

LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES O TRIBUTARIAS A TRAVÉS DE SUS MÉTODOS

María Angélica NAVA RODRÍGUEZ*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *La ley tributaria*. A) *Concepto de ley tributaria*. B) *Concepto de interpretación*. III. *Escuelas de interpretación*. A) *La absolutista*. B) *La subjetivista*. C) *La objetivista*. D) *La de interpretación libre*. IV. *Métodos de interpretación jurídica*. A) *El exegético o gramatical*. B) *El método lógico*. C) *El método histórico*. D) *El método sistemático*. E) *El método económico*. V. *Criterios y reglas de interpretación*. 1. *Interpretación en caso de duda*. A) *Interpretación a favor del fisco* (indubio pro fisco). B) *Interpretación a favor de la libertad fiscal* (indubio contra fisco). 2. *Interpretación por sus resultados*. A) *Interpretación declarativa*. B) *Interpretación restrictiva*. C) *Interpretación extensiva*. D) *Interpretación progresiva o evolutiva*. VI. *Interpretación administrativa (fiscal)*. *Fundamentación legal* A) *Interpretación del artículo 5° del Código Fiscal*. VII. *Teorías de interpretación*. A) *Cognitiva o formalística*. B) *Escéptica*. C) *Intermedia*. D) *Modelo integral de interpretación*. VIII. *Conclusiones*. IX. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

LOS JUECES, MAGISTRADOS y autoridades administrativas, enfrentan a diario el problema de interpretación de la ley al dictar una sentencia o una resolución, pues deben recurrir a los diversos métodos de interpretación de la ley, para aplicarla al caso concreto sometido a su consideración.

Hay que considerar que la ley tributaria, presenta características especiales para su interpretación, y que las autoridades administrativas al resolver recursos hacen verdaderas interpretaciones de éstas, y en muchas ocasiones lesionan los intereses jurídicos de los contribuyentes.

* Doctora en Derecho, profesora e investigadora en la Unidad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Autónoma de Tamaulipas.

El problema en concreto consiste en determinar qué método o métodos de interpretación, deben utilizar estas autoridades al emitir sus resoluciones que ponen fin a un recurso de revocación o un juicio de nulidad, el cual puede derivarse de la determinación de un crédito fiscal o de un procedimiento aduanero conforme a las causales de procedencia señaladas en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, cuando los contribuyentes aleguen que la ley aplicada fue interpretada y aplicada de manera incorrecta.

De lo anterior se infiere la siguiente hipótesis: si el método de interpretación que utiliza la autoridad fiscal es únicamente el gramatical o literal, entonces es factible la utilización de otros métodos de interpretación de la ley, incluso tratándose de cargas impositivas, a fin de que la resolución que recaiga a los mismos sea más justa y legal.

En tal virtud es necesario conocer las escuelas, los métodos y criterios de interpretación y cuáles son los que adopta la autoridad fiscal federal, para en el supuesto de que únicamente utilicen el método gramatical, proponer que las autoridades administrativas realicen una interpretación apegada a la legalidad y a la justicia basándose en teorías, métodos y criterios de interpretación que proporcionan la doctrina y la jurisprudencia.

Antes de abordar la descripción de los métodos, creo necesario conceptualizar la ley tributaria y algunas de sus características, así como el concepto de interpretación a través de la doctrina y la jurisprudencia.

II. LA LEY TRIBUTARIA

A) *Concepto de ley tributaria*

La ley tributaria es un conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público con la finalidad de facultar al Estado para allegarse recursos económicos, lo cual le permitirá cumplir con las funciones que le son inherentes.

A decir de Doricela Mabarack Cerecedo, la ley se define en los siguientes términos: “como un ordenamiento de carácter general y abstracto, que es expedido por el Poder Legislativo en uso de sus facultades constitucionales, que es promulgado, publicado y hecho cumplir por el Poder Ejecutivo del Estado y que, con pretensiones de universalidad y validez, regula la conducta de las personas cuando ésta se manifiesta en sociedad”.¹

¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 2a. ed., México, Mc Graw Hill, 2000, p. 53.

En el ámbito fiscal la ley es fuente generadora de obligaciones. El tributo como obligación de carácter económico a cargo de los gobernados y en favor del Estado, sólo puede existir válidamente y ser exigible si su existencia dimana de una ley, es decir, el cobro de un impuesto debe observar el principio de legalidad en materia tributaria; en consecuencia, si el cobro de una contribución se apoyara en un reglamento, una circular o cualquier otra disposición administrativa, sería ilegal e inconstitucional.²

Por ello el artículo 31 en su fracción iv establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este orden de ideas, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la exigencia de que las contribuciones se impongan únicamente por medio de una ley que tenga las características de ser formal y materialmente legislativa; esto es, que emane del Poder Legislativo y tenga las características de generalidad, abstracción y bilateralidad y además se observen los principios de equidad y proporcionalidad.

B) *Concepto de interpretación*

El vocablo interpretar se deriva del latín *interpretatio-interpretationis*, explicación, interpretación, traducción. De la misma familia, la palabra *interpres-interpretis*, significa agente entre dos partes, intermediario, mediador, negociador; en otro campo semántico, comentar, traductor, expositor. Estos dos términos se derivan a su vez del verbo *interpretor*; que es un compuesto de la preposición latina *inter*, entre, en medio de; y del verbo *praeo*, ir delante, marchar a la cabeza, guiar...³

La interpretación jurídica consiste en establecer el verdadero sentido o alcance de una norma o conjunto de normas, la cual trasladándola a la materia tributaria, serían normas a las cuales se les establecería el verdadero sentido o alcance cuando éstas no fuesen claras, tuviesen diferentes significados o fuese necesario establecer el alcance por contradicciones o vacíos con otras disposiciones.

² *Idem.*

³ CORADO DE PAZ, Manuel de Jesús, “La interpretación gramatical de la ley”, en *Revista Online*, Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, 2010, en <http://www.primerainstancia.com.mx/news.php?newsid=141>, consulta del 16 de febrero de 2010.

En opinión de Jesús Castillo Sandoval la interpretación de las normas jurídicas consiste en saber con certeza qué dice la disposición, su causa y su fin, comprendiendo además el sentido de las palabras y frases empleadas.⁴

Couture, por su parte señala que no se interpreta el derecho sino un fragmento del derecho.⁵ Y continua expresando:

Interpretar es desentrañar el sentido del texto, pero integrar, dice, es algo más que desentrañar un sentido; es determinar su extensión y su significado dentro del ámbito plenario del derecho.

En su marcha hacia el hallazgo del significado de un texto, el intérprete no tiene nunca la sensación de que traspasa la barrera interpretativa y entra en la zona de la integración. Un texto legal sólo tiene sentido en función de todo el conjunto sistemático del derecho. De aquí que en su dirección intelectual la función interpretativa es en realidad prácticamente inseparable de la obra de integración del derecho.⁶

Comenta Díaz González que a la interpretación también se le denomina hermenéutica, y ésta es la ciencia que se encarga de desentrañar el lenguaje, es decir, de interpretarlo; y será hermenéutica jurídica cuando se refiere a textos legales.⁷

III. ESCUELAS DE INTERPRETACIÓN

Las escuelas de interpretación jurídica más importantes son: la absolutista, subjetivista, objetivista y de la interpretación libre.

A) *La absolutista*

Sólo reconoce en las normas el alcance literal de las palabras empleadas. La escuela de la exégesis postula que la norma jurídica contempla todos los casos que se pueden derivar de su letra y de sus palabras; asevera que las leyes

⁴ CASTILLO SANDOVAL, Jesús, *La Interpretación de las fórmulas legales*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003, p. 15.

⁵ COUTURE, Eduardo J., “Interpretación e integración de las leyes procesales” en *Revista de la Escuela de Jurisprudencia*, tomo VI, núm. 43, México, UNAM, julio-septiembre, 1949, p. 94.

⁶ *Ibidem*, pp. 97- 98.

⁷ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Temas fiscales selectos los procedimientos fiscales*, 2a. ed., México, Gasca, 2004, p. 31.

son perfectas, completas, y por lo tanto desconoce el papel de la costumbre y rechaza cualquier intento de labor creadora del juez; el juez, afirma la escuela de la Exégesis, “es sólo el siervo de la ley”.

Según Julián de Bonnacase las principales características de la escuela de la exégesis son las siguientes:

- Culto al texto de la ley.
- Predominio de la intención del legislador sobre el alcance literal de los
- Textos legales en la elaboración del derecho positivo.
- Doctrina jurídica profundamente estatista.
- Contradicción inherente a la doctrina de la escuela de la exégesis, resultante de la creencia simultánea de sus defensores, en la omnipotencia del legislador y en la noción metafísica del derecho.
- Respeto a las autoridades y predecesores.⁸

B) *La subjetivista*

Toma en cuenta la voluntad del legislador al expedir la ley; busca la finalidad de la norma jurídica. El maestro mexicano Roberto Esteva Ruiz afirma que la ley no es un acto de voluntad fijo, sino un acto de organización social flexible y variable según las evoluciones que de esa organización han llegado a un sistema que declara:

La mejor interpretación de las leyes es la que las pliega mejor a las necesidades de la hora presente; erige en principio, para el juez, el poder y el deber de comprender el pensamiento legislativo, según las necesidades actuales del momento en que estatuye; y hace, de intento, un amoldamiento de los textos, que puede ir hasta la deformación decisiva de la ley...⁹

Por su parte Antonio Hernández Gil menciona como características propias de esta escuela las enunciadas a continuación:

- El derecho positivo lo es todo, y todo el derecho positivo está constituido por la ley.

⁸ DE BONNACASE, Julián, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, México, Porrúa, 1994, p. 114.

⁹ ESTEVA RUÍZ, Roberto, *Ensayo sobre la técnica de interpretación e integración del derecho mexicano*, México, UNAM, en Ensayos jurídicos, 1960, p. 42.

- Interpretación dirigida a buscar la intención del legislador, los códigos no dejan nada al arbitrio del intérprete; el cual no tiene por misión hacer el derecho, el derecho está hecho.
- Descubierta esa intención y establecido el principio fundamental que consagra, es preciso obtener todas las consecuencias, dar a la norma la extensión de que sea susceptible, sirviéndose de un proceso deductivo.
- Se niega valor a la costumbre; las insuficiencias de la ley se salvan a través de la misma, mediante la analogía.
- Se tienen muy en cuenta los argumentos de autoridad, con el consiguiente respeto a las obras de los antecesores.
- *Dura lex, sed lex*. Se atribuye al derecho un carácter eminentemente estatal.¹⁰

C) *La objetivista*

Considera que la ley va adaptándose a los cambios sociales que ocurren a medida que el tiempo va pasando; sin reformarla constantemente, es decir, que los hechos deben adaptarse a la ley, y no ésta a las situaciones concretas.¹¹

D) *La de la interpretación libre*

Deja al juzgador en plena libertad para que interprete según el sentir popular, creando la norma aplicable al caso concreto.¹²

IV. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Entre los principales métodos de interpretación fiscal podemos mencionar:

A) *El exegético o gramatical*

Se emplea tratándose de cargas impositivas; de excepciones a las mismas, así como aquéllas que fijan infracciones y sanciones, es decir, derecho im-

¹⁰ HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Metodología de la ciencia del derecho*, Madrid, Gráficas Ugina, 1971, p. 177.

¹¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., Monterrey, Mc Graw Hill, 2006, p. 124.

¹² *Idem*.

sitivo y derecho sancionatorio; es utilizado por los seguidores de la escuela absolutista.

Gény se orienta a demostrar la insuficiencia del método exegético y subraya la necesidad de asignar al juez un papel de creador, no únicamente en la interpretación, sino sobre todo en los casos en que la ley presenta vacíos.¹³

Este destacado jurista francés en 1849 publica su obra magistral *Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo* en la cual realiza una profunda censura al método exegético o tradicional y a la vez propone las directrices del que debe sustituirle.

La parte medular del método de Francisco Gény, consiste en aportar la parte científica de interpretación del derecho, junto a la parte técnica, ya contemplada por el método exegético.¹⁴

B) *El método lógico*

Trata de averiguar lo que quiso decir el legislador, para ello se reconstruye el pensamiento del mismo, acudiendo a debates legislativos, exposición de motivos, circunstancias que prevalecían en la época en que se creó la norma, para conocer el verdadero sentido de su expedición; es el método utilizado por los seguidores de la escuela subjetivista.

C) *El método histórico*

Investiga la génesis de la ley, sus antecedentes; los motivos sociológicos, antropológicos, políticos, imperantes en la época de creación de la ley.

D) *El Método Sistemático*

Para este método la norma debe interpretarse con todo el conjunto de normas que constituyen el contexto del cual forma parte, y no de manera aislada; pues se corre el riesgo de que un solo precepto pueda ser mal interpretado, por ello debe realizarse la interpretación de manera armónica; método utilizado por los partidarios de la escuela objetivista.

¹³ GÉNY, Francisco, *Métodos de interpretación y fuentes de derecho privado positivo*, Madrid, Bibliojurídica de autores españoles y extranjeros, vol. XC, 2a. ed., Reus, 1925, pp. 353-354.

¹⁴ GÉNY, Francisco, *op. cit.*, p. 84.

Edmundo Castro Medina considera que el método sistemático existe de manera independiente, en atención a que algunos autores consideran que forma parte del método lógico, argumentando el Dr. Castro que se utiliza un proceso lógico para ordenar los conocimientos y elaborar sistemas coherentes, ya que la lógica debe conjugarse con cualquier tipo de método.¹⁵

E) *El método económico*

Consiste en buscar un sentido económico a las normas fiscales, pues es precisamente el contenido esencial de la norma tributaria, lo cual permite regular la forma en que los particulares deben cumplir con su obligación de pagar las contribuciones requeridas por el Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.¹⁶

V. CRITERIOS Y REGLAS DE INTERPRETACIÓN

1. *Interpretación en caso de duda*

Niño resume los criterios para interpretar la ley fiscal en dos tendencias: la interpretación a favor del fisco y la interpretación en favor de la libertad fiscal¹⁷.

A) *Interpretación en favor del fisco* (indubio pro fisco)

Se realiza en favor del Fisco y tiene como fundamento el hecho de que el Estado es el encargado de proteger la libertad y los derechos de los particulares por lo que cumplirá su misión con equidad; por ello en caso de duda, a favor del fisco y lo que no es solventado por un contribuyente debe ser pagado por otro.

Se suma a esta postura Fernández Martínez al argumentar que el Estado no establece las contribuciones para enriquecerse o aumentar su riqueza, sino que exige lo indispensable para cubrir las necesidades previstas en el presupuesto de egresos, y que lo que se pague de menos por un contribu-

¹⁵ CASTRO MEDINA, Edmundo, *La Interpretación de la norma jurídica laboral*, México, Lazcano Garza Editores, 2004, p. 79.

¹⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 125.

¹⁷ NIÑO, José Antonio, *La Interpretación de las Leyes*, México, Esfinge, 1975, p. 233.

yente, se convierte en agravación de la situación de otro, por lo cual para que el Estado subsista, lo no pagado por uno debe ser pagado por otro, pero agrega que nadie está obligado a pagar más de lo que realmente le corresponde y que nadie tiene que pagar las consecuencias de los errores de la ley fiscal, pues al no respetar este sentido, se caería en la arbitrariedad impositiva.

Esta postura no siempre resulta equitativa pues los impuestos en ocasiones no se orientan en beneficio común y los órganos estatales abusan de sus privilegios en perjuicio del contribuyente.

B) *Interpretación en favor de la libertad fiscal* (indubio contra fiscum)

Puede entenderse como una interpretación en contra del Fisco, es decir, en caso de duda la interpretación debe hacerse en contra de la Autoridad.

En opinión de Fernández Martínez este criterio se basa en que si el legislador es el creador de la norma jurídica que establece la obligación fiscal y éste, forma parte del Poder Público, entonces el Estado debe sufrir las consecuencias por expedir una norma oscura o deficiente, pues las contribuciones son cargas para los contribuyentes y en caso de oscuridad de la ley, debe estarse por la no imposición o no pago.¹⁸

El autor citado afirma que “en duda la ley no debe interpretarse ni en contra ni a favor del contribuyente, sino de acuerdo a su verdadero significado”.¹⁹

La libertad fiscal es un derecho para el contribuyente elevado a rango constitucional, pues se encuentra implícito en la fracción IV del numeral 31, así como en las garantías de libertad que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Siguiendo el pensamiento de Castillo Sandoval, las reglas generales de interpretación del derecho se pueden clasificar en dos grandes ramas:

- Las reglas de interpretación del derecho, de las cuales se ha ocupado la doctrina internacional, y
- Las reglas particulares de cada una de las ramas del derecho.

Por lo tanto, en las normas de cada una de las ramas del derecho en particular, se emplean criterios, elementos y reglas distintas a las admitidas por

¹⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 127.

¹⁹ *Ibidem*, p. 162.

otras áreas jurídicas; tal es el caso de las normas de derecho fiscal, puesto que los valores, finalidades y bienes jurídicos que tutelan son diferentes.²⁰

2. Interpretación por sus resultados

Zertuche García considera cuatro formas de interpretación por sus resultados: declarativa, restrictiva, extensiva y evolutiva.²¹

A) Interpretación declarativa

También llamada estricta, se apega a la letra de la ley, toma como valor de la norma el que se hace evidente por el sentido de las palabras, cuando la letra de la ley y la intención del legislador concuerdan plenamente.

Guastini señala que por interpretación literal o declarativa puede entenderse *grosso modo*, “la que atribuye a una norma su significado literal, es decir, el más inmediato, el significado prima facie que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas”.²²

La interpretación estricta da a los vocablos empleados en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto e indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe pues, a decir de Gregorio Sánchez León, interpretarse la ley fiscal en sus términos, literalmente, de manera rígida y estricta, con toda precisión.²³

Emilio Margáin Manautou por su parte comenta: “la interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley. Por lo que las normas que se refieren a los elementos esenciales de un tributo deben ser muy claras, sin presentar errores o defectos en su redacción”.²⁴

La jurisprudencia de la SCJN en el pasado opinaba lo siguiente respecto a la interpretación estricta, bajo el rubro de Aplicación estricta.

²⁰ CASTILLO SANDOVAL, *op. cit.*, p. 46.

²¹ ZERTUCHE GARCÍA, Héctor Gerardo, *La jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 1990, p. 16.

²² GUASTINI, Ricardo, *op. cit.*, p. 15.

²³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *op. cit.*, p. 267.

²⁴ MARGAIN MANAOUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2003, p. 114.

Aplicación estricta: en materia de impuestos la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que los que naturalmente tiene, y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas importa una violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales.²⁵

No obstante la SCJN cambió su criterio en otra tesis jurisprudencial 318/98 transcrita (INFRA p.16) al analizar el artículo 5° del CFF.

B) *Interpretación restrictiva*

Significa que el alcance que se atribuye a la norma jurídica es más limitado del que aparece en la expresión; es decir, hay una limitación al sentido de las palabras; como ejemplo en materia fiscal podemos citar el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación (CFF) que expresaba: “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas”.²⁶

Relacionamos con este artículo la siguiente tesis jurisprudencial:

LEYES FISCALES, APLICACIÓN RESTRICTIVA DE LAS. El que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas: pero el artículo 11 del Código Fiscal no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece.²⁷

Como ejemplo se transcribe el siguiente artículo del CFF:

Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

²⁵ México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2ª Sala, 5ª época, Apéndice (917-1965) Tomo XX, Ponente Obregón Guillermo, Tesis relacionada con la jurisprudencia 264/ 85, 1952 p. 114.

²⁶ Código Fiscal de la Federación, 1957, citado por NIÑO 1971, p. 256.

²⁷ México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Revisión Fiscal, vol. V, 3ª parte, Ponente Felipe Tena Ramírez, S.L.P 6 de noviembre de 1957, exp. 201/57, F. *Semanario Judicial de la Federación*, p. 169.

...VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

En una interpretación restrictiva, la infracción se cometerá si se expide un comprobante sin ningún requisito fiscal, y será restrictiva porque se acorta el significado a la expresión al agregarle la palabra ningún.

C) *Interpretación extensiva*

Amplía el significado de una disposición, incluyendo en su campo de aplicación supuestos de hecho que, según la interpretación literal, no entrarían en él y consiste en que al no expresar la ley completamente el pensamiento legislativo ya que por su imperfección no refleja el alcance efectivo de la misma, se hace extensiva a casos no previstos de manera expresa, ampliando así el significado de la norma, a cosas no comprendidas en ella y que se estiman tuteladas por la razón, de la ley.

Una forma de interpretación extensiva es la aplicación de la analogía donde la norma aplicable a un caso concreto se hace extensiva a casos no previstos por ella.

La interpretación analógica de la ley sólo puede tener lugar cuando existe relación o semejanza entre casos expresados en una ley y otros que se han omitido en ella.

La extensión analógica de una norma presupone la existencia de la *ratio legis*, es decir, que entre los supuestos de hecho exista la misma razón, el motivo, el objetivo por el que fue dispuesta la norma.

Un ejemplo en materia fiscal aplicando la analogía sería aprovechar un beneficio fiscal atribuyendo por similitud el mismo para un determinado producto, cuando en realidad por razones de equidad no lo tiene, en la tesis que se cita enseguida el pan y las galletas sí pueden recibir el mismo trato fiscal por considerarse productos alimenticios que guardan similitud tanto en los ingredientes de fabricación como en su elaboración, de lo cual derivamos una interpretación analógica; mas no así los pasteles o galletas finas que no entrarían en el supuesto, por razones de equidad, pues no constituyen alimentos de consumo popular, sino por el contrario están considerados como productos finos.

GALLETAS GUARDAN LA MISMA SITUACIÓN QUE EL PAN, PARA LOS EFECTOS FISCALES.
Tanto la galleta como el pan deben situarse en el mismo plano en relación con

el impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que se trata de productos que por sus ingredientes y procedimientos de elaboración, son de naturaleza semejante, pues la galleta constituye un derivado del pan, necesario para la alimentación humana y, por otra parte, la finalidad constante del Gobierno ha sido la de buscar que las mercancías de productos alimenticios, de consumo necesario y que sirvan de base a la alimentación del pueblo, no alcancen precios elevados y prohibitivos, pues de otra manera no podrían ser adquiridos por personas de escasos recursos. De acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia, las galletas y el pan son productos semejantes, de consumo necesario y guardan la misma situación para los efectos tributarios, lo que desvirtúa la opinión sobre que las galletas no son alimentos de consumo necesario, sino por el contrario, utilizados en reuniones y fiestas, lo que es cierto para algunas clases de galletas finas, pero no en relación con aquéllas de consumo popular, puesto que lo mismo podría decirse del pan, ya que los pasteles, comprendidos dentro de la denominación genérica de pan, no pueden estimarse de consumo necesario por lo que en términos generales, puede afirmarse que las galletas son productos de consumo popular, con exclusión de algunas galletas de elaboración refinada que, como los pasteles, se utilizan para reuniones y fiestas como confitería.²⁸

D) *Interpretación progresiva o evolutiva*

Es la que adscribe a una disposición un significado nuevo y diferente de su significado histórico, por ejemplo: la VIII enmienda de la Constitución de Estados Unidos de América (1791) prohíbe exigir fianzas y multas excesivas, ni infligir penas crueles y desusadas; si la disposición se interpreta de modo histórico las penas crueles e inusuales se permiten, en cambio si la interpretación es evolutiva las penas crueles se prohíben.²⁹

Esta clase de interpretación consiste en considerar los factores políticos, económicos y sociales presentes en el momento de la aplicación de la norma jurídica; es decir cuando se atiende a las necesidades imperantes y cambiantes circunstancialmente en un tiempo, modo y lugar determinado, adecuándose el texto legal a las circunstancias que así lo ameriten.

²⁸ México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 6294/56, 1956, Vol. XXXVII, primera parte 6ª época, julio 1960, N° exp. 6294/56 p. 158.

²⁹ CONSTITUCIÓN DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, Servicio Informativo y Cultural de los EUA, p. 29

VI. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA (FISCAL). FUNDAMENTACIÓN LEGAL

La interpretación en el ámbito fiscal tiene su fundamento legal tanto el artículo 33 como en el 35 del código Fiscal de la Federación.

El primer precepto señala que las autoridades fiscales deben proporcionar asistencia gratuita al contribuyente y publicar anualmente sus resoluciones de carácter general, agrupándolas para que los contribuyentes las conozcan.

Las resoluciones que se emitan conforme a este artículo y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales, deberán dictarse realizando una interpretación de la ley de manera estricta

El artículo 33 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento legal de la resolución miscelánea fiscal y el diverso artículo 35 del citado ordenamiento jurídico es el fundamento legal de la normatividad interna, pues señala criterios interpretativos emitidos por funcionarios facultados para ello.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como diversas dependencias de la misma tienen facultades expresamente señaladas por la ley para interpretar las leyes fiscales.

La interpretación genérica interna se halla consagrada en el mencionado artículo 35 del Código Fiscal de la Federación el cual expresa:

Las autoridades fiscales jerárquicamente superiores están facultadas para interpretar la Ley Fiscal de manera genérica, y las autoridades inferiores, están obligadas a acatar los criterios interpretativos, pero sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares, sólo derivaran derechos de los mismos, siempre y cuando dichos criterios se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*.³⁰

Pero aun cuando la autoridad fiscal está facultada por la ley para interpretar la legislación fiscal, existe para ella un límite de cuándo y en qué casos hacerlo, por ello el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en una tesis jurisprudencial de la primera época 1937-1948 (p. 379) dice que lo primero que debe hacerse al aplicar una norma es tratar de captar el fin que persiguió el legislador al expedir la disposición, a efecto de hacerla concreta, y para ello tiene que recurrir, según lo requiera el caso, a las normas o reglas de interpretación existentes, no obstante que la disposición por aplicar sea aparentemente clara, y de diafanidad indudable, pero si en un

³⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, (comentario del artículo 35 del CFF) México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, p. 262.

caso determinado, la autoridad administrativa ha externado dos opiniones distintas acerca de la aplicación de un precepto, esta circunstancia evidencia que el mismo no es claro y en consecuencia debe interpretarse.

Ahora bien, si la autoridad exactora se excediera en sus facultades violando todo lo antedicho, ello no implica que al efectuar sus funciones las diversas salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Pleno del mismo o bien el Poder Judicial de la Federación, no puedan controlar y verificar la exactitud de la interpretación dada por la Secretaría a través de sus funcionarios, y declarar la validez o nulidad, en cada caso, del punto de vista emitido por la autoridad administrativa.

Comenta Zavala Aguilar que la redacción de estos dos preceptos (33y 35) es parecida y por tanto requiere de una interpretación correcta para saber con precisión cual precepto deberá aplicarse en cada caso.³¹

A) Interpretación del artículo 5° del Código Fiscal

Por otra parte el artículo 5° del Código Fiscal (2010) señala en lo conducente que las normas fiscales impositivas y las excepciones a éstas, así como las sancionatorias son de aplicación estricta, se considera que establecen cargas las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

En el primer párrafo del artículo 5° impera el principio de legalidad al referirse a los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, aquí el legislador seleccionó la interpretación estricta, literal o declarativa, ya que se pretende dar certeza jurídica a la imposición y por ello no debe existir duda en cuanto a quiénes son los sujetos obligados a pagar el impuesto, así como precisar el objeto del mismo, la determinación de la base impositiva y la aplicación de la tasa porcentual o de la tarifa respectiva, lo cual debe hacerse con absoluta precisión.

Por ello el derecho impositivo y sus excepciones deberán interpretarse de manera estricta. Asimismo las disposiciones que fijan infracciones y sanciones también son de aplicación estricta, esto en concordancia a lo establecido para el derecho penal general que aplica de igual manera para el derecho penal fiscal.

³¹ ZAVALA AGUILAR, Gustavo, *Hermenéutica Fiscal*, México, Dofiscal editores, 2003, p. 5.

El segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal dispone: Que las otras disposiciones se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Al utilizarse la expresión “las otras disposiciones fiscales” sin duda se refiere a las ramas del derecho, que no son las sustantivas o sancionatorias, como pueden ser el derecho fiscal formal, el procesal fiscal, el internacional fiscal, etc. y por lo mismo la interpretación de esas otras normas puede hacerse utilizando cualquier método de interpretación jurídica, pero respetando siempre la libertad fiscal.

En la disposición que nos ocupa, se permite al juzgador aplicar cualquier método de interpretación jurídica, tomando en cuenta la insuficiencia de la legislación para prever la enorme variedad de situaciones que se presentan en la realidad y que el derecho no puede contemplar, pero que el intérprete del derecho debe resolver, por lo que la legislación fiscal instituyó en el artículo 5° del Código Fiscal la libertad de método de interpretación jurídica, también denominado por Gregorio Sánchez León “método de la libre investigación científica”, considerando, señala el autor en cita, que la investigación encomendada al juez en el ámbito del derecho a descubrir, es similar a la que corresponde al legislador para encontrar la norma reguladora de la cada vez más complicada vida social.³²

Sirve de sustento a lo comentado la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) visible en la revista del *Semanario Judicial de la Federación*, (SJF) que establece:

NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLA UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del precepto legal.³³

³² SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *op. cit.*, p. 268.

³³ México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Revisión Fiscal 318/98, novena época, 1999, Ponente Jesús Sandoval Pinzón, Expediente 318/98 p. 573.

La SCJN autoriza al intérprete a utilizar cualquier método de interpretación jurídica permitido por la hermenéutica cuando la disposición fiscal contempla un beneficio para el particular y no una carga o gravamen, caso este último en el que sí debe utilizarse la interpretación estricta, a que alude el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación.

VII. TEORÍAS DE INTERPRETACIÓN

Son tres las teorías que tratan de la interpretación de la ley fiscal o tributaria: la cognitiva o formalística, la escéptica y la intermedia.

A) *Cognitiva o formalística*

Sostiene que la interpretación es una actividad de carácter cognoscitivo; para ella interpretar es verificar de manera empírica el significado objetivo de los textos normativos, o la intención subjetiva del legislador.

Se entiende en consecuencia que el objetivo de la interpretación es únicamente descubrir ese significado objetivo o esa voluntad subjetiva preexistentes.

En opinión de Guastini no hay espacio para la discrecionalidad del juez, puesto que sus decisiones están determinadas por normas preexistentes. Sostiene que los sistemas jurídicos son completos, (sin lagunas) y coherentes, (sin antinomias).³⁴

Hay estricta sujeción del juez a la ley, aduciendo el principio de legalidad y de certeza jurídicas.

B) *Escéptica*

La interpretación es una actividad valorativa y de decisión, se funda sobre la opinión de que las palabras tienen una multiplicidad de significados y las diversas interpretaciones dependen de las posturas valorativas de los intérpretes. También señala que los sistemas jurídicos no son ni completos ni coherentes, sino que presentan lagunas y antinomias.³⁵

³⁴ GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 6a. ed., trad. Marina Bascón y Miguel Carbonell México, Porrúa, 2004, p. 14.

³⁵ *Idem.*

C) *Intermedia*

Se ubica entre las dos precedentes. Sostiene que la interpretación es en ocasiones una actividad de conocimiento, y en otras, una actividad de decisión discrecional. Considera la textura abierta, la vaguedad e indeterminación de casi todos los textos normativos que se formulan en lenguaje natural.

En casos de controversias jurídicas complejas es difícil establecer bajo el dominio de qué norma jurídica se pueden ubicar, por ello hay que saber que en el seno del significado de todo texto normativo pueden distinguirse: un núcleo esencial luminoso y, en torno suyo, una indefinida zona de penumbra.

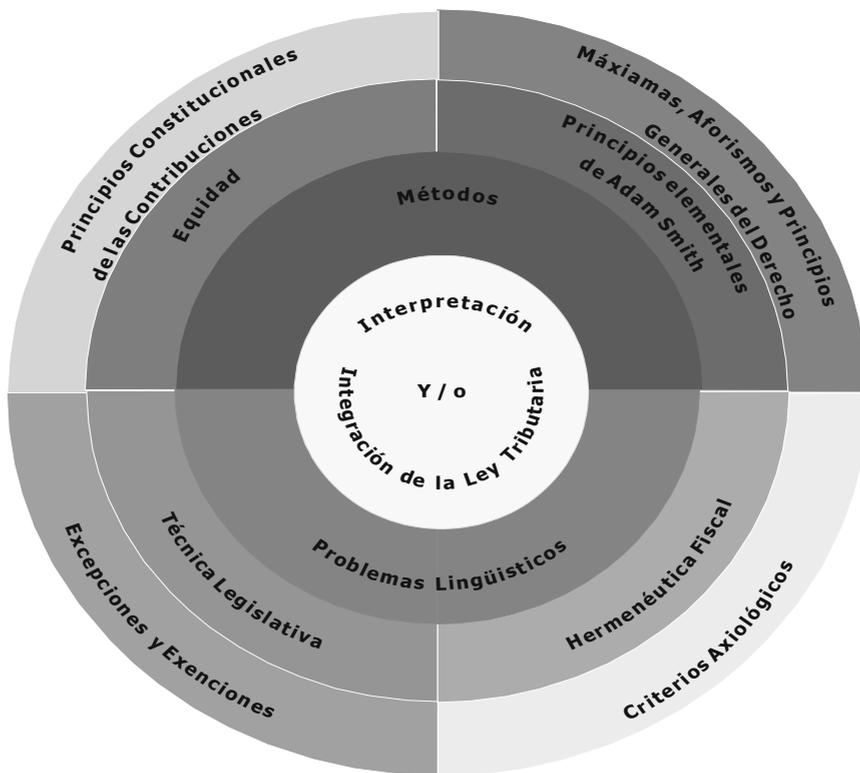
Hay casos fáciles en los cuales la aplicación de la norma cae dentro del núcleo esencial, como también casos difíciles que se sitúan en la zona de penumbra y respecto de los cuales la aplicación de la norma es controvertida. Los jueces no ejercen discrecionalidad cuando aplican una norma en casos claros, fáciles; en cambio, cuando resuelven casos difíciles que entran en la zona de penumbra, ejercen discrecionalidad cuando aplican o niegan la aplicación de una norma.³⁶

Esta teoría, postula que es falso que los jueces sean siempre controlados por normas preconstituidas, sin márgenes de discrecionalidad, pero es igualmente falso que los jueces decidan discrecionalmente siempre.

La doctrina agrupa los criterios de interpretación de la ley atendiendo al alcance o a sus resultados. De acuerdo con este criterio la interpretación puede ser: declarativa, extensiva, restrictiva y progresiva o evolutiva.

Presentación de un modelo integral de interpretación de las leyes en materia fiscal con la intención de dar una pauta orientativa cuando se presentan problemas ya sea por falta de claridad de las disposiciones fiscales, o bien por lagunas existentes en las mismas.

³⁶ *Ibidem*, p. 15.

D) *Modelo integral de interpretación de la ley tributaria*

FUENTE: Elaboración propia basada en un artículo publicado en la *Revista PAF. Pronuario de actualización fiscal*, núm. 384, escrito por el Mtro. COVARRUBIAS RIVERA, 2005, pp. 129-130.³⁷

Explicación: La interpretación de la ley tributaria debe empezar por la correcta elaboración de la ley por los legisladores aplicando la técnica legislativa; por su parte el intérprete debe analizar los problemas lingüísticos, y los métodos aplicables; considerar la hermenéutica fiscal, los principios de Adam Smith, aún vigentes, los principios constitucionales de las contribuciones: legalidad proporcionalidad y equidad, criterios axiológicos, máxi-

³⁷ COVARRUBIAS RIVERA, “Modelo para el análisis e interpretación de las Leyes Fiscales”, en *Revista PAF*. núm. 384, México, octubre de 2005, p. 130.

mas, aforismos, excepciones y exenciones que las leyes tributarias consagran, para realizar la interpretación como un todo armónico.

En atención a los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción iv del artículo 31 constitucional Emilio Margain Manatou señala que un tributo es proporcional cuando “Comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia”.³⁸

A su vez Sergio Francisco de la Garza afirma:

La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción iv del artículo 31 constitucional es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene como objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.³⁹

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos, época y lugar de pago, etc. y lo que únicamente debe variar son las tarifas tributarias aplicables que deben ser acordes con la capacidad económica de cada contribuyente, a fin de respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad debe ser considerada como un principio supremo, por ello, Recaséns Siches, señala que no es exactamente lo mismo que la justicia, entendida como lo justo establecido por la ley positiva, pues la equidad no es idéntica a lo justo legal, sin embargo, no es de un género diferente al de la justicia; por el contrario, la equidad parece de la misma índole que ella, es decir, que es lo justo legal, sólo que bien examinada vemos que la equidad es superior a lo justo legal, porque *es la expresión de lo justo natural en relación con el caso concreto*; es decir, la equidad es lo justo, pero no lo justo

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universitaria Potosina, San Luis Potosí, 1976, p. 72.

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1981, p. 93.

legal, tal y como se desprendería de las palabras de la ley, sino lo auténticamente justo respecto del caso particular.⁴⁰

VIII. CONCLUSIONES

PRIMERA. En la materia fiscal debe tomarse en cuenta la interpretación estricta que establece el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, cuando se trata de los elementos esenciales de un impuesto (sujetos, objeto, base y tasa o tarifa); pero una vez que haya sido desentrañado el sentido de la ley por otros métodos de interpretación jurídica.

SEGUNDA. Las disposiciones que no aluden a los elementos esenciales del impuesto pueden ser interpretadas por todos los medios que proporciona la hermenéutica fiscal; los métodos histórico y económico deben ser utilizados en la materia tributaria, siempre y cuando no lesionen los intereses de los particulares, así como el sistemático para interpretar la ley de manera armónica.

TERCERA. Considerando que no existe un criterio de solución absoluta, se propone un modelo integrador y armónico donde la tarea hermenéutica permita la confrontación de argumentos, principios, criterios, máximas y sentencias, la Analogía, en lo permitido por la Constitución, los principios generales del Derecho y la Equidad; asimismo cada uno de los métodos existentes, para dar una solución más justa al caso en controversia.

CUARTA. No obstante se puede admitir la aplicación analógica de la ley en el caso de impuestos al comercio exterior ya que por su especificidad hacen imposible al legislador prever de manera total los sujetos del gravamen; pero debe existir una disposición jurídica que lo autorice de manera expresa.

IX. BIBLIOGRAFÍA

CASTILLO SANDOVAL, Jesús, *La interpretación de las formulas legales*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003.

CASTRO MEDINA, Edmundo, *La interpretación de la norma jurídica laboral*, Tamaulipas, Lazcano Garza Editores-UAT, 2004.

⁴⁰ RECASÉNS SICHES, Luis, *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, México, Porrúa, 1973, p. 656.

CISNEROS FARÍAS, Germán, *La interpretación de la ley*, 3a. ed., México, Trillas, 2000.

CORADO DE PAZ, Manuel de Jesús, “La interpretación gramatical de la ley”, en *Revista Online*, Chiapas, 2010, disponible en: <http://www.primerainstancia.com.mx/news.php?newsid=141consulta> (consultado el 16 de febrero de 2010).

COUTURE, Eduardo, “Interpretación e integración de las leyes procesales”, en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*, México, t. VI, núm. 43), julio-septiembre de 1949.

México, Congreso Constituyente, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículos Constitucionales, (31 fracción IV), 5 de Febrero de 1917.

Estados Unidos de América, Congreso Constituyente, Constitución de Estados Unidos de América, Enmienda VIII, Septiembre de 1789.

COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro, “Modelo para el análisis e interpretación de las Leyes Fiscales” en *Revista PAF. Prontuario de actualización fiscal*, octubre de 2005, N° 384.

DE BONNECASE, Julián, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, México, Porrúa, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26a. ed., México, Porrúa, 2005.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Temas fiscales selectos los procedimientos fiscales*, 2a. ed., México, Gasca, 2004.

ESTEVA RUIZ, Roberto, *Ensayo sobre la técnica de interpretación e integración del derecho mexicano*, en ensayos jurídicos, UNAM, México, 1960.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., Monterrey, N. L., Mc Graw Hill, 2006.

México, Congreso de la Unión, FISCO AGENDA (2010), Código Fiscal de la Federación, Artículos 5°, 33°, 35°, enero de 2010.

GÉNY, Francisco, *Métodos de interpretación y fuentes de derecho privado positivo*, Biblioteca jurídica de autores españoles y extranjeros, (Vol. XC), 2a. ed., Reus, Madrid, 1925.

GUASTINI, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, 6a. ed., Porrúa, trad. BASCÓN Marina y CARBONELL Miguel, México, 2004.

HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Metodología de la ciencia del derecho*, Madrid, Gráficas Ugina, 1971.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, (A-CH), 1995.

MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 2a. ed., México, Mc Graw Hill, 2000.

MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2005.

MÉXICO, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Revisión Fiscal 318/98, novena época, 1999, ponente Jesús Sandoval pinzón, expediente 318/98 p. 573.

MÉXICO, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2ª Sala, 5ª época, Apéndice (1917-1965) Tomo XX, Ponente Obregón Guillermo, Tesis relacionada con la jurisprudencia 264/ 85, 1952 p.114.

MÉXICO, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Revisión Fiscal, Vol. V, 3ª parte, Ponente Felipe Tena Ramírez, San Luis Potosí, 6 de noviembre de 1957, exp. 201/57, F. *Semanario Judicial de la Federación*, p. 169.

MÉXICO, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 6294/56, 1956, Vol. XXXVII, primera parte 6ª época, Ponente: Gilberto Valenzuela julio 1960, N° exp. 6294/56 p. 158.

NIÑO, José Antonio, *La Interpretación de las Leyes*, México, Esfinge, 1975.

RECASÉNS SICHES, Luis, *Igualdad jurídica* en Enciclopedia Jurídica Omeba, t. XIV, Bibliográfica Omeba, Argentina, 1961.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 13a. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2003.

ZAVALA AGUILAR, Gustavo, *Hermenéutica Fiscal*, México, Dofiscal editores, 2003.

ZERTUCHE GARCÍA, Héctor Gerardo, *La jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 1990.