia tributaria, para lo cual se sugiere muy respetuosamente que se tenga a la vista la redacción que hace ya tanto tiempo se propuso para el Modelo de Código Tributario para Latinoamérica, el cual aborda el tema de las exenciones y además no distingue entre normas que establecen cargas y las que no, además de que deja en claro la diferencia entre interpretación y aplicación y el que se pueden utilizar todo tipo de métodos.