

Obra Jurídica Enciclopédica

En Homenaje a la Escuela Libre de Derecho en su Primer Centenario

COORDINADORES DE LA OBRA

JUAN PABLO PAMPILLO BALIÑO

MANUEL ALEXANDRO MUNIVE PÁEZ

DERECHO TRIBUTARIO

COORDINADORES DEL VOLUMEN

MARIO ALBERTO BECERRA POCOROBA

LUIS JAVIER HERNÁNDEZ JIMÉNEZ



EDITORIAL
PORRÚA



CENTRO DE INVESTIGACIÓN
E INFORMÁTICA JURÍDICA

¿Interpretación conforme a la Constitución en materia fiscal?

FERNANDO PÉREZ NORIEGA
JUVENAL LOBATO DÍAZ

Las palabras son actos. A través de la escritura uno participa en la vida. Escribir no es un ejercicio gratuito, no es una gimnasia intelectual, no, es una acción que desencadena efectos históricos, que tiene reverberaciones sobre todas las manifestaciones de la vida, por lo tanto, es una actividad profunda esencialmente social.

Mario Vargas Llosa¹

INTRODUCCIÓN

La labor interpretativa, ya sea de abogados postulantes, jueces o investigadores del Derecho, siempre resulta interesante, ya que mediante ella se plantean soluciones a situaciones complejas, se resuelven litigios o se crean doctrinas que hacen que el Derecho, como producto social, esté en constante construcción.

En este sentido, tanto el Derecho Constitucional como el Tributario o Fiscal van de la mano, ya que si bien, éste, por definición, requiere de una labor interpretativa acotada, en los más recientes años en México (de 1994 a 2011 —prácticamente lo que abarcó la llamada Novena Época del *Semanario Judicial de la Federación*—) la impugnación constitucional de leyes tributarias fue en aumento.² De ahí que la labor jurisprudencial

¹ *Literatura y política*, FCE, México, 2001.

² En nuestra opinión y a partir de la multiplicidad de criterios pro hacienda que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante el citado período (Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto sobre los Depósitos en Efectivo, sistema de deducción de Costo de lo Vendido, por citar algunos ejemplos) consideramos que en la recién declarada Décima Época la impugnación constitucional de leyes fiscales disminuirá considerablemente (véase el Acuerdo General núm. 9/2011, de veintinueve de agosto de dos mil

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) tuvo una actividad importante.

En este marco y por lo que se refiere exclusivamente al Derecho Constitucional, bajo el paradigma de considerar a la Constitución como vértice de los sistemas jurídicos nacionales, se han tratado de buscar nuevos mecanismos de interpretación de las normas legales que permitan disminuir las declaratorias de inconstitucionalidad de las mismas cuando a éstas se les pueda dar un sentido que sea Conforme o que esté de acuerdo con la Constitución.

Así, la doctrina del Derecho Constitucional moderno ha establecido una interpretación, se dice, teleológica, sistemática y acorde con los principios constitucionales, es decir, una INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN.

En otras palabras, una interpretación de la Ley acorde al texto supremo, al considerar que la misma es obscura y admite dos o más entendimientos posibles, preservando su constitucionalidad y, simultáneamente, permitiendo una adecuada y constante aplicación de la misma.

En este sentido y dentro de los bordes de esta tendencia interpretativa, la SCJN ha emitido diversos criterios donde aplica esta forma de interpretar, por ejemplo en el ámbito de la seguridad social,³ y ha acotado su aplicación en la materia penal.⁴

El primer caso reviste especial interés, en virtud de que sin considerar inconstitucional el precepto reclamado se otorga la protección de la Justicia Federal, esto es, no hay una declaratoria de inconstitucionalidad pero si un análisis de la norma legal impugnada a luz del texto de la nuestra Norma Fundamental que llevan al mundo fáctico el otorgamiento de tal protección constitucional.

Si bien pudiera resultar loable este tipo de interpretación, no debe pasar inadvertido el riesgo que se corre de utilizarla de manera indiscriminada provocando que se le den a los órganos jurisdiccionales facultades materialmente legislativas.

Sin embargo, en otras materias, como la penal, por ejemplo, la propia SCJN ha acotado su aplicación.

En este sentido, no debe perderse de vista que la materia fiscal tiene muchos rasgos comunes con dicha materia, particularmente en el ámbito relativo a la configuración del "hecho imponible" (en materia penal, el "tipo"), ya que si una determinada situación fáctica no encuentra

once, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Unión, por el que se determina el inicio de la Décima Época del *Semanario Judicial de la Federación*).

³ Véase la sentencia dictada por la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Amparo en Revisión 268/2007.

⁴ Véase la sentencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad 157/2007.

cabida en la disposición sustantiva tributaria, no debe generarse ninguna consecuencia jurídica, como el pago de un tributo.

Por lo anterior y *so* pretexto de rendir homenaje a la Escuela Libre de Derecho por sus 100 años de fundación, nos es grato divulgar algunas ideas sobre la vinculación de la Interpretación Conforme con la materia a la que dedicamos nuestra labor profesional, el Derecho Fiscal.

Para tales efectos, el presente trabajo se dividirá en diversos puntos, mismo que se formaran de las respuestas a las siguientes interrogantes: ¿qué es interpretar?, ¿cuáles son las teorías y tipos de interpretación?, ¿qué tipo de interpretación rige al sistema tributario mexicano? ¿qué es la interpretación Conforme a la Constitución?, para finalmente discurrir sobre la aplicación o no de la Interpretación Conforme en la materia fiscal.

I. LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Etimológicamente

La expresión *interpretación* proviene del latín *interpretatio* (-*onis*) y ésta a su vez del verbo *interpretor* que significa: *servir de inmediato, venir en ayuda de*; y, en este último sentido, por extensión: *explicar*. El verbo *interpretor* deriva del sustantivo *interpres* (-*etis*) *intermediario, agente*. (...) Es importante observar que *interpres* designa, también al traductor, i.e., el 'intermediario que pone en lenguaje accesible lo que se encuentra en un lenguaje desconocido. De ahí que *interpres*, por extensión, se aplique a aquel que explica, al que esclarece (así), al que da sentido. *Interpretatio*, consecuentemente, significa *explicación, esclarecimiento*.⁵

Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, en la primera acepción del vocablo "interpretar" precisa "Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto", mientras que en la tercera acepción indica "Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos", de donde se desprende que interpretar implica desentrañar o esclarecer el sentido de las palabras, explicar los textos que pudieran ser entendidos de diferentes maneras". En la acepción jurídica del término Manuel Atienza, nos dice que: "la interpretación hace referencia a la atribución de un significado a un texto problemático, esto es, a un texto cuyo significado es dudoso".⁶

⁵ Rolando Tamayo y Salmorán, "Interpretación Jurídica", en *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, t. IV (F-L), 2a. ed., Editorial Porrúa, 2004, p. 657.

⁶ Manuel Atienza, *El sentido del Derecho*, 2a. reimpresión de la 2a. ed., Ariel, Barcelona, 2004, pp. 267 y 268.

Para Riccardo Guastini “el vocablo ‘interpretación’ denota, grosso modo, o bien la actividad de averiguar o decidir el significado de algún documento o texto jurídico, o bien el resultado o producto de esa actividad: el significado mismo”.⁷

A su vez, para Franco Modugno “(...) la interpretación en el derecho es aquel conjunto de operaciones dirigidas a determinar el significado de los enunciados lingüísticos contenidos en los textos jurídicos (Constitución, leyes, actos administrativos, contratos, testamentos, etcétera).”⁸

De lo anterior tenemos que la interpretación jurídica es la actividad realizada mediante la aplicación de ciertas reglas que permite desentrañar o esclarecer el sentido de una norma o texto legal, a partir de su contenido, mismo que pudiera resultar dudoso o con entendimientos diferentes.

II. TEORÍAS DE LA INTERPRETACIÓN

A este respecto, Guastini⁹ nos dice que son tres las teorías o familias de teorías de la interpretación, a saber: una teoría “cognitiva” o formalista, una teoría escéptica (o “realista” como la califica Atienza)¹⁰ y una teoría intermedia.

En la primera de ellas (cognitiva o formalista) “interpretar es verificar (empíricamente) el significado objetivo de los textos normativos o la intención subjetiva de los autores (típicamente, la autoridad legislativa)... son enunciados del discurso descriptivo”.¹¹

Por su parte, “La teoría escéptica de la interpretación sostiene que la interpretación es una actividad no de conocimiento, sino de valoración y de decisión. Esta teoría se funda sobre la opinión de que no existe algo así como el significado ‘propio’ de las palabras, [...]”.¹²

A su vez, la teoría intermedia (o que también podríamos llamar “ecléctica”) “sostiene que la interpretación es a veces una actividad de conocimiento, y, a veces, una actividad de decisión discrecional”¹³ o, en palabras de Atienza “en algunos supuestos (los casos claros o fáciles) tiene sentido hablar de descubrir un significado, mientras que en otros (los casos difíciles), lo que se hace es adjudicar o crear un sentido.”¹⁴

⁷ Riccardo Guastini, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, 8a. ed., Editorial Porrúa, México, 2008, pp. 2 y 3.

⁸ Franco Modugno, *Teoría de la Interpretación Jurídica*, FUNDAp, México, 2004, p. 17.

⁹ Cfr., Guastini, *op. cit.*, p. 13.

¹⁰ Atienza, *op. cit.*, p. 270.

¹¹ Guastini, *op. cit.*, p. 13.

¹² *Ibidem*, p. 15.

¹³ *Ibidem*, p. 16.

¹⁴ Atienza, *op. cit.*, p. 270.

En otras palabras, podríamos calificar a la primera teoría descrita como “estática”, esto es, estar a lo que el propio texto señala, mientras que en el otro extremo tendríamos una interpretación de carácter “dinámico”, es decir, se le atribuye un determinado sentido que en principio no aparece expresamente del propio texto.

Sin embargo, para Modugno¹⁵ tenemos teorías de la interpretación i) *restrictiva* (las leyes son tan claras que no requieren interpretación —*in claris non fit interpretatio*—); ii) *cognoscitiva* (la interpretación es una actividad científica, no volitiva, el interprete-científico es el único que la hace); iii) *valorativa* o *decisional* (para esta teoría antes de la interpretación existen simples textos, las normas son el significado de tales enunciados y éstos tiene el significado atribuido por el interprete, la norma no es el presupuesto de la interpretación es su resultado); *mediana* o *alternativa* (implica una combinación de la interpretación como actividad cognoscitiva y valorativa).

Al respecto y dado el carácter evolutivo del Derecho, consideramos que la teoría de la interpretación que podríamos calificar como dinámica o evolutiva (para Guastini “escéptica”, para Modugno “valorativa” o “decisional”) es la que en la actualidad recurrentemente es aplicada por nuestros tribunales buscando atribuir un significado o sentido determinado a los textos normativos.

III. TIPOS DE INTERPRETACIÓN

Sobre este punto, tomaremos como base lo expuesto por Riccardo Guastini en sus *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, donde si bien habla de “técnicas interpretativas”, en título de capítulo segundo de su obra, del texto se desprende lo que podríamos llamar como “Tipos de interpretación”, reservándonos tal calificativo, en todo caso, a los “métodos” de que se ayudan cada uno de los tipos de interpretación para llegar a su resultado (por ejemplo, gramatical o sintáctico, causal o teleológico, histórico o sistemático).

Así, tenemos que la *interpretación literal* o *declarativa* “atribuye a una disposición su significado ‘literal’, es decir, el más inmediato —el significado *prima facie*, como suele decirse— que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas”.¹⁶ Simplemente agregaríamos que este tipo de interpretación se vale de un análisis semántico y gramatical de las palabras empleadas por el legislador.

¹⁵ Cfr. Modugno, *op. cit.*, pp. 22 a 28.

¹⁶ Guastini, *op. cit.*, p. 26.

La *interpretación correctora* "atribuye a un texto normativo no su significado literal más inmediato, sino un significado distinto".¹⁷

Dentro de este tipo de interpretación Guastini nos dice que pueden existir dos especies: la interpretación extensiva que amplía el significado de la disposición a hecho no contemplados en ella (una interpretación analógica) y la interpretación restrictiva que circunscribe o no permite la inclusión de ningún otro supuesto más que el expresamente contemplado en la norma.

Sobre el particular, sólo valdría la pena agregar que también puede existir un tipo de interpretación conocido como "estricto", que en nuestro sistema tributario se concibe como el único que resulta aplicable para interpretar las disposiciones fiscales y que consiste en desentrañar el verdadero sentido de la norma a partir de su contenido, sin permitir la analogía en la labor interpretativa pero tampoco que nos lleve a un extremo de aplicación restrictiva (que sí estuvo contemplado en un momento dentro de nuestra historia legal tributaria).

La *interpretación histórica* "que adscribe a una disposición uno de los significados que se le atribuyeron en la época que fue creada".¹⁸ En este sentido, consideramos que lo correcto para hablar de este tipo de interpretación es considerarla como aquella que a partir de un análisis de los antecedentes y contexto de creación de la norma nos permite extraer su verdadero significado.

La *interpretación evolutiva* "que adscribe a una disposición un significado nuevo y diferente de su significado 'histórico'".¹⁹ A este respecto consideramos que no es que se atribuya un significado diferente al histórico, sino que es el que deriva de la finalidad del legislador, esto es, una interpretación de carácter teleológico o causa.

Por otra parte, la *interpretación sistemática* deduce "el significado de una disposición de su colocación en el 'sistema' del derecho: unas veces, en el sistema jurídico en su conjunto; más frecuentemente, en un subsistema jurídico total, es decir, en el conjunto de las disposiciones que disciplinan una determinada materia o una determinada institución".²⁰ En la práctica "se hace interpretación sistemática siempre que, para decidir el significado de una disposición, no se atiende a la disposición misma aisladamente considerada, sino al contexto en el que está situada".²¹

Como puede observarse, los diferentes tipos de interpretación brindan reglas que nos permiten desentrañar o esclarecer el sentido de una

¹⁷ *Ibidem*, p. 31.

¹⁸ *Ibidem*, p. 50.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*, p. 43 y 44.

²¹ *Ibidem*, p. 44.

norma. Reglas que en función a la materia que se apliquen adquieren un matiz particular como se verá en el siguiente punto en el caso de la materia tributaria.

IV. LA INTERPRETACIÓN EN MATERIA FISCAL

En primera instancia es necesario mencionar que el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la "Garantía de Legalidad en Materia Jurisdiccional", entendida como la exigencia que deben cumplir todos los órganos jurisdiccionales para que las sentencias que emitan se ciñan a la *letra de la ley* aplicable al caso de que se trate o se base en la *interpretación jurídica* de la misma.

Por ello, al dictar sus fallos deben, *prima facie*, atender a la *letra de la ley*, esto es, sólo en la letra de la ley deben apoyarse, y en el caso de que la ley conduzca a conclusiones contradictorias o confusas, deben fundarse en su *interpretación jurídica*, a través de diversos métodos (base de los tipos de interpretación a que nos hemos referido) que deben coordinarse dentro de un sistema hermenéutico que en el caso de la materia fiscal adquiere un matiz particular.

Al respecto, resulta aplicable la tesis cuyo rubro y texto establecen:

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.—De acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *el órgano jurisdiccional, al resolver la cuestión jurídica que se le plantee, deberá hacerlo conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y, a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho. En este sentido, 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.*²² (Cursivas añadidas).

En este sentido y dejando de lado la discusión doctrinal de si un texto a pesar de ser claro debe interpretarse o no, debemos señalar que la

²² Tesis aislada 1a. LXXII/2004, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* de Junio de 2004, XIX, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, XIX, registro electrónico 181320.

doctrina establece que existen “casos fáciles y difíciles”²³ en la labor interpretativa, donde los primeros nos permiten concluir de manera clara si el supuesto normativo está contemplado en la norma (bien tutelado, zona de certeza) o no (restricciones, exclusión del concepto), y los segundos se ubican en lo que se conoce como la “zona de penumbra” o “incertidumbre”, ya que no se sabe si la norma contempla el supuesto factico o no y, por tanto, es necesario analizar detalladamente si la ley aplica al hecho o no.

Al respecto, Jerzy Wróblewsky²⁴ al escribir sobre “vaguedad e interpretación jurídica” establece que “quien toma la decisión (interprete) se enfrenta a tres tipos de situaciones: o bien la norma-formulación contempla los hechos del caso, o bien no los contempla, o no se sabe si se trata de lo primero o de lo segundo”, donde, por tanto, para desentrañar éste último supuesto, es importante la cantidad de información respecto al hecho o marcos referenciales para su cualificación, como los conceptos de experiencia, valor, científicos y técnicos para analizar su contenido, propósito y finalidad en el caso particular donde ha de concretizarse la supuesta indeterminación del concepto.

Así las cosas, debemos recordar que la interpretación jurídica implica la utilización de una serie de reglas que permiten desentrañar o esclarecer el sentido de una norma o texto legal, a partir de su contenido, mismo que pudiera resultar dudoso o con entendimientos diferentes.

Sobre este punto, es necesario mencionar que la historia de la Interpretación se inicia caracterizándola como una actividad muy estricta, sacramental, que se limita a aplicar el texto normativo, pero que evolucionó para transformarse en una forma de describir, desentrañar, esclarecer, el sentido de la norma, hasta llegar a asignar o atribuir el contenido normativo de las disposiciones jurídicas, empero, en nuestra opinión, considerando:

1. La forma en que están redactadas;
2. Su sentido lógico;
3. La intención de su creador;
4. La relación con el ordenamiento en que se ubican, así como los demás que conforman el sistema jurídico; y
5. El contexto histórico-social en el momento de su creación y aplicación en las condiciones actuales.

²³ Cfr. Ronald Dworkin, *El imperio de la Justicia*, trad. Claudia Ferrari, 3a. reimpr., Gedisa, España, 2008.

²⁴ Cfr. Jerzy Wróblewsky, *El sentido y hecho del Derecho*, trads. Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas y Juan Igartua Salaverría, 2a. reimpr., Fontamara, México, 2008, p. 138

Todo ello aplicado en el marco del tipo de interpretación (o teorías sobre la interpretación —Franco Modugno—) que, en su caso, autorice la propia materia que se interpreta, por ejemplo, una “interpretación declarativa o literal” o una “interpretación correctora”, en palabras de Ricardo Guastini, o bien, la “interpretación declarativa” (atribuir a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de las palabras), la “interpretación restrictiva” (atribuir un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada —*plus dixit quam voluit*—) o la “interpretación extensiva” (la formulación del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa —*minus dixit quam voluit*—), según Ezio Vanoni²⁵ (pensamiento similar tiene M. A. Mailher de Chassat —*Tratado de la Interpretación de Leyes*—, trad. Luis Manuel C. Méjan, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1a. reimpr., México, 2008, p. 93).

En este orden de ideas y retomando la idea del matiz particular al que nos referimos que adquiere la hermenéutica jurídica en materia tributaria, de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (entendiendo por éstas, las referidas al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa) *son de aplicación estricta*, en oposición al tipo de interpretación restrictiva y extensiva o analógica (ambas interpretaciones correctoras según Guastini), permitiéndose el uso de cualquier método de interpretación que permita desentrañar su contenido.

Así lo ha sostenido, incluso, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente Jurisprudencia:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.—El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, *son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones*, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, *ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.*²⁶ (Cursivas añadido).

²⁵ Cfr. Ezio Vanoni, *Naturaleza e Interpretación de leyes tributarias*, trad. Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.

²⁶ Jurisprudencia 2a./J. 133/2002, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, XVI, diciembre de 2002, página 238, registro electrónico 185419.

Asimismo, resulta aplicable la siguiente tesis:

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 50. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.—Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. 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 que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance*".²⁷ (Cursivas y subrayado añadido).

En este sentido, es conveniente señalar lo que Ezio Vanoni²⁸ establece al escribir sobre "la aplicación rígida de las normas tributarias", a saber: "las normas tributarias deben interpretarse en forma rígida y estricta: tan sólo son aplicables a las hipótesis claramente previstas por la ley, sin que se puedan extender, a través de razonamientos lógicos y de aplicaciones analógicas, a casos no expresamente previstos por la misma norma".

Así, la ley fiscal debe interpretarse rígida y literalmente, ya que tiene un carácter taxativo o limitativo donde solamente los hechos o actos ahí contemplados son lo que dan lugar, en su caso, al pago de las contribuciones, por lo que la interpretación de la ley fiscal no permite ampliar o restringir, mediante normas lógicas, el contenido de la norma tal como resulta de su expresión literal. La interpretación rígida y literal de las leyes impositivas es un corolario de la naturaleza propia de tales leyes, ya que a nadie puede obligársele a tributar si no se ubicó en el hecho imponible a través de la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

Ahora bien, como ya se ha dicho, lo anterior no implica que no pueda recurrirse a ciertos tipos de interpretación para esclarecer o desentrañar el contenido de una norma tributaria, como los referidos en el punto anterior, pero que para efectos de nuestra materia sugerimos los siguientes (e incluso, que su aplicación sea en este orden):

²⁷ Tesis 2a. CXLII/99, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, X, diciembre de 1999, página 406, registro electrónico 192803.

²⁸ Vanoni, *op. cit.*, pp. 104 y 105.

1. INTERPRETACIÓN LITERAL O GRAMATICAL

En este método, el intérprete debe atender al significado de las palabras utilizadas en la disposición, esto es, como lo señala Vanoni, debe apercibirse del significado de las palabras a través de las cuales se manifiesta el pensamiento legislativo. En el sistema jurídico mexicano, es el método que contempla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, es necesario mencionar que “se debe tener en cuenta la voluntad del legislador, aunque sólo con el fin de controlar si las palabras se han entendido según el significado que les atribuyeron los órganos legislativos”.²⁹

Integrando, además, el significado de las palabras dentro del precepto en el que se ubica.

2. INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL LEGISLADOR, TELEOLÓGICA O CAUSAL

También conocido como la “escuela de la exégesis” (Ihering, Heck, Ronald Dworkin) atiende a la voluntad del creador de la norma, a su intención al producirla, al fin de la norma jurídica, preguntándonos en primera instancia cuál es el interés que jurídicamente la norma intenta proteger y después de conocer ese elemento, decidir la controversia, interpretando el precepto de modo que por su aplicación resulte que efectivamente protegió el interés que la norma intenta garantizar.

En este sentido hay que revisar, por ejemplo, las razones, argumentos o planteamientos contenidos en el proceso legislativo. La “*ratio legis*” es la base de este método de interpretación, donde se buscan los razonamientos del propio creador de la norma.

3. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA

A través de este método de interpretación la norma a interpretar no debe estudiarse de manera aislada, sino dentro del marco legal del que forma parte, por lo tanto, debe encuadrarse en el marco de todas las disposiciones que integran la ley de que ella forma parte, así como en relación con las disposiciones de leyes afines y, en general, con todas las leyes vigentes en el orden jurídico.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente Jurisprudencia:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.—Si bien es cierto que la interpretación y

²⁹ *Ibidem*, p. 244.

aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. *Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales.* En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.³⁰ (Cursivas añadidas)

Asimismo, resulta aplicable, la siguiente Jurisprudencia:

LEYES FISCALES. LA REMISION DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACION DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA.—*Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.*³¹ (Cursivas añadidas)

Sobre esto el profesor Raúl Rodríguez Lobato en su obra *Derecho Fiscal* establece que:

debe destacarse que sería un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley, puesto que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, es decir, relacionando unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción; pretender esto, sería, como dice Margáin, destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.³²

³⁰ Tesis 3a./J. 18/91, de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, abril de 1990, página 24, registro electrónico 207014.

³¹ Tesis 3a./J. 19/91, de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1997, página 25.

³² Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., Editorial Oxford, México, 2000, p. 51 y 52.

4. INTERPRETACIÓN HISTÓRICA U *OCCASIO LEGIS*

Este método, conocido también con el calificativo de “Saleilles” (en honor de Raymond Saleilles que basó sus ideas en el historicismo), permite acercarnos al significado de la norma en estudio a partir de investigar las condiciones que imperaban en el momento específico en que la norma se expidió, ya que frecuentemente las normas tributarias surgen bajo el impulso de las necesidades inmediatas en las que puede encontrarse su explicación, pero sin perder de vista su evolución en el contexto normativo.

V. LA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

Ahora bien, existe un tipo de interpretación que en los últimos años ha cobrado especial relevancia en la resolución de impugnaciones constitucionales por parte de la SCJN y es la conocida como “Interpretación Conforme” o “adecuadora” (como la llama Guastini).

Para Guastini la interpretación adecuada puede presentarse de dos maneras, como adaptación o adecuación del significado de una disposición a una norma superior (la Constitución por ejemplo) y aquella que se adapta o adecua a un principio general de derecho.

La que a nosotros interesa es la primera de ellas y al respecto nos dice:

se hace interpretación adecuada siempre que se adapta —se adecua— el significado de una disposición al significado (previamente establecido) de otras disposiciones de rango superior³³ e ilustra “si una disposición legislativa admite dos posibles interpretaciones, tales que una es conforme con las normas constitucionales; mientras que la otra se contradice con ellas, se hace interpretación adecuada optando por la primera y rechazando la segunda. Esta forma de interpretar se rige por la (tácita) presunción de que el legislador respeta la constitución y no intenta violarla.³⁴

Para el Maestro Fernando Serrano Migallón, siguiendo a Javier Jiménez Campo, “con la expresión ‘interpretación conforme a la Constitución’ se alude al principio o máxima de hermenéutica según la cual, de entre varios entendimiento posibles de una regla de derecho, el intérprete ha de adoptar por aquel que mejor se acomode a los dictados constitucionales”.³⁵

³³ Guastini, *op. cit.*, p. 47.

³⁴ *Ibidem.*

³⁵ Fernando Serrano Migallón, “La interpretación conforme a la Constitución: un canon interpretativo en claroscuro” (p. 393-405) en *Homenaje a Ignacio Burgoa Orihuela*, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 396.

En otras palabras, es un nuevo mecanismo de interpretación que permite disminuir las declaratorias de inconstitucionalidad de las disposiciones legales cuando a éstas se le pueda otorgar un significado que sea acorde a la Constitución de entre los varios entendimientos posibles que tengan.

Es importante mencionar que este tipo de interpretación se incluye en el proyecto de nueva Ley de Amparo que tanto en la SCJN como en algunos sectores académicos se trabajó hace algunos años, sin que en la Nueva Ley de Amparo se haya aprobado.

Uno de los involucrado en ese proyecto, el ahora Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea establece que cuando un Tribunal Constitucional recurre a la "Interpretación Conforme" "al analizar la constitucionalidad de una ley, se abstiene de declararla inconstitucional si dentro de las interpretaciones jurídicamente posibles hay una que haga a esta norma general conforme a la Constitución, adecuada a la Constitución, compatible con la Constitución."³⁶

En este sentido, vale la pena apuntar que el riesgo es que en un futuro, este tipo de interpretación se use de manera indiscriminada, provocando con ello que se le den a los órganos jurisdiccionales facultades materialmente legislativas.

Al respecto, el Serrano Migallón sentencia que:

La interpretación conforme a la Constitución en este caso puede emplearse como un instrumento de 'corrección legislativa' por parte del Poder Judicial en el que no se fundamente el por qué del predominio de una interpretación sobre otras"³⁷ y recuerda "se sabe bien que entre las funciones de los tribunales encargados del control de la constitucionalidad está la de actuar como legislador negativo; es decir, pueden negar la constitucionalidad del texto legislativo, pero nunca producir algo en su lugar o corregirla. Esto, sin embargo, no es tan evidente en los sistemas que cuentan con la figura de la interpretación conforme a la Constitución. En ellos, esta técnica interpretativa puede desempeñar un papel importantísimo al posibilitar que órgano jurisdiccional continúe cumpliendo con sus facultades de legislador negativo, pero, al mismo tiempo, que tenga la oportunidad de corregir o extender la obra del legislador cuando lo considere necesario."³⁸

Riesgo que implicaría, incluso, una posible violación al principio de división de poderes.

³⁶ Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, *Hacia una nueva Ley de Amparo*, UNAM, México, 2002, p. 126.

³⁷ Serrano, *op. cit.*, p. 404.

³⁸ *Ibidem*, p. 405.

En esta interpretación, nos dice Guastini, en las sentencias son:

[...] sentencias interpretativas estimativas (la Corte evita declarar constitucionalmente ilegítima toda una disposición y se limita a declarar ilegítima una de sus posibles interpretaciones), o se trata —aún más claramente— de sentencias interpretativas desestimativas (la Corte evita declarar constitucionalmente una disposición, interpretándola de modo que sea conforme a la Constitución).³⁹

A este respecto, el Maestro Fernando Serrano Migallón, siguiendo a Humberto Nogueira Alcalá, nos dice que:

*Las sentencias derivadas de esta técnica interpretativa, son declarativas en la medida que el Tribunal Constitucional devela una interpretación de la disposición legal que existía desde el momento en que se generó el precepto legal, aun cuando no estuviere todavía explicitado. La sentencia rechaza así la inconstitucionalidad de la disposición, determinando algunas veces en su parte resolutive o dispositiva el razonamiento básico desarrollado con el objeto de que éste adquiera también carácter vinculante y erga omnes.*⁴⁰ (el resaltado es nuestro).

Como corolario de lo expuesto, a continuación transcribimos el contenido siguiente, en la que establece qué debe entenderse por Interpretación Conforme:

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN.—La aplicación del principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige del órgano jurisdiccional optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria sea oscura y admita dos o más entendimientos posibles. Así, el Juez constitucional, en el despliegue y ejercicio del control judicial de la ley, debe elegir, de ser posible, aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma impugnada, a fin de garantizar la supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación del orden jurídico.⁴¹

VI. ¿INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN EN MATERIA FISCAL?

Una vez que hemos establecido qué es la interpretación jurídica, las teorías de la interpretación, los tipos de interpretación, la forma en que

³⁹ Guastini, *op. cit.*, pp. 47 y 48.

⁴⁰ Serrano, *op. cit.*, p. 396.

⁴¹ Jurisprudencia 176/2010, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XXXII, diciembre 2010, página 646.

sugerimos como debe aplicarse a la materia tributaria y que definimos a la Interpretación Conforme, es momento de plantearnos la siguiente interrogante ¿la Interpretación Conforme resulta o no aplicable a la materia fiscal?

Empero, antes de darle respuesta debemos definir qué comprende el término "materia fiscal", ya que si consideramos, como lo ha sostenido la SCJN, que ésta abarca tanto las obligaciones fiscales sustantivas (que por definición que generan el pago de contribuciones) como las formales (vinculadas con la manera de cumplimiento de las primeras) la respuesta no puede ser tan tajante, debido a que en nuestra opinión, respecto de éstas últimas si cabría la posibilidad de interpretarlas "Conforme a la Constitución"⁴², pero por ninguna razón resultaría aplicable a las normas que establecen los elementos esenciales de las contribuciones (objeto, sujetos, base, tasa, cuota o tarifa) ya que ello iría en contra del principio de legalidad tributaria.

En efecto, el principio de legalidad en materia fiscal consiste en que toda contribución (entiéndase todos los elementos esenciales de ésta, objeto, sujeto, base, tasa, cuota o tarifa) debe estar establecida en una ley en un sentido formal y material. El primer aspecto quiere decir que dicha Ley debe ser emitida por el Congreso de la Unión (teniendo como Cámara de Origen en el proceso legislativo a la Cámara de Diputados) y en el segundo que debe cumplir con los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad.

Así, el Congreso de la Unión es el único ente encargado de establecer contribuciones y, por tanto, sus elementos. De ahí que si derivado de una interpretación, "integra" o "corrige" alguna disposición legal emitida por el legislador en materia tributaria no sería factible su aplicación, so pena de conculcar el citado principio de legalidad, ya que un ente distinto (los tribunales del Poder Judicial de la Federación) establecería elementos de una contribución sin estar constitucionalmente facultado para ello.

Por lo anterior, si la Interpretación Conforme a la Constitución posibilita al Juez Constitucional a dar un sentido a una norma legal que a "su juicio" fue el que quiso el legislador imprimirle, creando, incluso, situaciones no previstas en el propio texto y esto lo hace con una norma fiscal sustantiva, consideramos que se violaría el principio de legalidad tributaria.

Sobre este punto hay que recordar que las funciones de los tribunales encargados del control de la constitucionalidad está la de actuar como legislador negativo (en términos kelsenianos); es decir, pueden

⁴² Véase la resolución a la Contracción de Tesis 123/2008-SS.

negar la constitucionalidad del texto legislativo, pero nunca producir algo en su lugar o corregirlo.

Por lo que si se permitiera la aplicación de la Interpretación Conforme a la Constitución en materia del establecimiento de contribuciones se daría implícitamente a los tribunales constitucionales la oportunidad de corregir o extender la obra del legislador cuando, a su juicio, lo considere necesario. De ahí que en nuestra opinión esto no resulte adecuado ni jurídicamente posible a la luz de nuestro sistema constitucional tributario.

En este contexto de ideas, el tratadista argentino Dino Jarach nos dice que “por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco, se hace depender de verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible”,⁴³ por lo que solamente “se paga el impuesto porque se verifica el presupuesto de hecho que la ley ha previsto”,⁴⁴ sin que pueda afirmarse que en las leyes tributarias existan lagunas⁴⁵ (sobre lagunas en el Derecho véase Atria, Fernando, *et. al.*, “Lagunas en el Derecho”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005), ya que “las obligaciones que la ley expresamente no impone no existen (...) los impuestos son materia legal y no de equidad (*matter of statute and not of equity*) y que una obligación que no resulte de la letra de la ley no puede ser impuesta aunque esté dentro de su espíritu”.⁴⁶

Sobre el particular, el Maestro Raúl Rodríguez Lobato en su obra *Derecho Fiscal*, haciendo eco de lo sostenido por el Maestro Emilio Margáin Manaotou, sostiene que:

*la interpretación analógica, en términos generales, se encuentra proscrita como método de interpretación de las leyes fiscales. Margáin señala que se considera peligrosa en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los órganos administrativos de capacidad de legislar. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad; de allí que De la Garza nos diga que la llamada interpretación analógica, no es interpretación sino integración.*⁴⁷

⁴³ Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3a. ed., 1a. reimpr. Ed. Abeledo-Perrot, Argentina, 2004, pp.73

⁴⁴ *Ibidem*, p. 93.

⁴⁵ *Cfr. Ibidem* p. 162.

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 50

Por todo lo anterior, hay que decir, en palabras de Ulises Schmill y del ahora Ministro de la SCJN José Ramón Cossío Díaz, al hablar de la "Interpretación y ética de la responsabilidad" que:

no basta con que la decisión tomada se ajuste formalmente a uno de los contenidos posibles de una norma, sino que determinará la totalidad, previsible de interpretaciones, ponderará sus consecuencias con base en dictámenes científicos y entonces, y sólo entonces, tomará una decisión. La adecuación formal de su decisión con una de las interpretaciones posibles de la norma a ejecutar es un elemento posible que debe ser tomado en consideración; sin embargo no es el único.⁴⁸

Finalmente, es pertinente mencionar lo que Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez señalan al concluir su estudio sobre la "Interpretación de las normas tributarias. El fraude a la Ley Tributaria", lo siguiente:

En nuestro sistema jurídico (de corte continental europeo), a los juristas sólo debe importarnos la realidad económica normativizada, esto es, la realidad económica plasmada en el texto legal, tal como ésta fue plasmada en el norma. Por lo que el jurista únicamente puede atender a la letra de la ley 'de manera estricta'. De ahí que si la llamada 'realidad económica' no está contenida en una norma, el intérprete no podrá, so pena de infringir la legalidad de la norma, sustituir la letra de la ley por dicha realidad económica. Con ello quiero decir, que un sistema impositivo como el vigente en nuestro país, da mayor importancia a las estructuras y al contenido jurídico de la norma y no así a la realidad económica que pueda ser considerada. Si nuestro ordenamiento legal tiene fallas, sin duda, el legislador las puede resolver, pues ni la Administración y menos aún los jueces pueden encontrar hecho imponible donde la ley tributaria no los ha creado [...].⁴⁹

⁴⁸ Ulises Schmill, y José Ramón Cossío Díaz, *Interpretación del Derecho y concepciones del mundo*, en "Interpretación Jurídica y Decisión Judicial", comp. Rodolfo Vázquez, Editorial Fontamara, 4a. reimpr., México, 2006, p. 84.

⁴⁹ Liliana González Varela, y Alejandro Ibarra Rodríguez, *Interpretación de las normas tributarias. El fraude a la Ley Tributaria* en Alvarado, Miguel de Jesús, coord., *Manual de Derecho Tributario*, 2a. ed., Editorial Porrúa, México, 2008, pp. 122 y 123.