

La contrarreforma de la reforma fiscal

Miguel A. Rosillo Sánchez

El autor es profesor de asignatura en el Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana.

A mediados de enero de 1801 John Adams, presidente de Estados Unidos, acababa de perder la reelección con Thomas Jefferson y se encontraba consternado ante la negativa de John Jay para aceptar la nominación como presidente de la Suprema Corte de Justicia de la nación; si el ejecutivo saliente no la hacía a tiempo la nominación podía recaer en la nueva administración y el titular de dicho poder sería también de extracción republicana. Adams llamó entonces a la oficina presidencial a su secretario de Estado John Marshall, y sin preámbulos comentó con él la negativa de Jay, y acto seguido volteó a verlo y le dijo: "creo que tengo que nominarte a ti". John Marshall tan sólo movió la cabeza en señal de asentimiento. La situación era hartó compleja. El país se dividía en las luchas políticas de dos partidos. Por un lado, estaban los federalistas, que defendían la construcción de un poder central fuerte y unificado en la oficina presidencial y que con la partida de Adams perdían la presidencia de la república. Por el otro, se encontraban los republicanos capitaneados por Thomas Jefferson que creían en mantener la autonomía de los estados federados y favorecían el fortalecimiento de una democracia parlamentaria.¹ Con todo John Marshall, de 45 años e hijo de Thomas Marshall, un agricultor del estado de Virginia que había alcanzado el grado de coronel en el ejército de Washington, fue ratificado por el Senado de Estados Unidos, el 27 de enero de 1801, como el cuarto Chief Justice de la Corte Suprema. Marshall lo ignoraba en ese momento pero la historia consigna que su presidencia habrá de durar 35 años y en el curso de la misma transformaría la faz del gobierno estadounidense.² Chief Justice Marshall fue tentado varias veces, sobre todo al principio, para participar en las luchas políticas por el control del poder en la joven república. Las tentaciones se presentaban en forma de invitaciones a que incrementara el poder de la Corte y afectara el de la presidencia o el del congreso, según fuera el caso. Él por su parte, se empeñó en acotar las facultades del poder judicial e incrementar el prestigio moral de la Corte imponiendo por ese medio el imperio de la ley. El resultado final fue el fortalecimiento de una nación y la paulatina pero constante disminución de la pobreza.

Ahora, instalados en nuestra modernidad, con fecha primero de enero de este año, el presidente de la República, Vicente Fox, ordenó la promulgación de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al año fiscal que corre del 1 de enero al 31 de diciembre de 2002. Subsecuentemente, se produjeron fuertes críticas de varios sectores económicos en contra de la reforma fiscal por considerarla mal hecha y equivocada. Las críticas se centraron, entre otros puntos, en el impuesto que se pretendía imponer al jarabe de fructuosa y en el denominado impuesto a bienes suntuarios.

Más de dos meses después, el 5 de marzo de este mismo año, el titular del Ejecutivo, con fundamento en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, publicó un decreto por virtud del cual se suspendía la entrada en vigor del impuesto al jarabe de fructuosa y el impuesto suntuario en algunos estados de la franja fronteriza del norte.

El decreto del Ejecutivo federal es un acto unilateral que se verificó sin la colaboración del Legislativo de la federación, por lo que es conveniente analizar con cuidado cuáles son sus múltiples consecuencias. En lo político ha sido ya anunciada por los partidos opositores al gobierno federal la inminente presentación de una controversia constitucional que seguramente consistirá en determinar si el presidente de la República, al diferir la vigencia de cargas tributarias impuestas por el Legislativo federal violó el principio de separación de poderes consagrado en la Constitución.

En efecto, nuestro sistema jurídico constitucional es heredero del sistema estadounidense, que a su vez se nutrió de la teoría de división de poderes de Montesquieu. Y según este célebre tratadista francés, la mejor manera de controlar el ejercicio del poder público era, y es, estableciendo un sistema en que el poder controla al poder. Lo que implica recurrir a un esquema de división o separación de las funciones o atribuciones del Estado, con el objeto de que los órganos encargados con dichas funciones o atribuciones se controlen o limiten unos a otros.

Así, la función ejecutiva corresponde al poder Ejecutivo, la legislativa al Legislativo y la judicial al poder Judicial. Se da por entendido que la función del órgano ejecutivo consiste básicamente en la aplicación o ejecución del orden jurídico. La del órgano judicial, en la solución de controversias que se susciten con motivo de la aplicación del orden jurídico a casos concretos o por la presunta violación de los derechos y obligaciones en él consagrados. Y la del órgano legislativo, en la creación de las leyes o normas jurídicas constitutivas del orden jurídico vigente en el territorio del Estado. Lo que implica, entre otras atribuciones, la de establecer y modificar las cargas tributarias que habrán de cubrir las personas en el territorio nacional.

Somos además, herederos directos de otra máxima del derecho anglosajón: No taxation without representation, que traducida a nuestro lenguaje jurídico significa que las cargas impositivas o tributarias deben ser establecidas por un acto de representación popular: esto es, una ley. Y como esta última es del ámbito del poder Legislativo, el resultado es que los impuestos deben ser establecidos por el Congreso y no por otro poder. Tal y como se consagra de manera expresa en los artículos 31, 72 y 73 de la Constitución.

A su vez nuestros tribunales federales, en diversas tesis jurisprudenciales, han interpretado que el principio de legalidad tributaria se encuentra claramente establecido por la fracción iv del artículo 31 constitucional y que dicho principio confirma la exigencia de que la carga tributaria de los gobernados debe ser establecida en una ley. Misma que debe contener los caracteres esenciales del impuesto: forma, contenido y alcance de la obligación tributaria. Lo contrario, esto es, los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos de nuestro régimen constitucional.³ Todos los conceptos anteriores aplican, por supuesto, no sólo el acto de creación, sino también al de modificación de las cargas tributarias, pues si se requiere de un acto material y formalmente legislativo para la creación del tributo, con toda lógica la misma exigencia opera para su modificación y extinción. Claro, con la salvedad que resulta naturalmente del control de constitucionalidad que ejercita el poder Judicial, que por esa vía puede, por excepción y en casos estrictamente reglamentados, declarar inaplicable un tributo (como podría ocurrir en el caso de una controversia constitucional).

Asimismo, el principio de supremacía constitucional indica que ninguna ley puede estar por encima de los dispositivos de nuestra Carta Magna. ¿Pero qué ocurre si es una ley la que faculta al titular del Ejecutivo para que en casos especiales y determinados modifique los términos de un tributo? ¿Por qué no asumir en ese caso que si el legislador tiene esa facultad entonces el propio legislador puede delegarla en el Ejecutivo? ¿No es obvio que las condiciones económicas pueden variar con rapidez no ajustable por actos del Congreso y que resulta más eficiente encargar al Ejecutivo la tarea de que, de manera responsable, verifique modificaciones impositivas cuando las circunstancias económicas así lo demanden?

Todas las anteriores interrogantes pueden tener en la mente de muchos respuestas afirmativas. Pero eso no es necesariamente cierto a la luz de la lógica jurídica, pues lo que la constitución atribuye, sólo la Constitución lo delega. Y en el caso concreto aplica por encima de los convencionalismos económicos el principio de la supremacía Constitucional, según el cual ninguna ley puede estar por encima de los dispositivos de nuestra ley fundamental. Y si el texto constitucional establece una separación de poderes y a cada uno de ellos atribuye una función, sólo ella puede señalar en qué casos dicho principio queda exceptuado.

Incluso lo antes apuntado es congruente con las reglas que norman la delegación de facultades, ya que técnicamente hablando, son dos órganos distintos, el constituyente permanente y el legislador federal. Este último es el encargado de elaborar las leyes integradoras del orden jurídico nacional, las que en teoría deben derivar o desprenderse de los dispositivos constitucionales o al menos ser congruentes con ellos. Mientras que aquél (el poder constituyente permanente) es un órgano integrado de manera excepcional por el propio Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados, y es el único que puede verificar modificaciones o adiciones al texto constitucional.

Por tal razón, no es cierto que el legislador federal (el Congreso) tenga atribuciones para delegar una función legislativa que la norma constitucional le señala, pues no compete al él crear normas constitucionales sino al constituyente permanente. Y sería únicamente este órgano supremo quien podría teóricamente crear un nuevo dispositivo que autorizara la delegación de facultades de modificación de normas tributarias al titular del Ejecutivo. Obviamente esto último implica que, por exclusión, ninguna

ley ordinaria puede hacerlo.

Otro punto a considerar es la existencia de atemperamientos al principio de separación de poderes, comprendidos en el propio texto constitucional, y que existen en reconocimiento del hecho de que resulta imposible un apego absoluto e irrestricto al principio de separación de poderes.

Dicho de otra forma, el principio de separación de poderes deriva en el reconocimiento de actos formal y materialmente legislativos, judiciales o ejecutivos. Lo que significa que no sólo la naturaleza del acto es legislativa, judicial o ejecutiva sino que el órgano que lo emite es respectivamente el Legislativo, el Judicial o el Ejecutivo. Pero, de acuerdo con la existencia de atemperamientos puede darse el caso de que un acto sea materialmente legislativo y sin embargo no serlo formalmente, pues no lo ha emitido el órgano legislativo. Y lo mismo es cierto para los actos judiciales y ejecutivos. Ejemplo de ello son los actos judiciales que verifica el Congreso de la Unión cuando se erige en Gran Jurado para conocer de una responsabilidad política o el propio poder Judicial cuando emite una norma jurisprudencial o, en otro supuesto, cuando el propio presidente de la República hace uso de su facultad reglamentaria y emite normas jurídicas que son generales, abstractas e impersonales, es decir, actos legislativos. Todos los ejemplos anteriores, denominados atemperamientos, se encuentran contemplados en la norma constitucional. De tal suerte que no es posible incluir ningún otro atemperamiento al principio de división de poderes que no se incluya primero en una reforma constitucional.

Por su parte, en el artículo 39 del Código Fiscal se señala lo siguiente: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: 1) condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufrida por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias."

Un lectura cuidadosa revela que los casos o supuestos incluidos en el precepto transcrito (afectaciones económicas y catástrofes) no son equivalentes a los atemperamientos contemplados en la Constitución⁴ y por lo tanto eso es suficiente para concluir que el dispositivo fiscal en comento es inconstitucional.

Más aún, del supuesto normativo anterior (suponiendo que fuera constitucional), se desprenden por lo menos dos atribuciones principales asignadas al titular del Ejecutivo. El presidente está facultado por el artículo multicitado a: 1) condonar o eximir el pago de contribuciones y sus accesorios y 2) autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades de contribuciones y accesorios.

Incluso en un análisis superficial se advierte que la facultad de condonar o eximir del pago de una contribución a una parte o a toda la población, sí podría afectar los elementos normativos de un tributo y por ende sí plantearía problemas de constitucionalidad. Aunque cabe aclarar que no en todos los supuestos o escenarios posibles de ejercicio de la facultad de condonar o eximir se estaría violentando el principio de separación de poderes. Pues si bien resulta obvio que eximir totalmente del pago de un impuesto, establecido por mandato legal, ante la mera posibilidad de que su implementación o pago afecte una actividad económica determinada, es modificar injustificadamente una ley del Congreso; no lo es tanto que el Ejecutivo federal verifique un acto de condonación parcial de un impuesto en una determinada región del país asolada por un fenómeno meteorológico.

Es evidente que en el supuesto normativo del artículo fiscal se mezclaron atribuciones notoriamente constitucionales con otras de dudosa constitucionalidad y otras francamente inconstitucionales. Para distinguir unas de otras basta determinar si la atribución respectiva configura o no una modificación del texto legislativo en que se contiene el tributo.

Este decreto presidencial determinó la suspensión temporal de la entrada en vigor de los tributos señalados y no su pago a plazos o diferido, ya que esto último hubiera implicado que dichos impuestos sí entraron en vigor, en la forma decretada por el Congreso, y que actualmente generan obligaciones tributarias a los contribuyentes, lo que evidentemente no ha ocurrido a los beneficiarios del decreto presidencial. Estamos tan sólo ante un diferimiento del plazo de inicio de vigencia del impuesto. Lo que parece apoyar la conclusión de los asesores jurídicos del presidente de que no hay violación constitucional, ya que no se está verificando un acto de supresión total o definitiva del tributo sino la prórroga de su entrada en vigor y por ende la parte del dispositivo fiscal que se utiliza no es aquella que autoriza a la modificación de un acto legislativo (condonar o eximir totalmente del pago de una contribución), sino otra, la segunda, que tan sólo suspende temporalmente su entrada en vigor. 5

¿Es defendible el decreto presidencial partiendo de la base de que el mismo sólo prorroga la entrada en vigor de la ley fiscal y no modifica sus normas sustantivas? Puesto de esta forma, el problema se reduce a dilucidar si los artículos transitorios, que definen la fecha de entrada en vigor de una ley son equivalentes jurídicamente hablando, a los artículos sustantivos o bien, si por ser de distinta naturaleza los dispositivos transitorios, su modificación no requiere propiamente de un proceso legislativo, como lo exigen los artículos sustantivos.

Resolver esas cuestiones demanda simplemente determinar los elementos esenciales o característicos de los dispositivos legales y ver si los artículos transitorios los comparten. Esos elementos esenciales son la generalidad, la abstracción y la impersonalidad de la norma. La norma jurídica es general cuando se refiere a un número indeterminado de personas. Es abstracta cuando se aplica a todas las personas ubicadas en su hipótesis normativa. Finalmente, es impersonal cuando no va dirigida a una persona o grupo determinado de personas.

Pues bien, las tres características esenciales antes apuntadas se contienen íntegramente en las denominadas normas o artículos transitorios, cuyos elementos característico y diferenciador es su temporalidad. Es más, los dispositivos legales transitorios son normas que tienen por objeto precisar el alcance de la ley con la cual se relacionan, ya sea mediante la fijación del periodo de su vigencia o la determinación de los casos en los cuales será aplicada. Pero dicha característica no altera sus elementos esenciales que los hace compartir los elementos constitutivos de toda norma legal. Ya que al decir de la doctrina y la jurisprudencia los artículos transitorios forman parte integrante del ordenamiento legal.⁶

Bien visto, todas las normas están destinadas a ser temporales, ya que tarde o temprano quedarán derogadas por otras. Lo distinto es que las normas transitorias son de una temporalidad conocida.

Por ello, sí es requisito indispensable para la modificación legal de los artículos transitorios de una ley seguir el mismo procedimiento legislativo que se sigue para modificar artículos sustantivos. Como el decreto del Ejecutivo no lo hizo así viola el dispositivo constitucional (artículo 77, inciso f) que contiene dicha exigencia.

En suma, el decreto del presidente de la República que prorrogó la entrada en vigor de cargas tributarias impuestas por el Legislativo federal es violatorio del principio de separación de poderes consagrado por la Constitución, toda vez que este principio señala que corresponde al Legislativo establecer y modificar las cargas tributarias que habrán de cubrir las personas en el territorio nacional. Asimismo, el principio de supremacía constitucional indica que ninguna ley puede estar por encima de los dispositivos de nuestra carta magna, además de que dentro de los atemperamientos al principio de separación de poderes comprendidos en el propio texto constitucional no se contempla ninguno de los supuestos considerados por el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, por último porque la modificación de artículos transitorios es equivalente a la modificación de los artículos sustantivos o permanentes.

Es posible, no obstante, que los defensores del decreto presidencial, que prorrogó la entrada en vigor de ciertos impuestos contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, aleguen que el mismo no es contrario a la Constitución, tomando en consideración que fue el propio Legislativo federal el que delegó en el titular del Ejecutivo la facultad de prorrogar la entrada en vigor de normas impositivas cuando las circunstancias económicas así lo exigieran. Además de que no se trata de un acto de creación o derogación de un impuesto (proceso legislativo) sino tan sólo de la posposición de su entrada en vigor. O bien que la inconstitucionalidad de un precepto legal únicamente la puede resolver el poder Judicial de la federación y el tiempo necesariamente extenso que ese poder ocupe torna trivial o inútil la controversia para sus antagonistas.

Lo cierto, sin embargo, es que el acto del presidente Fox sí es violatorio del orden jurídico constitucional, atento a que de la misma manera que cualquier otro poder, el órgano legislativo también puede incurrir en errores constitucionales. Y que como quedó argumentado, es un acto legislativo el que determina a través de un articulado transitorio la fecha de entrada en vigor de un dispositivo legal o de una ley. Por último, porque el natural retraso de las decisiones judiciales sobre la constitucionalidad de un acto de autoridad no debe ser el fundamento que utilice el encargado, por mandato constitucional, de respetar y hacer respetar las leyes.

Los poderes de la Unión tienen como altísima función dirigir los destinos del pueblo, del Estado, y con tanta responsabilidad nadie puede darse el lujo que algunos de ellos lleguen a actuar como litigantes que dirimen controversias de arrendamiento en la determinación de sus atribuciones constitucionales. La

imagen correcta de los poderes federales, que la Constitución mantiene separados para el beneficio de todos los mexicanos, es una de competidores que admiran y respetan la fuerza de aquel que algunas veces será el rival en la consecución de un objetivo, pero en muchas más es compañero navegante en el embravecido mar que la historia, la cultura y la geografía nos han deparado.^z

1 Jean E. Smith, John Marshall. *Definer of a nation*, Henry and Holt, Nueva York, 1966, pp. 14-15

2 Ibid.

3 Véase el rubro Impuestos, principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución federal. Instancia: Pleno. Fuente *Semanario Judicial de la Federación*, época 7, vol. 91-96. Parte: Primera. Sección: Jurisprudencia, p. 173.

4 Por ejemplo, el artículo 29 constitucional señala que en caso de perturbación grave de la paz pública el presidente puede suspender las garantías individuales y se entiende asumir funciones legislativas, pero ése sería un caso de excepción y no de atemperamiento.

5 Aunque de hecho no hay un solo elemento en la hipótesis normativa del artículo 39 del Código Fiscal que equivalga a una atribución concedida al Ejecutivo para diferir temporalmente la causación de un impuesto o su entrada en vigor. Toda vez que no es lo mismo diferir el pago del tributo que retrasar su entrada en vigor o la causación del mismo.

6 Véase Rubro: Impuesto establecido en artículo transitorio de una ley. No determina su inconstitucionalidad. Localización: Instancia: Pleno. Fuente: *Apéndice 1988*. Parte: I. Tesis: 77, p. 142.