
INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS EN MÉXICO

MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO

SUMARIO: I. Antecedentes históricos. Evolución de la interpretación. II. Antecedentes de la interpretación de textos normativos tributarios. III. Método de interpretación de los textos normativos tributarios. IV. Teoría General de la Interpretación. V. Interpretación y aplicación de textos normativos tributarios en México.

Resumen: Este ensayo pretende desarrollar cómo se interpretan y aplican textos normativos tributarios en México. Para ello, con el propósito de enmarcar al lector en la labor interpretativa, se hace un apretado resumen de la misma, para luego exponer los antecedentes de la interpretación en materia tributaria. Posteriormente, se analizan los criterios de interpretación en materia tributaria y el concepto de método y técnica de interpretación, y por qué es aplicable toda la teoría general de la interpretación a la materia tributaria. Por último, se expone, con base tanto en nuestra legislación como en la jurisprudencia del Poder Judicial

Federal, cómo se deben interpretar y aplicar los textos normativos en materia tributaria en México.

Palabras Clave: Interpretación en materia tributaria, legislación fiscal, métodos y técnicas de interpretación.

Abstract: This paper aims to develop how texts are interpreted and applied regulatory texts in Mexico. To this, in order to frame the reader in the interpretative work, it is a brief summary of it, and the present the history of interpretation in tax matters. Subsequently, we analyze the criteria for interpreting tax legislation and the concept of method and technique of interpreting and why it is applicable across the general theory of interpretation of tax legislation. Finally, it argues, based on both, our law and in the jurisprudence of the Federal Judiciary, how to interpret and apply the legislation in tax matters in Mexico.

Key words: Interpretation in tax matters, tax legislation, method and technique of interpreting.

La interpretación y aplicación de los textos tributarios son dos de los temas más polémicos. Es necesario distinguir ambos y tratar de obtener una metodología acorde a la realidad jurídica mexicana. Con ese propósito, abordaré primero el desarrollo de la interpretación en general, para luego tratar de resumir los aspectos históricos que nos permitan emprender el análisis de la interpretación y aplicación de los textos normativos tributarios, su concepto y aplicación.¹

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS. EVOLUCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN

Debemos primero referirnos brevemente a la profunda evolución que ha sufrido la interpretación. De hecho, la perspectiva que se aporta a continuación es una teoría que ha sostenido el autor de este ensayo: que la historia de la interpretación ha sido cíclica, en el sentido de que lo que ha sucedido a partir de la revolución francesa ya había sucedido con anterioridad, por lo menos dos veces.

La interpretación y eso es consenso, inicia con una interpretación muy estricta, sacramental, imbuida de misticismo, respetuosa y hasta temerosa del texto de la ley, que evoluciona hasta llegar a una interpretación creadora, es decir *se trasciende de un mero explicar* o “*aclarar*” el sentido del texto jurídico, a un *descubrir* o “*desentrañar*”, hasta llegar al *asignar* o “*atribuir*” dicho contenido normativo a las disposiciones jurídicas, a *reformular* el propio texto y, en su caso a determinar las consecuencias.²

¹ El punto de partida para este ensayo lo constituyeron la primera edición del libro del autor de este ensayo: *Teoría General de la Interpretación* (Porrúa, 2007), diversos artículos también del propio autor como: “Tendencias actuales de la interpretación de las leyes tributarias en México” (en *Memorias del Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias*, ICDT, Bogotá, 2008) “Interpretación de Textos Normativos Tributarios en México”, próximo a publicarse por la Red Nacional de Argumentación, e “Interpretación de la Materia Tributaria en México” (en *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*, Tomo XII, IJ-UNAM-Marcial Pons, 2008), así como en el desarrollo del debate que se ha presentado en relación con este tema a partir de la aprobación de un proyecto de modificaciones al Código Fiscal de la Federación y los foros en que se ha participado sobre interpretación.

² Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría General de la Interpretación*, 3ª edición, Porrúa, México, 2009, pp. 81-287.

Aún cuando podríamos remontarnos a fechas todavía anteriores, iniciaremos con la Roma remota,³ llamada por algunos la fase del *ius civile* o *ius Quiritum*, en la que la interpretación se basaba en una serie de reglas consuetudinarias rígidas, formalistas y simples, que los propios romanos identifican con la *interpretatio* ya que el derecho “consiste en la sola interpretación de los juristas”.⁴

Roma, sin embargo, considera que su evolución requiere del Derecho y para ello, decide enviar a sus más célebres juristas a otras tierras,⁵ para luego, con su aprendizaje, redactar su cuerpo de leyes (llamado “Ley de las XII tablas”), al que se consideró fuente del derecho por excelencia, alabado por su concisión y sencillez, tanto que se aprendía de memoria por sus aplicadores.⁶

Así, nuestro recorrido inicia enmarcado con una actitud reverencial hacia las XII tablas, y una interpretación de corte estricto y sacramental reservada a pontífices y magistrados, que eran los únicos que conocían el procedimiento, y va evolucionando hasta que, a fines del siglo IV y comienzos del III a.C., la *iurisprudencia* (ciencia del derecho) deja de ser pontifical, para convertirse en un oficio libre “ornado con la máxima dignidad”.⁷

³ Únicamente para efectos de este ensayo, puesto que en forma arbitraria podemos remontarnos a otras culturas como la Babilónica, la egipcia, la griega, la hebrea, la fenicia, etc.

⁴ *Ius civile:...in sola prudentium interpretatione consistit*: Iglesias establece esta fase entre los años 754 A.C. y el 201 A.C., fin de la segunda guerra púnica: Iglesias, Juan, *Derecho Romano*, 13ª edición, Ariel, Madrid, 2001, p. 6.

⁵ Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *op. cit.*, pp. 87 y ss.

⁶ De esta Ley no nos quedan más que fragmentos conservados por los comentarios de jurisconsultos como Gayo: Petit, Eugene, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, traducción de la 9ª edición francesa de José Fernández González, Editorial Saturnino Calleja, Madrid, 1924, pp. 37-38. Se dice que fueron destruidas en el año 380 cuando Roma fue saqueada por los galos. García-Gallo y de Diego, Alfonso, *Atlas Histórico-Jurídico*, PORRÚA-PGJ-UNAM, México, 1997, p. 6.

⁷ Gneo (o Cneo) Flavio, escriba de Apio Claudio el Ciego, roba y comunica al pueblo el *liber actionum* o compilación de fórmulas jurídicas, después conocida con el nombre de *Ius Flavium* o *Ius Flavianum* y aunque parece que Flavio no hizo ninguna labor creativa, sino de mera copia, el que se haya hecho público constituyó un verdadero parte aguas. Labor complementada por Sexto Aelio Peto, con su llamado *Ius Aelianum* también denominado *Tripertita*, porque contenía tres aspectos de reunión de textos: las XII Tablas, una *interpretatio* y una colección de fórmulas para actuar en

A partir de ello, se convirtió en uso generalizado el tomar el dictamen de los jurisconsultos, cuyas opiniones, no obligaban al juez, a lo que hay que añadir la acción de los magistrados, cuyas declaraciones o decisiones llamadas *edicta*, de *edicere*, (“edictos”, de los cuales el más importante era el del Pretor) que adaptaban el Derecho a las nuevas necesidades sociales y, aún cuando el Pretor no podría abrogar un precepto, sí podía proponer una regla más equitativa, que terminaba por prevalecer, ya que al ser utilizado un edicto se agregaba en los siguientes edictos, con lo que adquiría fuerza de ley (de carácter consuetudinario), mientras que los edictos injustos caían cuando acababan las funciones de su autor (un año).⁸

Como podemos apreciar, hasta este momento tenemos una evolución muy interesante, de una aplicación estricta (hasta sacramental y pontificia), hasta llegar al *ius publice respondendi*, que implicó que el intérprete es quien atribuye contenido normativo al texto. Desafortunadamente, también nos encontramos con que se empezó a percibir un desorden en materia jurídica, que da lugar al siguiente ciclo, el de Justiniano.

Después de la muerte de Alejandro Severo, inicia el cuarto período, llamado del Bajo Imperio, que dura hasta la época de Justiniano I,⁹ emperador de Oriente, quien, ante un desorden tanto práctico como teórico de la ciencia del Derecho, decidió reunir las diversas normas en un solo documento con fuerza de ley y, para ello (de la misma forma que se había hecho con la Ley de las XII Tablas), en el año 528 d.C., se encomendó a diversas

justicia. Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *op. cit.*, p. 87. Precisamente esa indiscreción fechada en el 304 a.C., fue la que inició este período de apertura del Derecho y cincuenta años más tarde Sexto Elio Peto publicó el primer tratado sistemático de derecho, el *Tripertito*, en el 204 a.C., que es el llamado *Ius Aelianum*: Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, p. 56; Iglesias, Juan, *op. cit.*, p. 36; y, Pomponio, citado por Pietro, Alfredo Di, “Texto Traducido, Notas e Introducción” en Gayo, Institutas, trad. Alfredo Di Pietro, 5ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 58, cita a).

⁸ Iglesias, Juan, *op. cit.*, pp. 29 y 30; y Petit, Eugene, *op. cit.*, pp. 43-46. Para entender mejor esta apertura, de tanta importancia para la evolución del derecho, se recomienda: Echegaray, José Ignacio, *Compendio de Historia General del Derecho*, Porrúa, México, 2002, pp. 32-38.

⁹ Petit, Eugene, *op. cit.*, pp. 55-57.

comisiones de jurisconsultos, entre los cuales se encontraban Triboniano y Juliano,¹⁰ la elaboración de un Código que contuviera las principales Constituciones de sus antecesores.¹¹

Esta codificación fue completada por el Digesto o Pandectas (obras de los jurisconsultos),¹² declarado obligatorio en el 533;¹³ por las “*Institutas*” (recopilación de la jurisprudencia y legislación romanas);¹⁴ así como por las *authenticas* o Novelas (pre-

¹⁰ Difieren en pequeños detalles los diversos autores: Para Petit, hubo varias comisiones: la primera para redactar el Código, según Álvarez, quien presidió la elaboración del Código fue Juliano, Prefecto Pretorio, pero según Iglesias fue Juan, ex cuestor de Palacio. La segunda, que se creó para elaborar el Digesto, se encargó a Triboniano Cuestor de Palacio (*cuestor sacri Palatii*) con la ayuda de 16 jurisconsultos, aunque según Florís Margadant, Triboniano contó con la ayuda de quince abogados y cate-dráticos de las escuelas de Constantinopla y Berito. La tercera, dedicada a redactar las Instituciones, se encargó a Triboniano, Teófilo (profesor en Constantinopla) y a Doro-teo (profesor de Beryto). Por último, la cuarta para la nueva edición del Código, la cual encargó a una Comisión de cinco jurisconsultos, dirigidos por Triboniano: Petit, Eugene, *op. cit.*, pp. 60-62; Iglesias, Juan, *op. cit.*, pp. 43-45; Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, p. 77; Álvarez, Emilio, *Tablas Sinópticas de la Historia Externa e Interna del Derecho Romano*, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2003, p. 21. También consultar, quien coincide hasta en algunas partes de la redacción con Álvarez, a Cisneros Farías, Germán, *La Interpretación de la Ley*, 3ª edición, 2ª reimpre-sión, Trillas, México, 2003, p. 53.

¹¹ Las Constituciones de Adriano a Constantino son en su mayoría “Rescrip-tos”, y de Constantino hasta Justiniano “Edictos” o leyes propiamente dichas: Áva-rez, Emilio, *op. cit.*, pp. 22-23. Iglesias, Juan, *op. cit.*, p. 43; Petit, Eugene, *op. cit.*, p. 60; y Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, p. 81

¹² Digesto proviene del latín “*digerere*”, que significa poner en orden (“asuntos puestos en orden”) y pandectas de las dos voces griegas: “*pan dejomai*”, que quieren decir “contengo todo”: Constaba de 50 libros, divididos en títulos, con sugerencias, ejemplos y máximas o refranes: Álvarez, Emilio, *op. cit.*, p. 22; Margadant S., Guille-rmo Florís, *op. cit.*, p. 78. Hay que recordar, como se expresó más atrás, que esta obra se encargó a Triboniano con la ayuda de una Comisión de jurisconsultos.

¹³ Es tan importante esta aportación que muchos consideraron al Digesto o “Pandectas”, la parte más atractiva del *Corpus Iuris Civilis*. Asimismo, lo que resulta de suma importancia para nuestro trabajo, de ahí se deriva el nombre de la famosa escuela romanista alemana, llamada “Pandectística”, que pretendió adaptar el derecho romano a Alemania: Petit, Eugene, *op. cit.*, pp. 60-62 y Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, p. 79.

¹⁴ *Idem*, p. 78; Álvarez, Emilio, *op. cit.*, p. 21; Petit, Eugene, *op. cit.*, p. 61; y Ortolán, Joseph L., *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*, Tomos I y II, trad. Francisco Pérez de Anaya, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2003, pp. 169-171. Se recomienda en este libro su lectura, no sólo su análisis

ceptos posteriores al Código).¹⁵ La reunión de estas diferentes disposiciones legislativas conforma lo que se llama *Corpus Juris Civilis*, formado por estas 4 partes,¹⁶ y que fue llamada así desde la edición de Dionisio Godofredo de 1583 en Ginebra.¹⁷

Justiniano abrogó cualquier *otra* fuente del Derecho romano y prohibió comentar el Digesto, para evitar nuevas controversias, por lo que únicamente permitió traducir el texto al griego, mientras fuera literal y hacer sumarios "...o completar las disposiciones de un título por el resumen de las reglas contenidas en otros títulos sobre el mismo motivo."¹⁸ A los copistas les prohibió utilizar abreviaturas al transcribirlo.¹⁹

Como movimiento importante posterior, surgieron los glosadores a fines del siglo XI, para quienes el *Corpus Juris Civilis*, contenía y era propiamente "el derecho", es decir, para ellos, la letra de la ley (*ratio scripta*) expresaba su voluntad, por lo que su labor se limitaba a aclarar el sentido literal del texto, el que, según ellos, se había emitido con carácter intemporal, es decir, para siempre.

Su labor interpretativa, que prácticamente limitaban al ámbito lingüístico, consistía en explicar el sentido literal de los textos normativos, utilizando las reglas lógicas que obtenían del Digesto, y mediante anotaciones aclaratorias entre líneas o al margen al *corpus iuris civilis (glossae)*,²⁰ en las que, además, detec-

previo, puesto que los dos volúmenes tratan precisamente de las Instituciones.

¹⁵ El volumen de las Authenticas se dividió en 9 colaciones que se denominaron así porque reunían las Constituciones que Justiniano dio después del Código y en razón de que fueron posteriores se llamaron novelas (de "derecho novísimo") siendo 154 de Justiniano y 14 de sus sucesores: Álvarez, Emilio, *op. cit.*, p. 23.

¹⁶ Las parte fueron: I.- Las Instituciones, II.- El Digesto o Pandectas, III.- El Código Repetitae Praelectionis o Revisado y IV las Authenticas o Novelas: *Ibidem*, pp. 21-23. El término *Corpus Iuris Civilis*, como nos dice Margadant, se utilizó desde la Edad Media, para distinguir la compilación llamada así del *Corpus Iuris Canonici*. Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, p. 11.

¹⁷ Iglesias, Juan, *op. cit.*, p. 44.

¹⁸ Petit, Eugene, *op. cit.*, p. 63.

¹⁹ Cisneros Farías, Germán, *La Interpretación...*, *op. cit.*, p. 56.

²⁰ Los glosadores vertían el resultado de sus investigaciones en glosas, pequeñas explicaciones marginales al texto glosado, presentados en la forma de máximas, aforismos o brocados, con lo que conectaban pasajes del *Corpus* o explicaban algún término oscuro, siguiendo el método gramatical, puesto que evitaban emitir opiniones,

taban antagonismos y paralelismos entre las diversas disposiciones con la idea de buscar soluciones prácticas.²¹

Como continuadores de esta obra, tenemos a los posglosadores,²² también llamados comentaristas, precisamente porque produjeron gran cantidad de comentarios publicados a partir de que se popularizó la imprenta y quienes continuaron la tradición de los glosadores, aunque son sus comentarios la diferencia fundamental con estos.

Estos posglosadores,²³ pretendían *construir una teoría del derecho*, mediante la aplicación de la dialéctica aristotélica-tomista, *con un interés ontológico, ya no meramente lingüístico*, y le atribuían a la tarea interpretativa un carácter especulativo dirigido a encontrar el sentido profundo,²⁴ el significado racional, *el principio jurídico que contenían los textos*, aspecto que los distinguió.²⁵

Sin embargo, aún con toda esta ilustrada síntesis de la evolución, en la que no hemos mencionado algunas escuelas como la

Según Cisneros, Las reglas y los brocados constituyeron una primera fórmula de interpretación gramatical de las leyes del Digesto: Ulloa Cuéllar, Ana Lilia, "Lenguaje y Ontología en la Metodología Jurídica del Siglo XII", en *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, UIA, México, núm. 28, 1998, p. 647. Se recomienda consultar también a: Badenes Gasset, Ramón, *Metodología del Derecho*, 1ª reimpresión, Bosch, Barcelona, 2000, pp. 70-73.

²¹ Iglesias, Juan, *op. cit.*, p. 49.

²² Petit, entre otros, considera que son la misma escuela, aunque hay autores que consideran lo contrario; nosotros, por nuestra parte, nos adherimos al criterio de Petit, aunque hay que reconocer que estuvieron mucho más relacionados con la práctica forense y diplomática que sus antecesores: Petit, Eugene, *op. cit.*, p. 67.

²³ Margadant no duda en decir "comentaristas o postglosadores": Margadant S., Guillermo Florís, *op. cit.*, pp. 30-39 y 87. De la misma forma lo hace Iglesias: Iglesias, Juan, *op. cit.*, pp. 49-50.

²⁴ Sin embargo, Von Savigny al hablar de su elemento sistemático que forma parte esencial de la interpretación, considera que hace falta en los comentarios hechos sobre las leyes de Justiniano, a las cuales considera como comentarios dogmáticos y a veces históricos "...donde el autor, con ocasión del texto se extiende sobre las materias que con él se relacionan.": Von Savigny, Friedrich Karl, *Sistema del Derecho Romano Actual*, 1879, seis tomos, trad. del alemán por M. Ch. Guenoux y vertido al castellano por Jacinto Mesía y Manuel Poley, edición facsimilar a cargo de la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2004, p. 150.

²⁵ Ulloa Cuéllar, Ana Lilia, *op. cit.*, p. 647.

del Derecho Natural,²⁶ no podemos soslayar que, otra vez, problemas políticos y sociales derivaron en que, entre otros lugares, por ejemplo, en Francia, el pueblo percibía que la mayor parte de las interpretaciones jurídicas eran sesgadas hacia la compleja e injusta estructura que apoyaba a los monarcas de época absolutista.

Con la llegada de Napoleón se vuelve a iniciar el proceso evolutivo, tal cual había sucedido con la Ley de las XII Tablas y con el *Corpus Iuris Civilis* de Justiniano. Antes de la revolución francesa, prevalecía un desorden, anarquía y multiplicidad de disposiciones, muchas de las cuales eran contradictorias y parecían diseñadas para proteger fueros inequitativos y privilegios para algunos y abusos de autoridad e inseguridad para otros, lo que generaba molestias y críticas de los ciudadanos, así como una percepción popular de que toda interpretación implicaba un mero “retorcer la ley” para favorecer la estructura de privilegio. Frente a este panorama, Napoleón decidió que era el momento de codificar nuevamente.²⁷

El Código napoleónico de 1804,²⁸ constituyó otra parte aguas para la ciencia jurídica y, al igual que el *Corpus Iuris Civilis*, consistió en una recopilación articulada de normas jurídicas, fruto de los trabajos y debates por cerca de tres años de los juristas franceses más destacados de la época,²⁹ respecto del cual se exigió un respeto absoluto a su texto.

²⁶ Creemos que una explicación muy clara y sencilla de lo que es derecho natural es la dada por nuestro maestro Miguel Villoro Toranzo, para quien “El Derecho Natural está compuesto de aquellos principios y normas morales que rigen, según el criterio formal de la justicia, la conducta social de los hombres y que son conocidos por ‘la recta razón escrita en todos los corazones’ por estar impresos en la naturaleza humana y conformarse al orden natural de las cosas”: Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1966, p. 8, con una cita de la República de Cicerón, III, p. 22.

²⁷ Recordemos que el propio Napoleón criticaba la multiplicidad de leyes que existía, algunas de las cuáles eran contradictorias y decía que cualquier persona podía ser condenada injustamente precisamente por la anarquía que existía.

²⁸ Batiza, Rodolfo, *La Hermenéutica Jurídica en el Fideicomiso y otros ensayos*, Editorial Jus, Nueva Colección de Estudios Jurídicos núm. 28, México, 1997, p. 61.

²⁹ Después de un primer proyecto fruto de la Comisión de 1800 que fue retirado por Napoleón por las críticas de que fue objeto, se redactó nuevamente y dio lugar a 36 leyes aprobadas en 1803 y 1804, que “...fueron reunidas en un cuerpo de 2,281 artículos, bajo el nombre de Código Civil de los Franceses, declarándose la abrogación expresa de todo el antiguo derecho, ordenanzas costumbres, estatutos y privilegios... se caracteriza el Código por una gran claridad...fruto de una excelente técnica jurídica

De esta forma, se inicia un período en que la palabra de la ley es todo. El modelo napoleónico "...se construyó como un sistema cerrado, estático y deductivo, dando lugar a la "dogmática" jurídica, y a la idea de aplicación silogística del derecho, ocupando la ley la premisa mayor, el caso juzgado la premisa menor y la sentencia la conclusión de la inferencia."³⁰

El fenómeno de la codificación en sí misma, implicaba tanto una unificación de las normas, como una simplificación y sistematización del derecho francés, que tuvo una influencia decisiva sobre el método de interpretación, respecto del cual, la idea de quien lo impulsó era que no se tocara, tan es así que cuando conoció que se hizo algún comentario al Código Civil, Napoleón reaccionó con su ya mencionada y célebre, aunque orgullosa, frase: "*mi código está perdido*".³¹

Este interés fue *seguido escrupulosamente por la escuela de la exégesis, con la que se inicia otra vez la evolución*, que pasa por una serie de interesantes posiciones, como las ideas de algunas escuelas que se adelantaron a su época, como las de Recaséns (*logos de lo razonable*) y Cossio (*egología*),³² hasta llegar a nuestros días.³³

En la época más reciente, la teoría se ha dividido esencialmente entre *formalistas y escépticos*. Los primeros, *los formalistas*,

ca...constituyó el instrumento idóneo del que se valió el Estado para unificar a la nación en la uniformidad. El Código niveló todas las diferencias, menos la económica..." Echegaray, José Ignacio, *op. cit.*, pp. 253-254.

³⁰De la Cueva, Mario, *Teoría de la Constitución*, Porrúa, México, 1982, pp. 80-81.

³¹Geny, Francisco, *Método de Interpretación y fuentes en Derecho Privado Positivo*, trad. Raimundo Saleilles, 2ª edición, Reus, Madrid, 1925, pp. 21-22.

³²Desde hace más de treinta años, autores como Recaséns ya criticaban que quienes aplican el derecho limiten su tarea a una mera labor de carácter lógico, en la que se realizan simples inferencias formales, cuando, por el contrario, se trata de una tarea creativa que, además, debe ser plenamente justificada frente a la sociedad. Adicionalmente, es un requisito de toda sociedad moderna el que toda autoridad (administrativa, judicial y aun legislativa) justifique plenamente sus decisiones. Cfr. Recaséns Siches, Luis, *Nueva filosofía de la interpretación del Derecho*, 2ª edición copiosamente aumentada, Porrúa, México, 1973, pp. 188-259 y 288-289. Para una explicación del concepto silogismo, se sugiere Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, pp. 345-352.

³³Es 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. *Idem*.

que piensan que interpretar es una actividad *cognoscitiva* o *cognitiva* que consiste en *descubrir* el significado objetivo de las disposiciones y/o la intención del legislador basándose, entre otras cosas, en el postulado de la certeza del Derecho, y en que los sistemas jurídicos son completos y sin lagunas.³⁴

El otro extremo lo ocupan los escépticos, *realistas o antiformalistas*, quienes piensan que la interpretación es una actividad valorativa y decisional y las palabras pueden tener el significado que quiso incorporar su emisor o el que le atribuyan sus destinatarios y nadie asegura que haya coincidencia, y por ello la interpretación refleja la actitud valorativa de los intérpretes, y que por lo tanto los enunciados interpretativos no son ni verdaderos ni falsos.³⁵

Por último, en este apretado resumen, tenemos la *corriente mixta* que considera que la interpretación puede ser una actividad tanto de conocimiento, en la que se descubre el significado de un texto normativo; como de decisión discrecional, en la que se adscribe significado a un texto normativo, puesto que casi todas las normas jurídicas son de "*textura abierta*", es decir de significado vago o indeterminado. Este sentido indeterminado implica que, respecto del significado de un texto normativo, se puede distinguir un "*núcleo esencial luminoso*" y una zona indefinida ("*zona de penumbra*"), lo que lleva a que *existan casos tanto fáciles*, en los que se descubre el derecho por el juzgador (de acuerdo con la teoría cognitiva); *como difíciles*, en los que el juez decide discrecionalmente (como sugiere la teoría escéptica).³⁶

De esta forma, sostienen que *en los casos claros se descubre el sentido*, mientras que *en los difíciles se adjudica un sentido*.³⁷ Al

³⁴Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, 5ª edición, trad. Marina Gascón y Miguel Carbonell, Porrúa-UNAM, México, 2003, pp. 15-16. 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.*, pp. 67-80.

³⁵Igartua Salaverría, Juan, *Teoría Analítica del Derecho (La interpretación de la Ley)*, IVAP, Oñate, 1994, pp. 42-43.

³⁶Guastini, Riccardo, *Estudios...*, *op. cit.*, pp. 16-18.

³⁷Atienza, Manuel, *Cuestiones Judiciales*, Biblioteca de Ética, Filosofía del De-

final de cuentas, es siempre el intérprete quien decide si un caso se encuentra en la zona de penumbra o bien pertenece al “núcleo luminoso” de lenguaje.³⁸

La conclusión que se deriva es que la historia ha sido cíclica en por lo menos tres ocasiones: con la Ley de las XII Tablas, con Justiniano y, por último, con Napoleón, en las que inicia con una interpretación muy estricta, sacramental, respetuosa y hasta temerosa del texto de la ley, que evoluciona hasta llegar una interpretación creadora, es decir se pasa de un mero *explicar* o “aclarar” el sentido del texto normativo, a *descubrir* o “desentrañar” y de ahí hasta llegar a *asignar* o “atribuir” dicho contenido normativo a las disposiciones jurídicas, a *reformular* el propio texto y, en su caso, a determinar las consecuencias, justificando el resultado al que se arriba y desde una óptica valoral.³⁹

II. ANTECEDENTES DE LA INTERPRETACIÓN DE TEXTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS

Para poder analizar el tema central de este ensayo, requerimos primero analizar los más importantes criterios de interpretación que se han presentado a lo largo de la historia. Nos centraremos en los tres principales, abordando en general algunos otros, lo que nos permitirá continuar con el tema principal.

II. 1. *In dubio contra fiscum*

El primero, *in dubio contra fiscum*, consiste en que cuando existe duda de cómo interpretar un texto, se debe optar por el resulta-

recho y Política núm. 91, Fontamara, México, 2001, p. 83.

³⁸ Rentería, Adrián, *Discrecionalidad Judicial y Responsabilidad*, 2ª edición, Colección Doctrina Jurídica Contemporánea, núm. 10, Fontamara, México, 2002, pp. 51-52.

³⁹ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *op. cit.*

do contrario a los intereses del fisco, es decir, se debe interpretar en contra del fisco (en nuestra época diríamos: *en beneficio del contribuyente*). Vanoni explica que en el mundo antiguo el impuesto “encuentra sus orígenes en la sujeción política”, ya que, de conformidad con el Derecho internacional de la antigüedad, el vencedor “adquiría poder de vida y muerte sobre el vencido”, pero, ante la imposibilidad de tomar posesión física de los bienes o por conveniencia, los dejaba en uso del vencido o, simplemente, se sometía a tributo al vencido, lo cual se puede apreciar tanto en el período persa, donde el tributo estaba ligado a la servidumbre, como en Grecia, donde se sujetaba a tributo a los pueblos que habían sido vencidos, así como a los extranjeros.⁴⁰

Como el vencido en guerra debía pagar prestaciones a favor del Estado o grupo más fuerte, se identificó a los tributos como contrarios a la libertad y se les dio una connotación de vasallaje, lo que generó que se consideraran odiosos y se rechazaran por la población. En general, el Estado obtenía sus recursos a través precisamente de guerras, conquistas, colonias, multas y del patrimonio público, que incluía, entre otros, los productos de las salinas y minas de su propiedad.⁴¹

Posteriormente, por el mal uso de fondos públicos y el dispendio de los gobernantes, por ejemplo, en Roma bajo el imperio, surgieron impuestos que rompieron con esa independencia que tenían los ciudadanos en relación a los tributos y se generalizó y extendió a ellos. Sin embargo, como apunta Giuliani, “... no perdió su carácter odioso, aparte de que las exigencias financieras intensificaron considerablemente su peso, todo lo cual explica que la jurisprudencia haya elaborado fórmulas para sustraer a los habitantes a las obligaciones derivadas del arbitrio del

⁴⁰ Cfr. Vanoni, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, trad. Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pp. 75-107 y 335-337. En Persia, relata Vanoni, Darío dividió su imperio en veinte satrapías de las cuales sólo la propia Persia no estaba sujeta a un tributo ordinario: pp. 78-79. Vale la pena aclarar que el propio Vanoni concluye que las normas tributarias no tienen esa naturaleza odiosa que algunos le han querido atribuir.

⁴¹ *Ibidem*, pp. 77-86 y González García, Eusebio, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 20-23.

soberano, lo mismo que harían más tarde los teólogos y políticos medievales para liberarse de los excesos del príncipe.”⁴²

Ante esto y la voracidad de quienes recaudaban, surge *In dubio contra fiscum*, fundándose en el célebre texto emitido por el jurisconsulto romano Modestino: *non possum delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*,⁴³ “No puedo apreciar que delinca aquel que, en caso de duda, adopta una interpretación que sea favorable al contribuyente”.⁴⁴

Este principio vuelve a tener auge al fin de la edad media y durante el renacimiento, a través de los posglosadores también llamados comentaristas,⁴⁵ llamados así precisamente porque produjeron gran cantidad de comentarios publicados a partir de que se popularizó la imprenta y quienes continuaron la tradición de los glosadores, aunque, como ya hemos apuntado, son precisamente sus comentarios la diferencia fundamental con estos.

En los siglos XIV al XVI⁴⁶ épocas en las que sólo la nobleza y el clero escapaban de la tributación, los ya citados posglosadores, en los siglos XIV al XVI, al estudiar los textos del Derecho romano, realizaron una elaboración científica en la que

⁴² Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 89.

⁴³ Cita del Libro 10, Digesto 49, 14: Sanz de Urquiza, Fernando G., *La Interpretación de las Leyes Tributarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990, p. 21.

⁴⁴ González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 20. Krause Murguiondo, Gustavo A., *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000, pp. 17-19 y Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 77. Vanoni aclara que “...Fue en el terreno práctico en donde se manifestó la actividad de los juristas: ellos, a través de sus dictámenes trataron de aclarar, limitar y circunscribir la aplicación de las leyes fiscales: *op. cit.*, p. 84.

⁴⁵ Para una exposición de fondo de los posglosadores, ver Hallivis Pelayo, Manuel L., *op. cit.*, pp. 99-103.

⁴⁶ Estamos utilizando estas fechas por las de los máximos exponentes de los Posglosadores, pero debemos comentar que autores como González García (*op. cit.*, p. 21) los sitúan en el S. XV y otros en el S. XVI como Amatucci (citando a Micheli, “La interpretación de la Ley Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, Temis, Bogotá, 2001, p. 621): “...Este criterio encontró nueva fuerza en la elaboración científica del Siglo XVI. El principio de favorabilidad del contribuyente evita la violación del principio de reserva de ley, no permitiendo que un tributo sea impuesto sin base en la ley, aun a riesgo de que se determine la no imposición de un tributo en violación a la ley.”

buscaron protección para la economía de los súbditos mediante la aplicación de este principio.⁴⁷ Asimismo, en la Francia de los siglos XVIII y XIX, este principio resurge cuando la escuela de la exégesis francesa,⁴⁸ desarrolla la idea de que “*las leyes tributarias deben interpretarse en forma restrictiva, a fin de atribuirles un alcance más limitado y con ello defender las libertades de ciudadanos*”.⁴⁹

Los ciudadanos consideraban que pagar tributo coartaba su libertad y que las normas tributarias eran restrictivas de derechos patrimoniales. Se justifica esta postura con una concepción contractualista del tributo, basándose en que las cláusulas de los contratos, cuando son oscuras o poco claras, sus “efectos nocivos” recaen sobre quien lo redactó y como el Estado era el que redactaba las normas tributarias, en su interpretación se debían aplicar las mismas reglas que en los contratos, lo que implicaba que, en caso de duda se optara por interpretarlas a favor del contribuyente.⁵⁰

Como sucede en gran parte de los sistemas tributarios, este principio tiene un carácter residual en el Derecho procesal tributario, puesto que en la mayoría de los países, para poder cobrar un impuesto, el Fisco debe demostrar la existencia del hecho imponible, con lo cual queda al Estado la carga de la prueba.⁵¹ Otra secuencia del criterio “*contra fiscum*” lo es la interpretación estricta, que excluye la extensiva y la analógica, puesto que se estima que las leyes tributarias limitan los derechos patrimoniales o la libertad de los individuos y en la consideración de que las normas impositivas son leyes de excepción.⁵²

⁴⁷ González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 19-23.

⁴⁸ Para una explicación más completa de la escuela de la exégesis, ver: Hallivis Pelayo, Manuel L. *op. cit.*, pp. 106-113.

⁴⁹ Sanz de Urquiza, Fernando G., *op. cit.*, pp. 21-22.

⁵⁰ González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 22. Explica González García que esta idea la “...retoma la escuela de la exégesis francesa del Derecho Civil al recordar la vieja concepción del Derecho de obligaciones y contratos.”

⁵¹ Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, p. 19.

⁵² Para Caldara, exagerando esta posición, se debería seguir un método matemático en el que las normas deben tener interpretaciones exactas, hablando de la naturaleza matemática de la relación impositiva, concluyendo con la necesidad de su interpretación rígida. Los intereses que la legislación fiscal protege se encuentran

II. 2. *In dubio pro fisco*

En contraposición al anterior principio, el segundo que debemos abordar es el de *In dubio pro fisco*, que postula que en caso de duda, la norma tributaria debe interpretarse en el sentido que resulte más favorable a quien perciba el gravamen,⁵³ es decir, teniendo en cuenta los intereses del Estado (Fisco) y con ello mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario,⁵⁴ porque si se interpretara en favor de un contribuyente, se puede perjudicar 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.⁵⁵

Según Amatucci, este principio tiene sus antecedentes en "...el rescripto del emperador romano que, en la duda, imponía al juez considerar con particular benignidad la posición del fisco. En el derecho intermedio idéntica calificación se originó por la extensión del *causae favorabiles*."⁵⁶

Para otros autores, se llegó a sostener como fundamento para este criterio el mismo párrafo de Modestino que hemos comentado, pero explicando que "...si bien el ciudadano no cometía delito, existía una norma o premisa por la cual el que cometía delito era el juez que no fallase a favor del fisco por culpa o dolo."⁵⁷ Sin embargo, según varios autores, realmente parte de una tesis de la escuela francesa de Saleilles, de origen roma-

circunscritos y delimitados, representando una especie de "elemento matemático" en el Derecho, diferente al del Derecho civil, donde rige el elemento lógico. La interpretación de las mismas debe entonces, según Caldara, ser tan precisa como su naturaleza. Esta definición de "estricta" es un poco diferente a la usual. Se basa en Caldara, Emilio, *L' Interpretazione della legge*, citado por Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, p. 19.

⁵³ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 101.

⁵⁴ Sanz de Urquiza, Fernando G., *op. cit.*, p. 23.

⁵⁵ Cfr. Mantellini, G., citado por Godoy, Norberto J., *Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, pp. 166-167.

⁵⁶ Amatucci, Andrea, "La interpretación de la Ley Tributaria", en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, Temis, Bogotá, 2001, pp. 620-621. Cfr. González Varela, Liliana, "La Interpretación de las Normas Tributarias" en *Manual de Derecho Tributario*, coordinador Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Porrúa, México, 2005, p. 100.

⁵⁷ Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, p. 20. Cfr. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 101.

nista, 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.⁵⁸

Se ha hecho notar que este criterio tiene dos principales problemas: el que en su intento de hacer prevalecer el interés colectivo, no se toma en consideración que el equilibrio de intereses (colectivo e individual) se tuvo en cuenta por el legislador al momento de redactar la ley⁵⁹ y que se corre el peligro de que se puedan imponer gravámenes sin que estén previstos en ley.⁶⁰

II.3. Interpretación estricta

Como solución a esas dos corrientes antagónicas, 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.⁶¹

Para la mayoría de los autores *literal* o *declarativa* es lo mismo que gramatical o filológica. Sin embargo, como nos alerta Mazzarese, es conveniente que advirtamos que, desde el punto de vista de los lingüistas, el término “sentido literal” se utiliza por los juristas en una pluralidad de acepciones no coincidentes y aún contradictorias.⁶²

⁵⁸ González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 22-23. Comenta Eusebio González que este criterio tuvo su momento de esplendor en la década de 1930 con regímenes totalitarios y critica que lo que no toma en cuenta es que “...el equilibrio de intereses ya se ha alcanzado, tras su choque inicial tenido en cuenta por el legislador al redactar la norma. En suma, la tarea normativa implica un juego de intereses colectivos e individuales, transformado en el equilibrio, que la ley ha de buscar en cada caso.” Cita en la página 23.

⁵⁹ González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 23.

⁶⁰ Amatucci, Andrea, *op. cit.*, p. 621.

⁶¹ Para una más profunda explicación de los distintos tipos de interpretación se recomienda consultar a: Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *op. cit.*, pp. 289-451.

⁶² Por ejemplo, menciona: abstracto, formal, gramatical, inmediato, lingüístico, obvio, ordinario, patente, propio, semántico, semiótico y textual como concepciones distintas del literalismo. Mazzarese, Tecla, “Interpretación Literal: Juristas y Lingüistas Frente a Frente”, trad. Jordi Ferrer Beltrán, en *Doxa, Cuadernos de Filosofía*

De hecho, algunos autores consideran que lo único que existe es lo “literal” y que aún hoy encontramos quienes, por seguridad jurídica, atienden exclusivamente al sentido literal.⁶³

Aún cuando *nosotros consideramos que se trata de lo mismo*, hay autores como Díaz Roca que *consideran que la interpretación literal es diferente a la declarativa*, identificando a la primera, como aquella en la que el sentido del texto normativo “según sus términos” (literal) es claro que resulta de los diferentes elementos interpretativos, y a la declarativa, como *aquella en la que el sentido literal no resulta claro, o cuando las palabras empleadas en la norma tienen más de un sentido y el intérprete debe precisar ese sentido de las palabras y frases de acuerdo con el contenido del texto, según resulte del proceso interpretativo*. A su vez, considera que esta última puede ser lata o estricta, según se acepte un significado más amplio o se adopte el más restringido.⁶⁴

Warat, nos aclara que lo esencial de este criterio, que el denomina “método gramatical”, es que las palabras de la ley tienen un sentido unívoco que el intérprete debe descubrir y sistematizar, y que en su versión simple nos permite determinar el sentido jurídico de partes oscuras de los textos normativos, para lo cual utiliza estrategias sintácticas de sustitución, además de reglas semánticas. Es decir, es “...un método de interpretación por sinonimia: analiza las palabras o frases de los textos legales, intentando su sustitución por términos equivalentes...”⁶⁵

Es decir, el intérprete va a atender al sentido propio de las palabras.⁶⁶ Para llevar a cabo esta interpretación, se debe tomar en primer lugar el sentido general y común, a menos que resulte

del Derecho núm. 23, Universidad de Alicante, Alicante, 2000, pp. 612-618.

⁶³ Para la mayoría de los autores (y nosotros compartimos la idea), la interpretación *declarativa y la estricta son iguales*, como: García Belsunce, Horacio A., citado por Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 135.

⁶⁴ Díaz Roca, Rafael, *Teoría General del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1997, p. 257.

⁶⁵ Warat, Luis Alberto, “Del Postulado de la Pureza Metódica al Principio de la Heteronimia Significativa” en *Interpretación de la Ley*, Warat y Russo, volumen 1, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1987, p. 42.

⁶⁶ Peces-Barba, Gregorio, *et al*, *Curso de Derechos Fundamentales*, BOE-Carlos III, Madrid, 1995, p. 236.

claro del texto normativo que el legislador quiso referirse a su sentido legal y técnico.⁶⁷ La razón de esto es que, al dictar la norma, el legislador trató de elegir la fórmula que mejor pudiera entenderse por los ciudadanos destinatarios de la norma, pero requerimos ser particularmente prudentes, ya que no siempre el texto normativo se encuentra exactamente definido ni tampoco siempre responde a criterios de uniformidad terminológica.⁶⁸

Por último, vale la pena aclarar que la interpretación estricta no se refiere a reducir o restringir el alcance conceptual que puede derivarse del “significado letrístico” del texto normativo, puesto que entonces nos encontraríamos frente a una interpretación restrictiva.

II.4. Criterio Económico

Este criterio también llamado “de la realidad económica”, o “interpretación económica”, “Método de interpretación de la significación económica de las normas tributarias”, o “de la realidad económica de los hechos gravados” y fue elaborado a comienzos del siglo XX por doctrinarios alemanes y suizos.

Su primera consagración legislativa se presentó en 1919 con el Ordenamiento Tributario del Reich (a instancias de Enno Becker), como consecuencia del deseo de la Administración Tributaria alemana de poner coto a una situación de fraude generalizado, mediante el abuso de las formas jurídicas, recurriendo a buscar *significación económica* de las normas o a las circunstancias en que el negocio fue realizado, ya que le es mucho más sencillo al fisco considerar como fraudulenta una conducta.⁶⁹

⁶⁷ Linares Quintana, Segundo V. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, p. 65.

⁶⁸ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 242.

⁶⁹ Se dice que este criterio tuvo su formulación legal en primera ocasión por el Ordenamiento Tributario del Reich diseñado por Enno Becker y cuyo artículo 9° 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

Este criterio consiste en que al interpretar las normas tributarias se deben dejar de lado estructuras jurídicas que, “en apariencia”, no reflejen la realidad económica de las operaciones que realice el contribuyente. Se justifica con el argumento de que la carga tributaria se distribuye a través de una valoración legislativa de la capacidad económica, por lo que si se recurre a la “realidad económica” se cumple con el fin de la norma.⁷⁰

Asimismo, 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 entender el texto normativo mediante su sentido económico, *fundándose en que ése es el carácter que tienen los hechos imposables previstos en ella.*⁷¹

tributario, lo que significó en esa época un avance, en la aplicación del principio de igualdad tributaria, puesto que se desvinculó al Derecho Tributario del Derecho privado, reconociendo que sus características exigían soluciones particulares y exclusivas y buscando evitar la evasión. Godoy, Norberto J., *op. cit.*, p. 169. Cfr. González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 63-71. Al respecto, García Novoa completa que el origen histórico de la interpretación económica “...aparece claramente vinculado, en la legislación alemana, a las posibilidades de configuración jurídica. En efecto, en la Ordenanza Tributaria de 1919 se introducen referencias a la interpretación económica, al negocio simulado y al abuso de las posibilidades de configuración, siendo la interpretación económica el principal mecanismo para enfrentarse al abuso de las formas. En efecto, aunque el parágrafo 5 hablaba del ‘abuso de las formas jurídicas’, la aplicación de esta disposición estaba completamente condicionada al dominante papel antielusorio asignado a la interpretación mencionada en el parágrafo 4”: García Novoa, César, *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, p. 219. Sin embargo, según aclara el propio García Novoa, Tipke considera que el origen de la interpretación económica se encuentra en el artículo 134 de la Constitución de Weimar de 1919, en la que se estableció el principio de la tributación con arreglo a la capacidad económica: Tipke, Klaus, citado por García Novoa, César, *op. cit.*, p. 220.

⁷⁰ Cfr. Kruse, *Heinrich Wilhelm, Derecho Tributario, Parte General*, Trads. Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, pp. 194-196; Amatucci, Andrea, *op. cit.*, pp. 600-614; Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1957, p. 258; Jarach, Dino, *El Hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1957, pp. 161-164, Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Anteproyecto de Código Tributario*, Ed. Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 1942, p. 366.

⁷¹ Godoy, Norberto J., *Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales*,

Este criterio *inició la polémica sobre si deben prevalecer las formas jurídicas frente a la realidad económica* (que algunos llaman “sustancia”). La idea fundamental es que *el tributo se basa en una apreciación del legislador de la exteriorización de la capacidad contributiva del contribuyente*. Se aduce que este método *trata de encontrar el contenido normativo* mediante la realidad económica.⁷² Es decir, comprender la norma fundándose en que el sentido económico es el carácter que tienen los hechos imponibles previstos en ella.⁷³

En suma, consiste en dejar de lado estructuras formales inadecuadas que no reflejen realmente la capacidad económica del sujeto pasivo, que es la base para distribuir la carga tributaria.⁷⁴ Como principal crítica a este criterio, se argumenta que se vulnera el derecho de los contribuyentes a elegir las formas jurídicas más apropiadas para realizar sus negocios y para reducir sus costos fiscales.

Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, 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... este método, en su primer aspecto, busca el sentido y alcance de las normas jurídicas tributarias en la *ratio legis* —fin de la ley— o en lo que se ha llamado la “voluntad del legislador”, puesto que pretende hallar la “realidad económica” en la forma en que fue valorada por sus autores o por el legislador, para hacerla objeto de una tributación. El segundo paso se refiere a cómo han de considerarse los hechos o actos que se produzcan en la vida real, a efectos de subsumirlos o no en la norma jurídica tributaria, es decir, que trata de determinar de una manera más fehaciente los hechos a los que habrá de aplicarse la tributación”. *Ibidem*, p. 169. Cfr. Amatucci, Andrea, *op. cit.*, pp. 600-605 y Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 298.

⁷² Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, pp. 113-115.

⁷³ Se debe comentar que este criterio económico choca abiertamente con algunos imperativos del principio de seguridad jurídica, puesto que en algunos casos se ignora al hecho imponible que determina el nacimiento del tributo. Cfr. *Ibidem*, pp. 224-225.

⁷⁴ De hecho, García Novoa comenta que en Alemania, con todo y que ya cambió el parágrafo 9 todavía se sigue hablando del criterio económico, pero que ahora se ha reconvertido la interpretación económica en una interpretación teleológica, ya que lo que se tiene en cuenta es la finalidad perseguida por el legislador. García Novoa, César, *op. cit.*, p. 261.

II.5. Otros Criterios

Otro criterio de interpretación de las leyes tributarias es el método histórico-evolutivo, impulsado por Ezio Vanoni (influenciado por la escuela de la libre investigación científica de Gény), que consiste en indagar lo que la norma quiso ordenar o prohibir (es decir, el fin de la norma, la *ratio legis*), auxiliándose también de las circunstancias sociales y jurídicas en que fue emitido el texto jurídico (*ocassio legis*) y luego, adaptar el contenido de esa voluntad al momento en que se aplica la norma, sin descuidar el aspecto sistemático.⁷⁵

Podemos mencionar varios criterios más, como el de la realidad social (o “realidad de las cosas”) como complementario del criterio económico.⁷⁶ Otra derivación, es la que Vanoni llama *interpretación “con relación a los hechos” o la realidad de la situación* que hace énfasis en la *adaptación de los textos normativos a las exigencias de la vida práctica* y subraya la influencia que la evolución de las manifestaciones de la vida ejerce sobre el contenido de la regla jurídica. Se trata, entre otras cosas, de que *si los fines para los que fue creada la norma ya no se pueden cumplir, no tiene caso aplicarla* y hay que valorar las nuevas circunstancias sociales.⁷⁷

Adicionalmente, encontramos el criterio de la interpretación funcional de Griziotti, que consiste en llegar a compren-

⁷⁵ Para un análisis a fondo del método de Vanoni, se recomienda el estudio introductorio de Juan Martín Queralt en su obra, especialmente las pp. 31-50.

⁷⁶ Según Vanoni, “En suma, puede formularse como canon de interpretación de la norma tributaria el principio de que para aplicar un precepto legal, de acuerdo con su propio fin, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica realizada por los hechos sociales a que se refiere la ley impositiva”: Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 300. Al respecto, Martín Queralt considera que el elemento que consiste en la adecuación de la norma a la “realidad de las cosas”, “...en donde se contiene uno de los más controvertidos puntos de la teoría interpretativa en materia tributaria... La introducción de la valoración económica del hecho imponible... constituye una constante en la elaboración dogmática de la Escuela de Pavía, corriente en la que se inserta, aun manteniendo su propia individualidad, nuestro autor.” Martín Queralt, Juan, “Estudio Introductorio” en Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 50. Por nuestra parte, aclararemos que aun cuando se podría considerar como una parte del criterio económico, se considera que es un criterio que vale la pena resaltar.

⁷⁷ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 298.

der la esencia de los tributos mediante una investigación que, avanzando *más allá de la simple interpretación gramatical*, toma en cuenta los elementos o principios de carácter político, económico, jurídico y técnico de cada gravamen. Es decir, implica un examen más preciso que aquel que resulta de buscar su sentido en la *ratio legis* o en la voluntad del legislador, porque se llega a conocer el porqué junto al cómo de la ley, satisfaciéndose la exigencia de justicia y certeza.⁷⁸

Ante todas estas opciones, es válido ahora preguntarnos si debemos limitar nuestra materia a un criterio interpretativo en particular o, dicho de otra forma y siguiendo a Don Eusebio González, preguntarnos si existe un “método especial” para la materia tributaria, es decir, si las normas tributarias se interpretan de forma distinta que las demás normas que integran un sistema jurídico.

III. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DE LOS TEXTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS

La cuestión central que hay que analizar es si las normas tributarias se interpretan de forma distinta que las demás normas que integran un sistema jurídico. Al respecto, Vanoni concluye que “en definitiva, ni conceptualmente ni en base al derecho positivo, puede impedirse que se aplique a la interpretación de las leyes tributarias, los métodos y las reglas de interpretación formuladas por la ley y por la doctrina para la interpretación de las normas jurídicas en general.”⁷⁹

De hecho, Vanoni, concluye que es un error fundamental de la teoría tradicional el haber concebido a la norma tributaria como una norma no jurídica producto exclusivo de la voluntad del Estado, por “...no haber distinguido la doble personalidad

⁷⁸ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, pp. 168-169. Griziotti, Benvenuto, “*L’interpretazione Funzionale delle legi finanziarie*”, *Revista de Derecho Financiero y Ciencia de las Finanzas*, 1949, vol. VIII-I, pp. 347-362. Cfr. Krause Murguiondo, Gustavo A., *op. cit.*, pp. 20-21.

⁷⁹ Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 218.

del Estado en cuanto titular del poder público y en cuanto sujeto de intereses, facetas ambas que en el supuesto de la norma tributaria...convergen en el mismo sujeto: el Estado...Por el contrario, piensa Vanoni que la norma tributaria es una norma...que tutela un interés, el interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son...la misma cosa.”⁸⁰

Por su parte, Don Eusebio González postula la necesidad de “*superar viejos errores*” en especial, aceptar que como las normas tributarias no son distintas a las demás normas jurídicas, les son aplicables las mismas reglas de interpretación que al resto de las leyes. El criterio rector de la interpretación de las normas tributarias es que éstas se aplican con arreglo a los criterios admitidos por el Derecho.⁸¹ Es decir, que *toda la teoría general de la interpretación de las normas, sin excepción, se aplica íntegramente a la interpretación de las normas tributarias.*

En otras palabras, se postula que no se deben aplicar los criterios ni pro ni *contra fiscum*, ni tampoco el criterio económico, ya que la norma se interpreta *buscando el resultado que más acomode letra con fin de la norma*, lo que permite concluir que *toda la Teoría General de la Interpretación de las Normas, sin excepción, es íntegramente aplicable al Derecho Tributario. Los textos normativos tributarios se interpretan como cualquier otra norma jurídica, por la sencilla razón de que son normas jurídicas.*⁸²

⁸⁰ Martín Queralt, Juan, *op. cit.*, p. 32. El propio Martín concluye que “en definitiva, la juridicidad de la norma tributaria, reiteradamente formulada por Vanoni, es actualmente un valor acuñado en la dogmática jurídica y sobre el que es impropio volver a formular nuevos planteamientos”.

⁸¹ González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 25-28 y 43-44. cita en la p. 25; y, Vanoni, cuya obra data de 1932 ya considera erróneos el *in dubio pro fiscum* y el *in dubio contra fiscum*. Este autor considera que “si se examinan más detenidamente las teorías que conciben el tributo como una arbitraria y, por ende, odiosa detracción realizada por el Estado o como una limitación de los derechos de los ciudadanos, se observa que tales opiniones, aun cuando no enlacen con formas estatales históricamente superadas, se vinculan a inexactas concepciones del derecho del Estado a la imposición.” Vanoni, Ezio, *op. cit.*, pp. 75-115, cita en la 109.

⁸² Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 23. Vanoni, cuya obra data de 1932 ya considera er-

La idea es que el derecho tributario *no constituye una esfera aparte del ordenamiento jurídico*, ni tampoco un ordenamiento jurídico especial y, por ende, no hay ninguna teoría de la interpretación de normas tributarias y por ende los textos normativos de la materia tributaria se deben interpretar como todos los demás de un sistema jurídico, además, la relación jurídico tributaria encuentra su razón de ser en el *deber que tienen los particulares de contribuir para sufragar a los gastos que demandan la consecución de los fines propios de ese Estado* del que forman parte.⁸³

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

De esta forma, así como jurídicamente se halla reglamentado el derecho de propiedad, también se encuentra regulado el poder tributario del Estado. Además, por lo que toca a las normas tributarias, se justifican en la necesidad de que el Estado cuente con los recursos humanos, materiales y financieros que lo doten de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines.⁸⁴ De esta forma, como las normas tributarias no son ni resultan normas odiosas o de naturaleza excepcional, ni restrictiva del ejercicio de derechos o libertades individuales, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, además de que son parte del mismo sistema jurídico general, es conclusivo que se les aplican los mismos métodos de interpretación que a las demás normas del sistema.⁸⁵

En este sentido se pronuncian autores como Giannini, Sáinz De Bujanda y Amatucci. Por ejemplo, este último consi-

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

⁸³ González García, Eusebio, *op. cit.*, p. 25. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, pp. 75-108.

⁸⁴ Godoy, Norberto J., *op. cit.*, pp. 165-166.

⁸⁵ González García, Eusebio, *op. cit.*, pp. 25-28.

dera 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.⁸⁶

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.”⁸⁷

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

IV. TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN

Para conceptualizar a la interpretación, debemos considerar sus características esenciales. La primera es su carácter *instrumental* y, para explicarla, requerimos hacer alusión a la ya clásica comparación de la *similitud* que guardan la *actividad que realiza el intérprete* de una norma jurídica, con la que realiza *el músico* que ejecuta una pieza musical o *el actor* que interpreta un papel en una obra de teatro. Los instrumentos musicales (acordeón, trombón, violín, etc.) no emiten ningún sonido sino sólo hasta que son manipulados (*tocados*, como se dice coloquialmente), y la partitura no se nos “revela” sino hasta que es interpretada o el libreto no toma vida si no es puesto en escena (*actuado*).⁸⁸

⁸⁶ Amatucci, Andrea, *op. cit.*, p. 587. Cfr. Insignares Gómez, Roberto, *op. cit.*, p. 140.

⁸⁷ Proyectado por maestros de la talla de Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubén Gómez Souza y Ramón Valdés Costa. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Anteproyecto de Código Tributario*, *op. cit.*

⁸⁸ Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *op. cit.*, p. 7. El símil con los intérpretes musicales es muy antiguo y gran parte de los autores lo mencionan. Por ejemplo,

De la misma forma, un texto jurídico no va a tener sentido sino hasta que el intérprete descifre y determine su *contenido normativo, contenido que después aplicará*. Es decir, primero se va a determinar el *contenido normativo* del texto (*resultado de la labor interpretativa*) y después se va a aplicar ese contenido.

En otras palabras, *independientemente de si el texto es oscuro o difícil de interpretar, siempre deberá haber una labor interpretativa, como paso previo a la aplicación*, que es una actividad distinta, siempre habrá interpretación, puesto que el resultado depende precisamente de ella, ya que “...*la interpretación es el presupuesto necesario de la aplicación.*”⁸⁹

De esta forma, 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).⁹⁰

Nosotros hemos distinguido tres corrientes distintas, dependiendo de si consideran que interpretar es *explicar, desentrañar o atribuir* el sentido de una disposición o texto normativo.⁹¹

Vernengo menciona a Frank como el primero que utiliza este símil: Vernengo, Roberto F., *La interpretación literal de la Ley*, 2ª edición ampliada, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, cita 9, p. 16; Cfr. Frank, Jerome, *Words And Music: Some Remark on Statute Interpretation*, en *Columbia Law Review*, núm. 47, Columbia University, 1947; Frank, Jerome, “Palabras y Música (Algunas Observaciones sobre la Interpretación de las Leyes)”, trad. Roberto R. Vernengo, en *El Actual Pensamiento Jurídico Norteamericano*, Losada, Buenos Aires, 1959; Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2001, p. 87. Martín-Retortillo se lo atribuye a Betti. El propio Betti realiza un gran desglose de esta idea hablando de la presencia de un intermediario que es el “intérprete” de todo tipo de interpretación: Betti, Emilio, *Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos*, trad. José Luis de los Mozos, Editorial Revista de Derecho Privado-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 52; Martín-Retortillo Báquer, Lorenzo, “La Interpretación de las Leyes Tributarias”, en *Estudios en Homenaje a Jordana de Pozas*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, p. 397.

⁸⁹ Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, 5ª ed., trad. Marina Gascón y Miguel Carbonell, Porrúa-UNAM, México, 2003, p. 5. Cfr. Von Savigny, Friedrich Karl, *Sistema del Derecho Romano Actual*, tomo I, trads. Jacinto Mesía y Manuel Poley, F. Góngora y Compañía Editores, Madrid, 1878, pp. 145-149; Martín-Retortillo Báquer, *op. cit.*, pp. 397-398.

⁹⁰ Hallivis Pelayo, Manuel L., *op. cit.*, p. 9.

⁹¹ *Ibidem*, pp. 26-31.

Efectivamente, muchos doctrinarios se han pronunciado, en relación con que se trata una labor de *explicación*, otros que es de *descubrimiento* y muchos más que es una en la que se *atribuye* significado al texto objeto de la interpretación.

La primera corriente conceptual, suscrita por autores como Ennecerus, Häberle, Frosini, Ferrer y Pallares, se inclina por considerar que la interpretación consiste exclusivamente en *explicar, comprender, exponer y aclarar cuál* es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), la prescripción normativa, *el contenido normativo, que el texto contiene*.⁹²

La segunda corriente, con exponentes como García Máynez, De Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, considera que el sentido de una disposición, independientemente de si es expresado por el legislador histórico o por el legislador racional, hay que averiguarlo o descubrirlo, lo cual implica que se encuentra en el texto. Un ejemplo paradigmático de lo que proclama esta corriente lo encontramos en la definición de García Máynez: "...interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan."⁹³

El término *desentrañar*, a diferencia del de *esclarecer*, no es tan preciso, de hecho significa, en su primera acepción, *sacar, arrancar las entrañas*, aunque en la segunda, ya nos da más luz: *averiguar, penetrar lo más dificultoso y recóndito de una materia*, por lo cual consideramos que fue muy afortunada la definición de García Máynez, toda vez que nos dirige hacia *buscar* el contenido normativo de un texto, el cual se va, eventualmente a *descubrir*⁹⁴ o a descifrar.

En esta corriente, el intérprete no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que va a descubrir, "desentrañar", lo que quiso decir. En otras palabras, va a sacar de las entrañas, a averiguar, cuál es la regla de conduc-

⁹² *Ibidem*, pp. 26-27.

⁹³ García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Tomo II, Porrúa, México, 1940, p. 147.

⁹⁴ Cfr. Real Academia Española, *op. cit.*, p. 711 y Pey, Santiago y RuizCalonja, Juan, *Diccionario de Sinónimos, ideas afines y contrarios*, 7ª edición, Teide, México, 1992, p. 43.

ta (prohibición, orden o permiso), *la prescripción normativa que el texto contiene*.⁹⁵

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.⁹⁶

Es decir, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, ni va a descubrir lo que quiso decir, sino que va a decidir, a determinar, cuál es el contenido normativo del texto; en otras palabras, va a señalar, *va a asignar contenido normativo a un texto*; a fijar la regla de conducta o prescripción normativa, que contiene.

Guastini utiliza el símil con la traducción, la que implica una reformulación de un texto en una lengua diversa de aquella en la que fue formulado, mientras que en la *interpretación se reformula un texto normativo*.⁹⁷

Ante estos tres distintos niveles de profundidad, nosotros consideramos a la *interpretación*, como la *labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para, según el método que suscriba y la técnica que utilice, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y, en su caso, determinar sus posibles consecuencias jurídicas, para, posteriormente, y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, revelar y/o aplicar, en su caso*.⁹⁸

El termino *interpretación* puede utilizarse tanto para indicar la actividad interpretativa, que realiza el intérprete, como para indicar el resultado de esa actividad. El producto que obtenemos

⁹⁵ Hallivis Pelayo, Manuel L., *op. cit.*, pp. 27-29.

⁹⁶ *Ibidem*, pp. 29-31.

⁹⁷ Cfr. Guastini, Riccardo, *Estudios...*, *op. cit.*, pp. 5-6, cita en la página 6. De la misma forma, Luhmann considera que se trata de producir nuevos textos con base en los viejos de forma que el original sólo servirá respecto del último, como referencia: Luhmann, Niklas, *El Derecho de la Sociedad*, trads. Javier Torres Nafarrate, con la colaboración de Brunhilde Erker, Silvia Pappe y Luis Felipe Segura, Universidad Iberoamericana, Colección Teoría Social, México, 2002, p. 403.

⁹⁸ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p. 34.

de la actividad denominada interpretación es el significado del objeto interpretado, es decir el contenido normativo que contiene el precepto o documento que se interpretó.⁹⁹

Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos brevemente mencionar que los *métodos de interpretación* que postulan las diversas escuelas, *nos indican el camino*, el “cómo” desarrollar la labor interpretativa; las técnicas, en cambio, *nos muestran los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que cuento para “andar ese camino”*; es decir, para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr el fin. De esta forma, *cada escuela recomienda o utiliza un método, que a su vez aplica técnicas diversas, que nos permitirán lograr una interpretación exitosa*.¹⁰⁰

La técnica del Derecho ha distinguido tres etapas: formulación, interpretación y ejecución (o aplicación). En la primera fase, a cargo del Poder legislativo, se producen los textos normativos;¹⁰¹ en la segunda, se explica, aclara, descubre, desentraña o atribuye el sentido de esos textos;¹⁰² y, en la tercera, se aplica el contenido de las normas. Las tres se encuentran escalonadas, ya que la aplicación presupone que ya se interpretó, y la interpretación presupone que ya se formuló la norma. *No se puede aplicar sin interpretar*.

Von Savigny, siguiendo su definición de *interpretación*,¹⁰³ considera que, cuando se aplica un texto normativo, la ley debe aparecer como verdadera y, para ello, la interpretación resulta indispensable y no está restringida a sólo realizarla cuando una ley es oscura, sino en todos los casos, ya que la oscuridad sólo “...tiene

⁹⁹ Velluzzi, Vito, *op. cit.*, pp. 67-68.

¹⁰⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, pp. 58-65.

¹⁰¹ 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*, Ariel, Barcelona, 1968, pp. 27-67 y 242-309.

¹⁰² Ya vimos que hasta el propio Federico Carlos Von Savigny postuló que siempre era necesaria una interpretación: Von Savigny, Friedrich Karl, *op. cit.*, pp. 145-155.

¹⁰³ “Operación intelectual que tiene por objeto el reconocimiento de la ley en su verdad”: Von Savigny, Friedrich Karl, *op. cit.*, p. 146. Las cursivas son nuestras.

más importancia y mayores consecuencias.” Por ello, concluye en la necesidad de siempre interpretar previamente a la aplicación.¹⁰⁴

V. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE TEXTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS EN MÉXICO

En México, como es comúnmente sabido, el artículo 5° 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.”¹⁰⁵

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

Para explicar nuestra posición, debemos referirnos primero a que el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1967, establecía que “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas serán de aplicación estricta.”¹⁰⁶ Es decir, estableció el principio de

¹⁰⁴ *Ibidem*, pp. 145-148. Cita en la p.146.

¹⁰⁵ Código Fiscal de la Federación, artículo 5°.

¹⁰⁶ Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de abril de 1967, en “Código Fiscal de la Federación de 1967”, compilación y notas por Ulises

“aplicación estricta” de normas tributarias, con lo que se abandonó el calificativo de “restrictiva” empleado en el Código anterior y que había sido entendido en el sentido de que en los casos de duda los textos normativos tributarios deberían interpretarse en contra del fisco (en otras palabras, a favor del contribuyente).

Se ha considerado que este cambió obedeció al interés público que subyace en las normas tributarias y a que el intérprete debe ser imparcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado.

Por lo que toca a la iniciativa para el Código de 1991, la exposición de motivos aclaró que: “...se conserva el principio de aplicación estricta de las normas tributarias que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, exenciones y a infracciones y sanciones administrativas...”¹⁰⁷

Ahora bien, para analizar el contenido del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente, debemos abordar el concepto de aplicación y recordar su diferencia con la interpretación. El termino *interpretación* puede utilizarse para indicar *tanto* la actividad interpretativa que realiza el intérprete, *como el resultado* de ella.¹⁰⁸ El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el *contenido normativo* que contiene el documento, disposición o precepto que se interpretó.

En otras palabras, es distinto el texto normativo (o disposición legal) que se interpreta, del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto (contenido normativo o significado que se le adscribe a ese texto después de interpretarlo). De esta forma, 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 o principio que tenemos que aplicar.

Por otra parte, *aplicación* viene del latín *applicatio, onis*, que significa “...el acto de llegar, poner, arrimar y aplicar una cosa a

Schmill, Biblioteca Sistema, vol. F-5, México, junio de 1967, p. 27.

¹⁰⁷ Exposición de motivos para el Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁸ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, pp. 11-3. Cfr. Tarello, Giovanni, *L'interpretazione della legge*, Dott. A. Giuffrè editore, Milán, 1980, pp. 39-42.

otra”,¹⁰⁹ y se refiere a la acción o efecto de aplicar o aplicarse.¹¹⁰ A su vez, *aplicar* viene del latín *applicare*, que quiere decir *arrimar* y se traduce como “...poner una cosa sobre de otra o en contacto con otra”. Su segunda acepción quiere decir “...emplear, administrar o poner en práctica un conocimiento, medida o principio, a fin de obtener un determinado efecto o rendimiento en una cosa o persona.”¹¹¹

En una muy bella y contundente frase, Frosini nos explica que la ley “...se escribe para que sea leída, se lee para entenderse, o sea, para interpretarse, y se interpreta para ser aplicada; así, la palabra se convierte en hecho, en el hecho jurídico.”¹¹² Es muy claro este proceso: leemos para entender (o sea, para interpretar) y, una vez entendido, interpretamos. Otra vez lo que acabamos de analizar en el apartado anterior: primero tenemos que interpretar y luego, una vez interpretado, aplicamos.

Como lo explica Mario Álvarez, el Derecho *se aplica* cuando entra en contacto con la realidad, a cuya regulación se halla destinado y entonces adquiere pleno sentido porque sirve a su objetivo, cumple con la razón de su existencia “...Implica la realización de su función original, esto es, la de ser un instrumento de regulación especial de ciertos ámbitos de la conducta social, a efecto de facilitar (la) convivencia social.”¹¹³

De esta forma, la aplicación constituye un conjunto de operaciones que incluyen la calificación de un presupuesto de hecho específico y la asignación de una consecuencia.¹¹⁴ Los tributaristas

¹⁰⁹ De Miguel, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, 2ª edición, Editorial Roma, Madrid, 1868, p. 70

¹¹⁰ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, tomos a/g h/z, vigésima primera edición, Madrid, 1992, p. 168.

¹¹¹ *Idem*.

¹¹² Frosini, Vittorio, *op. cit.*, pp. 63-64. Este autor nos recuerda la máxima: *ex iure oritur factum*: sólo cuando la ley se cumple adquiere consistencia, no siendo así mientras permanezca en el limbo del lenguaje. Las cursivas que aparecen en el texto principal son nuestras.

¹¹³ Álvarez Ledesma, Mario I., *Introducción al Derecho*, McGraw-Hill, México, 1999, p. 250.

¹¹⁴ Guastini, Riccardo, “Estudios...”, *op. cit.*, p. 10. Cfr. Torre, Abelardo, *Introducción al Derecho*, 14ª edición, LexisNexis, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p. 412.

se refieren a la “calificación” como el procedimiento para determinar cuáles son los hechos concretos realizados para subsumirlos en una de las categorías jurídicas generales contempladas por la norma y poder aplicarles después la norma adecuada.¹¹⁵

Es decir, el intérprete va a analizar y calificar los hechos, destacando sus aspectos relevantes en torno a la norma y con base en esa calificación va a aplicar el contenido normativo, con lo que individualiza la norma al caso concreto. Este procedimiento aplicativo para Amatucci, se concibe como “una fase ulterior” en la que se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación (contenido normativo o “norma”) y los hechos. La administración pública y el juez después, si interviene, deben analizar los hechos a fin de tomar de ellos todos los aspectos relevantes en torno a los fines de la norma. En este sentido “...el análisis del hecho puede facilitar el conocimiento de la norma.”¹¹⁶

Así, no nos cabe duda de que se deben tomar en cuenta a los hechos antes, durante y después, en un procedimiento que nosotros hemos denominado “de revolvencia”. Al respecto, Krause Murguiondo en una idea interesante, pone todo esto en la mejor perspectiva de aplicación: “La interpretación nos lleva en un proceso dialéctico *de ida y vuelta* a ubicar los hechos relevantes para su aplicación, pero también el análisis de los hechos relevantes y de las normas que pretenden regular su calificación, nos llevan de regreso a las normas tributarias aplicables para tra-

¹¹⁵ Pérez Royo considera que la calificación es “...Aquella operación mediante la cual se determina cómo encaja o cuál situación concreta de la vida real en los límites del presupuesto de hecho definido por la norma.” Este autor pone como ejemplo que una vez que sabemos cuál es el tratamiento fiscal por ejemplo para los rendimientos del capital inmobiliario, se trata de saber si tal o cual operación concreta tiene la condición de rendimiento del capital inmobiliario. Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2001. Para Krause en una idea interesante, “La interpretación nos lleva en un proceso dialéctico de ida y vuelta a ubicar los hechos relevantes para su aplicación pero también el análisis de los hechos relevantes y de las normas que pretenden regular su calificación, nos llevan de regreso a las normas tributarias aplicables para tratar de determinar y precisar con mayor claridad cuál es el alcance y significado de las mismas.” Krause Murguiondo, *op. cit.*

¹¹⁶ Amatucci, Andrea, “La Interpretación de la Ley Tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Trad. Francisco Cañal, Tomo Primero, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pp. 579-580.

tar de determinar y precisar con mayor claridad cuál es el alcance y significado de las mismas.”¹¹⁷

En estas condiciones, consideramos que el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, al establecer que “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*”,¹¹⁸ precisamente se refiere a la etapa posterior (“etapa de aplicación”) y ello implica que se puede interpretar *aplicando cualquier método de interpretación jurídica*, pero lo que se debe hacer es *aplicar estrictamente el resultado que se obtenga (contenido normativo)*. Es decir,¹¹⁹ lo que se limita es la etapa de aplicación (que debe hacerse en forma “estricta”) y, para obtener el contenido normativo que vamos a aplicar, podremos realizar la *etapa, la interpretación* (cuyo resultado nos va a revelar el alcance y sentido del texto normativo) podremos utilizar cualquier método interpretativo.

Así, en la *etapa de aplicación*, vamos a determinar si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla de conducta cuyo sentido o contenido normativo ya fue atribuido; es decir, se realiza esa ósmosis de que habla Amatucci entre el resultado (el contenido normativo, obtenido en la etapa de interpretación) y el hecho.

En otras palabras, una vez desentrañado el contenido normativo del texto, ese contenido se va a aplicar estrictamente al hecho. 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 es-

¹¹⁷ Krause Murguiondo, *La interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*, La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000.

¹¹⁸ Código Fiscal de la Federación, artículo 5°.

¹¹⁹ Esta forma de entender a la “aplicación estricta” coincide con la interpretación que del artículo 5° ha establecido el Poder Judicial de la Federación y que un poco más adelante analizaremos. Hay varios autores que se han inclinado por este criterio tanto extranjeros como el propio Eusebio González, como mexicanos, por ejemplo: González Varela, Liliana, *op. cit.*, p. 109 y Aguirre Sánchez, Sergio Salvador, “Una Aproximación a la Interpretación Estricta en el Derecho Tributario Mexicano”, *Revista Lex*, núm. 70, México, abril de 2001, pp. 32-33, y aún autores extranjeros como el propio Eusebio González.

tudia a través del análisis gramatical, sistemático, histórico o teleológico, entre otros, y la segunda, el procedimiento aplicativo concreto, que consiste en aplicar a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual el intérprete también deberá atender a los criterios interpretativos que se encuentren diseminados en el orden jurídico a efecto de que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo.

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal claramente indica que se pueden utilizar diversos métodos de interpretación jurídica y el resultado que se obtenga de la interpretación puede ser restringido, estricto o extensivo. La *diferencia* entre la *aplicación estricta* que se aplica a las disposiciones fiscales que establecen cargas, con las que no las establecen, es que, en este último caso, *el resultado no está condicionado*.¹²⁰

Resulta interesante el que nuestro Poder Judicial ha evolucionado precisamente en la dirección apuntada, lo cual podemos apreciar recurriendo a las más importantes tesis que se ocupan de este tema:

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

¹²⁰ Es muy limitado el escenario de normas de carácter fiscal que no establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas. González Varela considera que “...prácticamente las únicas normas tributarias que no están limitadas en su resultado son las normas procesales, pues el resto son de aplicación estricta: González Varela, Lilitana, *op. cit.*, p. 109. Nosotros coincidimos con la afirmación, pero agregaríamos a las normas procedimentales.

que coincidan con lo previsto en ella, *una vez desentrañado su alcance.*"¹²¹

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales...son de aplicación estricta, *no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.*"¹²²

Como se aprecia, en ambas tesis, una de las cuales es jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece con meridiana claridad la diferencia entre la etapa interpretativa y la aplicativa, resultando evidente que para la primera se puede utilizar cualquier método interpretativo que nos permita obtener el contenido normativo en un caso difícil, atendiendo a los fines de la norma, y resulta también muy clara en que *lo estricto estriba en “constreñir” al intérprete a aplicar ese contenido normativo sólo a las situaciones de hecho que coincidan con ella*, para lo cual, al mencionar la frase: “una vez desentrañado su alcance” también resulta clara en cuanto a que primero hay que obtener el contenido normativo.

En el mismo sentido se pronunció la Corte en la tesis LXXII/2004, en la que no sólo apreciamos que se *puede utilizar cualquier método de interpretación*, sino que *sugiere iniciar a través de la interpretación literal*.

¹²¹ Tesis: CXLII/99, contradicción de tesis 15/99, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, p. 206. Esta tesis no constituyó jurisprudencia, puesto que no trata el tema de la contradicción.

¹²² Tesis de Jurisprudencia: 2ª. /J. 133/2002, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XVI, diciembre de 2002, p. 238.

“INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO”, que en su parte medular establece que “...los juzgadores no están obligados a aplicar un método de interpretación específico, por lo que válidamente pueden utilizar el que acorde con su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. Sin embargo, en principio deberá utilizarse el literal, pues como lo establece el propio precepto constitucional, los fallos judiciales deberán dictarse “conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley”, con lo que se constriñe al juzgador a buscar la solución del problema que se le presente, considerando en primer lugar lo dispuesto expresamente en el ordenamiento jurídico correspondiente.”¹²³

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

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.”¹²⁴

¹²³ Tesis: la. LXXII/2004, Semanario Judicial de la Federación, XIX, Junio de 2004, p. 234.

¹²⁴ Tesis de Jurisprudencia: 2a. /J. 26/2006, Contradicción 181/2005-SS, Sema-

“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.*”¹²⁵

En la primera de ellas, queda clara la posibilidad de acudir a los diversos métodos de interpretación y, la segunda, aclara en definitiva que la aplicación es el resultado de la actividad interpretativa, “... *sin impedir que el Juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance*”, es decir, aclara que la primera etapa (la interpretación) consiste en obtener el contenido normativo del texto utilizando cualquier método de interpretación.

De la interpretación de la Suprema Corte, queda claro que el ya mencionado artículo 5° del Código Fiscal de la Federación,¹²⁶ limita el resultado, no el proceso de interpretación y podemos concluir que lo que significa para ese precepto “aplicación estricta”, es que lo que es estricto, es decir, *el procedimiento que se limita es el relativo a la aplicación, puesto se puede emplear cualquier procedimiento abstracto para desentrañar el significado de la norma.*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido enfática en aceptar el empleo de los diversos métodos de interpretación en su primer etapa, esto es, la apreciación teórica de la norma, la cual, una vez desentrañada se aplica estrictamente al caso concreto. Es decir, lo que se limita es la aplicación del resultado y, previamente, para obtener ese resultado, se puede utilizar cualquier método que permita determinar el alcance de la norma y luego ver si las situaciones de hecho coinciden con lo previsto en esa regla cuyo sentido (contenido normativo) ya fue determinado por el intérprete.

nario Judicial de la Federación XXIII, Marzo de 2006, p. 270.

¹²⁵ Tesis de jurisprudencia: 2a. /J. 27/2006, Contradicción de tesis 181/2005-SS, Semanario Judicial de la Federación, XXIII, Marzo de 2006, p. 270.

¹²⁶ Código Fiscal de la Federación, Artículo 5.

Considero que caso de que se quiera modificar el multicitado artículo 5º hay que tener mucho cuidado en que se puntualice lo que la Suprema Corte ya precisó en el sentido de que, para interpretar, se pueden utilizar todos los métodos y que los resultados no estarán limitados. De hecho, se puede considerar que, precisamente con los precedentes que existen, ya no hay problema para su interpretación.

Recibido: 26-03-2010
Aprobado: 04-05-2010