

*Fundamentos para la
Interpretación de las leyes fiscales*

Tesina que para obtener el Diploma de Especialidad en Derecho Fiscal, en la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, respetuosamente, es sometida a consideración.

Lic. Marco A. Barrera Vázquez



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ÍNDICE

Introducción

Capítulo I

Complejidad y racionalidad

Alusiones frecuentes

Tres intentos esclarecedores

¿Qué es la complejidad?

Complejidad-Racionalización y Complicación- Simplificación. Dos procesos divergentes.

Vanoni y la interpretación de las leyes fiscales

Algunas supersticiones

La aplicación estricta de las leyes fiscales y sus efectos en la producción legislativa y en el principio de igualdad ante el tributo

Fundamentos para la interpretación de las leyes fiscales

Capítulo II

El punto de partida

La complejidad de las leyes fiscales

El jurista frente a la ley fiscal

Algunas consecuencias mediatas de la complejidad normativa

Incumplimiento de la ley

Distorsión del sistema impositivo

El *costo de información*

Repercusiones en el principio de seguridad jurídica

Capítulo III

Patología de las leyes fiscales

O de las causas que motivan su complejidad

Acerca de la patología normativa

Factores exógenos o *de las causas de complejidad externas*

El carácter político de la ley

La preparación del legislador

La presión presidencial

Deficiencias del proceso legislativo

Deficiencias en los procesos administrativos y jurisdiccionales

La falta de patriotismo fiscal y la desinformación

El lenguaje dispuesto y los vasos comunicantes

El fraude fiscal

Capítulo IV

Patología de las leyes fiscales

(Continúa)

Factores endógenos o *de las causas de complejidad internas*

El caos normativo
El dinamismo de la legislación
Su carácter multidisciplinario
La autonomía conceptual del derecho tributario
La complejidad de los tributos
La consecución de la política tributaria
La complejidad del sistema impositivo mexicano
La aplicación estricta de las normas fiscales
El cuadro patológico

Capítulo V

El legislador frente a la ley fiscal

El legislador paradigmático
La legislación imperfecta
El legislador frente a la ley fiscal
Crisis de legislación
La búsqueda de soluciones prácticas
La interpretación, una respuesta alternativa

Capítulo VI

La racionalización de la ley tributaria

¿Quiénes racionalizan?
El fisco frente a la ley fiscal
El Poder de los Jueces

Capítulo VII

Hacia una teoría de la interpretación de las leyes fiscales

Planteamiento
Grados y posturas
Conclusiones
Bibliografía

INTRODUCCIÓN

El tema de la interpretación de las leyes fiscales se inscribe en la llamada Parte General del Derecho Tributario. Sus tempranas elaboraciones ocurrieron en Italia y en la Alemania de entre guerras, que pronto derivaron en una teoría de la interpretación tributaria, emancipada de la teoría general de la interpretación jurídica.

Esa teoría se ocupa de la historia como de los métodos y medios de interpretación *ad hoc* para las normas impositivas. Sus principios y desarrollos han sido adoptados por la legislación y la doctrina de muchos países; pero existen algunos donde prácticamente se le ha despreciado, o simplemente, se le desconoce. Tal es lo que ocurre entre nosotros por cuanto nuestro Código Tributario –con un método reduccionista-, le proscribió virtud a la arraigada regla, según la cual, las leyes fiscales son de *aplicación estricta*. Con ello la parte material del Derecho Impositivo –que es la propiamente tributaria-, ha quedado exenta de intérpretes (en el sentido *lato* del término), como si las leyes fiscales fuesen normas jurídicas de excepción. Luego la proscripción derivó en un tabú y de éste se hizo un dogma, y por ello ya nadie se ha ocupado del tema.

No es cosa sencilla desarrollar una teoría de la interpretación de las leyes fiscales para sistemas jurídicos blindados contra ella. Porque en tal contexto lo procedente no es ocuparse de una verdad desatendida sobre el Derecho, sino de lidiar contra una prohibición expresa, aunque sea ingenua. He creído inservible y acaso demagógico ocuparme de la teoría de la interpretación tributaria, su explicación y progresos, si antes no desbrozo los obstáculos que se le oponen; juzgo también preparatorio exhibir sus méritos, cuanto denunciar lo nocivo de prescindirla. En los *fundamentos para la interpretación de las leyes fiscales* luché por ejecutar esa preliminar labor justificadora.

Mi condición de alumno extramuros en la época de la huelga 1999-2000, me impone reconocerle a los Doctores Eduardo Martínez de la Vega y Gloria, Ramón Reyes Vera y Gustavo Arturo Esquivel Vázquez, su irrevocable determinación universitaria en esos heterogéneos tiempos; fueron ellos los artífices de mi vocación por la Ciencia de los

Tributos... fue el primero, también, quien motivó los capítulos III y IV, aunque eso ya no lo supo (†). Igual tributo a los Doctores Rolando Tamayo y Salmorán, Jaime Cárdenas Gracia, Ernesto Gutiérrez y González (†), Carlos Arellano García, y en especial al destacado tributarista Raúl Rodríguez Lobato, a los Magistrados y Doctores Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez (asesor de tesis) y Manuel Luciano Hallivis Pelayo, además del Consejero de la Judicatura Federal Miguel A. Quirós Pérez (gracias de verdad). Resta sólo agradecer a la Universidad Nacional Autónoma de México, la impar, lo que de ilustrado se halle aquí.

San Luis Potosí, S.L.P., mayo de 2006.

CAPÍTULO I

COMPLEJIDAD Y RACIONALIDAD

1.1. Alusiones frecuentes.

Es común en las conversaciones sobre impuestos, aludir a la complejidad de las leyes fiscales. Pues se llega un punto en que denostar al legislador tributario o a su obra se convierte en el punto culminante no sólo de conversaciones triviales (diálogos) sino también de análisis especializados (monólogos). A pesar de la amplitud de la temática tributaria (pluridisciplinariedad, impacto social, reformas, efectos económicos, móviles políticos, heterogeneidad impositiva, regulaciones secundarias, precedentes judiciales, etc.), da la impresión que entre lo más subrayado en las exposiciones están los defectos y obscuridades normativas, sus vacíos, su opacidad, la ininteligibilidad de sus predicados. Esto -la opacidad de los textos-, de momento y de un modo muy general, significa complejidad.

Esa complejidad suele atribuirse a diversas causas: a la poca claridad y sencillez del lenguaje; a la sobreespecialización; a la inestabilidad temporal de las normas, o a heterogéneos factores políticos, económicos y sociales. Pasemos si no revista a cualquier ordenamiento fiscal y tratemos de comprenderle; ¿acaso no la sensación más próxima y más duradera que nos deja es la de una absoluta perplejidad? Curiosamente y como un dato revelador, dichas alusiones suele formularlas no sólo el hombre medianamente culto, sino incluso el experto. Es realmente sorprendente descubrir cuán frecuentemente los documentos, cátedras o conferencias especializados se abocan a la crítica legislativa, sea de modo central o no. Por ello el sarcasmo de frases tales como *'las leyes fiscales son tan complejas que ni Kafka mismo las entendería'*, no nos sorprende; ni tampoco nos es extraño que los adjetivos 'confusas', 'ambiguas', 'enredadas' u 'obscuras', se empleen habitualmente para calificarlas. Ciertamente que mucha de esa crítica proviene de una histórica antipatía social hacia los tributos, pues se ha demostrado que por mucho tiempo las

exacciones fueron imposiciones no siempre fundadas en la razón o en la conveniencia de los tributantes.¹

En el plano de la comprensión jurídica, muchos textos normativos de otra índole pueden ser comprendidos en lo esencial tan sólo leyéndoles. Así por ejemplo la prescripción ‘comete homicidio quien prive de la vida a otro’, no requiere gran esfuerzo para entenderle, como tampoco una disposición que determine cuándo existe una compraventa. En ambos ejemplos se trata de casos sumamente comprensibles para la mayoría de las personas porque su referencialidad es altamente cotidiana; la primera norma incluso es abordada desde la moral y la religión, mientras la segunda es intermitentemente practicada como un acto casi mecánico o inconsciente por las múltiples estipulaciones comerciales que a diario efectuamos. Incluso en tales ejemplos los problemas de comprensión se presentan sólo ante la presencia de casos difíciles, como lo sería el determinar si hay homicidio aunque no haya cuerpo, o si puede seguirse hablando de una compraventa si el precio ha de sufragarse mediante un servicio personal. Leer en cambio las leyes fiscales no significa necesariamente comprenderlas. De hecho, aun y cuando las operaciones impositivas acompañan a todas las comerciales, la ejecución de las primeras es un acto comúnmente inconsciente. ¿Cuándo debo pagar impuesto sobre la renta? por más elemental que parezca la cuestión ella no es de fácil contestación a pesar de que leamos la definición legal de rédito o de que entendamos qué es un ‘impuesto’; porque primero deberíamos determinar qué es un rédito imponible, a cuál tipo de renta estamos afectos, y luego inferir con base al resultado fiscal si se ha dado el hecho generador. ¿Cuáles son las deducciones a que tengo Derecho? constituye una formulación que por sencilla que pareciere tampoco es dable responderla en tanto no precisemos el régimen aplicable y las diferencias entre ‘gasto’, ‘costo’, ‘inversión’ y ‘depreciación’, conceptos todos ellos de empleo no vulgar. Muestras tales no son sino algunos de los muchos aspectos que han de considerarse a efecto de entender, en lo *elemental*, la norma impositiva.

Sin que dejen de importar las causas que motiven la complejidad, no debemos soslayar que la falta de claridad normativa desfavorece tanto el cumplimiento de la ley, cuanto al orden que a virtud de ella trata de establecerse. ¿Merece por tanto la ley fiscal ser clarificada,

¹ Vid. Adams, Charles. *For good and evil, the impact of the taxes in the course of civilization*, 2ª ed.; Madison Books, Lanham, Maryland, 1999.

simplificada, como tan frecuentemente también, se exige? Debiéramos ya aceptar que tales ordenamientos distan mucho de ser modelos de redacción o de simplicidad normativa, pues para desentrañarlos, son casi necesarias habilidades espeleológicas. De todos modos, cualesquiera sean las causas de tal complejidad, la alusión es tan frecuente que deberíamos reflexionar al respecto, o mejor aún, en un plano de mayor seriedad, a establecer qué es lo que hay detrás de esas expresiones.

1.2. Tres intentos esclarecedores.

El problema de la complejidad de las leyes fiscales, que no exclusivo de ningún país, ha merecido la atención del mundo jurídico. Connotados tributaristas desde comienzos del siglo pasado han tratado de encontrar soluciones. Por los movimientos que produjeron, el prestigio de quienes los suscitaron y por constituir los esfuerzos más claros y completos para lograr la comprensión de la legislación tributaria, pueden sintetizarse fundamentalmente tres planteamientos a los cuales identificaremos como *intentos esclarecedores*. Uno primero fue el denominado ‘movimiento codificador’ iniciado en 1919 en Alemania con la expedición de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Reichsabgabenordnung*), cuyo artífice, Enno Becker,² lo ideó como “un mecanismo para simplificar y sistematizar la estructura y el lenguaje del Derecho tributario y perfeccionar tal Derecho a la luz de consideraciones basadas en la dogmática jurídica... entre cuyos fines principales se encuentran los de promover la permanencia en el tiempo de las normas fiscales y la certidumbre en cuanto al alcance de dichas normas.”³

Uno segundo, por sus alcances más importante aún que el anterior y madurado igualmente en Alemania, es la emancipación del ‘Derecho Tributario’ como vertiente independiente de las ramas administrativa y financiera de las cuales emergió,⁴ y que ha permitido, en palabras de D’Amati, ‘el estudio heterogéneo... de la relación jurídica tributaria como expresión de coherencia y sistematicidad del Derecho tributario... cuyas normas, de ese modo, se prestan a ser coordinadas en un sistema científico, como aquel que regula, de

² Vid. Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I* 3ª. ed.; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega *et al*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973, introducción.

³ Baistrocchi, Eduardo. *Codificación del Derecho tributario*, en “Tratado de Tributación”, t. I, v. 1, Astrea, Bs. As., 2003, p. 180.

⁴ Vid. Kruse, *Ob. cit.*, introducción.

manera orgánica, una materia bien definida.”⁵ Tal autonomización del Derecho impositivo tuvo entre sus percusores al docente de Innsbruck Myrbach-Rheinfeld, al de Viena Tezner, al de Königsberg Ludwig Waldecker, al propio Becker y desde luego a Otto Mayyer, a Fleiner y a Kormanns.⁶

El tercer esquema ensayado lo generó Ezio Vanoni en su obra *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*,⁷ que apareció publicada por primera vez en Italia, en 1932.⁸ El aporte de este genial autor, como el título lo sugiere, es la gestación de una ‘teoría de la interpretación de la ley fiscal’.

La impronta aportada por tales esquemas ha merecido diversos análisis y perseverantes debates desde sus apariciones; los sistemas jurídicos occidentales irradiados por su influencia han procurado en mayor o menor medida adoptarles en aras de contar con normas impositivas ya no simples, sino entendibles. Dejamos de lado por tanto otros *intentos esclarecedores* tales como la utopía del ‘impuesto único’⁹ o la adopción del ‘método sincrético’ propugnado por Griziotti,¹⁰ dada la imposibilidad de sus ejecuciones.

La concepción de los *intentos esclarecedores* obedeció a móviles distintos, aunque no ajenos, a la clarificación normativa. Tanto la codificación como la autonomía del Derecho tributario, más que perseguir el efecto directo de depurar o simplificar la legislación, buscaban sistematizar al Derecho impositivo todo –lo que incluye a la ley-, en el afán de darle vida autónoma y dotarlo de sistematicidad científica para estudiarle mejor. El propósito central de quien gestó la teoría de la interpretación de las leyes impositivas, estuvo dirigido a demostrar la naturaleza jurídica, largamente negada, de la norma

⁵ D’Amati, Nicola. *Il diritto tributario*, en Trattato di Diritto Tributario. Dir. Gral. Andrea Amatucci; Cedam, Milán, 2001, p. 9.

⁶ Kruse, *Ob. cit.*, p. 36.

⁷ Vanoni, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Obras clásicas de la hacienda pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.

⁸ Por la seriedad con que abordó el tema, se le reconoce a él la primicia (Queralt, Juan Martín, *Estudio introductorio*, en Vanoni, *idem.*).

⁹ Vid. Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ª ed. reimpresa; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, p.271, quien cita entre sus propugnadores a los fisiócratas, a David Ricardo, Henry George, Hobson y a Griziotti.

¹⁰ Sobre tal método puede consultarse su trabajo de 1912 intitulado *Considerazioni sui metodi e problemi della Scienza Pura delle Finanze*; o el de 1909 *La Ripartizione política del carico tributario e principi distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti di rendite e di incrementi dei capitali*, en ‘Giornale degli Economisti’; consultables ambos en Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Depalma, Buenos Aires, 1959.

tributaria. En vía de consecuencia, sólo después de esa demostración se ocupó de la interpretación al entender que al participar la ley impositiva de juridicidad merecía también ser interpretada como cualquier otra rama de la Ciencia del Derecho. Por cierto, todos aquellos que posteriormente a Vanoni se han ocupado de la interpretación tributaria, no hacen sino contribuir a delinear los cánones interpretativos que la informan,¹¹ sin que tengan como propósito principal revelar la importante función esclarecedora que tiene la interpretación en tratándose de las complejas leyes fiscales. Así entonces, aun cuando fueron disímiles los fines centrales que motivaron la formación de los *intentos esclarecedores*, en ellos convivía subyacente el propósito común de la simplificación normativa.

Ha transcurrido casi una centuria desde que fueron gestados los *intentos esclarecedores*, y a pesar de ello, las leyes fiscales continúan siendo complejas, quizás aun más. De ahí el señalado carácter *tentativo* atribuido a esos esquemas.

La persistencia del problema, conduce a reflexionar, si acaso las leyes tributarias pueden ser *simplificadas*, o si existe alguna especie de receta con la cual *clarificarlas*. Acaso a la falta de esa fórmula mágica, la complejidad de la ley fiscal sea hasta ahora un fenómeno inconvenientemente focalizado, porque a estas alturas, deberíamos preguntarnos si acaso las leyes tributarias puedan ser tan simples y tan claras como insistentemente se las pretende.

A nadie escapan los avances procurados por los *intentos esclarecedores*, y aun así, la complejidad de los textos persiste y acaso aumenta. Si no, ¿por qué expresiones tales como *las leyes fiscales son tan complejas que ni Kafka mismo las entendería*, o bien, adjetivos

¹¹ Cfr.: Amatucci: *L'interpretazione della norma de diritto finanziario*, Jovene, Nápoles, 1965; Berliri, L.V.: *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, en 'Rivista Italiana di Diritto Finanziario', II, 1942; García Añoveros, J.: *La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto*, en Revista de Derecho y Fianzas Públicas, núm. 39, 1960; Vicente Arche Domingo, F.: en sus notas a la traducción del volumen I de los *Principios de Derecho Tributario* de A. Berliri, Derecho Financiero, Madrid, 1964; Martín Retortillo Baquer, L.: *La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria*, en 'Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública', núm. 54; Pérez de Ayala, J. L.: *La interpretación de las leyes tributarias en el Derecho español*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1965; Giannini, M.S.: *L'interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, en 'Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin.', 1941; Richter: *Sull'interpretazione delle leggi tributarie*, en 'Riv. It. Dir. Fin.', II, 1939.

como ‘confusas’, ‘ambiguas’, ‘enredadas’ u ‘oscureas’, siguen empleándose para calificarlas?¹²

Los *intentos esclarecedores* han dado frutos significativos, pero insuficientes. Casi todos los países occidentales han identificado en la labor codificadora un método eficaz para esclarecer sus legislaciones; sin embargo, incluso entre las codificaciones más acabadas, como la norteamericana o la Alemania, el problema persiste. La autonomía del Derecho tributario ha hecho sin duda mucho por atender esa problemática, pero no la resuelve; ha servido, eso sí, para subsumir mejor el fenómeno y para el progreso mismo de esa porción del Derecho, pero pareciera que entre más complejo es el Derecho Impositivo más crítica se vuelve la legislación. La teoría de la interpretación de las leyes fiscales no ha sido acogida a plenitud en muchos países, entre ellos el nuestro; sin embargo, quienes la han desarrollado tampoco pueden jactarse de haber erradicado la complejidad denunciada.¹³

Los países latinoamericanos han tratado en vano de clarificar sus leyes fiscales. Imaginemos cualquier nación hispanoamericana que en un intento por superar el mal adoptase sin más algún código tributario modelo de el país occidental que se quiera; a nadie debe sorprender que aún así el problema persistiría, si consideramos que cada nación tiene peculiaridades sociales, económicas, geográficas y políticas que sólo una legislación *ad hoc* puede atender eficazmente;¹⁴ por tanto la mera importación de una normatividad impositiva no conseguiría la simplicidad buscada.

Frustraciones abundarán al tratar de encontrar regulaciones tributarias simples y sencillas. Llega el punto de cuestionarnos si el problema tiene acaso una solución simple.

1.3. ¿Qué es la complejidad?

¹² *Cfr.* Adams, Charles, *ob. cit.*

¹³ Fácilmente puede probarse sin embargo que en aquellos sistemas jurídicos donde se han adoptado vigorosamente los ‘esquemas teóricos esclarecedores’, los problemas de complejidad están disminuidos o al menos no son tan graves como en aquellos donde no se les ha empleado, o al menos no eficazmente.

¹⁴ El tratadista argentino Héctor Villegas tiene dicho que “el sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos, es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico... Pueden hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas.” (Villegas, Héctor. B. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*; 8ª. Ed.; Astrea, Bs. As., 2003, p. 685).

Muchos conceptos clásicos que sirvieron para describir la sociedad y que encontraron su punto culminante en La Ilustración, ya no son válidos para describir la sociedad contemporánea, al estar formados en épocas de menor complejidad que no se corresponden con las urgencias de una sociedad enormemente especializada y diferenciada como la nuestra.¹⁵ Uno de ellos, es el concepto de *complejidad*.

El concepto moderno de complejidad ha sido definido por la sociología y la filosofía¹⁶ (aunque parte de una premisa tautológica según la cual es complejo definir lo complejo). La definición punta se le imputa a Niklas Luhmann, sociólogo y jurista. Al definir la complejidad, Luhmann lo hace a partir de la teoría de sistemas (sistema/entorno), y más acabadamente, desde los sistemas autorreferenciales o autopoieticos.¹⁷ Explica previamente *grosso modo* que la sociedad como sistema global contiene otros sistemas/entornos tales como el Derecho, la Economía, la Política, la Psicología, los cuales a su vez contienen otros sistemas/entornos y que unos y otros contienen elementos y relaciones que determinan su operatividad. El sistema jurídico por ejemplo, compuesto –según H.L.A. Hart-¹⁸ de normas primarias (reglas generalmente aceptadas y convalidadas por el grupo) y secundarias (reglas de enjuiciamiento, de cambio y de ejecución), posee un entorno que sin ser parte del sistema sí lo influye por ser parte de su ambiente que lo rodea; tal entorno para el Derecho sería la comunidad de hombres (los hombres no son parte del Sistema Jurídico) u otros sistemas como la política. En ese sentido, Luhmann expresa que los sistemas y los entornos contienen *elementos* (hombres- normas primarias y secundarias) y que éstos a su vez contienen *relaciones* (las relaciones entre las normas secundarias, entre éstas y las primarias o con los sistemas político o económico. Aquí las *relaciones* poseen un

¹⁵ Vid. Izuzquiza, Ignacio. Introducción a la obra de Niklas Luhmann *Sociedad y sistema: la ambición de la teoría*. 1ª Reimpresión; Paidós/I.C.E. -U.A.B, Barcelona, 1997.

¹⁶ Se reproduce la referencia bibliográfica de la nota 39 de la obra de Luhmann *Soziale Systeme. Grundrisseiner Allgemeinen Theorie*. (Sistemas Sociales. Compendio de una Teoría General. 1984): Lars Löfgren, 'Complexity Descriptions of Systems: A Foundational Study', *International Journal of General Systems* 3 (1977), págs. 97-214; Henri Atlan, 'Entre le Cristal et la fumée: Essai sur l'organisation du vivant', París, 1979, especialmente pág. 74 y sigs.; el mismo autor 'Hierarchical Self-Organization in Living Systems: Noise and Meaning', en Milan Zeleny (comp.), *Autopoiesis: A Theory of Living Organization*, Nueva York, 1981, págs., 185-208. Compárese también Robert Rosen, 'Complexity as a System Property', *International Journal of General Systems* 3 (1977), págs. 227-232, para quien complejidad significa la necesidad de una pluralidad de descripciones del sistema según las relaciones de interacción.

¹⁷ La autorreferencialidad supone que existen sistemas que adquieren unidad y pueden constituirse a partir de ellos mismos, sin depender de otros sistemas o entornos, si bien de ellos reciben influencias. Tales sistemas son orgánicos, tales como el de los seres vivos, los hombres y las sociedades.

¹⁸ HART, H.L.A. *El concepto de Derecho*, trad. Genaro R. Carrió, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998.

significado no secundario –como tradicionalmente se empleaba, en el sentido de ‘relación con otra cosa’-, sino central, esto es, las *relaciones* constituyen unidades minimalistas (independientes y funcionales).¹⁹ Define a partir de ello la Complejidad, como *el exceso de posibilidades en el mundo*, porque [...] *al aumentar el número de elementos que deben englobarse ‘en un sistema o para un sistema en tanto que su entorno’, muy pronto se alcanza un punto a partir del cual se hace imposible que cada elemento se relacione con todos los demás. Esta conclusión permite una determinación del concepto de complejidad; definiremos como complejo a un conjunto interrelacionado de elementos cuando ya no es posible que cada elemento se relaciones en cualquier momento con todos los elementos, debido a limitaciones inmanentes a la capacidad de interconectarlos.*²⁰

Agrega a lo anterior el concepto de ‘selectividad’, porque establece que para relacionar los elementos de un sistema/entorno se puede escoger entre una gama de opciones relacionales (con otros elementos de su propio sistema/entorno o de otros sistemas/entornos): *La complejidad, en el sentido aquí mencionado, significa obligación a la selección, obligación a la selección significa contingencia, y contingencia significa riesgo. Cada hecho complejo se basa en la selección de las relaciones entre sus elementos que utiliza para constituirse y mantenerse. La selección sitúa y califica los elementos, aunque para ellos puedan existir otras posibilidades de relación. Denominaremos a este ‘puedan existir otras posibilidades’ con el término tan tradicional de contingencia. Este término indica, al mismo tiempo, la posibilidad de que no se logre la mejor formación.*²¹ Es entonces para Luhmann la ‘diferencia’ versus la ‘unidad’, la nota dominante en los sistemas/entornos, porque la ‘selectividad’ o contingencia se debe precisamente a la sobreabundancia de diferencias que aquejan lo complejo.

Luhmann va más allá y añade otro concepto (observación) para tautológicamente hacer más complejo el concepto de complejidad. Establece que la *observación* requiere un

¹⁹ *Elementos y relación son contenidos ambos del sistema y del entorno, Por lo que hay elementos y relaciones tanto en el sistema como dentro del entorno. Las relaciones sin embargo, se pueden presentar entre el sistema y el entorno. Cuando los límites están bien definidos, los elementos deben formar parte o del sistema o del entorno. Las relaciones, no obstante, pueden existir también entre sistema y entorno. Un límite separa, pues, elementos, pero no necesariamente relaciones; separa acontecimientos, pero deja escapar efectos causales* (Luhmann, Niklas. *Sociedad y sistema: la ambición de la teoría*, ob cit, p. 79).

²⁰ *Idem*, pp. 68 y 69.

²¹ *Ibidem*, pp. 69 y 70.

replanteamiento, pues desde el enfoque de la teoría sistémica, un observador no es como tradicionalmente se le concibe, un mero espectador que se dedica a apreciar un objeto, como si el sujeto fuese neutral al objeto. La observación desde esta perspectiva es que, desde dentro de un sistema (sistemas autorreferenciales), ejercerá selectividad (decidirá contingentemente cómo relacionar los distintos elementos). El problema es que con ello (bajo la teoría sistémica), la observación aparece como una operación imprecisa y siempre insuficiente, pues es claro que no podrán apreciarse, desde un solo ángulo, todos los elementos y relaciones que desde el entorno o desde otros sistemas/entornos pueden influir en el sistema observado. Por eso dice que la insuficiencia de información en la observación incrementa la complejidad: *Vista de este modo, la complejidad es la información que le falta a un sistema para poder comprender y describir completamente su entorno (complejidad del entorno) o bien a sí mismo (complejidad del sistema).*²²

Otra variable integrada en el concepto de complejidad es *la cuestión del tiempo*. Como afirma Luhmann, ‘cualquier teoría de sistemas que pretenda referirse a la realidad, debe tomar en consideración que las cosas cambian.’²³ Dice que su concepto de complejidad incluye ya al tiempo, pues: ‘la relación entre complejidad y selección en la cual nos basamos, no es una descripción de estados. Implica ya el tiempo, y se realiza solamente mediante el tiempo y en el tiempo. El tiempo es lo que obliga a la selección en los sistemas complejos, pues si dispusiéramos de un tiempo infinito todo podría concordar con todo.... Además, la selección misma es un concepto temporal: es inminente, es necesaria, será entonces realizada y después, habrá sucedido.... Se podría decir que la selección es la dinámica de la complejidad.’²⁴

Resumidamente entiende Luhmann por complejidad la sobreabundancia de relaciones, de posibilidades, de conexiones, de modo que ya no sea posible plantear una correspondencia biunívoca y lineal de elemento con elemento. El problema esencial de nuestra sociedad es, precisamente, el aumento de su propia complejidad: lo que Luhmann denomina el aumento de la diferenciación de una sociedad.²⁵ Aquí cabe acotar que el sistema/entorno primario (la sociedad) al aumentar su complejidad condiciona también la de sus

²² *Ibidem*, p. 76.

²³ *Ibidem*, p. 108.

²⁴ *Ibidem*, p. 109.

²⁵ Vid. Izuzquiza, *Introducción... ob. cit.*

subsistemas/subentornos. Dicho esto para el Derecho, significa que los sistemas jurídicos contemporáneos vienen a resultar más complejos que los existentes en épocas de sociedades elementales, por cuanto su nivel de diferenciación-selectividad se ha multiplicado como reflejo de lo que está pasando en las sociedades modernas donde el número de sus elementos y relaciones van en aumento, *interdisciplinariamente*. Las leyes, y específicamente las más sofisticadas (como las de contenido económico por cuanto su evolución acorde con las exigencias actuales), no son sino reflejo de esa imagen borrosa que es hoy el mundo.

1.4. Complejidad-Racionalización y Complicación-Simplificación. Dos procesos divergentes.

Vista así -de un modo muy grosero- la complejidad, quizá sea el punto de vista que mejor exprese la nueva forma de entender al mundo. No es que las legislaciones fiscales antes no hayan sido complejas, sino que la complejidad es un concepto que ya adquiere otras dimensiones y que amerita de un tratamiento acorde.

Para ello es vital diferenciar los conceptos de complejidad y su correlativo racionalidad, del de complicación y su correlativo simplificación. Porque equívocamente a mi entender, a las leyes que son complejas se les reputa meramente complicadas, cuando sus tratamientos y remedios son distintos. Por cierto la precisión de las diferencias conceptuales se vuelve aquí, epistemológicamente sustantiva.

Para distinguir entre complejo y complicado nos sirve el ejemplo de la Opera 43 de Rachmaninov: para un pianista posicionado frente a la partitura, ¿la ejecución le resultará compleja o complicada? Siguiendo a Luhmann, habría que determinar si estamos en presencia de un *exceso de posibilidades en el mundo*, esto es, si la interpretación musical implica un exceso de selectividades dada la sobreabundancia de posibilidades. Aquí las selectividades estarían determinadas (dentro del sistema musical) por el número de notas, acordes, armonías, tiempos, compases (elementos) que contiene la partitura como de las combinaciones (relaciones) con que pueden intrincarse los elementos para que la pieza ejecutada sea la Opera 43 y no otra. En este supuesto los elementos y las relaciones posibles no resultan excesivas por cuanto tienen un número finitivo (límites)

predeterminado y además estático. Así que la interpretación dependerá del virtuosismo del pianista como de su constancia y muy poco de su entorno o de otros sistemas/entornos. A esto debe agregarse que el pianista posee la información suficiente para llevar a cabo la ejecución, pues todo lo que requiere saber se lo suministra el sistema mismo. En tal ejemplo estamos por tanto ante un caso de *complicación*. Ahora bien, en presencia de un pentagrama en blanco, ¿le habrá sido complicado o complejo a Rachmaninov componer su Opera 43? Sin duda estamos aquí ante un caso de *complejidad*, pues el número de elementos posibles (notas, acordes, armonías, compases) no está predeterminado y sus relaciones (combinaciones posibles) emergen imprevisiblemente, en número mesurablemente infinitesimal. Además, la información que Rachmaninov poseía como autor al componer su Opera 43, era insuficiente, por cuanto nunca antes se había interpretado lo que precisamente él crearía, amén de que la selectividad ha realizar debía ser altamente cualificada.

Llevada esta diferenciación conceptual a las leyes fiscales, ¿son éstas complejas o complicadas? Los elementos de la legislación tributaria son *vr. gr.* los hechos imposables, los hechos generadores, los sujetos activos y los pasivos, la relación jurídica impositiva, los criterios de vinculación, etc.; pero esos elementos no son los únicos, pues amén del sistema jurídico, las legislaciones impositivas, en cuanto leyes, contienen múltiples elementos suministrados por sistemas no jurídicos: sistema político (voluntad política, política tributaria), sistema económico (efectos económicos de la imposición, salvaguardas de protección, costos de recaudación, detracciones sensibles), sistema sociológico (presión tributaria, fraude fiscal, civismo fiscal, impacto social), sistema tecnológico (mecanismos informáticos de fiscalización y de recaudación, métodos de liquidación y de comprobación), incluso por otros subsistemas jurídicos diversos al tributario (subsistema penal, subsistema civil, subsistema procesal, subsistema constitucional), o si se quiere, por sistema jurídicos extranacionales (precios de transferencia, doble tributación). El número de elementos ni siquiera está predeterminado pues cada uno de los sistemas enunciados realiza sus propias elaboraciones que eventualmente, de un modo indeterminado, confluyen a la legislación tributaria que, en ese sentido, constituye un gran receptáculo. En cuanto al número de relaciones posibles entre los elementos, es claro que aquéllas son múltiples y provenientes de muy diversos sistemas, y como el concepto de complejidad no exige

posibilidades ilimitadas, sino excesivas, debemos concluir que en el caso estamos en presencia de un fenómeno de *complejidad*. La complejidad queda corroborada con el hecho de que el sistema tributario queda incapacitado para observar desde su sólo ángulo la fenomenología contenida en la ley fiscal, porque al estar ésta nutrida de otros sistemas, la observación siempre será parcial requiriendo ineluctablemente de observaciones y selectividades multidisciplinarias. Quiero decir con esto que un jurista nunca tendrá desde la perspectiva del sistema jurídico, la información necesaria para tomar decisiones (selecciones) cualitativamente idóneas, por lo que puedo decir, que en presencia de este tipo de legislaciones, la contingencia (riesgo) le es inmanente a los ordenamientos tributarios. Añádase la dinámica (en contraposición a la estática) propia de las leyes y más marcadamente de las fiscales (por cuanto deben modificarse virtud al principio de anualidad). Es tal la impredecibilidad de las contingencias, que el destinatario de las normas tiene que recurrir a una excesiva selectividad debido a la multiplicidad de diferencias existentes suministradas por la ‘unidad altamente diferenciada ’ llamada legislación fiscal.

A niveles muy altos de complejidad lleva ineluctablemente el sistema legislativo fiscal, si no, pregúntese al punto porque en las conversaciones sobre impuestos se alude constantemente a este fenómeno. Lo dicho por ahora para corroborar la complejidad de las leyes fiscales téngase por el momento como un bosquejo para comprender este primer Capítulo, porque en los capítulos III y IV aquél es tratado de modo muy completo.

A pesar de la complejidad de las leyes fiscales, ¿puede hacerse algo por contrarrestarla? Aquí nos resulta útil la distinción ente complejidad *vs* complicación, porque cada una tiene remedios distintos. En efecto, lo complicado puede descomponerse en unidades minimales y entonces se dice que se *simplifica* (al punto que se vuelve indestructible como unidad funcional simple). En el ejemplo de la Opera 43 de Rachmaninov, la ejecución podría simplificarse si descomponemos la obra en unidades más sencillas, respetando las armonías más simples que mantienen la individualidad a la obra, y suprimiendo las sobrantes. Esto es lo que normalmente se hace en los métodos simplificados para organistas o de guitarra fácil. Otra opción sería leer la partitura bajo un método más sencillo como el que intentó J.J. Rosseau.

La complejidad sin embargo no puede descomponerse en unidades minimales (simples y aún funcionales), porque para ello el sistema de que se trate tendría que dominar y determinar su entorno y los otros sistemas que lo determinan, lo cual no es posible. En el caso del entorno de la partitura de la Opera 43 (caso complicado), fuera del sistema musical, no existen otros sistemas que lo determinen; por ello es posible que desde el mismo sistema musical pueda descomponerse la obra en unidades simples y sencillas. En cambio ante un pentagrama en blanco (caso complejo), el sistema musical no determina su entorno ni domina los diversos sistemas que lo influyen (el psicológico; el de las artes; el de la estética; el sociológico, el de comunicaciones). Las leyes fiscales por su complejidad, no pueden ser descompuestas desde un solo sistema (el legislativo, el político, el jurídico-tributario, el sociológico), porque ninguno de ellos es dominante. Entonces, lo único que puede hacerse para contrarrestar la complejidad, no es simplificarla (suprimirla), sino reducirla (racionalizarla). Esto se logra agregándole mayor complejidad a la complejidad (¡!) Es decir, generando nuevos sistemas (subsistemas) que tengan como propósito reducir la complejidad, o en otras palabras, generando subsistemas que permitan disminuir en el sistema el número de selecciones posibles, el número de diferencias, el número de elementos y de relaciones, y más sintéticamente, el de las relaciones entre todos ellos.. Tan sólo una mayor complejidad puede reducir la complejidad, o en expresión de Luhmann: *¿Cómo puede hablarse de diferencia, de desnivel y de reducción de complejidad, cuando la propia complejidad se define como necesidad de selección? [...] La medición y la comparación pueden partir tanto del número de elementos como del número de relaciones realizadas entre ellos. Se puede siempre hablar de una complejidad superior o inferior (diferenciada e complejidad, desnivel de complejidad) cuando en ambos casos [ya sea en el número de los elementos ya sea en el número de las relaciones] se presenta una complejidad inferior. Esto se da en la relación de un sistema con su entorno. Se debería hablar, en cambio, de reducción de complejidad en un sentido más restringido, siempre y cuando la estructura de relaciones de una formación compleja pueda reconstruirse mediante otra formación compleja con menos relaciones. Solamente la complejidad puede reducir complejidad. Esto puede ocurrir en la relación exterior, pero también en la relación interior del sistema consigo mismo [...] Hay que compensar, entonces, la pérdida de complejidad con una selectividad mejor organizada. Al igual que cada interrelación, la*

*pérdida de complejidad arranca de los elementos. Pero el concepto de reducción designa tan sólo el relacionar de las relaciones.*²⁶

Para ello, hemos de aceptar que la naturaleza compleja de la ley fiscal es una cuestión que le es *irreductible*, desde lo cual debe partirse para focalizar convenientemente el problema. El carácter *irreductiblemente* complejo de la ley fiscal como premisa, es una cuestión, creo yo, demasiado poco subrayada y que constituye desde este momento la diferencia con todo lo que antes otros, hayan dicho en materia tributaria. Y es que en el enfoque dado hasta ahora dado juzgo está el error en que suele incurrirse, pues se parte de la cándida creencia de que las leyes tributarias pueden ser tan simples y sencillas como cualquier regulación del Derecho Común, como si fueran simples regulaciones *complicadas*. No. Lo *único* posible, para contrarrestar, es reducirle *complejidad*, no abolírsela. Sí, restar complejidad y no otra cosa es lo que es dable hacer. Porque ‘complicación’ y ‘complejidad’ no vienen a ser lo mismo; lo complicado se *simplifica*, lo complejo se *racionaliza*. No es posible regular en forma simple lo que no está ordenado de manera sencilla; porque como igualmente se evidenciará, la ley fiscal, como producto, es decir, por cuanto hace a su proceso de elaboración, también está expuesta a una serie de fenómenos de diversa índole cuya impredecibilidad y variabilidad aumentan su contingencia. No debe entenderse que por ello hay una renuncia a restarles complejidad por la vía de la concisión o la claridad, pero esas medidas ya no nos incumben tanto como la posibilidad de procurarles coherencia, es decir, racionalidad. Aquí la racionalidad designa dotarlas de coherencia, de orden, a través de un método general, predeterminado y de previsible certeza. Admitido este razonamiento, debemos convenir que es la pretensión de racionalización, y no otra cosa, lo que nos es dable buscar como juristas.²⁷

La demostración de que las leyes fiscales son *irreductiblemente* complejas, esterilizará todo esfuerzo por reducirla a lo simple cual si sólo se tratara de textos complicados, y servirá al mismo tiempo, para apuntalar la *Teoría de la Interpretación Tributaria* como nuevo subsistema del sistema legislativo fiscal para reducirle complejidad.

²⁶ Luhmann, *Sociedad y sistema... ob. cit.*, pp. 73 y 74.

²⁷ Sin perjuicio de que otros sistemas pueden suministrar subsistemas para reducir complejidad.

Porque en forma paralela al aumento de complejidad se precisa poseer instrumentos que permitan reducir la complejidad. Toda verdadera teoría debe poseer un instrumento cualificado para reducir la complejidad. Tan sólo en tanto sirva para esa reducción, mostrará su propia validez. Ahora bien, la complejidad sólo podrá reducirse en tanto se dé una mayor complejidad. Sólo el aumento de complejidad puede llevar a una reducción de la complejidad. Perspectiva que puede resultar paradójica, pero que es clara en tanto se advierte cómo lo verdaderamente sencillo encierra siempre una enorme complejidad.²⁸

Ya no se trata de apartar o de disolver lo complejo de un modo mecánico, sino de enfrentar lo complejo de un modo directo y transformador. En modo alguno se trata ya de aniquilar la complejidad, sino de mantenerla y de reducirla para poder tratar con ella y seguir poseyéndola como objetivo de análisis y como estímulo constante de nuevas reflexiones. En este sentido, Luhmann no tiene empacho alguno en reconocer que la complejidad, siempre en aumento en nuestra propia sociedad, es uno de los temas centrales de análisis de cualquier teoría que se pretenda creativa y el compromiso que establece su presencia debe obligar siempre a crear nuevos caminos para abortarla.²⁹ Tal [es] teoría [s] para nosotros es la *Teoría de la interpretación de las leyes fiscales* y, vista desde la perspectiva de la complejidad, ha de revalorizarse.

1.5. Vanoni y la interpretación de las leyes fiscales.

Hemos dicho que cuando el profesor de Pavía teorizó sobre la interpretación de las leyes fiscales, no tuvo como propósito central esclarecer los textos legislativos (disminuir complejidad); vamos, ni siquiera su propósito central fue elaborar una teoría de la interpretación tributaria. Aquí cabe reiterar, que antes de ocuparse en la interpretación, luchó por demostrar la *naturaleza jurídica* de las normas fiscales, pues en la época en que escribió, eran más fuertes los esquemas autoritarios³⁰ que concebían a las normas

²⁸ Vid. Izuzquiza... *Ob. cit.*, pp. 16 y 17.

²⁹ *Idem.* p. 35.

³⁰ En parte la disputa sobre la juridicidad de las normas tributarias la activa Bismark, quien para liberarse de los controles legislativos presupuestales (tanto en egresos como en ingresos), aseguraba sirviéndose de prestigiados juristas, que las normas impositivas no son Derecho, sino determinaciones económico gubernamentales, con lo cual el canciller pretendía soslayar la intervención de las cámaras legislativas en lo concerniente a la aprobación de los presupuestos. Pero aún vacunados del influjo político, nombrados académicos encabezados por Orlando postulaban con base a esquemas jurídicos modernos la desjuridicidad de las normas impositivas; y aunque ciertamente sus basamentos metodológicos eran equívocos, de lo cual se

impositivas como meros actos gubernativos desprovistos de cualquier juridicidad. Es así como en su obra *Naturaleza e interpretación de las leyes fiscales*, Vanoni se aboca primeramente a demostrar que las leyes impositivas independientemente de su contenido económico, son ante todo normas jurídicas y que por ello participan de los institutos jurídicos, para luego, una vez acreditada esa naturaleza, discurrir sobre el método con que debían interpretarse para diferenciarlo de los empleados en otros sectores del Derecho.³¹

Es así que la teoría de la interpretación de las leyes fiscales inició no como un método para racionalizar la normatividad tributaria, sino como un esquema que fortalecía la tesis según la cual las leyes fiscales son también normas jurídicas, y que por tanto, pueden ser interpretadas como cualquier otra rama del Derecho, aunque con especificidades que toman en cuenta su carácter *sui generis*. Por cierto, prácticamente quienes en lo sucesivo se han ocupado del tema, así lo han entendido y transitan en la misma línea. Sin embargo, ese entendimiento no ha atendido convenientemente el hecho de que la ley fiscal es irreductiblemente compleja y que su texto está condenado a la complejidad, de donde se sigue, que la elaboración de una teoría interpretativa para la legislación tributaria no haya sido aún suficientemente valorada y que en muchos países, como México, no se la halla apreciado en toda su majestad.

Si en cambio nosotros partiéramos por aceptar la complejidad de la ley tributaria como un hecho concomitante a ésta, podríamos valorar la importancia que merece la interpretación como método esclarecedor del orden fiscal. Por ello en los primeros capítulos de este trabajo (III y IV), se comienza por establecer como premisa que la complejidad de la ley impositiva es una cuestión que le es inmanente, para luego asentar el valor e importancia que reviste la interpretación ante la imposibilidad de comprender y racionalizar los textos normativos con los solos esfuerzos de la tarea legislativa.

encargó de demostrar Vanoni, junto con Giannini, en su momento parecían estar impecablemente fundamentados (Cfr. Vanoni *ob. cit.*, p. 28 y ss. En relación a la no juridicidad de la norma tributaria, *vid.* Orlando. *Studi giuridici sul governo parlamentare*, en *Archivio giuridico*, Pisa, 1886, p. 555 y ss.; así como Lolini, E. *La norma di diritto tributario nello Stato moderno*, en *Rivista di diritto pubblico*, 1912, I, p. 478, y Di Paolo. *La non giuridicità della norma tributaria*, *Tributi*, 1939, pp. 10 y 22. Para lo referente a la defensa del carácter jurídico de la ley fiscal, además de Vanoni, *vid.* Giannini, A.D. *Circa la pretesa non giuridicità della norma tributaria*, en *Revista Italiana di Diritto Finanziario*, 1939, I, p. 50).

³¹ Vanoni postula que debido a su contenido económico, las leyes fiscales requieren una interpretación que atienda a tal naturaleza. *Vid.* Vanoni, Ezio, *ob. cit.*

Desde la dogmática jurídica debemos enfocarnos ya no tanto en clarificar textos, porque ello, no depende *únicamente* de lo que pueda aportar el Derecho (como lo pretendieron los ‘intentos esclarecedores’). Lo que corresponde hacer entonces, *desde el Derecho*, es que partiendo de la adecuada premisa, esto es, del carácter complejo de la legislación tributaria como reflejo de la complejidad ocurrida en la sociedad moderna, se determine el modo o modos en que pueda racionalizarse la ley, es decir, hacerse menos compleja. Es allí donde la *interpretación* cobra fuerza, no como método de comprensión meramente, sino como mecanismo para armonizar, sistematizar, dar orden y coherencia a lo que los textos no alcanzan ni alcanzarán nunca del todo a lograr, *per se*. En el mundo de las ideas es donde decisivamente puede contribuirse a alcanzar la anhelada comprensión de las leyes impositivas. Así reivindicada la teoría interpretativa, como un subsistema para restar complejidad, más que una herramienta para hacer asequibles disposiciones y textos, se convierte en un instrumento generador de orden, siquiera sea en un plano metafísico. Es en el plano metafísico cognitivo, donde un sólo artífice, el intérprete, está en condiciones de controlar y manipular los agentes perturbadores que son inmanentes a los documentos que expiden las legislaturas. La interpretación cumple ínclemente desde esta perspectiva una función esclarecedora ante normas confusas, oscuras, contradictorias o ambiguas, cuyo sentido etimológico aquí se hipostasía, pues la *interpretatio*, que es la acción o efecto de ‘interpretar’, se reduce a ‘explicar el sentido de una idea y principalmente el de un texto de significado poco claro’.

Los textos legislativos que tanto criticamos no son elaborados desde un ámbito jurídico, sino político, quedando por ello expuestos a perturbaciones de índole extra científica. Y es que la interpretación jurídica llevada a su más destacado desarrollo, que es la *jurisprudencia* (en el sentido filosófico del término, esto es, *la prudencia en el ius*), es científica. Esa diferencia es trascendental para el orden normativo buscado; pues no obstante que la ciencia nunca quedará libre de errores, la política siempre tendrá más porque a diferencia de lo científico su propósito central no es la búsqueda de la verdad. Aquí cabe acotar que por tal razón, la *interpretatio* no tiene como propósito inmediato o directo la comprensión de las normas por el universo de sus destinatarios, sino el racionalizar un caos, el ordenar un desconcierto. Se pensará entonces si la interpretación resulta práctica pues ni clarificaría los textos ni los ciudadanos lograrían comprenderlos. Y

sí, ciertamente no lo logra, pero lo propicia, pues la anhelada omnicomprensión normativa, que se conquista con estudio y civismo fiscal, encuentra mucha mayor fecundidad en un campo de interpretación que lejos de él; baste por ahora indicar al efecto, que precisamente por la ausencia de interpretación, la elaboración de la legislación impositiva se rige por el intrincado método casuístico o taxativo, y no por el ejemplificativo, que es más simple. En suma el meta orden generado desde el plano cognitivo es plausible porque desde él se arregla lo que el legislador no puede por sí sólo, irradiando gradualmente racionalidad al ciudadano. Más que de un evento, tratase por tanto de un proceso, en el que la calidad de los textos tiene también su cuota renovadora, a manera de guía inspiradora del Derecho positivo.

1.6. Algunas supersticiones.

Resguardadas de firme crítica porque hasta ahora se ha creído que las leyes fiscales son susceptibles de ser simplificadas, subsisten algunas supersticiones contra la interpretación de la ley fiscal. Tales creencias van desde una que proscribiera la posibilidad de interpretar al tributo, hasta otra que llega al punto de negarle carácter científico al Derecho (y por ende la factibilidad de ser racionalizado), todo porque, según una perversa trama política, la ley debe mantenerse compleja para que así los grupos dominantes conserven el poder. Con nuestra tesis resulta fácil desvanecer tales prejuicios. Porque partiendo de la base de que las leyes tributarias poseen complejidad inmanente, advertiremos que la solución práctica ya no estriba tanto en simplificarlas como en racionalizarlas para comprenderlas; y que la interpretación, por ser para ese efecto el vehículo más óptimo al alcance del jurista, es una necesidad que se rebela contra todas las supersticiones que a manera de obstáculos se oponen a que en el mundo del Derecho tributario se le confiera definitiva membresía.³²

La más fuerte de tales supersticiones –no tanto por sus fundamentos como por sus deletéreas consecuencias-, es la que no obstante la complejidad de la ley fiscal, irónicamente, de tajo, prohíbe interpretarla, al menos en lo que se conoce como parte material del Derecho tributario. Tal es el caso nuestro virtud a la disposición contenida en

³² Diremos en lo sucesivo que la teoría de la interpretación jurídica tributaria es un rubro de la teoría general de la interpretación jurídica, con cánones propios. Diremos también que en aquellos sistemas jurídicos en que sólo se admite la llamada interpretación estricta, se adolece propiamente de lo que la dogmática jurídica designa como *teoría de la interpretación jurídica tributaria*.

el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, según el cual, las normas fiscales son de *aplicación estricta*³³ si están referidas a los elementos del gravamen; por cierto que al aludir a *aplicación* se elude a la *interpretación*³⁴, pues la intención es que las normas sean mecánicamente determinadas.³⁵ Disposiciones como esa parten de un prejuicio reduccionista que asocia el principio de reserva de ley o de *nullum tributum sine lege* con la facultad de interpretar. Pues se dice que ‘interpretar’ es crear tributos, porque en la ‘peligrosa’ labor interpretativa se pueden llegar a exceder las intenciones del legislador en perjuicio del contribuyente. Pero tal prejuicio sólo sería correcto si como método de interpretación se adoptara únicamente el denominado *in dubio pro fisco*, siendo que en contrapartida existe el método *in dubio contra fisco* o *pro contribuyente* y por cierto, otros tantos más autorizados que esos dos;³⁶ o bien, que se aceptaran interpretaciones según las cuales el intérprete posea facultades de creación normativa,³⁷ posiciones por cierto hoy proscritas por la doctrina³⁸ y de los órdenes jurídicos modernos. Además, es un mito que las normas fiscales referidas a los elementos del gravamen sean de aplicación estricta, pues

³³ “La aplicación restrictiva estuvo prevista en el Código Fiscal de la Federación de 1938 cuya vigencia se mantuvo hasta 1967, cuando se sustituyó por otro código que abandonó la aplicación restrictiva y adoptó la estricta. El actual código cuya vigencia data de 1983, conservó la obligación de aplicar estrictamente la ley.” (Fernández Sagardi, Augusto. *La defensa fiscal y usted*, 2ª ed.; Sicco, México, 2000, p.9).

³⁴ “Aplicación” *stricto sensu*, no significa “interpretar” una norma; en un sentido *lato*, *aplicación* entraña interpretar tan sólo *ad litteram*.

³⁵ Esta postura fue en algún tiempo vigorosa, especialmente para los latinoamericanos por influencia de dos de sus más distinguidos representantes: De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 9ª ed; edit. Porrúa, México, 1979, p. 257 a 260 y específicamente la 435; así como Valdés Costa. Ramón. *Instituciones de Derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992. pp. 123 y ss.

³⁶ De hecho, como una de las cuestiones que podrán apreciarse con este trabajo, es que la prohibición de interpretar la ley fiscal es una de las causas que han motivado la complejidad normativa, lo cual sí perjudica al contribuyente por cuanto las disposiciones normativas han debido ser desarrolladas casuísticamente derivando en textos sumamente complicados al pretender abarcar todas las hipótesis taxativamente posibles.

³⁷ Clases de interpretación tan repudiadas como la *abrogans* del Derecho romano, la funcional Griziottiana o la de la libre investigación del Derecho. La *interpretatio abrogans*, también llamada *correctora*, autoriza al intérprete a reparar o corregir las leyes cual si fuera un reformador (Griozziotti, Benvenuto. *L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, en “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1949, I, p. 354); la funcional, cuyo más acabado exponente es Griozziotti, quien la postulaba en los siguientes términos: “al basarme sobre la explicación causal de la relación tributaria sostuve respecto a los ingresos percibidos por actividades que directa o indirectamente se relacionaran con los intereses de los contribuyentes el uso de la aplicación analógica, y especialmente, como consecuencia de la necesidad de adaptar la ley a hipótesis no previstas, justifiqué incluso el empleo de la denominada *interpretatio abrogans...*” (*Idem*); o la de la escuela de la libre investigación del Derecho derivada de la concepción historicista formulada por Savigny, conforme a la cual el intérprete queda libremente autorizado para generar Derecho no sólo ante el silencio de la ley, sino aún ante supuestas inconsistencias legislativas, (*Vid.* Queralt, Juan Martín, *Estudio introductorio*, en Vanoni, *ob. cit.*, p. 47).

³⁸ Véase por todos Berliri, L.V. *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, en “Rivista Italiana di Diritto Finanziario”, 1942, II.

valga ejemplificar, la validez de los impuestos se interpreta constitucionalmente a la luz de los principios de justicia y de legalidad tributaria, a más de que, por razones lógicas, la interpretación armónica o sistemática han debido admitirla tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no sólo para asuntos de constitucionalidad, sino para los de *legalidad*.³⁹

En punto a su origen, tal prejuicio, graciosamente, tiene como germen remoto algunas disposiciones dictadas por el emperador Justiniano en sus *Institutas*. Pues este eximio legislador, habiendo creído perfecta su obra para todo el porvenir, y en el afán de que nadie más por la vía interpretativa modificara el espíritu de sus disposiciones, proscribió la interpretación para alguien que no fuera su autor, o sea, él.⁴⁰ Pero como bien lo demostró Savigny, esa prohibición sólo debía subsistir para cuando se generara Derecho vía el método extensivo, pero no llegar al grado de derogar la jurisprudencia interpretativa.⁴¹

³⁹ La Suprema Corte ha ido más allá, al emitir jurisprudencia por la cual admitió la libre interpretación, aunque si bien, no la propiamente *interpretación tributaria*, que tiene cánones propios; *vid.*: jurisprudencia por contradicción 2ª./J. 133/2002, de la Segunda Sala del Alto Tribunal, publicada en el Tomo XVI, diciembre de 2002, página 238, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro y texto: **“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.”

⁴⁰ He aquí tales disposiciones de las constituciones Justinianeas: ‘Las antiguas leyes producen la duda sobre si la interpretación de las leyes que emana del emperador tiene fuerza obligatoria. Esta duda sofisticada, enteramente ridícula, queda disipada por la presente constitución. Tiene fuerza obligatoria toda interpretación que emane del emperador, ya sea por rescripto (*sive in precibus*) ya sea en un juicio (*sive in judiciis*), ya sea bajo cualquier otra forma (por ejemplo, la interpretación auténtica consignada en una ley). Según la nueva constitución del imperio, puesto que el emperador hace solo las leyes, solo debe interpretarlas. ¿Por qué habrían de dirigirse al emperador todos los magistrados para conocer el sentido de las leyes, sino fuese el emperador el único hábil para interpretarlas? ¿Y quien puede esclarecer las oscuridades de la ley sino el que la ha hecho? Que se disipen en adelante todas las dudas. El emperador es el único juez y el único interprete. (Instituta del año 529). La Segunda prescripción de Justiniano, relativa a la interpretación, se encuentra en el acta de promulgación del Digesto del 533: ‘Los libros, y sobre todo los comentarios sobre las leyes, están prohibidos- Cuando haya duda sobre el sentido de una ley, los jueces deben someterla a la decisión del emperador, que es el sólo legislador y el sólo interprete legítimo.’ [Tomado de Savigny, Karl Von Friedrich, *Sistema del Derecho romano actual*, T I, edición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2004, pp. 203 y 204).

⁴¹ “El intérprete que pretende corregir el pensamiento de la ley, su realidad misma y no su apariencia, se coloca por cima del legislador y desconoce los límites de sus poderes: su obra entonces no es la interpretación, sino una verdadera formación del Derecho. Esta consideración conduce a menudo a la doctrina

Unida a las prescripciones justineanas, en opinión del profesor Queralt, también aparece como agente cimentador de ese prejuicio la vieja concepción patrimonialista de la Hacienda Pública que identificaba al erario con el patrimonio del rey, cual si se tratara de un Derecho de excepción: “Los viejos tópicos consagrados en el ordenamiento romano y revigorizados con la recepción operada en Bolonia, junto con una concepción patrimonialista de la Hacienda Pública, habían conducido a la formulación de una teoría interpretativa de las normas tributarias que propendía, bien por elevar a axioma el principio de literalidad, bien por su interpretación restrictiva, y en cualquier caso se entendía que, en tal materia, debían aplicarse normas específicas diversas de las aplicables en materia de interpretación de las restantes normas jurídicas.”⁴² Pero esa concepción apartheidística del Derecho tributario fue hace bastante tiempo superada.⁴³ Hoy nadie puede desconocerle carácter jurídico a la ley impositiva ni negarle su naturaleza normativa a la par que la de cualquier otro sector del Ordenamiento, ya que la ley fiscal es, finalmente, Derecho, una fuente de él, y nada impide por tanto su interpretación como se hace con cualquier otra rama jurídica, aunque con cánones propios virtud a las peculiaridades que la informan.

Otra superstición es la que liga al principio de legalidad tributaria con el de *exacta aplicación de la ley* que rige en materia penal; como si la *no taxation without representation* fuera lo mismo que la *lex exacte definit* criminal.⁴⁴ Considerar la reserva de ley un símil de la *tipicidad* que opera en Derecho penal, donde se dice que el *tipo* es igual al *hecho imponible* y la *tipicidad* al *hecho generador*, carece de sustento constitucional. La Carta Fundamental en ninguno de sus preceptos prohíbe la interpretación de la ley fiscal,

igualmente errónea que afirma estarle prohibida al juez la interpretación, la cual pertenece al legislador solamente, por más que puede delegar su Derecho. “ (*Idem*, p. 216).

⁴² Queralt, Juan Martín, *Estudio Introductorio*, en Vanoni, Ezio, *ob. cit.*, p. 28.

⁴³ Fecundado desde el Derecho romano, el método de aplicación estricta de las leyes fiscales adquirió su mayor fuerza en Europa continental comenzado el siglo pasado, según nos cuenta Giuliani Founroge: “A principios del siglo xx la jurisprudencia alemana y de otros países seguía aferrada a la idea de que el Derecho tributario era de excepción y que, por tanto, merecía ser interpretado restrictivamente. Para terminar con esta subordinación impropia, un jurista destacado y codificador de la materia, como Enno Beker, agregó el artículo 4 del ordenamiento tributario del Reich (*Reichsabgabenordnung*), según el cual en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su *finalidad*, su *significación económica* y la *evolución de las circunstancias...*” (Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 8ª ed.; Depalma, Buenos Aires, 2001, pp. 74 y 77.)

⁴⁴ *Vr. gr.* el prestigiado profesor de la Universidad de San Pablo, Geraldo Ataliba, como el profesor portugués radicado en Brasil, Alberto Xavier (*Vid.* Casás, José Osvaldo. CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*; Ad-Hoc; Buenos Aires, 2002, p. 240).

pues el artículo 31, fracción IV, sólo consagra que los tributos deben ser establecidos por el legislador. En cambio, en el tercer párrafo de su artículo 14, además del principio de *nullum poena sine previa lege poenale* (previsto también en el párrafo segundo de dicho numeral) establece otro denominado *lex exacte definit*, el cual consiste en aplicar exactamente la ley penal al caso concreto sin posibilidad de interpretarla ni por los métodos analógico o *ad minor majus*:⁴⁵

“Art. 14... Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o Derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. (principio de *nullum poena sine previa lege poenale*)

“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley⁴⁶ exactamente aplicable al delito de que se trata.^{47”}

En el rango internacional, debemos a los italianos la demolición de tal prejuicio, primero a Vanoni⁴⁸ y más acabadamente a los profesores Giannini⁴⁹ y Micheli.⁵⁰ En la doctrina española se reconoce⁵¹ en Pérez Royo al primero que fundadamente distinguió entre los principios de reserva de ley y de tipicidad, rechazando con ello el parangón, tan frecuentemente invocado, entre normas tributarias y normas penales en conexión a tales principios.⁵²

Diversa superstición es la que cándidamente culpa al legislador de todos los males de la legislación, como si de él dependiera que las leyes pudieran ser simples. Pues no obstante ser las leyes fiscales irreductiblemente complejas, todavía se le achaca al congresista

⁴⁵ Queda abierta la posibilidad de realizar por tanto otro tipo de interpretaciones favorables al reo, como el *ad majus minor* o el de *in dubio pro reo* consignado en el artículo 23, verbigracá.

⁴⁶ Principio de *nullum poena sine previa lege poenale*.

⁴⁷ Principio de *lex exacte definit*, o de aplicación estricta.

⁴⁸ Vanoni, Ezio. *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, en “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1941, II, p. 245, nota 1.

⁴⁹ Giannini, M.S. *L'interpretazione e integrazioni delle leggi tributarie*, en “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1941, p. 124 y ss.; al igual que en *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*. Giuffré, Milán, 1939, pp. 61 y ss.

⁵⁰ Micheli, G.A. *Corso di Diritto Tributario*. U.T.E.T., Turín, 1970, pp. 46 y ss.

⁵¹ Queralt, Juan Martín, *ob. cit.*, p. 62.

⁵² Pérez Royo debió hacer el distingo al propósito de la analogía como método de integración, pues observaba que en materia penal no es el principio de reserva de ley el que impide la aplicación analógica, sino el de tipicidad: “[...] ni siquiera en el ámbito penal es el principio de reserva de ley, en sí mismo considerado, el que excluye la aplicación analógica de las leyes penales, sino la exigencia de certeza incorporada en el principio de tipicidad.” (citado por Queralt, *ob. cit., idem.*).

incapacidad y negligencia para esclarecerlas, cuando lo que decide fundamentalmente la complejidad de la normatividad no es la poca o mucha capacidad del legislador, sino los múltiples y heterodoxos factores jurídicos, políticos, económicos y sociales que son los que en mayor medida predeterminan el grado de complejidad normativa. Es, por ello, mayúsculo el error en que se incurre cuando sin miramientos denostamos al autor de la ley, achacándole injustamente toda la responsabilidad de la legislación que produce, como si él fuera el culpable de la complejidad de los tributos, de la autonomía conceptual del Derecho Fiscal, del carácter multidisciplinario que rige a la materia impositiva, y de otros tantos agentes de los cuales se da cuenta en los capítulos tres a cinco de esta tesis y que determinan la complejidad de la legislación. Por esta superstición se llega a inferir que la interpretación tributaria no tiene razón de ser para efectos de esclarecimiento normativo, pues se llega a sostener: todo es culpa del autor de la ley.

En grado paralelo y con notable ingenuidad, también se ha llegado a afirmar que la complejidad del Derecho y, en general, la opacidad de los textos jurídicos, son susceptibles de enmendarse considerablemente ‘mediante oportunas reformas’,⁵³ cual si ello fuera posible. Quienes sostienen esto,⁵⁴ con notable marcaje antikelseniano, parten de la convicción de que el Derecho no es una ciencia, sino una mera ideología, de la cual se sirven los grupos dominantes para conservar y legitimar su poder, al través, parcialmente, de una perversión: mantener el carácter críptico del Derecho a efecto de que sean pocos quienes lo comprendan. Tan sólo demostrando el carácter científico del Derecho esa irresponsabilidad quedaría derrumbada, mas a nuestros propósitos, lo que importa es que la ley, al menos la tributaria, no puede ser simplificada *ipso facto* con ‘oportunas reformas’, atento el carácter irreductiblemente complejo que particularmente la aqueja.

⁵³ “El poder asentado en el conocimiento del modo de operar del Derecho se ejerce, parcialmente, a través del desconocimiento generalizado de esos modos de operar. La preservación de ese poder resulta, así, fatalmente enlazada con la reproducción del efecto de desconocimiento. De ello se sigue que la opacidad del Derecho, su intransparencia, la circunstancia de que no sea cabalmente comprendido, etc., al menos en el marco de las formaciones sociales contemporáneas, lejos de ser un accidente o, acaso, un problema instrumental susceptible de resolverse mediante oportunas reformas, se perfila como una demanda objetiva de funcionamiento del sistema. Como un requisito, tendiente a escamotear –como la ideología en general- el sentido de las relaciones estructurales establecidas entre los sujetos, con la finalidad de legitimar/reproducir las formas dadas de la dominación social.” (Cárcova, Carlos María. *La opacidad del Derecho*, Trotta, Madrid, 1998, p. 160).

⁵⁴ *Cfr.* Laclau, E. *Emancipación y diferencia*, Ariel, Buenos Aires, 1996; Legendre, P. *Jouir du Poivoir*, Seuil, París, 1976.

También se critica que con la interpretación, aumenta el riesgo de que los intérpretes asignen a la norma un sentido no siempre previsible, con lo cual el principio de *certeza jurídica* quedaría debilitado en detrimento de los gobernados. Esta crítica que por cierto la sufren todas las escuelas interpretativas del Derecho, Vanoni la contestó para la materia tributaria, aduciendo que ese principio si bien es importante, no es el único que debe salvaguardarse, sino también otros, como el de igualdad ante el tributo, el cual con la interpretación está mejor garantizado que sin ella; a más de que la certeza jurídica puede soslayarse con o sin interpretación pero que de cualquier forma, la teoría interpretativa no carece de reglas para salvaguardarla, las cuales por cierto, contienen mayor rigor científico que cualesquiera otro mecanismo.⁵⁵ Además, no la existencia de esquemas interpretativos los que ponen en predicamento al principio de certeza, sino el uso indiscriminado e imprevisible que de aquéllos se haga.

Desde otro aspecto, se reputa no sólo fútil (impráctica) sino nociva, la interpretación que pretende explicar leyes complejas si con ello no es posible simplificarlas. Pues se dice que si una ley compleja sólo puede ser comprendida por unos cuantos, añadiéndole una teoría de la interpretación con carácter científico, la ley sería aún menos comprensible porque además de la legislación se requeriría también dominar la teoría interpretativa que sirve para comprenderle. Pero esa postura es parcial porque sólo ve en la interpretación el efecto negativo y no le contrapone su cimera ventaja. A Luhmann se debe lo mejor que se ha dicho sobre 'sistemas' y sus componentes. Explica que para ser comprendidos los sistemas complejos, requieren de subsistemas que permitan reducirles complejidad. Esos subsistemas tienen como función primordial disminuirle complejidad al sistema en lo intrínseco, al precio, eso sí, de aumentar la complejidad externa.⁵⁶ Es como al automóvil que a efecto de mejorar su rendimiento se le instala una computadora; en lo extrínseco, su funcionamiento es más sofisticado, pero en lo intrínseco, por la ventaja que el aditamento le produce, es más simple. Sin la admisión de la complejidad normativa no puede existir una teoría de la interpretación basada en su utilidad práctica.

⁵⁵ Vanoni, Ezio, *ob. cit.*

⁵⁶ Luhmann, Niklas. *Ausdifferenzierung des Rechts*, Suhrkamp, Frankfurt; traducción de P. Giménez Alcover, 1993, p. 174 y ss.

La barrera más monumental que se yergue contra la interpretación, es la que ve en las leyes fiscales, tan sólo normas odiosas.⁵⁷ Existe una longeva animadversión popular contra los tributos, la cual data desde tiempos inmemoriales y que tiene su fundamento, en el terror. Pues los tributos por espaciado tiempo fueron impuestos no por la conveniencia o la necesidad pública, sino fundamentalmente por otro tipo de legitimaciones, como el derecho que la guerra daba a los vencedores sobre los vencidos, la supuesta divinidad de quien los decretaba, o el mero poder brutal de un soberano o señor. Por cierto filólogos han encontrado que el origen de la palabra sajona *taxaction*, deriva de *exaction*, la que a su vez está emparentada con *extorsion*;⁵⁸ la historia de las civilizaciones antiguas y otras no tan remotas, han revelado que la similitud no es accidental, pues los recaudadores de impuestos eran verdaderos saqueadores, donde la infracción a un decreto impositivo, podía conducir a la confiscación, a las penas inusitadas y trascendentes, o a la pena capital misma.⁵⁹ Pero esas animadversiones fundadas en el temor fueron superadas con el carácter ontológico que hoy soporta a las exacciones, a las cuales se les denomina *contribuciones*, por cuanto sirven para el beneficio colectivo y encuentran en ello su legitimación y fundamento último. No obstante lo anterior, convéngase en que la animosidad contra los arbitrios no cesa en regímenes en los que su implementación y recaudación no encuentra el destino teleológico que las sustenta: el gasto público, sino a fines que los adulteran. Porque en los Estados en los cuales las contribuciones se instituyen para detraer parte de la riqueza particular a efecto de destinarla a fines distintos al bienestar público, lo que privan son intereses mezquinos ajenos a la voluntad popular, verdadera tributante. Se da en este supuesto una dislocación entre lo que la ciudadanía aporta para su bienestar y lo que el gobernante hace con los recaudos. Allí las normas impositivas también son odiosas, pues el ciudadano no ve, no alcanza a atestiguar, que sus tributaciones se concreten en obras y servicios públicos, en mejoras en su calidad de vida, salud, educación, vivienda, cultura y demás urgencias sociales. Bajo esa coyuntura las leyes fiscales, más que una necesidad para el bien común, se nos aparecen como disposiciones insoportables contra las cuales es preciso resistir y protegerse; y entonces allí, la aplicación estricta de las leyes impositivas constituye un

⁵⁷ Vid. una crítica a esta postura en Casás, José Osvaldo, *op. cit.*, p. 754.

⁵⁸ “Literally, *exaction* means ‘to force out’. By comparison, its sister word *extortion* means ‘to twist out’. (Adams, Charles. *For good and evi... ob. cit.*, p. 1).

⁵⁹ El Zar Iván, mereció el mote de ‘Terrible’, principalmente por las ejecuciones públicas que presidía contra los evasores de impuestos a quienes ordenaba decapitar en la Plaza Roja a un costado del Kremlin.

valladar para el contribuyente contra el uso abusivo del poder de sus gobernantes. Por eso decía que ese es el obstáculo más imponente que se erige contra la interpretación tributaria, pues convengo en que, un régimen interpretativo tributario, sólo puede instaurarse en comunión con un sistema impositivo que cumpla la teleología consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

1.7. La aplicación estricta de las leyes fiscales y sus efectos en la producción legislativa y en el principio de igualdad ante el tributo.

No obstante ser supersticiones fácilmente desvirtuables los escollos que se oponen a la interpretación, el mero efecto negativo que de suyo comporta la ausencia de interpretación, habría de bastar, para, de una vez por todas, erradicar el deletéreo método de la aplicación estricta de las leyes fiscales. Porque merced a éste, las normas tributarias han de redactarse llenas de casuismos que sólo consiguen acrecentar la complejidad normativa al impedir enunciar los elementos del gravamen de una manera simple, genérica. Es como si un pintor para elaborar un retrato, tuviera que plasmar cada partícula del rostro cual si se tratara de píxeles, en lugar de bastar con estampar la genérica identidad y el carácter del retratado. El método casuístico es a la técnica legislativa lo que el ultra barroco es al arte.

De paso también la aplicación estricta -que es la ausencia de interpretación-, distorsiona el principio de igualdad ante el tributo por cuanto un contribuyente, al eludir estratégicamente un gravamen aprovechándose de lo 'estricto' de la redacción, queda colocado en un plano de privilegio respecto del universo de tributantes que sí han de abonarlo, no obstante que uno y otros han obtenido a prorrata idéntica ventaja económica. Un contribuyente poderoso que elude el entero de un gravamen so pretexto de la aplicación estricta de la legislación, bajo el escenario de la interpretación, sí pagaría el tributo porque allí es posible remediar la imperfección legislativa. ¿Para quién son justas las elusiones que se aprovechan del casuismo de la ley? Para el poderoso tributante quizás, pero no para el universo de sujetos pasivos vinculados aún por no haber impugnado la norma o por el mero hecho de que no provocaron el error mediante la planeación fiscal. Todavía más injusto lo sería para la nación entera, quien necesitada de recaudos, vería en la elusión un acto de pendencia social sólo por la circunstancia de que ese contribuyente dispone de los medios necesarios para burlar la final intención normativa no obstante que objetivamente debería soportar el

gravamen La interpretación constituye así un valuarte incomparable para hacer efectivo el principio de igualdad ante el tributo, concebido éste como la proporcionalidad y la equidad en las cargas fiscales que deben soportar los contribuyentes. En contraposición, la vinculación de un tributo a un particular, fundada en la formulación lingüística de una disposición pero cuyo espíritu es incongruente con la voluntad legislativa, procedería en un esquema de aplicación estricta, pero no en uno de interpretación tributaria; porque en tal hipótesis, el contribuyente tiene garantizada la consecución del principio de justicia fiscal, pudiendo librarse de la imposición merced a la interpretación. Así la interpretación jurídica conectada al principio de igualdad ante el tributo lleva aparejadamente a la racionalización normativa, su virtud más cimera.

En punto a ambas cuestiones adviértase lo siguiente. Pagan impuesto sobre la renta quienes enajenen bienes, luego, dada la exigencia de la *aplicación estricta*, viene el problema de definir qué se entiende para efectos fiscales por ‘enajenación de bienes’. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14, (14-A y 14-B por excepción), pretende acotar tal situación, taxativamente, en los siguientes términos:

“Artículo 14

“Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga Derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el Derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal Derecho.

VI. La cesión de los Derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus Derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus Derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus Derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del Derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de Derechos que los representen.

Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de Derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o

con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de Derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

Múltiples prevenciones y una gama de hipótesis normativas a efecto de precisar una sola definición que en el impuesto sobre la renta, por ejemplo, tiene repercusiones para el caso de enajenación de acciones (artículo 20, fracción V de la ley ~~entística~~ ~~entística~~, cuya ganancia es acumulable). En tal supuesto el método restrictivo vulnera la eficacia del gravamen, pues basta con que el contribuyente detecte una hipótesis taxativamente no contemplada, para entonces evitar el hecho generador. Así, en el caso de la hipótesis prevista en el artículo 14, fracción III, en estricto rigor, la norma establece como enajenación *‘la aportación a una sociedad o asociación’*; luego entonces, si la aportación se hace a una unidad económica, a una persona física, o a varias *sociedades y cooperativas*, allí, rigurosamente, no tiene cabida la enajenación. En el mismo ejemplo, no importa la planeación que se haga si con ello se evita abonar el impuesto, lo que puede hacerse si la persona que desee participar, verbigracia, en una sociedad anónima autorizada para cotizar en bolsa de valores, acuerda con la empresa el siguiente procedimiento a efecto de evitar pagar réditos por concepto de enajenación de acciones: primero la sociedad debe aumentar su capital mediante la expedición de nuevas acciones, por decir algo, en cantidad de un millón de pesos (así tampoco se reputará ingreso dicha operación en términos del segundo párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta); después la sociedad enajenará las acciones para su venta con el sujeto que previamente pactó, a través de la Institución Bursátil; luego, en virtud de que ese tipo de enajenaciones no está sujeta a gravamen cuando la enajenación la efectúa una persona moral, se habrá burlado el concepto de enajenación de bienes y con ello el pago del rédito a las ganancias.

Incluso en el mismo supuesto, suponiendo que la sociedad anónima no cotizara en bolsa, podría convenirse entre los socios de la empresa y el sujeto que desea acceder a la sociedad, este otro procedimiento: primeramente el sujeto realizaría una aportación mínima, por decir algo, en cantidad de mil pesos (donde el gravamen será mínimo), ello con el propósito de adquirir la calidad de socio; en contrapartida la sociedad le dará una acción preferente en la que se estipule que la sociedad le asignará a su poseedor por concepto de dividendos, hasta el equivalente a un millón de pesos en acciones; seguidamente la sociedad expedirá nuevas acciones por valor de un millón de pesos con cargo a las utilidades repartibles, y por último, se las distribuirá por concepto de dividendos al accionista preferente. En tal caso, el nuevo accionista pagará el impuesto sobre la renta por concepto de distribución de dividendos en partes sociales, pero en términos de la fracción I del artículo 11 de la Ley de la materia, podrá acreditarlo contra el impuesto sobre la renta que hubiere pagado la entidad, el cual, según la utilidad anual de la sociedad, le permitirá disminuir en todo o en parte el pago que hizo por dividendos; finalmente, el millón de pesos faltante a repartir entre los demás socios, el nuevo accionista se los entregará de su pecunio (que es la aportación que está esquivando), con lo cual, dichos socios, además, se ahorrarán el abono del respectivo impuesto que les hubiera correspondido de obtenerlo como dividendo.

Las anteriores no son más que hipótesis que pueden derivarse de la aplicación estricta de las leyes fiscales, en este caso, de las establecidas en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 20, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Quedan en evidencia en ello los supuestos a los que puede enfrentarse el legislador, cuando intenta expedir la norma. Si en cambio no operara la aplicación estricta de las normas fiscales, el legislador, en el caso estudiado, para abarcar todas las hipótesis de enajenación de bienes, bastaría con que redactara una norma como la siguiente:

Por enajenación de bienes, se entiende toda transmisión de propiedad, real o virtual, cualquiera sea la forma jurídica en que se realice y siempre cuando reporte una ventaja económica para una o ambas partes.

Nótese de inmediato cómo el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación ya no tiene razón de ser. La redacción propuesta para el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación,

repercutiría en el artículo 20, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también estudiado, que actualmente prescribe:

“Artículo 20.- Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:
I a IV.

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.”

Prescindiendo del método restrictivo o literal, dado el principio general de Derecho según el cual el género incluye a la especie, la redacción aplicable podría reducirse a lo siguiente:

Artículo 20.- Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I a IV.

V. La ganancia derivada de la enajenación de bienes.

1.8. *Fundamentos para la interpretación de las leyes fiscales.*

En la remoción de los obstáculos que se oponen a la interpretación de las leyes fiscales, como en la exposición de los efectos negativos que produce la aplicación estricta de las normas impositivas, están mis credenciales. El concepto sistémico de complejidad, no hace sino corroborarle. Todo lo demás hasta ahora dicho, constituye el plan de mi tesis. En los sucesivos capítulos, no se hace sino ejecutarle de un modo más amplio y soportado. Cabe aclarar que en el presente documento no me ocuparé por establecer el *cómo* se debe interpretar la ley fiscal, es decir, nada se dice sobre las clases y métodos de interpretación existentes en otros sistemas jurídicos y en la bibliografía. Sólo he procurado exponer los fundamentos para hacerlo, esto es, me ocuparé de justificar el *por qué* y el *para qué* interpretar. Tales fundamentos están concebidos en tres órdenes. Uno primero cuyo propósito es meramente allanador, descansa en la remoción apuntada; creo ya haber derogado las supersticiones que a mi juicio más consistentemente se han erigido contra la interpretación. Uno segundo, pretende demostrar la naturaleza *irreductiblemente* compleja de la legislación impositiva a efecto de proyectar la interpretación como medio de racionalización; de ello, a través de una analogía médica, la ‘patología de las leyes fiscales’, se da cuenta en los capítulos III y IV. Un último fundamento, también indemostrado por

ahora, es colocar en un plano de privilegio la función interpretativa que corresponde ejercer a los jueces, en relación con otras posibilidades de racionalización jurídica normativa; es decir, se trata de destacar las ventajas de la interpretación judicial respecto a las que puede reportar cualquier otro medio implementado desde el Derecho.

Para ejecutar tal plan, he juzgado indeseable por sencillo, pero aún más por infructífero, limitarme a esquematizar los porqués de la interpretación, como si se tratara de sumar yuxtapuestamente cuantas razones fueran posibles para justificarla. Mil pelos de conejo no hacen un conejo. Creo que con tal método, bien socorrido por los retóricos, obtendría algunas ventajas didácticas, pero esa sistematización implicaría tratar al tema como a un diccionario, de modo tal que cada subtema pudiera consultarse aisladamente sin necesidad de unirlo con los que le suceden y le preceden. Aspirando a no reducir mi trabajo a una mera fuente de consulta, he elegido al efecto de su ejecución el método programático, camino mucho más arduo pero más consistente, porque en él, cada subtema, que es el fundamento del que le sigue, constituye un eslabón de una serie de otros que sólo en su unidad diferenciada tienen sentido. Advierto que sin esa unidad diferenciada que da explicación armónica, aisladamente los eslabones carecen de significación propia, pudiendo parecer en su independencia inconsistentes. La construcción de esa secuela persigue como fin inequívoco justificar la interpretación de la ley fiscal. Interesante también es que con tal método esa justificación no aparece en cada momento -como resultaría de emplear la retórica o mera argumentación-, sino en uno crucial, lo que revelará a la interpretación como si se tratara de una verdad que en su función racionalizadora aún está desatendida por el Derecho. Por cierto, tal aparición no ocurre en el desenlace de la tesis, sino en los capítulos primero y sexto, que por lo mismo, resultan clave. Los diversos capítulos, vienen en ese sentido tan sólo a corroborar la hipótesis.

CAPÍTULO II

EL PUNTO DE PARTIDA

LA COMPLEJIDAD DE LAS LEYES FISCALES

2.1. El jurista frente a la ley fiscal.

Se dice, con razón, que la ley más difícil de comprender del país es la ordenación rentística.⁶⁰ De entre las más de doscientas leyes federales en vigor, no existe otra más compleja y sofisticada, pues ni el abogado o la autoridad, por lo general, disponen del conocimiento necesario para comprenderla cabalmente. Por adolecer de formación jurídica, resulta igualmente complicada para el economista,⁶¹ el actuario, el financista o el simple contribuyente. El contador público, técnico del asiento y de la liquidación, acostumbra asumir funciones de abogado,⁶² cuando no es más que un operador del sistema que se contenta con el *ser* de la norma al no entender nada de su *deber ser*.⁶³ Ni la Ley de Amparo, con toda la interpretación doctrinal y jurisprudencial que la informa; ni los códigos sustantivos y procesales, algunos tan acabados merced a remotas instituciones jurídicas; o las legislaciones que regulan un servicio público, bienes, funciones o actividades de la administración pública o de particulares; o siquiera los cuerpos legales dirigidos a reglamentar algún precepto constitucional o a organizar entes públicos, tienen tantos tecnicismos y están afectos a tan diversas disciplinas como acontece con la Ley del

⁶⁰ La Ley del Impuesto Sobre la Renta -afirma Margáin Manautou-, "...ni las propias autoridades fiscales entienden y, por ende, pueden aplicar." (Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, 16ª ed; Porrúa, México, 2003, p. XVI)

⁶¹ Aun cuando los economistas son los ideólogos de este impuesto y quienes quizá mejor comprendan la teoría de la renta (Cfr. Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*, FCE. y Stuart Mill, John, *Principios de economía política*, FCE.), pues como es sabido el Derecho tributario deriva de la economía política, su formación en materia impositiva está dirigida a un aspecto macro de la economía y no, a las minuciosas de la interpretación práctica y de los aspectos procesales regulados por la ciencia jurídica.

⁶² Sobre este fenómeno, el profesor Margáin Manautou declaró en el prólogo a la primera edición de su *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, que: "los estudiantes de contador público profundizan más la materia... Es más completo el conocimiento que recibe el estudiante de dicha carrera, como si la materia tributaria fuese, usando una expresión de Jarach, una 'prerrogativa' de los contadores públicos... hay que reconocer que en estos momentos ese profesional sigue siendo el verdadero abogado del contribuyente, ante la grave escasez que hay en toda la República de abogados especializados en la materia." (Margáin Manautou, Emilio, *Op. cit.*, p. IX)

⁶³ De hecho, de la siguiente definición aceptada de 'contabilidad', se aprecia la visión de dicho profesionista: "La contabilidad establece las leyes y principios mediante los cuales se consigue la interpretación, representación y medida de los hechos patrimoniales de la empresa" (Lozano Aragüés, Ricardo, *et. al. Guía Elemental de contabilidad para juristas*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 13)

Impuesto Sobre la Renta. De hecho, del abogado fiscalista, se supone un claro dominio de las ramas tradicionales de la ciencia jurídica porque sólo a partir del conocimiento que de ellas posea deriva su pericia en la materia impositiva.⁶⁴

Tan luego uno lee porciones de la ley que regula la renta, puede advertirse el alto contenido de términos que, jurídicos o no, resultan poco convencionales al lenguaje clásicamente utilizado por los juristas.⁶⁵ Un abogado, con buena formación, por regla general no encuentra obstáculo insuperable para dominar determinado ordenamiento, y a lo más, requerirá del auxilio técnico o de algún otro profesionista para captar determinados supuestos normativos o la noción del conjunto dispuesto. Sin embargo, en tratándose de la regulación de renta, es innegable la existencia de múltiples preceptos que no pueden comprenderse, *prima facie*, a la luz del conocimiento que suministra exclusivamente la ciencia jurídica, siendo necesario además comprender postulados de otras disciplinas, tales como la contabilidad o la economía, además de disponer de la capacidad para subsumir datos empresariales, financieros o actuariales.

No hay que esforzarse mucho para comprender que la complejidad atribuida a la ley rentística no es exclusiva de dicho ordenamiento, si bien en ella se verifica con mayor intensidad. Debe decirse de una vez que en general, los cuerpos normativos reguladores de normas de naturaleza tributaria, participan de la misma turbiedad.⁶⁶ El Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre

⁶⁴ No podría considerarse que un abogado es ‘fiscalista’, si desconoce el juicio de amparo, pues este medio de control constitucional está íntimamente ligado a obtener justicia fiscal; el conocimiento del Derecho civil es igualmente indispensable para interpretar muchos de los hechos impositivos y sus excepciones; la teoría general del proceso para en caso de aspectos contenciosos tampoco puede desconocerse; saber la materia mercantil y la financiera resulta imprescindible para subsumir los elementos de la contribución y desde luego los hechos impositivos y generadores.

⁶⁵ Me refiero a que en un Código Civil o uno procesal, por ejemplo, el lenguaje utilizado para designar determinadas hipótesis normativas (aún con la rica gama de conceptos que entraña la ciencia jurídica), es más o menos claro para el jurista con formación tradicional; mas tratándose de las normas fiscales que describen hechos impositivos o hipótesis normativas de cualquier especie, el lenguaje es sumamente especializado e inusual al empleado comúnmente por el operador del Derecho.

⁶⁶ Margáin Manautou cataloga al Derecho tributario como *la rama más compleja del Derecho* (Margáin Manautou, Emilio, *Op. cit.*, pp. 13 y 14). En la Argentina, por ejemplo, Baistrocchi ha demostrado *el grado de complejidad de las leyes tributarias* al evidenciar que sus textos *no permiten contestar de un modo razonablemente sencillo las tres preguntas principales que un usuario lego inteligente suele tener cuando se plantea una interrogante de carácter fiscal: a) dónde debe iniciarse la búsqueda de la narrativa aplicable; b) cuáles son exactamente las normas aplicables, y c) ¿cómo tales normas se relacionan entre sí?* (Baistrocchi, Eduardo. *Codificación del Derecho tributario*, en “Tratado de Tributación”, t. I, v. 1, Astrea, Bs. As., 2003, p. 181).

Producción y Servicios, la legislación Aduanera, la de Comercio Exterior, la Federal de Derechos, etcétera, son normatividades a las cuales el abogado con formación tradicional⁶⁷ prefiere evitar por ser altamente tecnicizadas y por la dificultad que reviste subsumir fenómenos económicos expresados en reglas jurídicas.⁶⁸

No quiere decir lo anterior que sólo las leyes impositivas están exentas de contenidos extra jurídicos,⁶⁹ pues existen ordenamientos de otra índole en los que incluso la mayor parte de sus disposiciones son materialmente de naturaleza diferente a la rigurosamente jurídica.⁷⁰

Lo que se pretende destacar, en última instancia, es que para comprender a cabalidad la ley tributaria, no basta con *entender* algunos conceptos médicos (como se requiere para entender diversos numerales de la Ley General de Salud), de zootecnia (para interpretar la Ley Federal de Sanidad Animal), pesqueros (en lo relativo a la Ley de Pesca), hidrológicos (para la Ley General de Aguas Nacionales), de cafecultura (referente a la Ley sobre Elaboración y Venta del Café Tostado), de ingeniería (tocante a las leyes reglamentarias del Artículo 27 Constitucional en Materia Nuclear y en el Ramo del Petróleo), sobre mineralogía (para efectos de la Ley Minera), bursátiles o financieros (para la Ley del Mercado de Valores y la Ley de Sociedades de Inversión), etcétera, sino que en todo caso - como desde 1912 lo hiciera notar Griziotti-, además del conocimiento jurídico, es preciso *poseer* también conocimientos contables, económicos, financieros y técnicos.⁷¹

⁶⁷ El 'abogado tradicional', es el que debido a sus antecedentes académicos o profesionales, tiene una formación dirigida al conocimiento de las ramas básicas o tradicionales de la ciencia jurídica, como el Derecho civil, el penal, el mercantil, el laboral, administrativo procesal o incluso el amparo y el constitucional.

⁶⁸ Richard Posner comienza su obra principal diciendo: "Escribo este libro con la convicción de que la economía es una herramienta poderosa para analizar un vasto conjunto de cuestiones legales, pensando al mismo tiempo que los juristas y los estudiantes de Derecho (incluso los muy brillantes) tiene dificultades para relacionar los principios económicos con los problemas legales concretos." (Posner, Richard A. *Análisis económico del Derecho*; 1ª reimpresión; Fondo de Cultura Económica, México, 2000, p. 11)

⁶⁹ Formalmente, se entiende que todas las normas contenidas en leyes son jurídicas (amén de las teorías que postulan que las normas jurídicas no están dadas por el legislador, como por ejemplo la *teoría de la individuación de la norma* de Kelsen o la *teoría de las reglas primarias y secundarias* de Hart); pero materialmente -refiriéndonos a su contenido-, es claro que determinadas disposiciones contienen conceptos o elementos cuya definición la aportan otras disciplinas, como por ejemplo, la Ley sobre Metrología y Normalización o la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica, establecen determinados conceptos que se explican a la luz de la metrología o la ingeniería.

⁷⁰ *Vr. gr.* La Ley Federal para el Control de Percusores Químicos, Productos Químicos Esenciales y Máquinas para Elaborar Cápsulas, Tabletas y/o (sic) Comprimidos; la Ley Federal de Sanidad Vegetal, o la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de Residuos.

⁷¹ El afamado autor expuso su método sincrético en 1912 en *Considerazioni sui metodi e problemi della Scienza Pura delle Finanze*; en 1909 había publicado *La Ripartizione politica del carico tributario e principi distributivi delle imposte moderne sul reddito e suglio acquisti di rendite e di incrementi dei capitali*, en

2.2. Algunas consecuencias mediatas de la complejidad normativa.

2.2.1. Incumplimiento de la ley.

Si *la ignorancia de la ley a nadie beneficia*, entonces no pueden desacatarse las prescripciones legislativas alegando su desconocimiento. Consecuentemente, tal principio podría formularse *a contrario*, como *todos deben conocer la ley*. En materia tributaria, el contribuyente debe conocer la ‘ley fiscal’, pues ignorarla, no le favorecerá. De ahí que el destinatario pasivo de la norma, ha de saber cuando menos qué contribuciones le obligan y cuánto, cuándo, dónde y cómo cumplirlas, además de no desconocer sus Derechos.

No hace falta insistir para entender que eso que en teoría pareciera ser tan sencillo, en la práctica se torna sumamente tortuoso. La complejidad normativa de que se ha hablado, ha provocado que al contribuyente se le presente un panorama legislativo tan variado, disperso y tecnificado, que para no equivocarse, no se engaña creyendo conocer la ley fiscal, prefiriendo mejor acudir al profesionalista experto, o más cómodamente, por aceptar la imposición cautiva. Curiosamente, el tribuyente no hace nada por descomplicar la legislación, lo que habla de una falta de civismo fiscal, quizás alimentada por el deterioro de la imagen de la autoridad.⁷² Con esa indiferencia, lo único que pasa es que el estado de cosas se mantiene.

Lo paradójico resulta en que ante la importancia que revisten las contribuciones en el bienestar social,⁷³ las leyes que las regulan, lejos de constituir modelos de redacción e

‘Giornale degli Economisti’; consultables ambos en Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Depalma, Buenos Aires, 1959.

⁷² “Nuestro sistema presenta ineficiencias, tales como la mala gestión o cobro del tributo, la inconstitucionalidad de resoluciones misceláneas..., la doble o triple tributación sobre los mismos objetos imponibles, leyes oscuras e imprecisas que generan inseguridad jurídica, la corrupción, el alto índice de evasión de impuestos, entre otros problemas (Ríos Granados, Gabriela y otros, *Conceptos de reforma fiscal*; 1ª ed; Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p. 1).

⁷³ Si la civilización es la suma inmemorial de los esfuerzos del hombre en sociedad, entonces las contribuciones son el combustible que hace accionar el motor de esa actividad. Sumerios, fenicios, cartagineses, babilonios, persas, griegos, romanos y las formas contemporáneas de imperialismo que encuentran su expresión en la globalidad, han sustentado sus logros y desarrollo en un sistema de financiamiento que alimenta y nutre al cuerpo social. La riqueza suministrada por la naturaleza, bastaba en un principio para proveerle al individuo sus requerimientos de subsistencia, pero éste, gregario al fin, no tardó en entender lo imprescindible de la aportación comunal. No parece desacertado afirmar en ese contexto, que la justificación ontológica del Estado descansa de alguna forma en la idea de “auto financiamiento” Esto es cierto. El ‘Estado’, como ente político, jurídico, social y económico, existe como tal, porque es rentable.

instrumentación normativa, sean por el contrario tan inaccesibles al entendimiento. Tal situación necesariamente incide en el nivel de cumplimiento de las disposiciones, por cuanto entre las principales causas de evasión y elusión fiscal está la existencia de legislaciones fiscales defectuosas.⁷⁴ En su monumental obra *Le fraude fiscale*, Martínez observa que la legislación fiscal es tan compleja, que “no es la de las cuatro reglas de A. Smith... En tales condiciones, cuando el espacio fiscal se convierte en un universo de *objetos fiscales no identificados* (OFNI), el contribuyente pierde el respeto a las prescripciones...”;⁷⁵ remata diciendo que “en la... complejidad... la ley fiscal ha perdido su legitimidad. Su respeto no es ya más que una obligación resentida. El fraude deja de ser condenable en conciencia.”⁷⁶

El legislador no podrá esperar entonces del contribuyente una lealtad allí, donde no se dio a entender.

2.2.2. Distorsión del sistema impositivo.

Se ha sostenido que todo sistema fiscal, para ser tal, parte de la base de la existencia de cuatro subsistemas:

- i) Subsistema de legislación tributaria;
- ii) Subsistema de contribuciones;
- iii) Subsistema de administración hacendaria, y
- iv) Subsistema de justicia fiscal.

Por la importancia que el *principio de legalidad tributaria* reviste para la materia impositiva, *a*) viene a constituir el centro de gravedad del ‘sistema fiscal’, pues las contribuciones deben ser establecidas en *a*); la administración hacendaria debe encargarse

Incluso en la concepción clásica de ‘Estado’ (territorio, población, gobierno, orden jurídico y soberanía), en la totalitaria (e t’at ce mua’t), en la fundamentalista (ideológico-estatista), en la moderna (constitucional-democrático) y en la posmoderna (social-pluralista), la noción de self financism justifica la viabilidad de tales concepciones.

⁷⁴ Martínez, Jean-Claude. *El fraude fiscal*, 1ª ed. en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1989, pp. 71 y 72; igualmente Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ª ed. reimpresión; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, p. 400.

⁷⁵ Martínez, Jean Claude.. *Ob. cit.*, p. 71.

⁷⁶ *Idem.*

de ejecutar *a*), y la justicia fiscal debe garantizar en casos concretos la correcta aplicación de *a*).

Lógico es que en un escenario de legislación compleja, oscura y deficiente, *b*) no alcance la eficacia requerida dada la dificultad que entrañará su funcionamiento; *c*) no ejercerá eficientemente sus facultades y atribuciones en razón de lo sinuoso de la normatividad, y para *c*) será más difícil decir el Derecho en cada caso a dirimir.

Luego entonces, una ley tributaria demeritada por su complejidad, resulta ser un agente distorsionador del ‘sistema fiscal’, pues, según se ha dicho, el centro de gravedad de aquél reside en la ley y, sus irradiaciones, repercutirán tarde o temprano en los restantes componentes del sistema.

2.2.3. El costo de información.

Baistrocchi ha dicho que “cuando una empresa o una persona desea realizar una transacción debe, por ejemplo, identificar con quién desea realizarla; tiene que informarle a esa otra parte tal intención y bajo qué condiciones busca realizar una negociación tendiente a arribar a un acuerdo. Si tal acuerdo se realizara, también debe inspeccionar si es efectivamente cumplido por la otra parte. Esta serie de operaciones suele ser denominada *costo de transacción*; esto es, los costos derivados de firmar y hacer cumplir contratos. En ocasiones, los costos de transacción son tan altos que frustran la realización de la operación. Ahora bien, entre los ítem incluidos en el concepto ‘costo de transacción’ se encuentra el *costo de información*.”¹ Coase advierte sobre ello, que el *costo de información* en materia de Derecho tributario “es aquel que debe afrontar el usuario para determinar cuáles son y cómo funcionan las normas a las que debe adecuar su conducta. Este costo se traduce, por ejemplo, en el tiempo y dinero que debe invertir dicho usuario en asesoramiento profesional para poder responder tales preguntas.”² Si el costo de información en materia tributaria de un país dado es relativamente alto puede desalentar, por ejemplo, inversiones directas internacionales.³

2.2.4. Repercusiones en el principio de seguridad jurídica.

¹ Baistrocchi, Eduardo. *Ob cit.*, p. 179.

² Coase. *The problem of social cost*, en ‘The journal of Law and Economics’, vol. III, oct. 1960, p. 15).

³ Baistrocchi, E., *idem*.

Una gama de autores, principalmente alemanes, han sostenido que la última *ratio* del Derecho tributario se encuentra en el principio de seguridad jurídica, cuyo menoscabo, “ocasiona severos perjuicios a todos los países, pero fundamentalmente a los subdesarrollados”.⁴ La hacendista argentina Rinaudo observa que la seguridad jurídica “debe ser especialmente tenida en cuenta por los poderes públicos en tanto obligados a adecuar constantemente la normativa tributaria a la realidad económica y a cuidar celosamente la información económica o sociológica y una rigurosa técnica jurídica”.⁵

Se dice que el principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario contiene diversos principios que lo subsumen, tales como los de legalidad tributaria, capacidad contributiva, igualdad, irretroactividad de la ley, y otros más. Particularmente, se alude al principio de *transparencia* -desarrollado por Fritz Neumark-: “*Nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley tributaria justa no manda ni privado de lo que la ley tributaria justa no prohíbe. En este caso el término justo es sinónimo de preciso, ya que el patrimonio del contribuyente no debe ser menoscabado por oscuros mandatos legales cuyo sentido y alcance deba ser objeto de estudios eruditos alejando de esta forma al titular de ese patrimonio de la posibilidad de conocer cual es su Derecho y cual es su obligación en el sostenimiento del Estado.*”⁶ Un tributarista argentino formula esa divisa como principio de *certeza*, la cual hace consistir en “la estabilidad del Derecho, la simplicidad, concisión y precisión de sus normas evitando los excesos reglamentarios...”.⁷

Textos inteligibles son imprescindibles para asegurar el cumplimiento de ese principio basilar.⁸ Pero nuestra realidad es tan contraria a ese ideal!

⁴ Asorey, Rubén. *El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario*; publicado en ‘Derecho tributario, I, 102, Bs. As.’.

⁵ Rinaudo, Fabiola. *Breves comentarios acerca de los principios que gobiernan la materia impositiva*. Doctrina Jurídica. Jurisprudencia provincial. Bs. As. Tomo XXIII, pág. 72. (V: <http://www.edinoa.com.ar/doc6015.htm>).

⁶ Neumark, Fritz. Citado por Mata Adrián Armando, T. XVII no 97/98 jul-agosto, Revista de Derecho Tributario, Bs. As. (Según Mata, la *transparencia* tributaria no es sólo un principio “de técnica legislativa sino que constituye una verdadera garantía constitucional para el contribuyente”).

⁷ Villegas Héctor. *El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario*. Revista de Derecho tributario, I, 102, Bs. As.

⁸ Además, si *in genere* los destinatarios de las normas fiscales desconocen cabalmente el contenido y los alcances de las disposiciones, entonces pareciera atendible que una reforma integral al sistema fiscal, comience por preocuparse y ocuparse de esta problemática, pues así como es ocioso sembrar en tierras infértiles también resultaría infructuoso implementar modelos impositivos de avanzada en legislaciones deficientes.

CAPÍTULO III

PATOLOGÍA DE LAS LEYES FISCALES

O DE LAS CAUSAS QUE MOTIVAN SU COMPLEJIDAD

"Porque para hacer la buena ley, se requeriría un ser que conociera todas las pasiones de los hombres, pero que no experimentase ninguna..."

- J.J. Rosseau, *El contrato social*

3.1 Acerca de la patología normativa.

Llamo *patología de las leyes fiscales*, al estudio de las causas que tornan a la legislación impositiva sumamente compleja. Dicho de otra forma, con la patología de las leyes fiscales, me refiero a los factores que -legítimos o no- provocan los males de esa legislación.

Dichas causas las he estructurado en *i)* factores exógenos y *ii)* factores endógenos. Por *i)* entiendo aquellos no provenientes de nuestro sistema impositivo, pues en rigor provienen de fenómenos ajenos a él; por *ii)* entiendo los producidos por nuestro sistema impositivo pues se explican en razón de su fisiología. Por tanto *ii)*, pueden ser explicados desde el ámbito del Derecho impositivo⁸⁵ o bien desde la economía, en la parte en que se ocupa de los tributos; *i)* en cambio, deben explicarse desde otras disciplinas, incluyendo, por su naturaleza, algunas no jurídicas.

⁸⁵ A diferencia de los esquemas dogmáticos en que discurrió la que podría considerarse doctrina prima italiana, para la cual el Derecho financiero es el referente al estudio de los tributos (Griziotti, Benvenuto. *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*; Giuffrè, Milano, 1962, p 12), aquí el 'Derecho tributario' lo entendemos conforme a las posturas adoptadas predominantemente entre los teóricos alemanes, positalianos, españoles y entre nosotros, para los cuales, lo tributario –como dice De la Garza- se circunscribe al *conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos... a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación* (De la Garza, Sergio Francisco, *Ob. cit.*, pp. 23 y 24). Se dice que la autonomía científica o dogmática del Derecho tributario sustantivo (*Vid. Margáin Manautou, Emilio, Op. cit.*, pp. 1-11) constituye una razón que permite considerar a esta rama del Derecho separada e independiente de la rama financiera (De la Garza, Sergio Francisco, *Op. cit.*, p.p. 19-23.). La autonomía científica o dogmática concebida como "un agrupamiento sistemático de normas en función de la existencia de institutos y principios propios... o como dice Sáinz de Bujanda: *cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios*" (*idem.*) Distinguen estas escuelas al Derecho tributario del Derecho fiscal, porque al objeto de estudio de éste último lo consideran más amplio al comprender cualquier tipo de ingreso estatal y no sólo a los tributarios.

Los males de la legislación, lo son la complejidad, la irracionalidad y todos aquellos vicios que atentan contra la transparencia, concisión y sencillez de las leyes fiscales. Los factores exógenos y endógenos vendrían a ser entonces, los agentes que desde diferentes ópticas provocan tales males. Procedo a continuación a ocuparme de ellos.

3.2. Factores exógenos o *de las causas de complejidad externas*.

3.2.1. El carácter *político* de la ley.

Para Rosseau, la *ley* es la expresión mayoritaria de una Asamblea, la cual a su vez, constituye la voluntad total de la *polis* que representa.⁸⁶ Kelsen sostiene que la *ley* es “voluntad política”.⁸⁷ Blumenstein declara que “el fundamento del impuesto no es jurídico, sino estatal y político.”⁸⁸ Pugliese afirma que “la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de que éste aparece investido, políticos son también estos mismos fines... Todos los principios económicos, éticos, sociales, técnicos y jurídicos que el ente público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado.”⁸⁹ Notablemente Jarach -siguiendo a Griziotti-, declara que “en la actividad financiera, el Estado, por el poder que ejerce sobre los individuos, excluye la negociación que caracteriza a la economía de mercado, de donde las finanzas constituyen un fenómeno netamente político y no económico.”⁹⁰

En materia tributaria, la premisa consistente en que la *ley* es de contenido eminentemente político, se hiperboliza. En efecto, cuando el creador de la norma impositiva elige los hechos imposables y los criterios para determinar la base, no se basa fundamentalmente para informar su criterio de factores exclusivamente económicos, sociales, técnicos o jurídicos. La *ratio* principal a considerar cuando es ejercida la potestad tributaria, siempre

⁸⁶ Rosseau, Juan Jacobo. *El contrato social*, Milenio Editorial, Madrid, 1991, p. 17.

⁸⁷ Kelsen, Hans. *La teoría pura del Derecho*, Porrúa, México, 1998, p. 41.

⁸⁸ Citado por De la Garza, Sergio Francisco, en *Derecho financiero mexicano*, 9ª ed; edit. Porrúa, México, 1979, p. 6.

⁸⁹ *Idem*, p. 7.

⁹⁰ Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ª ed. reimpresión; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, p. 27.

es política; lo demás, si bien indispensable, es subsidiario o aleatorio.⁹¹ Así el legislador tributario al ponderar las ventajas o avatares de establecer determinado gravamen, valora fundamentalmente desde la óptica política las contribuciones que pretende implementar, las fuentes de riqueza que en su opinión conviene gravar, los medios de exacción, las deducciones procedentes, el esquema de tributación, etcétera. Si al Congreso se le presiona para implementar un impuesto, averigua ante todo en qué sector de tributantes o de la economía impactará el arbitrio, y si políticamente no le es redituable aprobarlo en los términos planteados, buscará alternativas de causación, simulará de ser posible la finalidad de la exacción, o de plano, aprobará o reprobará el tributo asumiendo cada fracción parlamentaria su cuota de costo político, a prorrata.

Este fenómeno que se da en seno legislativo, provoca invariablemente que las discusiones centrales sobre normas tributarias a expedir se den en términos de ventaja o inconveniencia política, es decir, *in lege ferenda*; con lo cual, al relegar a segundo plano los indispensables aspectos económicos, técnicos (como serían los medios de control del tributo, el esquema para obtener la base imponible, los deberes formales, etc.) e incluso de constitucionalidad, las más de las veces las normas aprobadas lleguen a contener vicios, condenando la imposición a una imperfección en su comprensión y cumplimiento. Huelga decir que el interés capital prevaleciente en seno congresional, es ante todo político, pues siendo político el ente, políticos son sus fines.

Debe considerarse entonces la vulnerabilidad a que están expuestas la técnica, la juridicidad y la concisión de la norma impositiva, ya porque la política las haya rebasado sin posibilitar su perfeccionamiento, ya porque concienzudamente las desdeñe. En ambos casos se trata de un fenómeno recurrente en las asambleas, donde la decisión política siempre determinará la

⁹¹ Bien dice Jarach: "Las leyes tributarias no son, simplemente, un conjunto de conceptos separados de las valoraciones sociales y económicas que ha hecho el legislador cuando las dictó. Al contrario, se trata de una cristalización de juicios de valor, de apreciaciones de carácter político-social y la interpretación, la aplicación y el conocimiento de cada materia sólo pueden ser alcanzados cuando se conozca al mismo tiempo el contenido valorativo que el legislador ha concretado en las normas tributarias. Si examinamos un impuesto cualquiera, no se trata solamente de conocer quién es el sujeto activo y el sujeto pasivo, cuál es el momento en que nace la obligación y la forma de extinguirse la misma; sino que es necesario conocer el supuesto que da origen a esa obligación en sus antecedentes político-sociales que constituyen precisamente, la motivación que ha tenido en vista el legislador. Éste no ha dictado las normas movido simplemente por un capricho de creación de instituciones jurídicas. Detrás de la creación del legislador está un conjunto de apreciaciones que derivan de un juicio político y también de una conciencia pública." (Jarach, Dino. *Curso superior de Derecho tributario*, 2ª ed, Depalma, Buenos Aires, 1969, pp. 30 y 31)

prontitud o morosidad con que han de expedirse muchas de las normas, así como la calidad de las mismas.⁹²

3.2.2. La preparación del legislador.

Desde luego el grado de instrucción y nivel de formación del detentador de la potestad tributaria repercute en la calidad de sus productos. Dice Tácito que *tal el pueblo, tal el gobierno*, y así como en la comunidad existen destacados profesionistas y muchísimas personas minimamente ilustradas, así también en la conformación de los cuerpos legislativos concurren algunos cuantos destacados *hombres l' Etat* y muchos otros guiados por las directrices de esa minoría.

Las asambleas se rigen en esencia no por la voluntad de las mayorías -al menos no por el libre albedrío que puede ejercer cada legislador en conciencia-, sino por un compacto consorcio de congresistas cuya experiencia, formación, capacidad o conveniencia de grupo, les habilita para gobernar las cámaras. Razonablemente no puede concebirse una legislatura integrada mayoritariamente por juristas, menos aún una integrada por tributaristas, quienes además suelen ser una minoría de la comunidad jurídica. Esto ha incidido notablemente en la calidad de las normas expedidas, pues como se ha dicho, son otro tipo de intereses los predominantes en la actividad parlamentaria. Así, toda injerencia de un fiscalista en la confección normativa es de suyo respetada y acogida por el órgano, pero siempre desde un aspecto secundario, nunca estelar; el protagonismo está reservado para la decisión política, la cual en un sistema democrático, no emerge de las minorías cualificadas, sino de las mayorías cuantificadas.

Por otra parte, no obstante que cada una de las cámaras en lo general y los legisladores en lo particular cuentan con asesores, tampoco puede dejarse en los 'técnicos' la TOTAL responsabilidad de la técnica legislativa ni los requerimientos de constitucionalidad y

⁹² Tal es el caso que ocurre cuando habiendo acordado los legisladores la expedición de determinado gravamen, a ese 'acuerdo', inmediatamente le sucede la aprobación cameral, pues lo 'importante' en términos políticos es que hay un consenso y el mismo no debe desaprovecharse o exponerse a una retractación (lo que podría ocurrir si se deja transcurrir el tiempo); por ello, si no hubo tiempo de revisar minuciosamente los aspectos secundarios del tributo (incluyendo los de constitucionalidad), de todas formas la norma habrá de expedirse; lo importante ha quedado resuelto y no debe dejarse escapar. Viceversa, un problema de constitucionalidad puede frenar momentáneamente un acuerdo político, pero la Cámara, valorando esa circunstancia, puede conscientemente tomar la decisión política de generar la norma cuestionada, a pesar de su inconstitucionalidad.

legalidad. Fue apenas fue en abril de 1999 cuando entró en vigor la nueva Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, en la que previendo el nuevo rol constitucional que adoptaría el legislativo se idearon diferentes medidas para favorecer la gobernabilidad interna; una de ellas, el *servicio civil de carrera*.⁹³ Esta medida fue de lo más significativa, pues con ella se está dotando a los legisladores de un grupo compacto de especialistas, cuyo nombramiento al trascender la conclusión de una legislatura, permitirá alcanzar mejores niveles de asesoría que los brindados en la administración.⁹⁴ La reelección inmediata del legislador es un tema ligado. Se dice que las cámaras contarían con un grupo de notables congresistas, quienes además de garantizar la continuidad del quehacer legislativo y enriquecer el debate, se convertirían en valladares de la improvisación.

3.2.3. La presión presidencial.

En nuestro país, como en aquellos regidos por la institución presidencial, el aforismo inglés *no taxation without representation* se ve regularmente disminuido por la alta injerencia que en la materia financiera ejerce el Ejecutivo. Su titular, además de monopolizar la iniciación de los proyectos presupuestales de ingreso y gasto,⁹⁵ es el principal responsable de la

⁹³ El Estatuto que regula dicho servicio, apenas fue aprobado en las respectivas Cámaras, en el 2002, y su implementación se encuentra en desarrollo. También es oportuno citar al Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, creado en 1998 y a la Consultoría Jurídica Legislativa del Senado de la República, creada en 1999, los cuales generan información y brindan asesoría de gran utilidad para los congresistas.

⁹⁴ Debido al sistema presidencial que nos absorbió durante siete décadas, el Ejecutivo Federal ejercía facultades meta constitucionales, entre ellas, la de legislar; los legisladores reducían su papel al de meros formalizadores de sus propuestas. Por ello el Ejecutivo Federal ha contado desde entonces con numerosísimos asesores y técnicos, quienes desde las oficinas gubernamentales solían hacerle el trabajo a los congresistas, supervisando *in situ* el trabajo legislativo. Es a partir de la LVII Legislatura, cuando merced a la plural conformación de la Cámara de Diputados, en que se detecta esta situación. Por ello fue expedida la nueva Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para preparar los nuevos escenarios parlamentarios. El legislador entendió entonces que para contener políticamente al Ejecutivo y quedar en libertad de legislar, era menester contar con un cuerpo técnico a la par o superior al otro Poder, que no se renovara cada tres años (tratándose de diputados) o cada seis (tratándose de senadores), sino que desarrollara una auténtica carrera parlamentaria. El *servicio parlamentario de carrera*, es en ese sentido, una aspiración del Poder Legislativo Federal paralogar a modelos como el *Congressional Research Service* del Congreso de los Estados Unidos de América, el cual por ejemplo dispone de la segunda biblioteca más importante de ese país y cuenta con una planta de investigadores, asesores y especialistas que permite a los congresistas rivalizar en información y debate con la administración. Algunos de los partidarios de esta propuesta, han preconizado, quizá acertadamente, que no es dable profesionalizar los cuerpos consultivos de asesores parlamentarios, si aparejadamente no se permite la reelección inmediata de legisladores, pues de no ser así, advierten que en la práctica serían los técnicos quienes legislarían y no los representantes, dada la alta especialización que alcanzarían los primeros.

⁹⁵ En torno a los cuales gravitan los demás ordenamientos financieros.

administración hacendaria.⁹⁶ Por ese peso específico las iniciativas sobre impuestos pretenden llegar al legislador casi como un producto acabado, difícilmente modificable, al menos en lo esencial. Se sostiene que el responsable del erario lo es también de la rectoría económica nacional.⁹⁷ Si por ejemplo la administración persigue un modelo económico de derecha, el legislador no puede virar a uno de izquierda, y viceversa. Una teoría argumenta que vivimos un presidencialismo y no un congresionismo, pero con esa tesis, el Congreso no podría interponer interdicción a lo que el Presidente considere *esencial*. Otra teoría, merced al principio de *división de poderes*, postula que el Congreso ejerce lo que los comentaristas norteamericanos denominan *the power of pocket*, es decir, ‘el poder del bolsillo’ o más específicamente, la capacidad de decidir los montos y destinos del gasto, en tanto el ‘monedero’ es administrado por el Ejecutivo. En otras palabras, el que gasta no es el que decide cuánto, dónde y en qué hacerlo, pues esa decisión le corresponde en teoría al dueño del dinero: esto es, el congresista como representante del pueblo. En materia de ingresos, algunos creen que la potestad del legislador se limita a decidir los montos del numerario a percibir y los medios para lograrlo (que en tratándose de contribuciones consiste en fijarlas), caso en el cual la propuesta del Ejecutivo no podrá alterarse en otros aspectos; otros en cambio le reconocen al Congreso una potestad plena para cambiar en todo o en parte las iniciativas presidenciales, pudiendo a partir de éstas generar ordenamientos distintos a los propuestos desde la esfera administrativa. En la Alemania del siglo XIX, a raíz de los conflictos generados entre Bismark y las dietas prusianas por la ausencia de acuerdo para aprobar los presupuestos, el constitucionalista francés Paul Laband, ideó una tesis que igualmente menoscababa el rol del legislador en los procesos de aprobación de las normas presupuestarias. Partía de negarles naturaleza jurídica a tales disposiciones,⁹⁸ de donde concluía que si bien eran actos formalmente legislativos,

⁹⁶ Esto es cierto. El gasto neto de la Federación para cada ejercicio es absorbido mayoritariamente por el Ejecutivo Federal en sus diferentes áreas; los demás poderes federales, los organismos autónomos constitucionales o las propias entidades federativas y las municipalidades, logran en conjunto disponer de mayores montos presupuestarios.

⁹⁷ Por cuanto el desarrollo nacional debe sustentarse en un Plan Nacional de Desarrollo elaborado por el propio Ejecutivo Federal.

⁹⁸ Basado en las tesis historicistas elaboradas por Savigny y sus precursores, según las cuales jurídico es lo que la conciencia del pueblo acepta como tal (limitándose luego el legislador a formalizar esa conciencia mediante la expedición normativa), argüía que en materia financiera las normas no emanaban de la conciencia popular, sino que simplemente eran impuestas por el Estado en ejercicio de su potestad de imperio, como un deber de sujeción que nacía *ex novo* y no fruto de un preconsenso popular (*Idem*, p. 30).

materialmente su carácter era administrativo;⁹⁹ de lo que se seguía que si las dietas no aprobaban exactamente lo que el canciller pedía, éste validamente podía expedir unilateralmente los decretos respectivos con la única consecuencia de que las asambleas ya no serían correlativamente responsables de los contenidos. La negación de juridicidad de las normas presupuestarias alcanzó más tarde también a las normas tributarias,¹⁰⁰ de lo que se pretendía igualmente evitar la intervención de las Cámaras al efecto de que no tuvieran que renovar anualmente la imputación de las rentas y la distribución de las cargas, evitando con ello en ese punto el control político legislativo.

De cualquier forma, no debe soslayarse que la legislación impositiva al quedar expuesta a la presión presidencial, también lo queda respecto de las inconsistencias y abusos que desde la planeación administrativa pudieran generarse, por cuanto la presión ejercida llegue a ser tal, que impida al congresista ejercer libremente su representación.

3.2.4. Deficiencias del proceso legislativo.

En el artículo 74, fracción IV, constitucional, el Presidente de la República encuentra el fundamento para monopolizar federalmente la iniciación del proceso legislativo del ejercicio fiscal de cada año,¹⁰¹ cuando ante la Cámara de Diputados como cuerpo de origen, presenta el proyecto de presupuesto de ingresos. El plazo de presentación fenece

⁹⁹ Cualquiera sea la solución acertada, dado nuestro sistema constitucional, sólo podría decidirlo el tribunal constitucional. El precedente -que a la postre de jurisprudencia histórica, pasó a jurisprudencia vigente-, lo emitió la Suprema Corte al resolver el famoso amparo conocido como de *hilados y tejidos*, del cual fue ponente Ignacio Luis Vallarta y Orgazón. Parte de la *litis* radicaba en el cuestionamiento que los quejosos hacían a una determinación legislativa que fijaba un impuesto a los industriales del ramo, siendo que el Ejecutivo en su iniciativa ni lo había planteado. La sentencia negó el amparo a los quejosos, al indicar que la potestad del Congreso no se limitaba a dar el visto bueno a lo propuesto en la iniciativa, cual si se tratara de un *in passe*, sino a *aprobar las contribuciones necesarias* (art. 73, fracción VII, constitucional), entendiéndose por 'necesarias', cualquier exacción mientras que esté dirigida a satisfacer el presupuesto y no se trate de las que la propia Constitución tiene reservadas para los Estados. (Vallarta, Ignacio L. *Obras*, tomo II, Porrúa, México, pp. 37-54).

¹⁰⁰ El destacado financista prusiano Orlando fue desde el punto de vista teórico el mejor exponente de la no juridicidad de las normas tributarias, tesis por cierto hoy ya ampliamente superada (Orlando. *Studi giuridici sul governo parlamentare*, en *Archivio giuridico*, Pisa, 1886, p. 555 y ss).

¹⁰¹ Esto no impide que las otras personas que tienen Derecho a iniciar leyes o decretos ante el Congreso de la Unión o alguna de sus Cámaras puedan presentar proyectos en la materia; la interpretación correcta a esta aparente contradicción, es que el Ejecutivo Federal es el único con poder para iniciar leyes y decretos relativos al ejercicio fiscal que está por comenzar, y que las demás personas señaladas, sólo pueden presentar iniciativas que pretendan modificar alguna disposición del ejercicio fiscal aún vigente; ello sin perjuicio de que una vez inaugurado por el Ejecutivo el proceso correspondiente, los demás quedan autorizados para plantear propuestas para el nuevo ejercicio fiscal.

cada 8 de septiembre, salvo el año en que inicia la gestión presidencial en que se prorroga al 15 de diciembre. Pero la situación que imperó prácticamente desde la Constitución de 1917 hasta antes de la entrada en vigor de esta disposición,¹⁰² fue otra. Al tenor de la antigua prescripción, con la salvedad de la regla sexenal -que se mantiene-, el plazo expiraba cada 15 de noviembre. Esto se tradujo en la decadente práctica de que los tiempos parlamentarios para desahogar el paquete económico eran de los más cortos en el mundo;¹⁰³ bajo esa coyuntura se produjo la mayor parte de la legislación vigente, amén de una arraigada idiosincrasia según la cual el congresista es el responsable de todos los males de la ley.

Este fenómeno de ‘tiempos legislativos’ necesariamente ha influido en la calidad de la legislación expedida, pues no debe olvidarse que el paquete fiscal debe ser aprobado, sancionado, promulgado y publicado a más tardar el 31 de diciembre de cada año,¹⁰⁴ pues el inicio del año fiscal coincide con el de calendario.¹⁰⁵ Virtud a esas premuras, el legislador, por no perder de vista el continente desprecia el horizonte, porque en su afán de

¹⁰² 30 de julio de 2004.

¹⁰³ En un revelador estudio de Derecho comparado sobre los plazos legislativos para aprobar el paquete económico, se concluye que México dispone del ‘plazo más corto... aún considerando los sistemas unicamarales en los que un solo cuerpo legislativo interviene en la aprobación...’; este estudio, incluye el análisis de las constituciones de los siguientes países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Paraguay, República Dominicana, Uruguay, Venezuela en Latinoamérica; Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Países Bajos, Finlandia, Alemania, Suecia, Grecia, Italia, Noruega, Portugal, Suiza, Reino Unido y Francia, en Europa; Estados Unidos y Canadá en Norteamérica; Japón, Turquía, en Asia y Australia y Nueva Zelanda en Oceanía. El país con mayor tiempo para aprobar sus presupuestos es Estados Unidos de América, con 235 días, el que menos, México. (Gutiérrez Gerónimo, Lujambio Alonso y Valadés Diego. *El proceso presupuestario y las relaciones entre los órganos de Poder*, 1ª ed.; Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2001, pp. 143-152)

¹⁰⁴ Sobre el particular el maestro De la Garza comenta: “Como la Ley de Ingresos tiene vigencia anual, para un ejercicio fiscal, se ha planteado el problema de qué consecuencias se producirían si al iniciarse un ejercicio fiscal no hubiera sido todavía aprobada la Ley de Ingresos. El problema ha sido resuelto en otros países de diversas maneras. En Argentina, el Art. 13 del Decreto Ley 23.354/56 dispone que ‘Si al iniciarse el ejercicio no se hubiere aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia en el anterior a los fines de la continuidad de los servicios’, por lo que Founrouge dice con toda razón que la demora no causa perturbación en cuanto a los recursos, además por el carácter permanente de las disposiciones relativas a ellas. A tal sistema se le llama de la ‘reconducción del presupuesto’. En la Gran Bretaña y en Bélgica se usa el sistema de concesión de créditos provisionales y en Francia se denominan dichos créditos ‘duodécimos provisionales’. En nuestro país, Fraga expresa que ‘tales autorizaciones provisionales no se han previsto, por la circunstancia de que el periodo de sesiones del Congreso concluye precisamente el día anterior a la iniciación del año fiscal, de tal manera que es de suponerse que para esa fecha ya la Ley de Ingresos está aprobada. En los casos en que, a pesar del sistema, el Congreso no aprueba dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse, por aplicación de los preceptos constitucionales, es la de que no puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior’. Por tanto, debe deplorarse la existencia de esta laguna en nuestra legislación constitucional.” (De la Garza, Sergio Francisco, *Op. cit.*, pp. 101 y 102).

¹⁰⁵ Esta no es una necesidad, pues en Norteamérica existen varios periodos permisibles: desde el 1º de octubre o en coincidencia con el año de calendario, *vr. gr.*; y en Canadá el 1º de abril.

sustraer los aspectos más fundamentales de la propuesta relega a un plano menor aspectos secundarios, aunque no menos importantes, como la sintaxis, la ausencia de antinomias, vacíos u oscuridad.¹⁰⁶

Aunado al corto tiempo de la Asamblea para aprobar el paquete económico, están otras deficiencias estructurales en el proceso legislativo derivado de la falta de reglas. Con excepción del Decreto de Presupuesto de Egresos, cuyo conocimiento y aprobación corresponden exclusivamente a la Cámara de Diputados, dado nuestro sistema bicamaral y el principio de *legalidad tributaria* previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, la expedición de las leyes fiscales es competencia del Congreso de la Unión, es decir, de las dos cámaras legislativas. En ese contexto, el artículo 72 constitucional regula el proceso legislativo y en su fracción H, dispone que las iniciativas de leyes o decretos que versen sobre contribuciones o impuestos debe discutirse primero en la Cámara de Diputados.¹⁰⁷ Durante ese proceso se han generado dos inconsistencias : 1) el Senado viene a convertirse en mero espectador de lo que realizan los diputados (verdaderos protagonistas de la discusión política), pues ante la inexistencia de un plazo para que la diputación apruebe las iniciativas y las envíe a la Cámara de Senadores como minuta, sucede en los hechos que para cuando los senadores reciben las modificaciones les queda poco tiempo para analizarlas, viendo así reducidos sus márgenes de maniobra y compelidos a centrarse en lo que consideren verdaderamente fundamental (dado el contexto *fast track* en que todo ello se verifica), y 2) se discrimina la representación senatorial, porque siendo el Senado ante el Poder Legislativo el garante del pacto federal¹⁰⁸ y por ende el de los

¹⁰⁶ En las reuniones en comisiones se centra la discusión sobre los aspectos generales, no tanto sobre los particulares; si existe tiempo, los técnicos pulirán la reforma, pero lo harán con temor cual si estuvieran enmendando la Constitución, pues no alcanzando muchas veces a comprender la trascendencia de suprimir o sustituir una frase o palabra, prefieren no ‘tocarla’ por lo que podría implicar para la eficacia de la disposición.

¹⁰⁷ Esta norma, relacionada íntimamente con el principio de *legalidad tributaria*, obedece a los postulados de la *Magna Charta Libertatum* inglesa de 1215, exportada a los Estados Unidos de América, de quien a su vez la importó nuestro país. Por virtud de ella, la Cámara de Representantes (del pueblo contribuyente), es quien primero debe autorizar los tributos necesarios para sufragar el gasto público. Por otra parte es muy importante señalar, que la regla prevista en la fracción H del artículo 72 constitucional, no debe entenderse aplicable para materias que si bien son de naturaleza tributaria o fiscal, están dirigidas a cuestiones relativas sólo al Derecho adjetivo o formal de la tributación, como sería el caso de modificaciones al Código Fiscal de la Federación, el cual en *estricto sensu*, es un ordenamiento susceptible de discusión primaria en cualquiera de las dos cámaras legislativas, tal y como se ha verificado en las prácticas parlamentarias.

¹⁰⁸ Ciertamente es que esa premisa no parece absoluta, dado que el sistema de representación plurinominal permite la conforme al cual quienes son electos bajo ese sistema representan en último caso a sus partidos políticos.

intereses de los Estados, no dispone para cuando recibe la minuta del tiempo suficiente para impulsar y consensuar sus propuestas al haber quedado supeditado a ‘los tiempos’ de su colegisladora.¹⁰⁹ El federalismo es tan importante como la representación del contribuyente, pues mientras determinados sectores de causantes deben ser protegidos o gravados en determinadas actividades, también existen regiones o actividades estatales que requieren específicos tratamientos impositivos, lo que en mejor forma, puede defender el Senado antes que la Cámara de Diputados. Este contexto de desequilibrio entre las cámaras podría superarse adoptando una fórmula como la establecida en Norteamérica, donde el conocimiento y resolución de las iniciativas por parte de los representantes del pueblo y los de los Estados se verifica de manera simultánea.¹¹⁰ También podría ponderarse el régimen federal alemán, en el cual la potestad tributaria federal se ha escindido en dos órdenes, uno para los diputados y otro para los senadores.¹¹¹

Lo cierto es que el proceso legislativo de aprobación presupuestal, está diseñado para favorecer el sistema presidencial, de modo tal, que el Congreso disponga de breve tiempo para analizar las propuestas y que así, ante la presión de *cronos* y del aparato publicitario del Ejecutivo, difícilmente se esté en condiciones óptimas de legislar.

Más esa es una excepción, por cuanto tal tipo de representación sólo constituye una cuarta parte de la conformación total de la Asamblea. Por el contrario, más allá de los intereses de los partidos, la esencia del sistema descansa en el papel del Senado en el proceso legislativo, en el control político del Ejecutivo, en el cogobierno, en la aprobación de tratados internacionales y análisis de la política exterior, como en el velar por el bien de la Unión, dadas sus características de representación política territorial.

¹⁰⁹ Ello ha generado la irregular práctica de que en esa Cámara, los partidos políticos o los senadores por cuenta propia, cabildeen ante los diputados para que desde el dictamen que elabore la comisión respectiva, se incluyan las propuestas senatoriales. Sin embargo, esta práctica no representa más que un lenitivo al problema planteado, que aun cuando a veces resulta exitoso no alcanza a colmar a fondo el desequilibrio constitucional.

¹¹⁰ Un Comité de Presupuestos, integrado bicamaramente, goza de facultades decisivas para aprobar la mayor parte de los asuntos, limitándose la participación de los plenos de las asambleas respectivas a refrendar formalmente las decisiones del comité, sin perjuicio de reservarse el conocimiento de aquellos asuntos en que no hubo consenso en la comisión o en los cuales por disposición expresa así debe ocurrir. En la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos están previstas las llamadas *reuniones en conferencia* (arts. 98.2 y 98.3), que son las suscitadas entre comisiones de una Cámara y otra; pero de tales reuniones no se desprenden facultades decisorias como las que posee el comité de presupuestos norteamericano, ya que sólo se verifican con afanes de entendimiento común y son discrecionales.

¹¹¹ En Alemania las dietas aprueban los presupuestos en un sistema que atiende a sus diferentes representaciones. Así, mientras la *Bunderstag* es la única responsable de aprobar determinado tipo de contribuciones, *vr. gr.* las personales, la *Bundersrag* posee facultades exclusivas para gravar actividades regionales o aquellas que decididamente trascienden el ámbito personal del contribuyente porque impactan en las economías de las entidades federativas (*Cfr.* Rubio Llorente, F. *et al.* *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Ariel Derecho, Barcelona, 1997).

3.2.5. Deficiencias en los procesos administrativos y jurisdiccionales.

La complejidad de la ley fiscal puede incrementarse por una defectuosa aplicación o enjuiciamiento. Esto se da básicamente por deficiencias en los procesos administrativos y jurisdiccionales.

a) Deficiencias en los procesos administrativos.

En los procesos burocráticos la administración tiende a interpretar la ley a su favor, debido fundamentalmente, a que es parcial, pues ella *es parte* de la relación tributaria.¹¹² El contribuyente, colocado en el otro extremo de la relación, trata de atribuirle a la norma la significación que más le convenga. En medio de tales partes está la ley; pero su espíritu no siempre está dirigido a alguno de tales extremos, pudiendo adoptar posiciones intermedias o pendulares. Por ello cuando la administración aplica la ley al verificar los distintos procesos administrativos, puede llegar a distorsionar el espíritu normativo y por ende, contribuir a la complejidad de la ordenación impositiva. Esto sucede con mayor intensidad en la medida en que la norma se aleje de una interpretación *pro fisco*,¹¹³ la cual la administración tratará de achacársela.

Según nuestro modelo burocrático, los procesos administrativos de orden fiscal se verifican al ejercer facultades de comprobación; al desplegar la facultad reglamentaria; al substanciar materialmente jurisdicción, o a instancia del tributante cuando pide o repite. Según sea la magnitud de las deficiencias de cada proceso variará el modo en que afecten la comprensión de la legislación. Así cuando el fisco ejerce la facultad reglamentaria, puede abusar de esa potestad expidiendo disposiciones *contra legem*¹¹⁴ o simplemente

¹¹² En mi parecer esta cuestión merece mayor tratamiento para comprender y superar mucho del autoritarismo; recientemente sobre el tema dijo Grosso "... la administración fiscal al haber sido designada por la legislación sujeto activo de la relación jurídica tributaria, innegablemente es parte interesada en el resultado del proceso interpretativo... lo que genera, sin lugar a dudas, un estado condicionado que impide el ejercicio pleno de independencia de criterio..." (Grosso Sheridan, Walmyr H. *Cuestiones vinculadas con el establecimiento del hecho imponible*; edit. La Ley, Bs. As., 2002, p. 27).

¹¹³ Normas neutras, es decir, que no son estrictamente *pro fisco* ni *pro contribuyente*, se dan sobre todo cuando son fijadas las reglas para integrar la base imponible. Al fijarlas, el legislador parte de una posición neutra desde la cual señala las reglas del juego, sin que con ello favorezca a las partes, las cuales sin embargo, tratan de interpretarlas *ad beneficium*.

¹¹⁴ Sobre este particular, Baistrocchi asegura que como los anteproyectos de ley son preparados por la administración, "si el Congreso sancionara leyes que no fueran consistentes con las preferencias de [los] departamentos administrativos, éstos tienen el incentivo de modificarlas de modo implícito mediante reglamentaciones *contra legem*..." (Baistrocchi, Eduardo. *Codificación del Derecho tributario*, en "Tratado de Tributación", t. I, v. 1, Astrea, Bs. As., 2003, p. 200).

sobreexpidiendo normatividad, cuestiones que lejos de clarificar la ley tenderán a complicarla; cuando ejerce las facultades de comprobación puede en su afán recaudador incurrir en prácticas inhibitorias del estatuto de Derechos del contribuyente; cuando imparte justicia fiscal puede conducirse falto de independencia e imparcialidad en aras de confirmar la 'legalidad' de su propia actuación, y cuando el particular le solicita devoluciones u otras cuestiones tiende a evitar favorecer la petición si la misma es *pro contribuyente*.

Las deficiencias en tales procesos se presentan principalmente por falta de regulación específica desde la ley. Así por ejemplo, en materia de reglamentación, el legislador tributario no ha alcanzado a trazar los límites de esa potestad. La jurisprudencia de la Suprema Corte sólo ha alcanzado a precisar que la *legalidad tributaria* se reduce a establecer *relativamente* en ley los elementos del gravamen,¹¹⁵ es decir, que el legislador bajo ciertos requisitos puede delegar a la administración el poder de fijar el cálculo de algún elemento del tributo,¹¹⁶ o bien la potestad de definirlo.¹¹⁷ Fuera de tales aspectos, la administración queda libre para obrar. El ejercicio de las facultades de comprobación, la impartición de justicia fiscal desde seno administrativo y el ejercicio de los Derechos de petición y repetición se ejercen con una parcialidad todavía más acentuada, como que en muchos tributos el monto de la prestación es el resultado de operaciones técnicas realizadas por la administración.. El legislador tributario no ha alcanzado a dar reglas que contengan adecuadamente la arbitrariedad, que garanticen el estatuto de Derechos del particular y se sancione eficazmente su menoscabo. Otras deficiencias presentes en los procesos administrativos provienen de la capacidad de los servidores públicos hacendarios, de su baja remuneración y de los costos de operatividad del aparato burocrático.

b) Deficiencias en los procesos jurisdiccionales.

¹¹⁵ Objeto, sujeto, tasa, tarifa, base, exenciones, época y lugar de pago; pero todo lo demás es susceptible de reglamentación siempre y cuando existan en la ley las bases normativas para hacerlo.

¹¹⁶ Tesis jurisprudencial 2ª./J. 111/2000, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Tomo XII, diciembre de 2000, página 392, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL."

¹¹⁷ Tesis P. XI/96, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tomo III, febrero de 1996, p. 169, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY."

Las deficiencias de la ley misma, como las provenientes de los procesos administrativos, deberían remediarse con la tutela judicial, pero en ésta se presentan específicas inconsistencias que a veces la merman.¹¹⁸

Como es sabido, a la justicia fiscal en su aspecto de control de legalidad, la conforman el recurso de revocación, la jurisdicción contenciosa administrativa, la revisión constitucional, y el juicio de amparo directo cuando no involucra el examen de cuestiones constitucionales novedosas; el control constitucional se logra a través del juicio de amparo indirecto, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. Pero unos y otros presentan insuficiencias que tienden a relajar la legalidad y la constitucionalidad que pretenden controlar. En el caso de la revisión legal, el problema principal parece provenir de la carencia de plena jurisdicción de que adolecen tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como los tribunales colegiados de Circuito, pues muchas de sus sentencias deben ser dictadas para determinados efectos que la administración (o el tribunal responsable, en su caso) debe acatar; pero esa situación, además de que demora la impartición de justicia (pues consiste en ‘recomenzar’ el caso),¹¹⁹ también tiende a privilegiar el examen de las violaciones procesales sobre las sustantivas.¹²⁰ Diversa deficiencia de los procesos jurisdiccionales de control legal, proviene de la escasez de órganos jurisdiccionales que permitan una impartición de justicia pronta y gratuita. Este problema se presenta principalmente en la estructura orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde los órganos jurisdiccionales resultan insuficientes

¹¹⁸ Las deficiencias son en los procesos, pues en lo que respecta a los impartidores de justicia fiscal queda descalificada toda crítica. Jueces y magistrados de cualquier ámbito reúnen por lo general las cualidades de excelencia, profesionalismo, imparcialidad, independencia y objetividad. Tales principios, que la Constitución en su artículo 100 párrafo séptimo exige de todo funcionario de carrera del Poder Judicial de la Federación, deben considerarse extensivos a los que integran el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

¹¹⁹ No se trata sencillamente de ‘recomenzar el caso’, se trata incluso, de que la administración insista en actuar ilegalmente, sea repitiendo su acto, sea con otro distinto pero igualmente indebido.

¹²⁰ Con justicia debe loarse la disposición prevista en el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación (vigente desde 1997), conforme a la cual, el órgano jurisdiccional al resolver el juicio contencioso administrativo debe privilegiar el examen de las causales de legalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada. Esta disposición, a diferencia de lo que sucede en juicio de amparo directo en el cual el estudio de los *errores in iudicando* no tiene preferencia sobre los *errores in procedendo*, cumple cabalmente con el Derecho público fundamental de una justicia ‘completa’, pues mientras en el juicio de nulidad ‘el fondo’ al ser de examen preferente permite que ‘cabalmente’ se analicen todos los argumentos alegados (ya que ‘la forma’ sólo es analizada por exclusión), sucede que en materia de amparo ‘la forma’ se ha vuelto en la práctica de estudio preferencial, soslayándose sistemáticamente en la sentencia el análisis de los conceptos de violación relativos al fondo del asunto y, con ello, a que la impartición de justicia, dada la omisión señalada, se vuelva incompleta, infringiendo con ello un Derecho de rango fundamental.

para garantizar el acceso a la justicia, si se toma en cuenta que son pocos en el país y que tampoco están residenciados en cuando menos cada una de las entidades federativas, sino por regiones. En mi opinión, tal situación afecta la expedite de la justicia pues a menores órganos mayor morosidad en la resolución de los asuntos; y afecta el principio de *gratuidad* de la justicia, por las erogaciones que para muchos litigantes implica el desplazarse a una ciudad cuya ubicación no coincide con la de su domicilio fiscal. En el Poder Judicial de la Federación existe mayor cobertura orgánica, pero hay voces que insisten en que el aumento exponencial de órganos jurisdiccionales no es el remedio para combatir el rezago, si se considera que la demanda de justicia no se mide sólo en función de ese parámetro.¹²¹

En punto a los procesos jurisdiccionales de control constitucional, se estima que sus deficiencias afectan en mayor medida a la legislación, por cuanto a través de ellos debe enjuiciarse a la ley. Pues si las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad sólo pueden accionarlas unos cuantos entes u órganos de poder, lo que por definición impide que las personas de Derecho privado cuenten con *legitimación ad processum*, entonces existe un vacío institucional que impide por esas vías controlar la constitucionalidad de las leyes fiscales. La reforma judicial de 1994 fue concebida en un contexto de remediar pleitos entre poderes, pues de lo que se trataba era de disponer soluciones jurídicas para diferendos políticos;¹²² pero ello no impide que se avance hacia el reconocimiento de un ente específico que pueda ser legitimado para demandar la inconstitucionalidad de disposiciones tributarias, a manera de un *ombudsman del contribuyente*.

Otra deficiencia presente en controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, deriva de lo que se ha llamado resolución de *desestimación*. Para que el tribunal constitucional pueda invalidar *erga omnes* una norma general por tales vías, la

¹²¹ A mi modo de ver, el Poder Judicial de la Federación no se librará de las altas cargas de trabajo mientras no se reforme la excesiva centralización judicial motivada por el juicio de amparo directo, o el amparo contra sentencias. Pues a virtud de tal juicio de garantías, todos los casos del país terminan siendo resueltos por los tribunales de Circuito y los juzgados de Distrito, a cambio de la asfixiante concentración de casos.. Estimo que la centralización de la justicia, si bien indispensable en algunos momentos históricos de la Nación, debería en estos tiempos ser replanteada, de modo tal, que la jurisdicción federal, cuando verse sobre cuestiones estrictamente de legalidad (lo que incluye aplicar jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de leyes), sea resuelta en última instancia por los tribunales de los Estados.

¹²² Vid. Fix Fierro, Héctor. *La defensa de la constitucionalidad en la reforma judicial de 1994*; en “La reforma constitucional en México y Argentina. Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica”. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 1996, p.p. 41 y ss.

Constitución exige que la votación sea respaldada por cuando menos ocho ministros de un total de once que conforman el Pleno,¹²³ ya que de lo contrario, la controversia o la acción serán declaradas *desestimadas*.¹²⁴ Con independencia de que con tal fórmula se trata de generar consensos ampliamente mayoritarios en el seno de la Corte, la cuestión es que una resolución de desestimación en esos términos equivale a una denegación de justicia, al no ser resuelta la cuestión de fondo. Es como si la Constitución le dijera a la Corte: “resolverás sobre la constitucionalidad de leyes sólo cuando tengas consenso calificado, ya que si no, el problema –de por sí difícil pues ni en el Alto Tribunal hay acuerdo- deberán resolverlo como puedan los Poderes involucrados.” Además, ¿qué prestigio podría quedarle a una norma general cuya inconstitucionalidad es respaldada por una mayoría, aunque sea simple?

En otro sentido, al no poder el particular hacer uso de los procesos jurisdiccionales anteriormente comentados, le queda el juicio de amparo, el cual, por antonomasia y tradición histórica, constituye el instrumento de mayor prestigio en nuestro medio. Las leyes fiscales, por su deber de ajustarse a la Constitución, están expuestas a enjuiciamiento; donde si se les tilda de inconstitucionales, serán anuladas perdiendo toda eficacia. Tal fórmula sería feliz si con ello pudieran repararse los vicios de inconstitucionalidad de la norma tributaria, pero en esencia, no es así, pues el juicio de amparo no está diseñado para invalidar la ley de manera definitiva, sino exclusivamente respecto de quienes la impugnen; luego entonces, como una sentencia que declara inconstitucional una ley sólo protegería sólo al contribuyente que la combatió, para el resto de los contribuyentes que la consintieron por no impugnarla, subsiste, de ahí que la invalidación no sea definitiva ni universal. Este alcance restrictivo de las resoluciones, conocido como *principio de relatividad* de las sentencias de amparo, también llamada *fórmula Otero*, no es otra cosa que la divisa romana *res inter alios acta*, por cuanto la resolución ejecutoriada sólo tendrá efectos jurídicos para las partes involucradas en el sumario. Con el señalado sistema de invalidez relativa, la norma inconstitucional no es depurada en su totalidad, debiendo aplicarse para quienes la

¹²³ Cfr. Párrafos último y penúltimo de la fracción I, y párrafo último de la fracción II, del artículo 105 de la Constitución Federal.

¹²⁴ Cfr. Artículo 42 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II, del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

consintieron tácitamente por no haberla enjuiciado, sin que por ello la norma no combatida pierda materialmente sus dotes de inconstitucionalidad.¹²⁵

Otra deficiencia notoria del juicio de amparo está constituida por la llamada *rigidez de la fórmula*, que no es otra cosa que los excesivos tecnicismos que propiciados en parte por la ley y en parte por la jurisprudencia, deben dominarse para beneficiarse de tal proceso. En la práctica, ese rigorismo hace nugatorio para la mayoría de los gobernados el acceso a la justicia constitucional. Juzgamos que con una modificación al principio de *relatividad* de las sentencias aludido, o bien, dotando de mayores alcances a la jurisprudencia,¹²⁶ podría superarse la deficiencia en comentario.¹²⁷

En suma, la complejidad característica de la legislación impositiva se acentúa cuando intervienen la administración y los sistemas jurisdiccionales no alcanzan a ser eficaces. Por

¹²⁵ Normas jurídicas materialmente inconstitucionales enturbian el ordenamiento tributario en un doble aspecto: uno subjetivo, en el cual la psique del contribuyente pone en entredicho al precepto, confundiéndole sobre su validez sustancial; otro objetivo, derivado de la incongruencia misma de la disposición con la Constitución, por descartar su interpretación ‘desde la Constitución’ al ya no tener cabida los criterios de constitucionalidad. Nunca será lo mismo para los propósitos de una buena ley el sentimiento de reputar constitucional todo su contenido, en lugar de atribuirle a alguna de sus prescripciones inconsistencia y la posibilidad de distorsionar el régimen en ella prevenido.

¹²⁶ En el afán de superar esa problemática diversos especialistas han realizado diversas propuestas, las cuales, pueden condensarse en las dos corrientes encabezadas una por Fix Zamudio y la otra por José de Jesús Gudiño Pelayo, ministro de la Corte. El doctor Fix aboga abiertamente por derogar la fórmula Otero o el principio de *relatividad de las sentencias de amparo* (Vid., Fix Zamudio, Héctor. La declaración general de inconstitucionalidad y el juicio de amparo, en *Ensayos sobre el Derecho de amparo*, 2ª ed.; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, 1999, p.p. 183 y ss), a efecto de concederle a tales ejecutorias, efectos *erga omnes*. Gudiño Pelayo diverge de la propuesta fixista, pues opina que entre sus inconvenientes “... se encuentra el del carácter retroactivo que hoy por hoy se considera inherente a la sentencia que concede el amparo; por ejemplo, supongamos que se concede el amparo por considerar inconstitucional un tributo, si la sentencia tiene efectos *erga omnes* entonces el fisco tendría que regresar todo lo que cobró por tributo, no sólo al quejoso que ganó el amparo, sino a todo aquel causante que lo haya pagado, lo cual podría llevar al fisco a una grave situación financiera que redundaría en perjuicio de la sociedad misma. Claro que esta situación podría ser fácilmente superada con una disposición semejante a la que establece el artículo 105 constitucional, al disponer: *La declaración de invalidez de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.*” (<http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/reflexiones.html>, Pelayo Gudiño, José de Jesús. *Reflexiones en torno a la obligatoriedad de la jurisprudencia: inconstitucionalidad del primer párrafo de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo*). Por ello el jurista en cuestión, plantea que el problema no está en la fórmula Otero, sino en la inconstitucionalidad de los primeros párrafos de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, bajo el argumento de que pugnan contra lo dispuesto por los artículos 16 y 97 constitucionales en la parte en que establecen que la jurisprudencia no es obligatoria para el Poder Ejecutivo.

¹²⁷ Otra opción podría ser la exhumación del control difuso de la constitucionalidad previsto en el artículo 133 de la Carta Magna, el cual la Corte tiene enterrado con la tesis de jurisprudencia P./J. 74/99, consultable en la página 5, Tomo X, Agosto de mil novecientos noventa y nueve, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de voz: “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.

ello, en la medida en que persistan las deficiencias señaladas, persistirá y aumentará la complejidad normativa.

3.2.6. La falta de patriotismo fiscal y la desinformación.

Con tal denominación supongo comprender no sólo al civismo fiscal, propio del ciudadano, sino también a la moral política, propia del servidor público. El patriotismo fiscal concibe a un ciudadano conciente de pagar lo que es justo y necesario para la comunidad, como a un funcionario capaz de imponer y obtener la aportación justa para ejercerla con responsabilidad. Aquí la idea de justo está vinculada con diversos postulados constitucionales y éticos.¹²⁸

Generalmente las disposiciones contributivas persiguen desde la óptica de la autoridad hacendaria recaudar, mientras que desde la percepción del contribuyente hay una resistencia innata al gravamen.¹²⁹ De ahí la falta de patriotismo fiscal. La fuerza del tributo no creo resida en la ley misma, sino en la conciencia colectiva de su necesidad.

La autoridad fiscal asume desde tiempos inmemoriales el rol de malvado;¹³⁰ el contribuyente lejos de ver en los arbitrios normas generadoras de bienestar suele considerarlos imposiciones difíciles de soportar. El espíritu de la *contribución* se dice que es ‘contribuir’, aportar solidaria y proporcionalmente bienes particulares para solventar el *bienestar público*. Pero no se ha podido inculcar esa conciencia debido sobre todo a la ausencia de logros gubernamentales. El resultado de esa falta de cultura aumenta la incomprensión de la legislación fiscal, de por sí árida y ríspida. Luego entonces la generación normativa se verifica como un mal necesario que el contribuyente no ha procurado desvirtuar, reduciéndose la pugna al *lobbying* parlamentario y mediático practicado por algunos grandes causantes, aunque no con un sentido patriótico, sino utilitario.

¹²⁸ Como los principios económicos de la tributación reconocidos por la Constitución, al igual que los principios que constitucionalmente rigen la conducta de los servidores públicos; incluyendo sus aspectos deonticos como axiológicos.

¹²⁹ Vid. Martínez, Jean-Claude, *op. cit.*, pp. 33 y 34.

¹³⁰ Cfr. Adams, Charles. *For good and evil, the impact of the taxes in the course of civilization*, 2ª ed.; Madison Books, Lanham, Maryland, 1999. pp. 1 y ss.

Contribuye a la confusión general la desinformación. El Ejecutivo Federal con todo su aparato publicitario propaga su 'idea' de política fiscal; los partidos políticos y las fracciones parlamentarias hacen lo propio; otros factores reales de poder también generan opinión y en ese contexto, la disputa por la credibilidad provoca desconcierto en el principal estinatrio de la norma. La búsqueda de legitimación de las propuestas de reforma se verifica en un entorno de pluralidad democrática, pero de la legitimidad jurídica cuya consecución se da en los tribunales no alcanzan a participar las masas con la misma oportunidad y cobertura como la proporcionada a los criterios de validez política. Las leyes que garantizan la información y la transparencia significan un gran avance; pero el Derecho a la información deberá complementarse con un patriotismo fiscal que permita discriminar la buena información de la que no lo es.

3.2.7. El lenguaje dispuesto y los vasos comunicantes.

Estrechamente vinculado al factor anterior, este fenómeno explica mucho del por qué de la complejidad normativa. Pues cuando el legislador se pronuncia en la materia tributaria pareciera que empleara un lenguaje distinto al usado por el gobernado, como si su redacción sólo estuviera dirigida para ser entendida por un ejército de operadores *ad hoc*, los contadores públicos, resultando que los destinatarios pasivos de la norma han quedado incomunicados. Los contadores, técnicos insensibilizados al *deber ser* de la norma por una formación carente de instrucción jurídica, quedan así habilitados para mediar como interlocutores entre la ley y sus destinatarios –tanto activos como pasivos, de *iure* o de *facto*-, al igual que para acatar irrestrictamente los dictados de la regulación.

Pero mientras lo deseable sería la minimización de esa intervención, siquiera para hacer entendible la ley, lo cierto es que el abuso¹³¹ en el empleo de ese lenguaje ha generado sistemáticamente vasos comunicantes de los cuales no alcanza a participar quien finalmente debe tributar.

Más no nos engañemos, la cripticidad del lenguaje puede ser tan inconmensurable al sentido común que incluso entre los contadores es cosa rara encontrarse con una espontánea

¹³¹ Más allá de las cuestiones relativas al asiento y a la liquidación, lo demás en rigor no debe considerarse contable (Vid. Lozano Aragiés, Ricardo, *et. al. Guía Elemental de contabilidad para juristas*. Marcial Pons, Madrid, 1997).

interpretación unánime en punto a alguna disposición. Lo más usual, es que aquéllos deban acordar colegiadamente el sentido de ésta, o adoptar el criterio resultante de interrogar a la administración. También para el jurista es tan inextricable el lenguaje dispuesto, que el desbrozarlo, es algo de lo que puede jactarse sólo el experto.

3.2.8. El fraude fiscal.

Finalmente como un factor exógeno de carácter sociológico, está el fraude fiscal, entendido éste en su sentido lato, o sea, en lo concerniente a la elusión como a la evasión.¹³²

Siendo una preocupación constante del legislador combatirlo y prevenirlo, la jurisprudencia de algunos países -concretamente la norteamericana y la argentina-, ha establecido como un Derecho del contribuyente el buscar la forma legal de aliviar el peso de las cargas fiscales que le incumban, mediante figuras jurídicas aceptadas y encuadradas dentro de la legislación positiva.¹³³ En México ni el legislador ni la justicia se han pronunciado expresamente sobre la elusión fiscal, pero esa práctica (*tax avoidance* en Estados Unidos, *steuerumgehung* en Alemania o *bolastingbedrog* en Holanda), es tolerada y de alguna forma tácitamente aceptada al no haber precepto alguno que la prohíba o restrinja.¹³⁴ En realidad, los autores han considerado que la elusión, consistente en una minimización de las obligaciones fiscales sin violación de la ley, es legítima.¹³⁵ Fraude o no, la elusión fiscal es preocupación constante del creador de la ley tributaria. En cada revisión a la legislación fiscal, el congresista no sólo trata de corregir las anomalías detectadas de las cuales se aprovecha el elusor, sino que además, trata de prever para el ejercicio siguiente cualquier falla en el sistema que conlleve a eludir el gravamen. Es decir, se legisla no sólo sobre lo que se ve, sino también sobre lo que se prevé. Tal tareas supone el empleo de una técnica legislativa que utilice un lenguaje a la par amplio que preciso, lo cual parece discordante,

¹³² Martínez, Jean-Claude. *El fraude fiscal*, 1ª ed. en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1989, p 12.

¹³³ Cfr. Lago, Alfonso. *Las transformaciones de sociedades frente a los impuestos a los réditos y a los beneficios extraordinarios*, en, *Impuestos. Doctrinas fundamentales*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 11.

¹³⁴ En Francia el artículo 64 del Código de Procedimientos Fiscales reprime los abusos del Derecho. También en la extinta República Federal Alemana, la *Steuerampassungsgesetz*, disponía en su artículo 6 que los contribuyentes no pueden escapar del impuesto ni disminuirlo por un abuso de las formas y las posibilidades de adaptación del Derecho civil. En el Derecho fiscal belga, holandés y suizo, existen disposiciones similares que prohíben los procedimientos anormales con el único fin de reducir la carga impositiva (*Vid.* Martínez, Jean Claude. *Op. cit.*, pp. 11 y12).

¹³⁵ *Idem.*, p. 14.

pues por una parte se procura abarcar todas las hipótesis posibles que se persiguen regular (lenguaje amplio), pero por otra, se persigue evitar que la amplitud permita interpretaciones por donde hábilmente el contribuyente pueda esquivar el arbitrio (lenguaje preciso). Irónicamente, cerrar el paso a las inconsistencias o lagunas normativas y anticipar posibles vías de escape al tributo puede constituir una labor pernicioso para la ley misma, ya que en el afán de ser exhaustivo y preciso, se corre el riesgo de incurrir en confusiones, contradicciones o vacíos. No debe olvidarse que así como es mejor describir una hipótesis normativa con pocas explicaciones, así también es más fácil burlar la ley que tiene muchas instrucciones, pues una formulación lingüística amplia aunque precisa siempre será más vulnerable -dada la gama de supuestos que pretende abarcar-, que una corta aunque genérica que no pretenda ser audaz.

El fraude fiscal *strictu sensu*, también llamado evasión, *tax evasion* en Estados Unidos, *steuerhinterziehung* en Alemania o *belastingontduiking* o *belastingvermindjing* en Holanda, ocupa todavía, por su gravedad, mayor atención que la elusión al formular la ley. Quien defrauda al ente que percibe el tributo, no sólo transgrede el patrimonio público, sino al Estado de Derecho. Las razones de este fenómeno varían, pero algunas de ellas, provienen del cuerpo mismo de la ley.¹³⁶ En efecto, la evasión obedece en unos casos a la suave o nula sanción prevista,¹³⁷ pero en otros tantos, el fraude deriva de una defectuosa descripción de la norma, ante lo cual el contribuyente, de buena o mala fe, puede ignorar o desapercibir la verdadera intención del legislador; en uno y otro caso, la elaboración de la norma requiere un delicado análisis. En el primero para erradicar prácticas perniciosas, en el segundo, para promover el cumplimiento de las normas fijadas. Desde otra perspectiva, las causas del fraude fiscal ya no provienen de la ley misma, sino del método de la imposición: las técnicas del asiento, de la liquidación, de la declaración, de la deducción y del acreditamiento, constituyen una incitación al fraude,¹³⁸ pues dado que en el contribuyente recae la obligación de informar, éste se ve estimulado a disimular el monto de sus operaciones. Por ejemplo, una sociedad anónima pudo haber obtenido

¹³⁶ Cfr. Taddei, B. *La fraude fiscale*, Litec, París, 1974.

¹³⁷ Como ocurre cuando sólo amerita sanción administrativa la infracción consistente en no retener contribuciones que debieron ser retenidas; o la mora en el pago de contribuciones que deben enterarse en determinados plazos, caso en el cual no hay sanción si el abono se hace espontáneamente.

¹³⁸ Martínez, Jean Claude. *El fraude fiscal... Ob. cit.*, p. 22.

hipotéticamente ingresos gravables por mil pesos en un año, pero puede ocultar esa información a efecto de disminuir la ganancia imponible (asentando contablemente ingresos menores a los efectivamente percibidos, aumentando simuladamente el monto de sus deducciones y acreditamientos), liquidando sobre esa base ficta y declarando un impuesto presumiblemente cierto dado el método de la autodeterminación. Corolariamente, el establecimiento de tasas, cuotas o tarifas altas, es una invitación a resistirse al gravamen¹³⁹ ante el abuso de la potestad tributaria

Corregir así los defectos de la legislación generadores de elusión y evasión fiscal, precisa también implementar mecanismos de prevención o sanción, todo lo cual, abulta al ordenamiento.¹⁴⁰ No basta entonces con remediar las anomalías, siendo indispensable también prever consecuencias por comportamiento ilícito o no deseado del contribuyente. De hecho -y no se ha reparado lo suficientemente en ello-, todas las disposiciones relativas a infracciones, sanciones, tipicidad y punibilidad fiscales, tienen como único móvil la lucha y prevención de la elusión y evasión fiscal; es más, todos los preceptos relativos a facultades de comprobación, a deberes informativos por parte del contribuyente, al Registro Federal de Contribuyentes y demás medios de control, provienen igualmente de esa lucha. ¡Cuánto se simplificarían las leyes tributarias sin todo ese tipo de regulaciones! Pero eso es un idilio, pues el contribuyente modelo, o sea, el que tributa espontáneamente, es la excepción, la mayoría dispensa de control cada vez más férreo; tampoco existe un impuesto paradigmático que cautive toda hipótesis imponible, pues hasta los impuestos indirectos son susceptibles de defraudación disimulando el monto de los acreditamientos, y en ese contexto, es previsible que la ley fiscal será cada vez más complicada.

La prevención y abatimiento del fraude fiscal desde la óptica legislativa, es tan constante y complicada como lo es combatir un virus mutante. En esa tarea de sobre regulación normativa, el legislador ha preferido sacrificar la claridad de sus textos, en aras de lograr la mayor cobertura posible de sus predicados.

¹³⁹ Margáin Manautou, Emilio. *Nociones de política fiscal*, 2ª ed.; Porrúa, México, 1998, pp.121 y 122.

¹⁴⁰ Vid. Taddei, B. *Ob. cit.*, p. 31.

CAPÍTULO IV

PATOLOGÍA DE LAS LEYES FISCALES (CONTINUÍA)

4.1. Factores endógenos o *de las causas de complejidad internas*.

Toca el punto de abordar los agentes internos del sistema impositivo causantes de la complejidad normativa, vistos desde el Derecho tributario propiamente dicho, o desde la economía, en la parte en que se ocupa del estudio de los tributos.

4.1.1. El caos normativo.

Una primera dificultad a enfrentar cuando de comprender la ley fiscal se trata, proviene de la multiplicidad de disposiciones diseminadas en numerosos y no siempre homogéneos ordenamientos.¹⁴¹ Dados los principios *nullum tributum sine lege* y de *legalidad tributaria*, la materia impositiva queda regulada fundamentalmente en *ley*, pero las instrumentaciones internacionales y los reglamentos vienen a completarla, de modo tal, que no es posible ignorarlos pues juntos conforman el conglomerado normativo.¹⁴² Resulta así que entre nosotros como en diversas latitudes,¹⁴³ la materia fiscal viene a ser la más regulada del marco jurídico positivo.

La ley: de los más de doscientos ordenamientos federales vigentes cuando menos veinticinco contienen normas de naturaleza tributaria:

- Código Fiscal de la Federación
- Ley Aduanera
- Ley de Comercio Exterior

¹⁴¹ Descartando las normatividades del fuero común y del municipal, aunque que por razones de nuestra forma de Estado, coexisten ineluctablemente con la normatividad federal.

¹⁴² Las fuentes formales del Derecho tributario varían; así la doctrina (*vid.* De la Garza, Sergio Francisco, *op cit.*, pp.31-43) ha establecido que la ley es la fuente principal por antonomasia, siguiéndole el decreto-ley y el decreto-delegado, el reglamento y las circulares. También la jurisprudencia constituye una fuente formal del Derecho tributario, sólo que al no constituir una norma de carácter general no es incluida. Por otra parte, siendo la costumbre, los principios generales del Derecho y la propia doctrina, diversas fuentes formales del Derecho tributario, sus postulados no constituyen normas de carácter general, salvo claro, que estén positivizados (relativo a los tratados internacionales v. nota 59).

¹⁴³ Kruse para Alemania sostuvo que apenas otro sector del Derecho público está tan rigurosamente normativizado como el Derecho Impositivo' (Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I*; 3ª. ed.; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega *et al*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973, p. 40).

- Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica
- Ley de Coordinación Fiscal¹⁴⁴
- Ley de Ingresos de la Federación
- Ley de los Impuestos Generales de importación y Exportación
- Ley del Impuesto al Activo
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- Ley del Instituto de Seguridad para las Fuerzas Armadas Mexicanas
- Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
- Ley del Seguro Social
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Ley del Servicio de Inspección Fiscal
- Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación
- Ley Federal de Derechos
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Ley para la Depuración y Cuentas y Liquidación de Cuentas de la Hacienda Pública Federal¹⁴⁵
- Ley que determina que respecto de los Impuestos de Importación y Exportación sólo son procedentes las Exenciones consignadas en la Ley Aduanal

Los instrumentos internacionales.¹⁴⁶ derivado del proceso legislativo previsto en el artículo 133 constitucional son múltiples los ordenamientos de esa naturaleza ratificados por el

¹⁴⁴ Se consideró incluirla porque de 'fiscal' tiene el nombre, ya que su contenido es hacendario o financiero en sentido lato.

¹⁴⁵ Aun cuando el artículo 1º de dicha Ley, establece que su objeto recae exclusivamente a los créditos fiscales generados entre 1941 y 1948, lo que lleva a concluir su inaplicación actual, el ordenamiento en cuestión se incluye en la presente lista porque no ha sido abrogado con arreglo al principio de *autoridad formal de la ley* previsto en el artículo 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁴⁶ Respecto a los tratados internacionales se presenta el problema relativo a si éstos son jerárquicamente superiores a la ley fiscal. El Pleno de la Corte al emitir el precedente aislado P.LVII/99 de voz "TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN", analizó cuestiones referentes a la rama laboral (se dice que con la intención no escrita de hacerlas extensivas a la materia criminal con propósitos de extradición), pero no consideró el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, cuyo espíritu se reduce a la máxima sajona *no taxes without representation*, es decir, a que el pueblo contribuyente a través de sus representantes deben autorizar los tributos; resultando que en materia de convenios internacionales la Cámara de Diputados (representante del

Senado mexicano. Conforman este despliegue normativo tratados, convenciones, protocolos de adhesión, acuerdos generales y acuerdos modificatorios, cuya cantidad supera a la legislación considerando que algunos de ellos son de carácter regional pero la mayoría son celebrados entre estados parte.

Las reglamentaciones administrativas: en ellas se da la mayor prolijidad normativa.¹⁴⁷ La facultad reglamentaria la ejerce directamente la administración¹⁴⁸ sin más límites que la salvaguarda de los principios de reserva de ley, de subordinación jerárquica, de división de poderes y de legalidad tributaria; fuera de ello, el uso o abuso en que incurra el Poder Administrativo queda a su buen juicio. Esa discrecionalidad en los hechos se ha caracterizado por una superabundancia reglamentativa,¹⁴⁹ donde si bien no todos los preceptos legales son desarrollados, en ocasiones una sola disposición puede merecer toda una miscelánea administrativa.¹⁵⁰ Además de lo anterior existe el llamado *decreto delegado*, que son disposiciones dictadas por el Ejecutivo de la Unión con autorización de los legisladores -participan de la misma naturaleza de la ley-, y en nuestro país sólo pueden ser emitidas en materia de comercio exterior (art. 132 constitucional) si bien en otras materias es posible al ejercer facultades extraordinarias para legislar (art. 29 constitucional).

Visto el exhaustivo marco jurídico del tributo se comprende fácilmente el modo en que afecta a la claridad de la ley. En lo general, no es una sola legislación la que debe ser consultada para identificar determinada norma tributaria: es preciso indagar de entre las

pueblo) no interviene, lo que *prima facie* llevaría a concluir que en materia internacional el tributador está desprovisto de representación.

¹⁴⁷ Hay más reglamentos que leyes, pues sin ignorar que en la materia impositiva es donde el Ejecutivo por necesidades de política económica mayormente ejerce esa facultad, debe considerarse también que por motivaciones técnicas mucha de la instrumentación normativa en esta materia así lo requiere.

¹⁴⁸ Naturalmente por reglamentación incluimos no sólo las expediciones normativas que ejerce directamente el Ejecutivo en uso de su facultad reglamentaria, sino también las emitidas por la autoridad hacendaria; éstas últimas reconocidas y diferenciadas de las primeras por la Sala administrativa de la Corte en la jurisprudencia 2a./J. 27/2002 de rubro 'MISCELÁNEA FISCAL. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA CARECE DE COMPETENCIA PARA CONOCER DEL RECURSO DE REVISIÓN EN QUE SE CUESTIONA LA CONSTITUCIONALIDAD DE AQUELLA RESOLUCIÓN.'

¹⁴⁹ Por cierto muy característico de los regímenes latinoamericanos, donde como apunta Giuliani Fonrouge, se produce un fenómeno que califica como 'hipertrofia administrativa' (Giuliani Fonrouge, Carlos M y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 8ª ed.; Depalma, Bs. As., 2001).

¹⁵⁰ Ejemplo de ello son las resoluciones misceláneas que fijan reglas para cumplir con determinado deber (rendición de dictámenes financieros; requisitos para deducir; facilidades para determinados sectores; reglas de operación de sistemas de control, etcétera).

diversas codificaciones cuáles son las aplicables al caso y luego averiguar cuál es la reglamentación que la regula y en su caso la instrumentación internacional que la informa. En lo particular, no es un sólo precepto de la ley el que rige al caso: son de entre un arsenal de preceptos unas cuantas las disposiciones que vinculadas sistemáticamente permiten individuar la norma.¹⁵¹ Esa dispersión preceptiva al presentarse de un modo tan desordenado¹⁵² genera caos normativo. Pero en ese escenario lo único que se estimula es la complejidad.

4.1.2. El dinamismo de la legislación.

Decididamente este factor es provocador de muchos de los males de la ley. A causa de él, el operador tributario debe actualizarse incesantemente en el conocimiento de la normatividad;¹⁵³ exigencia que no ocurre tan marcadamente en ningún otro campo del Derecho pues en el que nos ocupa la renovación *debe ser* anual. Ese carácter veterado de la ley impositiva que la impregna de una intranquilidad inmanente pero por lo mismo impredecible, tiene su origen y fundamento jurídico en el principio de *anualidad de las contribuciones*,¹⁵⁴ previsto constitucionalmente en los artículos 73 fracción VII y 74

¹⁵¹ Para una mejor referencia sobre la *individuación normativa* vid Kelsen, Hans. *La teoría pura del Derecho*, Porrúa, México, 1998.

¹⁵² El desorden asistemático se combate con la *codificación científica*. Sergio Francisco de la Garza comenta sobre ello: “Giuliani Fonrouge escribe que ‘codificar las normas tributarias no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, pues esto, con ser conveniente, no satisface exigencias racionales. Codificar importa, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.’ Y el mismo tratadista argentino cita a Faffeozoni, quien al respecto afirmó que ‘la idea de un código tributario no se legitima con la simple legitimidad de refundir en un texto único un conjunto más o menos numeroso de normas dispersas, sino sólo con el fin de acentuar la coherencia entre las normas particulares y los principios distributivos de la carga tributaria.’ De esa manera un código –sostiene Giuliani Founroge- debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general, con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo ‘en derredor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones, como ocurrió en Alemania a raíz de la sanción del Reichsabgabenordnung de 1919’ y como lo constituyó, en México, el Código Fiscal de la Federación de 1938, podemos agregar nosotros.” (De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 62). Y de la nuestra agregaríamos que amén de esa parte procedimental que ya tiene una base de codificación, el legislador mexicano podría ensayar algo en lo sustantivo, como ocurre en los Estados Unidos de América donde con excepción de la materia aduanera se codificaron los impuestos en el *Internal Revenue Code*, de 1939, o en Francia en el Código General de Impuestos (*ibidem*, p. 63).

¹⁵³ Dice Margáin con razón que “todavía no se alcanzan a entender las últimas [reformas] cuando ya tenemos las nuevas e introducido sistemas o nuevos mecanismos...” (Margáin Manautou, Emilio, *Op. cit.*, p. XVI).

¹⁵⁴ Como su nombre lo indica, este principio está reportado sólo para las ‘contribuciones’ *latu sensu* (es decir, para fijar los ingresos originarios y derivados), no así para disposiciones meramente instrumentales, las cuales

fracción IV de la Carta Fundamental.¹⁵⁵ De hecho constitucionalmente las normas presupuestarias son las únicas que *deben* renovarse¹⁵⁶ con la periodicidad indicada,¹⁵⁷ de ahí que las leyes relacionadas sean tan cambiantes como ningunas otras.¹⁵⁸

La inestabilidad se experimenta no sólo por modificaciones en orden de la depuración,¹⁵⁹ sino también por reestructuraciones de ingeniería impositiva,¹⁶⁰ ambas con profundo impacto en las otras fuentes del Derecho.¹⁶¹ Esto nos lleva a aseverar –parafraseando el pensamiento de Ehrlich¹⁶² que en la legislación tributaria hay como en ninguna otra un

perduran en el tiempo hasta que son derogadas a través del mismo proceso legislativo que las creó; esto según el principio de paralelismo de las formas previsto en el artículo 72, fracción f), constitucional.

¹⁵⁵ El principio de *anualidad* de las contribuciones, conforme al cual las contribuciones a pagar en determinado ejercicio fiscal sólo deben ser aquellas que el Poder Legislativo autoriza cada año, deviene de lo dispuesto por las señaladas disposiciones constitucionales. La primera de ellas preceptúa que entre las facultades del Congreso de la Unión está la de ‘*imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*’; lo cual significa que el presupuesto de ingresos está estrechamente ligado con el presupuesto de gastos, pues lo que se ha de erogar dependerá de lo que se pretende obtener (en mayor o menor medida a título de contribuciones). Siendo que el artículo 74, fracción IV de la Carta Fundamental dispone que a la Cámara de Diputados compete ‘*examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones, que a su juicio, deban decretarse para cubrirlo*’, resulta que si el presupuesto de gastos es de aprobación anual, entonces los ingresos tributarios también deben serlo pues sólo así podría determinarse el ingreso global que se destinará al egreso total.

¹⁵⁶ La Ley de Ingresos de la Federación en ese sentido, constituye una excepción a la prohibición general contenida en el artículo 13 de la Ley Fundamental, según el cual quedan proscritas del orden constitucional las *leyes* privativas, es decir, aquellas que no reúnen el carácter de ‘abstractas’ porque no rigen indefinidamente en el tiempo. La Ley de Ingresos en cambio goza de vigencia anual, debiendo el Congreso expedir una nueva para cada año. En esa tesitura, se ha dicho que las leyes son *ad tempus* aludiendo con ello a que están fuera del tiempo pues sólo otra disposición legislativa les puede restar o suprimir vigencia; En ese tenor la doctrina ha calificado que las leyes *ad tempus* son de dos tipos: *ad tempus prohibitum* (que es la regla general que recoge el artículo 13 constitucional referido), y *ad tempus consensa* (como ocurre en la excepción que hemos referido y que es característico de los ‘decretos’ como lo es el presupuesto de egresos emitido por el legislativo).

¹⁵⁷ Lo anterior se corrobora con lo preceptuado en el segundo párrafo de la propia fracción IV, del artículo 74 constitucional, según el cual, el Ejecutivo Federal debe hacer llegar a la Cámara de Diputados a más tardar el 8 de septiembre de cada año -o a más tardar el 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista en el artículo 83 constitucional-, la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, preceptos los cuales condicionan la anualidad de los presupuestos.

¹⁵⁸ Esta es una prueba irrefutable de que el carácter estático de una legislación no está determinado por ausencia de voluntad política para enmendarla, sino por ausencia de una regla que calendarice obligatoriamente la revisión.

¹⁵⁹ Como corregir antinomias, errores sintácticos, vacíos o irregularidades de técnica legislativa.

¹⁶⁰ Cambios en la forma de tributar, de integrar el hecho imponible, de acreditar tributos o deducciones, de calcular el monto a pagar, de inventariar existencias, de acumular ingresos, de verificar el beneficio gravable, etcétera, ocurriendo que a veces la modificación es profunda.

¹⁶¹ En cada ocasión que se modifica la ley tributaria, por ser esta el centro de gravedad del sistema impositivo merced a la máxima *nullum tributum sine lege*, las diversas fuentes del Derecho deben ajustarse a esa transformación. Así los reglamentos, la jurisprudencia y la doctrina deben adecuarse con la agilidad que les posibiliten sus procesos.

¹⁶² Para una mejor comprensión del tema *vid* a los seguidores del realismo jurídico, además de Eugen Ehrlich, destacan Weber, Gurtvich, Llewellyn. y Kantorowicz

Derecho vivo, sujeto a constantes transformaciones que lo estimulan; metamorfosis que sin ambages permite declararla *kafkiana*.

El principio de *anualidad de los tributos* encuentra justificante en diversas causas. Por un lado, fue constitucionalizado como una herramienta anual a favor del Parlamento para controlar políticamente al Ejecutivo;¹⁶³ por otro, se soporta en la necesidad de revisar periódicamente los modelos impositivos para adecuarlos al entorno económico,¹⁶⁴ pues dadas las transformaciones sociales y económicas la actividad financiera pública y privada debe contemporáneizarse.

Pero al margen de las justificaciones,¹⁶⁵ el modo en que el carácter dinámico de tal legislación afecta su comprensión, es mucho más severo de lo aparente. Dos son a grandes rasgos los impactos que produce:

1. Irracionalidad, y
2. Incertidumbre jurídica.

1. Irracionalidad.

Semejante al cuadro pintado por un artista, que una vez terminado pierde su esencia si otras manos pretenden corregir sus fallas, así también las leyes fiscales, víctimas de múltiples reformas, terminan por desvirtuarse cuando lo único que se pretendía era mejorarlas. Las leyes que establecen tributos no son un producto acabado, como de hecho ninguna legislación lo es; mas no debe soslayarse que los ordenamientos tributarios son constantemente enmendados no sólo por diversos legisladores sino por diversas legislaturas. Su autor primigenio actúa con un parámetro de racionalidad bien acotado, pues su objeto de creación se limita a su propio pensamiento; el autor de las modificaciones ya

¹⁶³ “Afirma Giuliani Founrouge que *a partir del siglo XVII y por influencia de las prácticas británicas, el carácter anual del presupuesto llegó a constituir un principio indiscutido en las finanzas clásicas. Contribuyeron a su afianzamiento argumentos de orden político, ya que el sistema robustecía la facultad parlamentaria de controlar al ejecutivo, de modo tal que la práctica iniciada bajo forma de voto anual del impuesto, se transformó en un medio efectivo de conocer, vigilar y limitar la acción general del gobierno en la democracia clásica. La influencia ejercida por los principios liberales de la Revolución Francesa y la difusión de las instituciones políticas inglesas, resultaron factores predominantes en la generalización del principio de anualidad presupuestaria.*” (De la Garza, Sergio Francisco, *Op. cit* p. 122)

¹⁶⁴ Vid, ‘Criterios Generales de Política Económica’, documento que año con año se presenta como parte de la exposición de motivos del Ejecutivo de la Unión al iniciar los proyectos presupuestales.

¹⁶⁵ Por una parte está el interés individual, que persigue estabilidad jurídica, enfrentando la aspiración social que procura un progreso de las instituciones. Y habida cuenta que ambas pretensiones, las del individuo y las de la sociedad comprometen al orden público, se llega a una situación verdaderamente paradójica.

no tiene como límites su sólo pensamiento, sino el de todos aquellos que le precedieron. Así cuando un modificador ignora el continente sus obras resultan irracionales, pues sólo habría previsto el horizonte. Las adecuaciones normativas, según se dijo, son en orden de la depuración o son en orden de la reingeniería normativa; en ambos casos los cambios introducidos deben considerar la racionalidad del sistema, su armonía. Por ello entre más modificadores intervengan las posibilidades de irracionalidad aumentan; de ahí el problema.

2. Incertidumbre jurídica.

La volatilidad también genera incertidumbre jurídica en el contribuyente por no contar éste con bases ciertas que le permitan planear su actividad y forma de tributar. A reserva de los grandes contribuyentes -quienes pueden convenir con el gobierno tratamientos fiscales *ad hoc*-, el común del sujeto pasivo es incapaz de prever la política fiscal que desplegará el Estado cada año. Esa incertidumbre desgasta lentamente la relación del contribuyente frente al impuesto, llevándolo en mayor o menor medida al desdén, por ignorar cuánto durará el esquema del tributo o en qué medida será alterado. Parece ser que este fenómeno incide notablemente en la disminución del patriotismo fiscal,¹⁶⁶ factor exógeno al que se ha hecho alusión (*Supra*, Cap. II., 2.2.4). En su *riqueza de las naciones*, Adam Smith, al referirse al *principio de certidumbre* de los tributos, señaló que todo gravamen debe poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios de la autoridad;¹⁶⁷ John Stuart Mill, aceptando como ‘clásicos’ aquéllos principios, subrayaba además la

¹⁶⁶ Señala Margáin Manautou que: “... los cambios continuos en la legislación fiscal federal, más de 220 artículos del Código Fiscal de la Federación se modificaron para 1996 sin contar los que volvieron a reformarse o adicionarse para el presente año a dicho Código y otros ordenamientos, contribuye a que el alumno de las Escuelas o Facultades de Derecho vean al Derecho tributario como algo inentendible, alejándose de él.” (Margáin Manautou, Emilio, *Op. cit.*, p. XVIII)

¹⁶⁷ “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no sucede así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a la merced del recaudador, el cual puede agravar el impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade o arrancarle, por la amenaza de esa agravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres que son inherentemente impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos. La incertidumbre de lo que cada individuo debe pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es un mal tan grande como un grado muy pequeño de inseguridad.” (Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, edit. Fondo de Cultura Económica, México, 2001, Lib. V, Cap. II, p. 726).

importancia de que el legislador “actúe con un grado de certidumbre”.¹⁶⁸ Fuera de lo anterior, el poder tributario es libre para modificar la ley tantas veces como quiera; su límite en el tiempo sólo estriba en que no puede obrar negativamente sobre el pasado.¹⁶⁹

4.1.3. Su carácter multidisciplinario.¹⁷⁰

Superadas en el mundo las tesis que negaban naturaleza jurídica a la norma tributaria,¹⁷¹ vino la necesidad de juridizar los fenómenos económicos, políticos, técnicos y sociales que la informaban.¹⁷² En esa misión, dada la multiplicidad de objetos a regular, debieron conjugarse diversas ramas del Derecho a la par que diversas asignaturas no jurídicas.

En esa construcción multidisciplinaria el Derecho se constituyó en el basamento sobre el cual descansara toda la edificación; de suerte tal que a la postre, a esa porción de la ciencia jurídica -dada la serie de principios, instituciones y regulaciones que la distinguían-, se le

¹⁶⁸ Stuart Mill, John. *Principios de economía política*, 2ª ed. en español, 4ª reimpresión; Fondo de cultura Económica, México, 2001, p. 691.

¹⁶⁹ El problema de la retroactividad de la ley ha sido tratado por nuestra jurisprudencia a través de la *teoría de los componentes de la norma jurídica* (tesis P./J. 123/2001, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XIV, Octubre de 2001, pág. 16, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época), según la cual toda norma jurídica posee supuestos y consecuencias, pudiendo obrar la nueva ley sin que por ello sea retroactiva, respecto de los supuestos o consecuencias que no alcanzaron a nacer bajo el imperio de la antigua ley; con este criterio se confirma la añeja tesis de los *Derechos adquiridos* pero se abandona la de las *expectativas de Derecho*. Basándose en esta teoría el Pleno de la Corte emitió en materia tributaria la jurisprudencia P./J. 95/2001, Tomo XIV, Agosto de 2001, p. 5, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, de rubro: “CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.” Al margen de lo anterior, conforme a los términos de nuestra Constitución, la nueva ley puede regir retroactivamente si resulta benéfica para el gobernado, aunque coincidimos con Copes que el carácter benigno no opera cuando *la ley anterior sea temporaria, puesto que si una vez cumplido el plazo de su vigencia pudiese alcanzar a los hechos previstos por ella la retroactividad de una ley más benigna, la ley temporaria no llenaría la finalidad que se tuvo presente al sancionarla* (Copes, Mario. *El principio de la retroactividad de la ley más benigna en materia fiscal; Impuestos. Doctrinas fundamentales*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 59)... y siendo que muchas de nuestras disposiciones son *ad tempus* (la jurisprudencia italiana declaró radicalmente a todas las leyes fiscales temporarias: *Idem*), esa circunstancia impediría sobre ellas la aplicación retroactiva a pesar de la benignidad, salvo, por supuesto, que el propio legislador lo dispusiera expresamente.

¹⁷⁰ Ya se aludió en la parte preliminar de este trabajo (Capítulo I, punto 1.1.) a la complejidad de la ley fiscal derivada de lo multidisciplinario de su interpretación. Toca abordarlo concretamente como factor endógeno de la patología que nos ocupa.

¹⁷¹ Cfr. Orlando: *Studi giuridici sul governo parlamentare*, en *Archivio giuridico*, Pisa, 1886, p. 555; Lolini, E.: *La norma di diritto tributario nello Stato moderno* en *Rivista di diritto pubblico*, 1912, I, p. 478; Di Paolo: *La non giuridicità della norma tributaria*, *Tributi*, 1939, pp. 10 y ss; et Vanoni, Ezio: *ob. cit.*, pp. 27 y ss.

¹⁷² La primera labor de codificación rigurosamente tributaria tiene lugar en 1919 con la promulgación en Alemania de la *Reichsabgabenordnung* (Vid. Hensel, Albert: *Diritto tributario*; trad. it. de Dino Jarach, Giuffrè, Milán, 1956).

reconoció autonomía,¹⁷³ naciendo de esa emancipación el Derecho llamado tributario.¹⁷⁴ Pero no bastando la estrechez de lo impositivo¹⁷⁵ para explicar la pluralidad de regulaciones contenidas en la ley fiscal, bien pronto se hizo necesario voltear hacia otras latitudes para comprender cabalmente el fenómeno.

Una de las vistas se dirigió a los sectores del Derecho que nutrían el rubro tributario. Cuenta García Belsunce que el jurista italiano D'Amelio, en una conferencia que pronunciara en la Universidad de Pavia, "precisó con estricto sentido jurídico... que no se concibe que la autonomía de una rama del Derecho pueda excluir ni ignorar las otras ramas, pues existe entre ellas un vínculo natural, que deriva de su origen común. Compara las ramas del Derecho con las ramas de un árbol, que a pesar de tener su propia individualidad, viven de una vida común, están animadas de la misma linfa y tienen la misma mística personalidad, que Linneo reconocía a las plantas."¹⁷⁶ Entonces se reconoció y sistematizó el importante influjo que diversas áreas del Derecho ejercían sobre la materia impositiva, al grado tal que en la doctrina mexicana se han formulado yuxtaposiciones dogmáticas¹⁷⁷ que

¹⁷³ Para una consulta más amplia sobre el tema de la autonomía del Derecho tributario *vid.* Sáinz de Bujanda, F.: 'Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario', en 'Hacienda y Derecho', tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pp. 3 y ss; D'Amatti, Nicola: *Il diritto tributario e la tradizione giuridico finanziaria italiana*, en *Scritti in onore de A. D. Giannini*, Giuffrè, Milán, 1961, p. 408; *et* Giannini, A.D.: *Instituzioni di Diritto Tributario*, 9ª ed.; Giuffrè, Milán, 1968. Para una visión alemana –considerados los libertadores principales de la rama tributaria-, *vid.* Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I*; 3ª. ed.; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega *et al*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973.

¹⁷⁴ Kruse explica la ignición así: "La ciencia del Derecho impositivo es joven. Hasta la Primera Guerra Mundial los elementos del Derecho Tributario fueron tratados en Alemania dentro del marco del Derecho Administrativo...La independización... empezó en Austria. Aparece aquí en 1906 un *Grundriss des Finanzrechts* de la pluma del docente de Innsbruck Franz von Myrbach-Rheinfeld... Puede contemplársela en justicia como el primer tratado de Derecho impositivo (Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario... ob. cit.*, pp. 35 y 36).

¹⁷⁵ El tributo, como objeto de estudio de la ciencia tributaria, contiene aspectos que trascienden a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación (De la Garza, Sergio Francisco, *Ob. cit.*, pp. 23 y 24).

¹⁷⁶ García Belsunce, Horacio A. *La autonomía del Derecho tributario*, en *Impuestos. Doctrinas fundamentales*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 92 y 93).

¹⁷⁷ De la Garza alude a la existencia de un *Derecho tributario formal o administrativo*, de un *Derecho constitucional tributario*, de un *Derecho tributario procesal*, de un *Derecho penal tributario* y de un *Derecho tributario internacional* (De la Garza, Sergio Francisco, *Op. cit.*, pp. 26-28.); Margáin Manautou aclara que ente los partidarios de la autonomía del Derecho fiscal, 'en su afán de tratar de demostrar o de aportar argumentos para sostener esa autonomía nos hablan de un Derecho Fiscal Penal, de un Derecho Fiscal Procesal y de un Derecho Fiscal Internacional (Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, 16ª ed; edit. Porrúa, México, 2003, p. 9).

derivan en la creación de nuevas vertientes jurídicas.¹⁷⁸ Por esas y otras necesarias combinaciones se ha hecho menester ir más allá de lo tributario y acudir a datos constitucionales,¹⁷⁹ civiles,¹⁸⁰ mercantiles,¹⁸¹ administrativos,¹⁸² procesales,¹⁸³ laborales,¹⁸⁴ internacionales,¹⁸⁵ etc., sin que por ello se minusvale la rama tributaria, en la cual, evidentemente, los tributos encuentran su elemento. De ahí que a diferencia de lo ocurrido en las tradicionales áreas jurídicas,¹⁸⁶ en la nuestra se exija un progresivo conocimiento del Derecho en lo vertical y en lo horizontal, diferencia notable que exige una mayor labor de hermenéutica¹⁸⁷ y que desde luego incide en la complejidad de los ordenamientos impositivos.

La otra vista fue dirigida a las diversas disciplinas extravagantes al Derecho pero que igual alimentaban a la legislación sobre tributos. Cuestiones que sólo podían explicarse desde la economía,¹⁸⁸ la política,¹⁸⁹ la sociología¹⁹⁰ o la técnica,¹⁹¹ evidenciaron la expansiva necesidad de recurrir a múltiples ciencias para lograr la comprensión cabal del fenómeno financiero. Ya Griziotti¹⁹² preocupado ante esa natural pugna, había luchado infructuosamente porque se adoptara un método sincrético¹⁹³ desde el cual pudiera

¹⁷⁸ No se registra en la doctrina mexicana una crítica a esa exageración.

¹⁷⁹ Para determinar los límites de la potestad tributaria y de la actuación administrativa.

¹⁸⁰ Para analizar la naturaleza de la obligación y la relación tributaria, del hecho generador o de componentes esenciales de la contribución.

¹⁸¹ Para asumir conceptos derivados de las relaciones comerciales entre particulares y que la ciencia de los tributos acoge cuando de las mismas se generan beneficios gravables.

¹⁸² En lo relativo a la actuación de la administración.

¹⁸³ Porque en ellas se inspiran porciones de las fases oficiosa y contenciosa.

¹⁸⁴ Para explicar contribuciones especiales o elementos del arbitrio.

¹⁸⁵ En materia de precios de transferencia y *off shore*.

¹⁸⁶ Nótese como –por lo general– a un penalista le basta saber penal y ya; a un civilista civil, etcétera. De hecho, la diferencia más notable es que para quienes dedican sus estudios al ámbito del Derecho público, tienden a extraviarse en el campo de lo privado, y viceversa. En materia tributaria en cambio se genera una necesaria combinación entre los rubros público y privado, pues así como es público el interés del Estado por establecer tributos, liquidarlos y recaudarlos, así en cambio son de índole privada las relaciones entre particulares de donde emanan la mayoría de los beneficios imponibles (la otra fuente de beneficios gravables: prestación de servicios públicos, aunque pública, es netamente residual).

¹⁸⁷ No debe confundirse esta cuestión con la supletoriedad de las normas fiscales al Derecho federal común y al Código Federal de Procedimientos Civiles, a que aluden los artículos 5º, párrafo segundo y 197, del Código Fiscal de la Federación.

¹⁸⁸ *Vr. gr.* La substancia del impuesto.

¹⁸⁹ *Idem* El establecimiento de exenciones.

¹⁹⁰ *Ibidem* La resistencia al tributo.

¹⁹¹ *Ibidem* Lo contable.

¹⁹² *Vid.* Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Depalma, Buenos Aires, 1959.

¹⁹³ “... el método sincrético, del que fuera exponente y propugnador principal Benvenuto Griziotti por los años treinta, y después, continuado luego por notables miembros de la que se llamó Escuela de Pavia, lugar

subsumirse el tributo en sus relaciones con diversas ciencias.¹⁹⁴ Pero esa pretensión murió con él: sus detractores –entre ellos su principal discípulo-¹⁹⁵ bien pronto demostraron la imposibilidad de conciliar en un sólo método postulados provenientes de disciplinas tan disímboles.¹⁹⁶ Mas el problema subsiste y así también para entender el entramado fiscal, allende la abogacía, es preciso auxiliarse de la contabilidad,¹⁹⁷ de la aritmética,¹⁹⁸ y adentrarse en el discurso técnico.¹⁹⁹

donde Griziotti enseñaba.” (García Añoveros, Jaime. *El discurso del método en el ámbito hacendístico*. ‘Conferencia pronunciada en Barcelona, marzo de 1999’; en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_11_02.pdf, p. 16).

¹⁹⁴ “Es obvio que el fenómeno financiero tiene muchas facetas, pero señalaré tres: jurídica, económica y política; Griziotti hablaba de aspectos políticos, jurídicos, económicos y técnicos. En realidad, hay más, según las perspectivas que quieran tomarse: político, jurídico, económico, de gestión, social no político, o sea sociológico; y aún más. Griziotti señalaba que si la actividad financiera era un fenómeno tan complejo, su plena y cabal comprensión exigía un método sincrético, en que tuvieran simultáneamente cabida todos los aspectos a la vez: así la Ciencia de la Hacienda sería la síntesis de la Política financiera, el Derecho Financiero, la Economía financiera y la técnica financiera; así, la Ciencia de la Hacienda sería unitaria y compleja.” (*Idem*, p. 16).

¹⁹⁵ *Vid.* Vanoni, Ezio, *Ob. cit.*

¹⁹⁶ “Ahora bien, el método sincrético no es un método técnicamente válido; y la realidad ha demostrado que el análisis y el estudio pueden exigir, en su caso, una superposición de métodos diferentes según la técnica requerida por cada una de las perspectivas indicadas. La realidad es que los análisis se han venido haciendo por especialistas en uno o algunos de los enfoques, porque las existencias técnicas de esos análisis toleran una mala compatibilidad en cuanto a la capacidad analítica de unos y otros; precisamente por eso porque la complejidad del fenómeno y su importancia genera una imparable especialización. Y así, lo que se llama el método jurídico ha sido fieramente reivindicado por los juristas que estudian estos asuntos, primero en Italia, luego en España. Hasta el punto de que los estudios jurídicos han extremado eso que podemos llamar el formalismo jurídico, y que no es, necesariamente, una apoteosis u orgía formal desconectada de eso que otros (economistas, políticos, gestores) llaman *la realidad*.” (*García Añoveros, Jaime. Ob. cit.*, p. 17).

¹⁹⁷ Que se ocupa de todo lo concerniente al asiento y los balances. Nota: Para una exposición de los diversos procesos contables de que se vale el legislador *Vid.* Lozano Argüés, Ricardo *et* Fernández Verdesoto Ana Isabel. *Guía elemental de contabilidad para juristas... Ob. cit.*

¹⁹⁸ En todo lo concerniente a la liquidación. Nota: la tasa, como elemento de la contribución, puede ser simple (si al resultado fiscal se le aplica un porcentaje), o compleja (si al resultado fiscal deben aplicársele factores y coeficientes antes de una tarifa, cuota o porcentaje); de donde algunas operaciones aritméticas resultan complicadas.

¹⁹⁹ Para una muestra de las nomenclaturas técnicas *vid.* Ley Federal de Derechos o Ley Especial Sobre Producción y Servicios. Margáin Manatou en una de sus obras tiene ensayado un capítulo completo sobre el problema de la ‘terminología’ en el Derecho fiscal. Introduce el tema así: “El legislador emplea en forma arbitraria la terminología, dando origen a situaciones confusas o contradictorias; en ocasiones desconoce u olvida que la terminología que está empleando tiene más de una acepción, lo que origina graves problemas, o bien, lo más preocupante, que no tiene la que él le está atribuyendo... El estudiante de Derecho, frente a la escasa posibilidad del ejercicio de esta rama jurídica, sólo busca salir del paso aprobando como sea la materia. El Derecho Tributario se encuentra en la actualidad en plena formación por la doctrina, la que apresurada por la legislación, que a su vez lo es por la ingente necesidad que tiene el Estado de mayores recursos, va dando tumbos en su afán de avanzar, especialmente por lo que toca a su terminología, ya que sus estudios son los que cristaliza el legislador en un ordenamiento. Para establecer un sistema impositivo, el legislador se ve precisado a utilizar los conceptos o la terminología de cuatro fuentes: *a)* de la ciencia jurídica; *b)* de la ciencia económica; *c)* de la ciencia contable, y *d)* de la tecnología. A lo anterior agregamos la terminología de otras ciencias que el legislador se ve precisado a utilizar y a darles significación jurídica.” (Margáin Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del... Op. cit.* pp. 13 y ss.).

Lo cierto es que el creador de la ley fiscal, en su afán por rastrear el fenómeno económico y ubicar la riqueza disponible, no escatima en acudir a tantas disciplinas como sean necesarias para redactar el hecho imponible.

4.1.4. La autonomía conceptual del Derecho tributario.

En la época en la cual se consumaba la autonomía del Derecho tributario, civilistas y administrativistas se debatían por desconocerle independencia a esa porción del Derecho. Los primeros –entre ellos Geny-, “por entender que el reconocimiento de la autonomía importaría dejar librado al particular a la suerte de normas fiscales que pueden desconocer los Derechos privados garantizados por el Derecho común...”;²⁰⁰ los segundos, “hasta desde el punto de vista didáctico pues no hace mucho en los textos de Derecho administrativo estudiamos Derecho financiero y tributario... [y considerando que] la actividad financiera del Estado es actividad administrativa, por tener un sujeto común que es el Estado.”²⁰¹

A unos y a otros se les contestó desde distintas posiciones y en diferentes momentos;²⁰² paulatinamente la resistencia cedió a la razón y la autonomía fue conquistándose a la par que se forjaban las categorías que la formaban. Así primeramente se gestaron instituciones

²⁰⁰ García Belsunce, Horacio A. *La autonomía del Derecho tributario... ob. cit.*; p. 94.

²⁰¹ *Idem*, p. 95.

²⁰² En cuanto a las tesis civilistas: García Belsunce no podía “admitir que el Derecho tributario como tal pueda significar un peligro para el contribuyente, porque entonces sería la negación del mismo como Derecho.” (*Ibidem*, p. 94) “Trotabas... admite que hay un fondo común jurídico hacia el cual se debe dependencia, pero que ese fondo no es patrimonio del Derecho privado y menos aún del Derecho civil... Jarach... hace una distinción clara y precisa entre el Derecho tributario y el civil...: 1) las diferentes fuentes de la relación jurídica (voluntad de las partes en el Derecho privado y voluntad de la ley en el tributario); 2) diferente causa jurídica del presupuesto de hecho de la relación jurídica (licitud del interés privado y capacidad contributiva que se desprende de la relación económica creada por el negocio, en el tributario); 3) la unidad fundamental de los diferentes impuestos cuya substancia es una relación económica.” (*Ibidem*, p. 95). En cuanto a los administrativistas: García Belsunce también observaba que “en la historia la actividad financiera es anterior a la actividad administrativa. Es suficiente contestar esta posición, el hecho de que la actividad fiscal es parlamentaria y no administrativa, pues el tributo tiene su origen en la ley y la actividad que lo aplica es reglada y no discrecional. La que es administrativa es la actividad del Estado, tendiente a la aplicación del tributo, que constituye el aspecto formal o procesal del Derecho tributario.” (*Ibidem*, p. 95). Kruse acepta que en el fondo el Derecho impositivo es Derecho administrativo, “sin embargo, el Derecho impositivo se ha independizado tanto... De esa forma son igualmente desconocidas la vinculación... a las reglas generales, principios e instituciones del Derecho administrativo.” (Kruse, H.W., *Derecho tributario...ob. cit.*, p. 38).

y codificaciones *ad hoc* que dieron lugar a las autonomías institucional²⁰³ y legislativa;²⁰⁴ de éstas surgieron la doctrinal²⁰⁵ y también la didáctica;²⁰⁶ después todas ellas se conjugaron para racionalizarse, fructificando en dos grandes clases: la autonomía funcional²⁰⁷ y la llamada *conceptual o dogmática*, ambas científicas.²⁰⁸

Sobre las oposiciones y prejuicios, hoy superados, que en su momento recibió la autonomía conceptual, vale por todos el comentario engrosado por el profesor Juan Martín Queralt: “La cuestión de la específica individualidad de los conceptos tributarios se planteó, especialmente en Francia, en íntima conexión con las tendencias autonomistas del Derecho Tributario, dándosele una respuesta claramente negativa, es decir, negando que tales conceptos pudiesen ser conceptualmente diferenciados de aquellos propios de otras ramas del Derecho y especialmente de los conceptos acuñados en el ordenamiento jurídico privado –con el que... se plantea precisamente toda la problemática relativa a la autonomía del ordenamiento tributario, habida cuenta de la identidad del núcleo conceptual sobre el que, se afirmaba, se basaban ambos ordenamientos: el concepto de obligación-, por cuanto estos últimos llevaban implícitos, se afirmaba, una mayor garantía para los intereses de los particulares, garantía que no existiría en el supuesto de que la norma tributaria procediera a operar una cualificación autónoma de los

²⁰³ “Causas principales de la independización del Derecho impositivo son la creación del Tribunal de Hacienda del Imperio (RFH) como tribunal Supremo en materia impositiva en el verano bélico de 1918.” (Kruse, H.W. *Steuerrecht: Derecho tributario... ob. cit.*, p. 39).

²⁰⁴ Narra Kruse que para cuando Alemania había instaurado el Tribunal de Hacienda del Imperio ya estaba completada la codificación, pero siendo “realizada hasta el año de 1919, de la doctrina general administrativa e impositiva, en la Ordenanza Tributaria Alemana.” (*Idem*, p. 39).

²⁰⁵ “Acto seguido [a la instauración del Tribunal y a la Codificación] se concentraron los científicos sobre las materias tratadas por la Ordenanza Tributaria Alemana y las que caían dentro de la competencia del RFH. Quedó así reducido el horizonte a una doble referencia... Von Myrbach-Rheinfeld se ocupó exclusivamente en 1906 con el ‘Derecho financiero’. En 1927 ganó interés el ‘Derecho impositivo y financiero’. El título de la ‘Revista cuatrienal de Derecho impositivo y financiero’ no es de ningún modo casual. Pero ya durante los años veinte creció tanto el interés por el ‘Derecho impositivo’, que pronto fue objeto de tratamiento. Con ello se desgajaba el Derecho impositivo del Derecho financiero. (*Ibidem*, p. 39).

²⁰⁶ “En Austria... se dictaron las primeras lecciones... Von Myrbach-Rheinfeld leyó alternativamente en Innsbruck Ciencia de la Hacienda y Derecho financiero, Tezner en Viena sólo Derecho financiero. Sin embargo, no es esto lo más notable. Más digno de atención es el hecho de que ya entonces se ensañasen cuatro horas semanales de Derecho financiero. En Alemania comenzó en el semestre de verano de la Universidad de Berlín el que más tarde sería catedrático de Königsberg, Ludwig Waldecker, con un curso particular de cuatro horas sobre Derecho financiero e impositivo. Sobre 1920 fue implantado el Derecho financiero e impositivo como disciplina jurídica en los planes de estudio de las universidades alemanas. En los años que siguieron hasta 1933 experimentó el Derecho impositivo una prosperidad tal sin parangón en el tiempo presente....” (Cfr. Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario... ob. cit.* pp. 35 y 36).

²⁰⁷ García Belsunce refiere esta categoría a una autonomía en *la unidad del Derecho*: “Porque tiene institutos propios y uniformes entre sí que integran su objeto o contenido (autonomía estructural). Esos institutos son propios... porque se distinguen del Derecho administrativo... y del civil.” (García Belsunce, *La autonomía del Derecho tributario... ob. cit.*, p. 96).

²⁰⁸ De la Garza reputa científica sólo a la categoría dogmática (*Vid.* De la Garza, Sergio Francisco, *ob. cit.*, p. 19), porque dice *goza de institutos y principios propios*; pero la funcional también lo es porque igual goza de institutos y principios propios que precisamente motivan su autonomía.

institutos en cuestión. Solución esta que, en definitiva, se encontraba claramente prejulgada por la vieja y desfasada concepción de las normas tributarias como una *quid* excepcional o singular, restrictivas de la natural libertad de los particulares.”²⁰⁹

Más recientemente, el tributarista argentino García Belsunce, en una conferencia pronunciada en 1957 en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires,²¹⁰ siguiendo a Jarach, proclamó la autonomía conceptual o dogmática “porque tiene conceptos y métodos propios: a) no se atiene a los conceptos del Derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas del mismo...; b) cuando utiliza conceptos de otras disciplinas jurídicas debe precisar su alcance y atenerse a él; c) en caso de silencio de la ley fiscal, no tiene que recurrir necesariamente a los principios del Derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a aquél...; d) porque tiene métodos propios de interpretación... prescindiendo de la calificación jurídica que las partes hayan dado al negocio que las vincula (prevalencia de la *intentio facti* sobre la *intentio juris*); e) no obstante, para garantizar la certeza y seguridad del contribuyente, cuando la ley fiscal se refiere a conceptos de otras disciplinas sin modificarlos expresamente en su alcance o significación, los mismos deben ser aplicados con el sentido que en aquéllas corresponde.”²¹¹

Licenciado por esa libertad dogmática el Derecho tributario no sólo ha importado conceptos de los sectores civil y administrativo, sino de otras tantas fuentes, jurídicas o no.²¹² También con ese albedrío ha modificado a sus propios fines la connotación de sus importaciones.²¹³ Aún más, ha revelado al mundo jurídico voces y principios que sólo en el

²⁰⁹ Queralt, Juan Martín. *Estudio introductorio*, en Vanoni, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Obras clásicas de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973, p. 56.

²¹⁰ Inaugurando el ciclo organizado por la Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal.

²¹¹ García Belsunce, Horacio. *La autonomía del Derecho tributario... ob. cit.*, p. 96.

²¹² Pues debe recordarse que la regulación recae también sobre fenómenos económicos, políticos, técnicos, etcétera.

²¹³ En un exhaustivo análisis a la legislación mexicana, Margáin Manautou observa los siguientes ejemplos: “a) Los conceptos de domicilio y nacionalidad los entiende en forma distinta, según que esté frente a un impuesto real o a un impuesto personal; b) Reconoce la existencia de personas morales, desconocidas por el Derecho común, como las unidades económicas con personalidad jurídica distinta del de las personas que las constituyen; c) Considera comerciantes a personas que no tienen esa calidad conforme al Derecho Mercantil; d) Imputa o amplía responsabilidades a personas que carecen de ella conforme a la rama del Derecho que regula el acto en que ellas intervinieron; e) Establece formas de extinción de la obligación que las demás ramas del Derecho ignoran; f) Al acto ilícito le concede efectos jurídicos; g) A operaciones distintas, pero de igual naturaleza les otorga un común denominador; h) A operaciones de naturaleza diversa las grava por igual; i) Al propietario aparente lo asimila al verdadero; j) Actos o contratos civiles los reputa mercantiles; k) Se obliga al extranjero que radica en el extranjero; l) Se obliga al nacional, encuéntrase donde se encuentre; m) De un mismo concepto, hace distinguos (inmuebles y negociación mercantil); n) Se sanciona a la persona moral; ñ) A los actos del incapaz, se les conceden efectos fiscales; o) Parece establecer relaciones entre una persona (sujeto activo) y una cosa (objeto); p) Distingue entre actividad comercial y actividad

lenguaje impositivo tienen cabida;²¹⁴ y todo ello validamente.²¹⁵ Y si bien la autonomía conceptual no es patrimonio del Derecho tributario sino de cualquier otra rama autónoma, en éste la frecuencia pudiera ser mayor,²¹⁶ sea por la justificable necesidad de oponerse a la evasión y elusión fiscales,²¹⁷ sea por ensayos, modas o tendencias del comercio globalizado. Y sí, a nombre de la autonomía el legislador blinda al tributo, pero complica a la ley.

4.1.5. La complejidad de los tributos.

Bien se dice que una ley es tan sencilla como lo sea su objeto. Y si para regular actos del Derecho común, redactar tipos penales, o instrumentar procedimientos, puede representar

mercantil, y p) Reputa industriales, actividades comerciales, etc.” (Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al... ob. cit.*, pp. 14 y 15).

²¹⁴ Siguiendo al profesor mexicano, algunas de las nomenclaturas generadas *ad hoc* tributarias son: “sujeto activo, contribuyente, sujeto pasivo directo o indirecto, objeto y base del tributo, exención, condonación, cancelación, impuesto directo o indirecto, real o personal, específico o *ad valorem*, ingreso fiscal, crédito fiscal, causación de tributo, contribución especial, contribución por mejoras, organismo fiscal autónomo, responsabilidad objetiva, relación jurídica tributaria, hecho imponible, remoción del tributo, la contravención, etc...” (*Idem*).

²¹⁵ Los límites de esa libertad quedan bosquejados en lo dicho por García Belsunce. Interesante resulta por lo demás la concepción *Derecho común* (que el Derecho civil se ha atribuido como suya), a la cual –como lo admitieron Jarach y el propio tributarista argentino-, le deben dependencia todas las ramas jurídicas. Pero ya para cuando se pronunciara la conferencia del sudamericano, en la Corte Suprema argentina se había hecho notar en un interesante voto de disidencia, que no todo el contenido del Derecho civil era *Derecho común*, de lo que se seguía que no todas las normas del Derecho privado debían acatarse por el Derecho tributario. (García Belsunce, Horacio. A. *La autonomía... ob. cit.*, p. 95). En México desde 1937 se ha impuesto una barrera legislativa al establecer que la supletoriedad del *Derecho federal común* opera sólo a falta de disposición fiscal expresa y condicionado a que ‘su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho fiscal.’ (art. 5º, parte *in fine*, del Código Fiscal de la Federación). Pero la Corte no ha tenido ocasión de definir el punto (existe sin embargo la tesis sin número de la Segunda Sala, Tomo LXXIII, pág. 83, Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro ‘CODIGO FISCAL, LEYES SUPLETORIAS DEL (VIGENCIA DE LAS LEYES)’, en la cual pretendiendo el contribuyente que prevaleciera la legislación civil sobre la fiscal, se le respondía: “... las disposiciones del Código Civil, que es una ley ordinaria, [no son] superiores a las de cualquiera otra ley ordinaria, y la Suprema Corte ha fijado su criterio sobre que dentro del sistema mexicano, las distintas leyes que expidan el legislador ordinario no tienen jerarquía unas sobre otras, esto es, cada ley rige las situaciones jurídicas que prevé, de una manera válida, eficaz y autónoma, y aunque el Código Civil establece un sistema general sobre obligatoriedad de las leyes y reglamentos, no hay duda alguna de que el legislador ordinario pudo apartarse de ese sistema, ya que sólo está obligado a sujetarse a las prescripciones constitucionales.”).

²¹⁶ Esto explicaría por qué el abogado no ve en el Derecho fiscal un campo afable de ejercicio profesional, pues si el dominio de la ciencia jurídica *in extenso* implica de por sí ardua entrega para poseer sus predicados, se requiere un plus significativo para todavía adentrarse a la especialización de los conceptos tributarios.

²¹⁷ Para el elusor, aprovecharse de la significación que en otras ramas del Derecho se dé a determinados conceptos fiscales, resulta rentable si con ello esquiva al hecho imponible; disminuye la base gravable; acrecenta deducciones o pérdidas; prolonga el nacimiento de la obligación tributaria o acelera su extinción; reduce la tasa; relaja el cumplimiento de deberes formales, o se ubica en hipótesis de exención o no sujeción. El evasor desacata la norma cuando sabe, derivado de la interpretación proporcionada por otras ramas del Derecho, que las consecuencias jurídicas son maniobrables o cuestionables jurisdiccionalmente.

una tarea delicada, tratar de normar hechos económicos para darles significación jurídica, puede resultar aún más complicado. Tal es lo que ocurre cuando el legislador se pronuncia en la materia tributaria.

No hace falta insistir para comprender que las contribuciones actuales son mucho más complejas y sofisticadas que todas aquellas que las precedieron. Tampoco hace falta esforzarse mucho para entender que ello está determinado por la evolución alcanzada en la economía así como por la exigencia de satisfacer necesidades cada vez crecientes.

A no dudarlo, en la prehistoria del tributo, las necesidades a cubrir no eran colectivas, pues sólo se trataba de sufragar los requerimientos del soberano, su séquito, su armada y sus posesiones. Es dable suponer que en esa época los tributos aparecen de la potestad que las guerras conferían al vencedor sobre los vencidos; así las ‘tribus’ conquistadas, debían ‘tributar’. En esa primaria etapa determinar el tributo y su cuantía debió ser una cuestión elementalmente sencilla. Casi la antigüedad no conoce otra forma de legitimar la imposición que la bélica, aunque al mismo soberano debían también ofrendarse tributos de orden religioso. En ambos casos el tributo se reportaba en numerario, en especie, o en trabajos personales. El financiamiento de esas organizaciones políticas se completaba con explotaciones de las tierras conquistadas. Prácticamente así transcurre una buena parte del episodio humano, aunque todo él impregnado por la exacción dramática,²¹⁸ pues el *princeps* buscaba con la detracción principalmente conservar su poder o ampliarlo.²¹⁹

Los primeros en dar un vuelco a la forma de concebir los tributos vienen a ser los griegos. Fomentado por el *individualismo*, el ciudadano ateniense se distingue de su soberano²²⁰ y, librado del yugo, cuestiona las formas de tributar. Es famosa la formulación de Arístides: *las tributaciones deben ser justas*, lo que le ha valido el mote de ‘padre de la *just*

²¹⁸ Por lo general la imposición no era pacífica. Los regímenes totalitarios de la antigüedad dan cuenta de épocas de auténtico terror: sumerios, egipcios, hebreos, etcétera, padecieron laceraciones ignominiosas en su vida, familia, honra o bienes; no había control alguno, por cuanto el poder tributario era omnímodo (Vid. Adams, Charles. *For good and evil, the impact of the taxes in the course of civilization*; 2ª ed.; Madison Books, Lanham, Maryland, 1999).

²¹⁹ Los fines de las organizaciones políticas de la antigüedad se distinguían básicamente de las actuales en que el *bien común* no era lo que perseguían, sino fundamentalmente *el bien del soberano* en turno; por ello no importaba la forma en que se afectara a la colectividad.

²²⁰ De hecho recordamos más a los ciudadanos atenienses que a sus autoridades, lo cual nunca antes había ocurrido. Esto es fruto del *individualismo liberal* germinado tempranamente en Grecia, pues si en los regímenes antiguos es el nombre de reyes, monarcas, faraones, khanes, etcétera, lo que destaca, en el siglo IV. a.C. el fenómeno se invierte. Se vivía en libertad.

taxation.²²¹ Mas esa temprana proclamación tardaría todavía en prosperar. Con el advenimiento del Imperio Romano volvieron los totalitarismos y con ello, la tributación volvió a legitimarse fundamentalmente *ex belicus*. Por ello los gravámenes siguen siendo básicamente sencillos, aunque el sistema que los soporta -dada la magnitud del imperio, la evolución de las instituciones y las necesidades a satisfacer-, ya es más elaborado.²²² Y si bien la recaudación se hizo más importante, los requerimientos de los ciudadanos romanos terminaban con ellos, pues plebeyos, foráneos y esclavos no participaban directamente de los beneficios de la imposición.²²³

El desarrollo alcanzado por los romanos termina primero con la división del Imperio, en Oriente y Occidente, después con las invasiones bárbaras. El poder en el mundo occidental se fracciona en tres grandes corporaciones: el rey, el papado y los señores feudales. Es la Edad Media. Tres potestades tributarias tratando de convivir y de mantener supremacía unas sobre otras.²²⁴ Todos los recaudos de unos y otros persiguen substancialmente conservar el poder y predominar sobre los rivales. Un rey inglés le niega potestad espiritual y tributaria al papado y funda su propia iglesia. Los vasallos transitan así en el oscurantismo, marcado en este aspecto por la injusticia de las *imposiciones*;²²⁵ deriva de ahí la nomenclatura *impuesto*.²²⁶ Paradójicamente, de esa época emerge la segunda excepción universal. En Inglaterra, por primera vez, se introduce como criterio de validez de los tributos la autorización previa del representante del tributante; se proclama *no taxes without representation*. Tal criterio de validez implicó no sólo el germen de una incipiente

²²¹ Adams, Charles. *Ob. cit.*, p. xii).

²²² Pasada la época del Consulado se instaura la República; en ella el emperador comparte la potestad tributaria con el Senado. Se establecen tributos de guerra y tributos provinciales recaídos sobre específicas mercaderías y sobre determinados sujetos: los ciudadanos aportan aunque la presión tributaria incide mayormente sobre los pueblos vencidos. César Augusto crea el primer padrón de tributantes, del cual se serviría Herodes para localizar a los padres del Nazareno. En esta época los publicanos, que eran los recolectores de impuestos, ejercen su función a título de concesión (Adams, Charles. *Ob. cit.*, pp. 75-109).

²²³ La industria y la economía aún incipientes sólo prosperaban en torno a Roma y a los aprovisionamientos de guerra (*Idem*).

²²⁴ La iglesia además de las ofrendas y del coste de sus servicios impone una alícuota: el diezmo; los señores feudales gravan todo tipo de mercaderías, producciones e imponen trabajos personales para mantener su estatus; los reyes, procurando conservar la renta real y los costes de la guerra, establecen arbitrios, peajes, alcabalas y gabelas por el uso y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales.

²²⁵ *Vr. gr.* el Derecho de pernada y la confiscación.

²²⁶ Pero los impuestos -si bien así los llamaban-, no eran tales. La fuente principal de ingresos de reyes y señores, en el fondo, provienen de la explotación de bienes originarios o del dominio real o feudal, como son los que a título de gravamen se imponían por el uso de caminos, explotación de bosques, caza, uso de molinos reales, etc. (Adams, Charles. *Ob., cit.*, pp. 143 a 147).

separación de poderes como la traslación de la potestad tributaria del ejecutivo a los parlamentarios;²²⁷ sino también, y más aún, una trascendente revelación filosófica: en lo sucesivo, los tributos no serían más establecidos para el *exclusivo beneficio* del rey, sino también para el *beneficio* de los barones que los pagarían. Con ello se alojan criterios de justicia en el tributo, pues un impuesto justo, sólo será aquél que beneficie a los tributantes mismos. Esto generó una mayor racionalidad en la confección de los tributos, pues anteriormente la racionalidad se limitaba a determinar las fuentes de riqueza más convenientes a gravar, prácticamente sin considerar los sujetos; en cambio ahora, sería menester tomar en cuenta también el beneficio que debía reportar a los tributantes a efecto de que consintieran la exacción. Aunado a ello, el erario debía incrementarse, pues las rentas tradicionalmente recaudadas sólo habían bastado para sufragar los expendios reales, a lo que habría de sumar ahora lo indispensable para las necesidades de la nobleza.²²⁸ Pero lo sucedido en Inglaterra tardaría aún mucho tiempo en consumarse en el mundo. Europa primero tuvo que definir la supremacía del rey sobre las otras potestades, lo que concluyó con La Paz de Westfalia. Venida la unificación, el poder público volvió a ser patrimonio real. Sin rivales también volvió el Estado absolutista y la consecuente minimización del individuo. *L' Etat ce mua*, diría más tarde Luis XV.²²⁹

Nuevamente en Inglaterra, la Revolución Industrial²³⁰ marca un hito. Consecuencia de la producción masiva y del acaparamiento de bienes, la clase productora comenzó a prosperar. Surge la burguesía y con ello una clase económica pudiente, que en los hechos, significó un vuelco en las relaciones entre particulares y autoridades. De repente los dueños

²²⁷ Es en 1215 cuando al debilitado rey Juan sin Tierra los barones le arrebatan la potestad tributaria, donde para constancia -apartándose de su tradición consuetudinaria de fuentes jurídicas no escritas- consagran el pacto por escrito en el documento llamado *Charta Magna*. Ya previamente, fruto del liberalismo inglés, se habían presentado subrepciones contra la imposición arbitraria; es particularmente celebre la singular protesta de la princesa Lady Godiva, quien por amor a los súbditos, cabalgó desnuda en protesta por la imposición de un arbitrio excesivamente gravoso, logrando su abolición (*Ibidem. Ob. cit.*, pp. 159 y 160). Pero sólo la elite de las clases podía en ese entonces lograr garantías.

²²⁸ *Ibidem. Ob. cit.*, pp. 159-166.

²²⁹ Durante los regímenes totalitarios el poder tributario no fue menos despótico que en las primeras épocas. La diferencia sustantiva reside en que además de los arbitrios generados con motivo del uso o explotación del patrimonio real -característicos del medioevo-, se suman otros importantes ingresos provenientes de todo tipo de exacciones a la producción, al capital, a la actividad artesanal y al flujo comercial, para así solventar la opulencia del tirano (*Ibidem, ob. cit.* pp. 143-147).

²³⁰ El cambio que se produce en la Historia Moderna de Europa por el cual se desencadena el paso desde una economía agraria y artesana a otra dominada por la industria y la mecanización es lo que denominamos Revolución Industrial. El término fue acuñado por el historiador Arnold Toynbee para referirse al desarrollo económico británico entre 1760 y 1840, aunque luego se le ha dado un significado más amplio.

del dinero rivalizaban con los dueños del poder público: los sempiternos personajes que en las cortes ofrecían sus servicios a funcionarios y nobles, encontraron un mercado acaso más próspero entre los comerciantes. Con esa natural oposición comenzaría el declive de la imagen fatua del funcionario público; iniciaba también el auge de la economía a gran escala. Ya para entonces -desde el renacimiento y vigorizado por la *Ilustración*-, se había cuestionado la arbitrariedad con que se ejercía el poder. Rosseau había declarado que el soberano era el pueblo, no el rey; que el pueblo no era un conglomerado de humanidades yuxtapuestas, sino una agrupación política llamada sociedad (*civitas*), la cual, en algún momento ignorado, había pactado encomendar el poder al *princeps*. Tales cuestiones llevaron a replantear las relaciones entre los sujetos y el poder, lo que a la postre derivó en las realidades políticas alumbradas por la revolución francesa y la independencia americana. Así, por medio de caminos más o menos tortuosos, lentos y complejos, el súbdito se transformó en ciudadano y el *princeps* en lo sucesivo quedaba sometido al Derecho. Consecuencia de ello, el tributo sólo podría fundarse *ex lege*.

Empatada ideológicamente Europa continental con Inglaterra, el establecimiento de los tributos debió replantearse. Era necesario diseñar y consensuar los arbitrios en una ley parlamentaria. Más allá de los requerimientos de la autoridad, debían buscarse los pecunios para cubrir las necesidades de la sociedad toda. En lo sucesivo imponer un gravamen exigía una racionalidad nunca antes vista, pues ya no se trataba sólo de beneficiar con el recaudo a gobernantes, sino ahora, a todos, al menos en teoría. Era necesario por tanto identificar nuevas fuentes de riqueza a efecto de cubrir las necesidades de la mayoría. El Derecho a la propiedad individual -ahora ya generalizado-, y la floreciente actividad comercial -en expansión por la Revolución Industrial-, ofrecían nuevas oportunidades de imposición, pero hacía falta la sistematización. Para esa labor la doctrina económica se había anticipado. Un inglés, Adam Smith,²³¹ había declarado que todo tributo debía ser justo, cierto, cómodo y económico.²³² Otro inglés más tarde -John Stuart Mill-, lo secundaría.²³³ De hecho, a partir de entonces puede observarse un estrecho vínculo entre la historia del pensamiento

²³¹ Considerado el fundador de la economía política (1723-1790).

²³² (Smith, Adam, La riqueza de las naciones, edit. Fondo de Cultura Económica, México, 2001, Lib. V, Cap. II, p. 726).

²³³ 1806-1873.

económico y la evolución de los tributos como fuente principal de las finanzas públicas;²³⁴ la escuela cameral alemana iniciada por von Justi y Sonnenfels (s. XVIII) y continuada por von Stein, Adolf Wagner²³⁵ y Schäffle (s. XIX);²³⁶ la escuela fisiocrática representada por los franceses Quesnay, Mercier de la Riviere, Dupont de Nemours, Turgot y Mirabeau;²³⁷ la escuela inglesa de las finanzas clásicas –o de la economía política- significada por el propio Smith, Stuart Mill y David Ricardo;²³⁸ la teoría del cambio de Bastiat y Señor y -su antítesis- la teoría del consumo de Jean Baptiste Say;²³⁹ la concepción histórica y filosófica de Francesco Ferrara;²⁴⁰ la escuela marginalista austriaca;²⁴¹ la corriente marginalista renovada de Emil Sax, Ugo Mazzola, Maffeo Pantaleón, Antonio De Viti de Marco, Knut Wicksell y Eric Lindahl;²⁴² la corriente sociológica de Pareto y continuada por sus discípulos Borgatta, Fasiani, Puviani y Sensini;²⁴³ al igual que la corriente política

²³⁴ Refiriendo el paralelismo con la ciencia de las finanzas públicas, Jarach diría: *Una reflexión general... es que el desarrollo histórico de las ideas en materia de finanzas públicas está poderosamente influido por la evolución de los hechos y de los acontecimientos y también que éstos están en alguna medida influidos por aquél. No se puede determinar con precisión cuál de las dos influencias sea más decisiva y es suficiente comprender la recíproca dependencia de la historia del pensamiento y de la historia de los hechos de las finanzas públicas* (Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*; 3ª. ed. reimpresión; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p.3).

²³⁵ 1835-1917.

²³⁶ Wagner imputó a los tributos principios diversos de los smithianos. A la escuela cameral debemos la concepción de la actividad financiera del Estado como una actividad realizada en las cámaras legislativas - fuera de mercado-, cuyo fin último es la producción de servicios públicos y la distribución de las cargas presupuestarias (*Vid. Jarach, Dino, Finanzas públicas... ob cit..., pp. 4, 24 y 25*).

²³⁷ Bajo la divisa *laissez faire, laissez passer, tout va bien de lui meme*, estos pensadores pugnaban la existencia de un impuesto único a la renta producida por la tierra, pues consideraban que esa renta era la única que producía riqueza y que por tanto, debía dejarse actuar libremente a la actividad comercial.

²³⁸ Autor de los "Principios de economía política y tributación" (1872-1823) A diferencia de [Adam Smith](#), en cuyos trabajos se apoyó, Ricardo se preocupó sólo en segunda instancia en averiguar las causas del crecimiento o, si se prefiere el origen de "la riqueza de las naciones". Aunque también se podría decir que sus preocupaciones en torno al crecimiento lo llevaron a interesarse en primer lugar en los factores que explican la distribución de la renta, destacándose la llamada *renta ricardiana*.

²³⁹ *Vid. Jarach, Dino. Finanzas públicas... ob. cit., pp. 13 y 14.*

²⁴⁰ Debemos a este autor el análisis de la difusión del impuesto (*Idem, p. 15*).

²⁴¹ *Ibidem*, pp. 15 y 16. Esta escuela promovió la consideración de las finanzas públicas como un problema de valor, cuya solución no se diferencia del problema económico de la satisfacción de las necesidades individuales.

²⁴² Esta corriente "sostiene que hay necesidades colectivas propiamente dichas que no son susceptibles de preferencias individuales; las decisiones son tomadas por los gobernantes. Que se fundan sobre sus propias valoraciones. Sin embargo, éstas no pueden dejar de tener un consenso popular de carácter general, so pena que los gobernantes sean desplazados por el pueblo." (*Ibidem*, pp. 16-23).

²⁴³ Esta corriente "sostiene que el Estado representa, en realidad, la asunción del poder por un grupo seleccionado de hombres –elite- el que al adquirir fuerza suficiente se adueña del gobierno estatal y lo explota no en beneficio de los gobernados, sino en propio beneficio, extrayendo del pueblo los recursos necesarios para satisfacer sus intereses, apetitos o caprichos. Su actividad financiera encuentra un límite en la necesidad de mantener tranquila a la población y evitar una reacción que pueda derrocar al gobierno. (*Ibidem*, pp. 25-27).

representada por Griziotti y Géze,²⁴⁴ son representaciones palpables de las pautas científicas y criterios que los ecónomos demandaron de la tributación.

Las concepciones elaboradas por esas escuelas y corrientes abarcan el periodo comprendido entre el siglo XVI con los cameralistas y principios del XX -1912-, con la publicación de una serie de ensayos de Benvenuto Griziotti.²⁴⁵ En ese periodo, por la influencia ejercida sobre las demás teorías, descuella la escuela de las *finanzas clásicas* de A. Smith. Casi puede distinguirse cómo el mundo adoptó unas u otras líneas de pensamiento para implementar sus sistemas impositivos: Europa continental se inclinó por las imposiciones reales;²⁴⁶ anglosajones por las personales.²⁴⁷ Para quienes siguieron el modelo francés, los impuestos dominantes fueron de tipo *indiciario*, *analítico* y *real*, pues los arbitrios no tomaban en cuenta la situación personal del contribuyente sino sólo los bienes o actividades gravables (reales); recaían sobre porciones de riqueza específicas sin ocuparse del total de las fuentes impositivas disponibles (analíticos), y no se inmiscuían en la intimidad del causante sino sólo en las manifestaciones ostensibles de su riqueza (indiciarios). Para quienes adoptaron el sistema inglés, los tributos principales si bien igualmente *analíticos*, fueron de tipo *personal*, pues tomaban en cuenta subjetivaciones del contribuyente y de su familia;²⁴⁸ y de *control*, por cuanto el tributante debía aportar información a la autoridad a efecto de

²⁴⁴ Tales pensadores fundamentalmente sostienen que en la actividad financiera no hay negociación, -lo que caracteriza el fenómeno económico, deduciendo de ello la naturaleza política de la actividad financiera estatal (*Ibidem*, pp. 27-30).

²⁴⁵ El de 1912 donde expuso su método sincrético, es el intitulado *Considerazioni sui metodi e problemi della Scienza Pura delle Finanze*; en 1909 había publicado *La Ripartizione política del carico tributario e principi distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti di rendite e di incrementi dei capitali*, en 'Giornale degli Economisti'; consultables ambos en Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Depalma, Buenos Aires, 1959.

²⁴⁶ A raíz de la Revolución Francesa -sobre todo Francia-, se despliegan las imposiciones reales; habiéndose constitucionalizado el Derecho a la pequeña propiedad, todo apuntaba a gravar ese nuevo beneficio. En cambio ingleses y americanos, por una tradición secular de libertades iniciada poco antes de 1215, habían personalizado los impuestos en base a consideraciones subjetivas tales como formación de categorías de tributantes y distinción de su capacidad impositiva, por lo cual se apartaron del modelo francés o, más bien, continuaron con el suyo (*Vid.* Adams, Charles, *Ob, cit.* pp. 279-327).

²⁴⁷ A propósito de la experiencia española, Ferreiro Lapatza comenta: "Todos los autores están de acuerdo en situar en el año de 1845 el punto de arranque histórico de nuestro actual sistema tributario. La reforma, impulsada por el entonces Ministro de Hacienda Alejandro Mon... significó también el fin de un periodo, en esencia la primera mitad del siglo XIX, plena de anhelos e intentos reformadores... que como se ha señalado en repetidas ocasiones, siguieron fundamentalmente dos líneas orientadoras. La marcada por el sistema inglés de imposición personal y la señalada por el sistema francés de impuestos reales o de producto. Esta segunda pauta fue la que se impuso en 1845." (Ferreiro Lapatza, José Juan, Queralt, Juan Martín, *et al. Curso superior de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*, 16ª. ed.; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 23).

²⁴⁸ Tales como la capacidad contributiva, los mínimos exentos y las categorías de tributantes.

verificar la subjetivación. Esto propició de alguna manera que los ordenamientos sobre exacciones de uno u otro tipo fueran hasta cierto grado sencillos y moderados, pues sólo se ocupaban de ciertos actos y valores específicos sin mezclar cuestiones subjetivas con objetivas y sin importar el cúmulo total de los beneficios financieros.

Pero las doctrinas económicas serían conmocionadas por los conflictos conocidos como Primera y Segunda Guerra Mundial, al igual que por la crisis originada a raíz de la caída de la bolsa neoyorquina en 1929. Toda la teorización ensayada hasta entonces había sido de corte *liberal*: las naciones -bajo esos postulados-, se habían limitado a estabilizar sus políticas de financiamiento pero sin intervenir directamente en la economía; su única intromisión era indirecta, acotada a la prestación de servicios públicos para la modificación de precios y para la distribución de la riqueza.²⁴⁹ Se había *dejado hacer, dejado pasar*. Con los acontecimientos anunciados, la realidad había mostrado la inconveniencia de dejar al libre juego de la oferta y la demanda la suerte de la economía. Se entendió que las reglas del liberalismo hacían peligrar el suministro de satisfactores necesarios para la guerra y para la reconstrucción en la posguerra, para proteger al ahorrador, para favorecer al productor.²⁵⁰ Una nueva doctrina fue elaborada. John Maynard Keynes fundó una escuela en la ideología del *Welfare State*.²⁵¹ Ésta exigía intervencionismo decidido del Estado; injerencia para determinar el comportamiento del mercado, para dirigir los precios, la producción, el consumo.²⁵² A partir de esa concepción -aún sin pleno empleo-, el Estado

²⁴⁹ Vid. Jarach, Dino. *Finanzas públicas...* Ob. cit.; pp. 4-30.

²⁵⁰ En palabras de Jarach: “La característica más importante de la guerra no fue la extensión del conflicto y el número de naciones afectadas, sino el grado de afectación de la economía y de la estructura social que ella trajo consigo y que consistió en la movilización de las fuerzas económicas y en la dirección centralizada de la producción y del consumo. Esta centralización causó, como fenómeno histórico, la planificación de la economía para asegurar los suministros de productos de toda índole y no sólo de armas y municiones para el esfuerzo bélico. No se trata de la planificación colectivista que caracteriza al Estado socialista, en el que está suprimida la propiedad privada de los medios de producción, sino de una planificación por el poder público de las fuerzas económicas privadas, coordinando sus acciones y restringiendo o estimulando sus iniciativas, en suma, dirigiendo tanto la producción como el consumo.” (*Idem.* p. 31)

²⁵¹ Cfr. Keynes, John M. *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. Traducción al español del Fondo de Cultura Económica, México, 1945.

²⁵² “Surgió así la tendencia hacia una estructura del mundo económico, que dejaba de ser una economía de mercado sujeta al libre juego de las fuerzas económicas y que también se distinguía de la economía socialista, por mantenerse la propiedad privada de los medios de producción. El papel del Estado en esta nueva estructura, que se definió como economía dirigida o intervencionismo estatal, se desarrolla a través de la política económica y también a través de la actividad financiera...Con esta nueva función el fenómeno financiero no tiene más únicamente el carácter de mecanismo o proceso de producción de bienes y servicios públicos con el complemento del principio social de la redistribución de ingresos ...” (Jarach, Dino, *Ob. cit.*, pp. 31 y 32).

estaría en condiciones de planear y prevenir; de procurar a sus miembros bienestar. Era claro que la desprotección de determinadas clases sociales en el corto o mediano plazo afectaba a las clases económicamente fuertes. Entonces se hizo necesario plantear nuevamente las políticas de tributación para desde ahí determinar la economía;²⁵³ surgen así las exacciones parafiscales y las tesis sobre presión tributaria. Corolario a lo anterior, la recaudación debía incrementarse, en parte para sufragar las nuevas políticas sociales, en parte para generar reservas que blindaran a los países de futuras contingencias. Paralelamente a las tesis keynesianas otro fenómeno se estaba gestando: para financiar la Primera y Segunda Guerras Mundiales, así como las respectivas reconstrucciones, Alemania se había basado fundamentalmente en la tributación,²⁵⁴ donde muchas de las imposiciones eran casi confiscatorias.²⁵⁵ Esa opresión provocó en la sociedad alemana una reacción en todos los órdenes. Concretamente en el campo jurídico motiva el debut de la *ciencia de los tributos*, o *Derecho tributario*.²⁵⁶ En el plano económico, casi la economía no registra ende entonces mayor avance que el alcanzado por Keynes y los poskeynesianos.²⁵⁷ Sólo restaba elaborar una tesis que sintetizara y armonizara todo lo dicho hasta entonces - tanto las escuelas clásicas como la keynesiana- y que considerara lo ocurrido en Alemania. En ese contexto deben ubicarse a Musgrave,²⁵⁸ Cosciani²⁵⁹ y Neumark.²⁶⁰

²⁵³ *Idem.* pp. 32-34.

²⁵⁴ *Vid.* Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I*; 3ª. ed.; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega *et al.*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973, pp. 47-57.

²⁵⁵ Las alícuotas oscilaron por lo general entre el 10-65 por 100, pero ya para la Alemania intervenida, Kruse nos cuenta: “Mediante la Ley no. 3 de la Comisión de Control Aliado elevó en 1946, los impuestos sobre la renta, sociedades, patrimonio, sucesiones y los tributos sobre el aguardiente, tan acusadamente, que se llegó a una de las imposiciones más altas de todos los tiempos. Los tipos del Impuesto Sobre la Renta ascendían ya a partir de los 2,400 marcos de ingresos anuales al 50 por 100, desde 24,000 marcos al 90 por 100, desde 60,000 marcos, al 95 por 100, el tipo de impuesto sobre sociedades aumentó hasta el 65 por 100.” (*Idem.* p. 54).

²⁵⁶ Para una consulta más amplia del tema *cfr.* Kruse, *Ob. cit. et supra* 2.2.3 y 2.2.4.

²⁵⁷ *Cfr.* Hansen, Alvin. *Política fiscal y ciclo económico*; traducción al español del Fondo de Cultura Económica, México; al igual que Lerner, Abba P. *The Economics of Control*, McMillan, New York, 1944.

²⁵⁸ Musgrave, Richard A. *Sistemas fiscales*, Aguilar, Madrid, 1973.

²⁵⁹ *Cfr.* Cosciani, C. *Istituzioni di Scienza delle Finanze*; 3ª ed.; Torino, 1961.

²⁶⁰ *Cfr.* Neumark, F. *Principios y bases de política fiscal y financiera*, en ‘Gerloff, W. –Neumark, F., *Tratado de Finanzas*’; traducción castellana.

El ímpetu naciente del Derecho tributario, el desarrollo de la ciencia económica, la nueva visión de Estado y las imposiciones asentadas durante las guerras y a raíz de la crisis de los 30, prepararon el escenario para que los tributos alcanzaran su más basta evolución.²⁶¹

Es entonces cuando las naciones tratan de ubicar todo indicio de riqueza para gravarlo o para tolerarlo, según la política adoptada. Así en el siglo XX muchos impuestos experimentaron una transformación para adecuarse a las nuevas exigencias. Los sistemas impositivos pasaron a sustentarse sobre gravámenes tanto reales como personales; múltiples exacciones dejaron de ser *analíticas* para convertirse en *sintéticas* (al compendiar globalmente las actividades y bienes susceptibles de imposición y no sólo manifestaciones aisladas de riqueza) y los arbitrios *indiciarios* se volvieron de *declaración* o *control* (ya que el sujeto pasivo debía aportar a la autoridad la información que ilustrara los beneficios no visibles indiciariamente).²⁶² Con ello la descripción de la norma impositiva se volvió más compleja, pues la nueva técnica fiscal ya no se contentaba con regular beneficios específicos que no tomaban en cuenta la situación personal del contribuyente -como ocurrió hasta el siglo XIX-, sino que ahora era menester contemplar todo provecho económico susceptible de imposición además de circunstancias personales del tributante. Lógico es que en ese contexto se desarrollaron muchos tipos de tributos. Fueron instituidos impuestos fijos, graduales, proporcionales, progresivos y regresivos. Impuestos a las rentas y a las súper rentas; a las ganancias o beneficios de las sociedades. Se forjaron categorías especiales de tributantes con tratamientos diferenciados; se establecieron impuestos ordinarios y extraordinarios al patrimonio neto y al capital, tanto de personas físicas como jurídicas; impuestos a las transmisiones onerosas y a las no onerosas. Surgió la imposición

²⁶¹ Baistrocchi explica como este fenómeno -en el caso argentino- contribuyó a la complejidad de la legislación: “Desde el inicio del siglo XX se produjo en la mayor parte de los países occidentales un crecimiento de las regulaciones públicas a raíz del cambio de percepción sobre el papel del Estado en la economía. Dicho cambio de percepción, que se consolidó a partir de la depresión de 1930, dio origen a un nuevo paradigma basado en cierto intervencionismo del Estado en la economía a expensas del principio *laissez-faire* que había imperado hasta entonces. La Argentina experimentó desde la década de 1920, en consonancia con lo que sucedía a nivel internacional, el mencionado cambio de valores sociales que también se tradujo en una progresiva intervención estatal en la economía y el correlativo aumento de regulaciones públicas... Las razones mencionadas..., la grave inestabilidad institucional que comenzó con el golpe de Estado de 1930 y la ineficiente estructura de incentivos de creación de normas tributarias federales, dieron lugar a un explosivo crecimiento del número y complejidad de la normativa fiscal de Argentina desde 1932.” (Baistrocchi, Eduardo. *Codificación del Derecho tributario... Ob. cit.*, pp. 177 y 179).

²⁶² Cfr. Martínez, Jean Claude, *Op. cit.*, p. 35.

al gasto; también la imposición al consumo, inscribiéndose en éste rubro los impuestos a las ventas, al valor agregado, los impuestos aduaneros, al régimen cambiario y a los ingresos brutos. Se fijaron imposiciones sobre sellos o timbres. Al margen de los impuestos también subsistieron las tasas -o Derechos, como los llama la legislación mexicana-; además de generarse novedosas contribuciones especiales –que entre nosotros son las aportaciones de seguridad social y las de mejoras-. Con tal repertorio devenía utópica la pretensión de un impuesto único como antaño lo habían propugnado tantos autores.²⁶³

La historia del tributo en el mundo no es distinta en términos generales a la verificada en México. Entre nosotros -en los aztecas-, hubo una prehistoria del tributo cuya legitimación provenía fundamentalmente *ex belicus* y *ex theos*.²⁶⁴ Hubo también durante la colonia una época de auge; aunque los beneficios -obtenidos de múltiples gravámenes de carácter real-, en su mayoría fueron exportados.²⁶⁵ El oscurantismo además lo vivimos durante los dos primeros tercios del siglo XIX,²⁶⁶ puede afirmarse que fue en el *porfiriato*, con la era *Dublán-Limantour-Matías Romero*, ministros de finanzas, cuando comienza a gestarse propiamente la evolución del sistema impositivo.²⁶⁷ La revolución de 1917 marcó una

²⁶³ Vid. Jarach, Dino. *Finanzas públicas... Ob. cit.*, p.271, quien cita entre los propugnadores a los fisiócratas, a David Ricardo, Henry George, Hobson y Griziotti.

²⁶⁴ Para una mejor consulta sobre la historia de los tributos mexicanos *cfr.*: Armienta Calderón, Gonzalo. *El proceso tributario en el Derecho fiscal mexicano*, Porrúa, México, 1977; Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal constitucional*; 4ª. Ed.; Oxford, México, 2000; León Portilla, Miguel. *Antología de Teotihuacan a os aztecas*, Lecturas Universitarias, México, 1983; Rocha Díaz, Salvador. *Eustio de la fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial*; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, núm. 31, Tercera Época, año III, julio de 1990, así como Yañez Ruiz, Manuel. *El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política*, t. I, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958.

²⁶⁵ El tributo se pagaba en especie, o en servicios, cada 80 días –según el calendario azteca, cuya costumbre se conservó para aprovechar el arraigo-; se registraba en pinturas el tributo señalado y repartido. Recaía sobre el comercio exterior; el comercio interior, sobre productos de la agricultura y la ganadería; sobre actos, documentos y contratos; sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos; la capacitación. (*Idem*. <También *cfr.* Humboldt, Alejandro de. *Ensayo político sobre el reino de la Nueva España*, Porrúa, México, 1984, y Miranda, José. *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*; El Colegio de México, 1980.

²⁶⁶ A partir del llamado México Independiente (1821), las finanzas estuvieron constantemente en predicamento -derivado de la inestabilidad de los gobiernos y las variaciones de la organización política-. Es difícil aludir a la existencia de un sistema impositivo propiamente dicho en esa época. Vid. Carrasco Iriarte, Hugo. *ob. cit.*, pp.162-164.

²⁶⁷ Había una gran deuda externa e interna, pero las arcas públicas llegaron a tener excedentes. La política adoptada fue conservadora, protegiendo la industria, fomentando la inversión extranjera europea para mitigar los monopolios estadounidenses; las regalías sobre el petróleo no eran gravadas, sólo las concesiones de explotación y sus renovaciones. Seguían predominando los impuestos reales (*Idem*). Pero hasta ese momento las masas populares no habían participado directamente de los beneficios de la imposición, pues los recaudos habían buscado casi únicamente la conservación del poder, estabilidad política y algo de económica. Los servicios públicos sólo alcanzaron para el rubro de comunicaciones.

nueva era:²⁶⁸ su carácter social determinaría en lo sucesivo que la tributación -al menos ideológicamente- fuera para beneficio social.²⁶⁹ A partir de la expropiación petrolera en 1938, los ingresos federales provienen principalmente de las rentas petroleras, sea por ventas patrimoniales directas (productos), sea más marcadamente por la vía impositiva.²⁷⁰

De cualquier modo los modelos tributarios y los gravámenes que los sustentan no escaparon del influjo mundial, pues México experimentó una vertiginosa evolución impositiva, en consonancia con lo ocurrido mundialmente. Hoy día, para satisfacer los cada vez mayores requerimientos presupuestarios al tenor de las ideologías ilustradas por las políticas económicas y sociales adoptadas, propiciaron la creación de múltiples imposiciones.²⁷¹ Y si se alude al impuesto sobre la renta,²⁷² debemos aclarar que en realidad no se trata simplemente de un impuesto a los réditos;²⁷³ y si hablamos del impuesto

²⁶⁸ Su carácter social, vindicó para las masas importantes Derechos (el reparto agrario, el Derecho del trabajo y a la seguridad social, el Derecho a la educación, sobre todo). No obstante en el rubro tributario -salvo las exenciones al salario mínimo y al patrimonio familiar- no hubo avances inmediatos o significativos, antes bien retroceso, pues lo logrado durante el porfiriato perdió continuidad para luego quedar cancelado. Instalado el gobierno revolucionario, fue modificado el régimen fiscal del porfiriato. Desglosadas del objeto de la porfiriana Ley Federal del Timbre, en 1923 son expedidas las primeras leyes especiales sobre impuestos a la minería y al petróleo; se pretende con ello gravar lo nunca antes: los ingresos provenientes de actividades monopólicas, entonces acaparadas por estadounidenses e ingleses; aunque las compañías extranjeras opusieron la mayor resistencia al gravamen, casi anulándolo (Para una consulta sobre el tema del régimen fiscal sobre hidrocarburos, *Vid. Reyes Vera, Ramón. Las contribuciones y los hidrocarburos en México*; Revista Lex, año 4, núm. 17, México, pp. 14-21).

²⁶⁹ En 1924 se crea el antecedente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en 1925 la primera ley, en 1937 la Ley de Justicia Fiscal y al año siguiente el primer Código Fiscal de la Federación.” (Reyes Vera, Ramón. *Ob. cit.*, pp. 14-21).

²⁷⁰ De hecho, además de tributar los impuestos sobre la renta, al valor agregado y especial sobre producción y servicios, desde el ejercicio fiscal de 1988 las leyes de ingresos de la Federación han establecido cuatro Derechos o tasas *ad hoc*, que son ‘sobre hidrocarburos’, ‘sobre extracción de petróleo’, ‘extraordinario sobre la extracción de petróleo’, y ‘adicional sobre la extracción de petróleo’ (*Idem*).

²⁷¹ Las leyes de ingresos federales enuncian año con año cuáles son tales gravámenes; así, hoy rigen impuestos sobre la renta, al activo, al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, a los rendimientos petroleros, al comercio exterior; contribuciones de mejoras, Derechos y aportaciones de seguridad social.

²⁷² En palabras de Margáin Manautou, el impuesto sobre la renta “se creó en Inglaterra en el mes de enero de 1789, para obtener los ingresos o los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuvieron los ingleses, cualesquiera que fueren las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio; pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente a Bonaparte. Ante la experiencia obtenida en el primer año de ese impuesto, Inglaterra lo estableció como nosotros lo teníamos hasta 1967, con el sistema cedular.” (Manautou Margáin, Emilio, *Op. cit* pp. 77 y 78).

²⁷³ Hasta 1967, el impuesto sobre la renta fue de tipo analítico o cedular, pues gravaba sólo determinados valores o actividades; después fue introducido el régimen general que recae sobre la ganancia global de empresas y personas físicas tomando en cuenta su situación específica. Actualmente el arbitrio es de carácter

al valor agregado, no se trata sólo de gravar el consumo²⁷⁴ o los ingresos mercantiles.²⁷⁵ Lo cierto es que en la suma de todas las contribuciones se busca gravar cuanta riqueza se

mixto o semi global (*Vid. Margáin Barrasa, Emilio. Ley del Impuesto Sobre la Renta en la reforma fiscal, en Ríos Granados, Gabriela y otros, ob. cit., p.84*), pues paralelamente al régimen general -que acumula pequeñas rentas- (al rédito, a la ganancia inflacionaria, a la inversión, al interés, al ingreso, etc., o bien, en tratándose de personas físicas, sobre la acumulación de sueldos pagados por salarios u honorarios, de rendimientos provenientes de adquisición o enajenación de inmuebles o por otorgar el uso o goce temporal de bienes, etc.), convergen regímenes cedulares con tratamientos específicos (como los que rigen para las *holding* o empresas que consolidan fiscalmente; para quienes realizan actividades simplificadas; para personas jurídicas con fines no lucrativos; para instituciones de crédito; por la obtención de premios y dividendos; para residentes en el extranjero que reciben giros provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional; para empresas transnacionales; para estímulos fiscales y para los *off shore* o regímenes fiscales preferentes). En su obra *El impuesto al ingreso global de las personas físicas* (Briseño Sierra, Humberto, *Op. cit.*, 2ª. ed; Cárdenas Editores y Distribuidor, México, 1977, pp. 15-17), dicho autor explica la transición: "Inmediatamente antes de la ley actualmente en vigor, la materia fiscal del impuesto sobre la renta se regía por la técnica cedular, en virtud de la misma, cada tipo de ingreso personal era gravado independientemente, distinguiendo de una manera implícita entre las percepciones obtenidas por el trabajo personal y aquellas provenientes de rendimientos o frutos de bienes y capitales. La autonomía de cada contribución conducía a resultados diferentes, según la situación personal, al grado de que podía hablarse de una injusticia notoria cuando dos sujetos, que materialmente el mismo monto en su ingreso anual, cubrían sumas distintas y estaban sujetos a registros notoriamente discrepantes. Sobre todo en el impuesto cedular relativo al trabajo asalariado. Originalmente la ley estableció siete cédulas... En cada cédula se determinaría el ingreso gravable... Con la modificación de 1966, que ya se anticipaba en las sucesivas reformas aparecidas durante la vigencia de la ley derogada, se llevó al cabo una reestructuración, con el intento de que todas esas percepciones que se han mencionado, concernientes al trabajo personal, y las provenientes de los rendimientos del capital, formaran un todo gravable. Se comenzó por implantar la obligación de reunir los sueldos percibidos de dos o más patrones, ya que antes de ello el fenómeno que se presentaba era el de una cotización individual por cada relación de trabajo, no obstante que el sujeto contribuyente fuera el mismo. Para vigilar debidamente la situación personal, se creó el Registro Federal de Causantes, que incluyó, tanto a las empresas, como a los individuos... De esta manera, la obligación de acumular los sueldos pagados por distintos patrones podría ser verificada cuando la técnica implantada operara eficazmente. Pero el paso definitivo consistió en aislar al contribuyente y considerar casi todos los ingresos que recibe, sea cualquiera la fuente de la que procedan. A esta novedad que, se ha explicado ya, fue adoptada de legislaciones extranjeras, se le dio el nombre de impuesto al ingreso global. Como se hizo lo mismo con las empresas, prácticamente vinieron a formarse dos sectores, el relativo al impuesto al ingreso global de las empresas y el que atañe al impuesto global de las personas físicas."

²⁷⁴ Aun y cuando es fácil describir el objeto del impuesto y su funcionamiento, pues básicamente el hecho generador lo produce la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, o la importación y la exportación, a lo cual por regla general sólo debe calcularse una tasa del 15-100, lo cierto es que en las actividades de venta de bienes y prestación de servicios hay algo más que ello. En primer lugar, en la base del impuesto deben considerarse excepciones taxativas sobre determinados bienes y servicios no sujetos al impuesto o beneficiados con tasa cero; por otra parte el entero del impuesto generalmente no es definitivo, esto es, no todo el impuesto retenido es abonable, ya que una parte de él se acredita o deduce hasta por el monto trasladado al retenedor; finalmente, dado el sistema de aval del impuesto, existen obligados directos e indirectos, pues quien incidió el impuesto es el obligado directo pero quien recibió el traslado es el deudor indirecto del tributo. Tal mecánica de retención-traslado-acreditamiento-entero, complica al gravamen, ya que cada actividad estará afecta al tributo en cada ocasión que se le agregue valor, lo cual puede suceder en la fase de producción, en la de transformación, en la de intermediación, al comercializarlo o en la venta final, ésta última hasta la cual lo convierte en gravamen al consumo.

²⁷⁵ Además del impuesto sobre ingresos mercantiles, con la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 1978, fueron abrogadas otras diecisiete leyes o decretos reguladores de los impuestos sobre reventa de aceites y grasas lubricantes; sobre compraventa de primera mano de alfombras, tapetes y tapices; sobre despepite de algodón en rama; sobre automóviles y camiones ensamblados; sobre el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla destinados al consumo interior del país; a la producción del cemento; sobre

manifieste, donde cada gravamen, goza de categorías específicas bien acotadas,²⁷⁶ cada vez más complejas,²⁷⁷ cada vez más sofisticadas.²⁷⁸

4.1.6. La consecución de la política tributaria.

Análogas consideraciones a las vertidas en el punto anterior sirven ahora para explicar el modo en que la consecución de la política tributaria oscurece las leyes sobre impuestos. Y es que no otra cosa, sino la política impositiva, es la causante de toda la pléyade de tributos habidos, como de toda la injerencia de la imposición en la economía. Pues habiéndose adoptado las tesis intervencionistas de corte keynesiano, según las cuales el Estado a través de los tributos y otros recursos debe involucrarse en la economía para lograr sus cada vez más ensanchados fines, se hizo necesario establecer tantos arbitrios como fueran necesarios para abarcar cuanto beneficio imponible hubiera, a la vez que para repartir inteligentemente la presión tributaria entre los sujetos afectados. Así las cuestiones relativas al análisis y decisión de los medios con que habrá de repartirse esa presión, constituyen propiamente la política impositiva.

Inmediatamente puede advertirse que con tal política se trata no sólo de identificar las fuentes de riqueza que puedan reportar rentas al fisco, sino también de identificar las

cerillos y fósforos; sobre compraventa de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras; sobre llantas y cámaras de hule; a las empresas que explotan estaciones de radio o televisión; sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo; por compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal; sobre portes y pasajes; del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles; sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz; sobre la explotación forestal y del impuesto y Derechos a la explotación pesquera.

²⁷⁶ Algunas de las categorías rentísticas son de carácter personal y otros de carácter real (como los de *off shore* y premios), pero todos tienen un tratamiento específico en cuanto a deberes y Derechos del obligado. Además, los regímenes personales deben contemplar deducciones, amortizaciones y previsiones diferentes, a fin de no ignorar la situación específica de quien tributa.

²⁷⁷ A propósito de las imposiciones al consumo, cabe comentar que con la 'cascada' de fases comerciales susceptibles de imposición, el erario puede obtener recursos rápidos provenientes de las fases primarias e intermedias del ciclo comercial, sin necesidad de esperar gravar la última operación. Curiosamente esta necesidad de la hacienda pública ha propiciado que en la confección de las leyes se haya diseñado un subsistema de fiscalización del impuesto, que incluye facultades de la autoridad y deberes adjetivos y sustantivos del contribuyente.

²⁷⁸ El carácter declarativo o de control del impuesto sobre la renta, también repercute en el diseño de su ley, donde una gran cantidad de disposiciones se destina a fijar los deberes relativos a proporcionar información al fisco y a especificar facultades de comprobación, sanción e hipótesis de infracción; someter al contribuyente a la estadística es un aspecto tan relevante de la ley fiscal, como el aspecto sustantivo de la tributación.

actividades²⁷⁹ que al margen de su utilidad pecuniaria²⁸⁰ merezcan ser estimuladas, reprimidas, protegidas o dejadas neutras.²⁸¹ Precisa aclarar que cualquiera sea la decisión, el impacto ocasionado por el tributo producirá efectos de tipo económico, jurídico, social o político.

Los doctrinarios financistas se han ocupado de señalar los efectos económicos de los impuestos. Seligman -quien en su *The shifting and incident of taxation*²⁸² aglutinó los esquemas tradicionales italiano, francés, alemán y austriaco-, señala la percusión,²⁸³ la transferencia o traslación,²⁸⁴ la incidencia,²⁸⁵ la difusión,²⁸⁶ la amortización²⁸⁷ y la

²⁷⁹ A veces la presión tributaria no va dirigida a impactar determinada actividad, sino claramente, sujetos específicos, como ocurrió o en el caso de Alcapone, en que fueron necesarias una enmienda y contra enmienda constitucionales para frenar el contrabando de bebidas alcohólicas y el alcoholismo. Otras veces las exacciones son empleadas como claros instrumentos de represión estatal, como ocurrió en México durante el gobierno de Lázaro Cárdenas, cuando se trató de tasar abundantemente –sin éxito- la industria petrolera en manos extranjeras para allanar así el camino a la expropiación; o como sucedió en Norteamérica con las *war profits taxes*, a efecto de contener las ganancias excesivas de la posguerra producidas por el acaparamiento de productos básicos durante la etapa bélica (Lago, Alfonso. *Impuesto a los beneficios* extraordinarios, en 'Impuestos. Doctrinas fundamentales... Ob. cit., p. 17.).

²⁸⁰ Para Margáin Manautou, los objetivos de la política fiscal son la captación de recursos, la no captación de recursos, promover el desarrollo económico, dirigir el gasto de los particulares o combatir la recesión económica (Margáin Manautou, Emilio. *Nociones de política fiscal*, 2ª ed.; Porrúa, México, 1998, pp. 8 y 9).

²⁸¹ De ahí que sean tantos los autores que atendiendo a una u otra finalidad clasifiquen los tributos en 'fiscales' o 'parafiscales'.

²⁸² Tomado de Musgrave, R. A. – Shoup, Carl. *Ensayos sobre economía impositiva*. FCE., México, 1964, pp. 223.235.

²⁸³ Se refiere a que los impuestos al ser pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen la obligación -contribuyente de *iure*-, deben disponer de cantidades líquidas para efectuarlo.

²⁸⁴ Se da cuando el contribuyente de *iure* intenta transferir la carga del impuesto por vía de los precios del mercado en que actúa.

²⁸⁵ Consiste en el fenómeno sufrido por los sujetos que han sufrido la traslación del impuesto y que no pueden, a su vez, trasladarlos a otros. Se conceptúa como la carga definitiva del impuesto o parte del mismo.

²⁸⁶ Supone que más allá de la incidencia –imposibilidad definitiva de trasladar el gravamen-, existen otros efectos ya nada jurídicos sino sólo económicos, tales como la disminución del ingreso del sujeto incidido o, si el ingreso es menor que la carga impositiva que se le transfiere, una disminución de su patrimonio. Las consecuencias de dichas disminuciones han dado lugar a lo que se denomina *remoción* del impuesto, lo que se da cuando a resultas de la incidencia, para cubrir el gravamen trasladado, conducen al sujeto incidido a disminuir su consumo, disminuir su ahorro, enajenar parte de su patrimonio fruto de ahorros anteriores, o aumentar su oferta de trabajo para compensar la disminución del ingreso.

²⁸⁷ Este efecto –también llamado consolidación-, no se da en todos los tributos, sino sólo en los impuestos de carácter real que gravan permanentemente el capital o los réditos de una propiedad mueble o inmueble, en forma duradera, produciendo una pérdida en el valor de esa propiedad siempre que la inversión sea estable. Matemáticamente se explica como “el impuesto permanente que grava el producto neto del capital ocasionando una disminución inmediata del valor del capital mismo en un importe igual a la capitalización del impuesto en cuestión, según la tasa de interés vigente en el mercado.” (Jarach, Dino, *Finanzas públicas*, ob. cit., p. 338). Coloquialmente podría decirse que es la pérdida sufrida en el valor de un bien, ocasionada por un impuesto duradero que no es posible trasladar a futuros compradores, soportando la pérdida el propietario del bien en el momento de generación del impuesto (ejemplos de tales gravámenes entre nosotros los tenemos en el impuesto predial y en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, los cuales disminuyen el valor del bien en proporción directa a la tasa de interés del mercado que alcanza a rebasar el impuesto, cuya pérdida

capitalización.²⁸⁸ Jarach²⁸⁹ a lo anterior añade la remoción;²⁹⁰ De la Garza –siguiendo a Griziotti– la elisión.²⁹¹ Debemos considerar que además de los efectos económicos²⁹² y naturalmente los jurídicos,²⁹³ los impuestos también producen consecuencias sociales; entre éstas, Wagner señala el carácter distributivo de la riqueza y su naturaleza correctiva social;²⁹⁴ agregaríamos nosotros el fraude fiscal *lato sensu*,²⁹⁵ al igual que la migración de capitales.²⁹⁶ Por otra parte, no puede soslayarse que los tributos también producen efectos políticos, tanto en el gobernante, en el gobernado, como en las instituciones; ejemplo de esos tres efectos lo tenemos en la llamada *tea's party* bostoniana. En esa ocasión la Corona impuso un oneroso gravamen a las colonias de Nueva Inglaterra por la comercialización de té, la consecuencia fue el estallido de la independencia norteamericana al producir en el contribuyente el sentimiento de *gota que derrama el vaso*.

entonces debe amortizarse con el capital mismo y que no forma parte del precio del bien). Por ello se ha dicho que constituye una especie de traslación hacia atrás (mientras que la traslación propiamente dicha opera hacia adelante, vía precios).

²⁸⁸ Este es el fenómeno opuesto a la amortización, o sea, el efecto de una exención o liberación del impuesto real total o parcial que provoca un aumento del valor del bien anteriormente afectado por un impuesto sobre el producto neto del mismo. En palabras de De la Garza, “se produce cuando se elimina o se reduce la carga de un impuesto sobre una inversión estable. El propietario, quien se ve liberado de dicha carga, ve también aumentada la productividad de su inversión, la cual sube de valor en la misma proporción en que se ha disminuido o eliminado la carga.” (De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano, ob., cit., p.* 382).

²⁸⁹ Jarach, Dino. *Finanzas públicas... ob. cit., p.* 353.

²⁹⁰ Que son las consecuencias de la incidencia desplegadas por el contribuyente para cubrir el gravamen, tales como ahorrar, consumir menos, subir sus precios o trabajar más.

²⁹¹ Es el ahorro del nuevo dueño respecto de la amortización sufrida por el anterior propietario.

²⁹² Otros autores además de los enunciados proponen el análisis de los efectos económicos bajo otras perspectivas. Así Musgrave alude a una incidencia específica y diferencial, como a una traslación y ajuste general (Musgrave, R. A. – Shoup, Carl. *Ensayos sobre economía impositiva, ob. cit., pp.* 214, 219 y sigs.); Hicks nos habla de una *incidencia formal y efectiva* (*Idem, pp.* 248 y 249), y los británicos Hall, Hitch, Harrod y Hague como el norteamericano Sweezy de un ‘enfoque del costo total’ (*Vid. Jarach, Dino. Finanzas públicas... ob. cit., pp.* 341 y 342).

²⁹³ Constituidos por los deberes -sustantivos y adjetivos-, Derechos y facultades que por ley o derivado de ella resulten del tributo, así como por las repercusiones de Derecho ocasionadas al beneficio gravado o al tributante.

²⁹⁴ Musgrave, R.A. – Shoup, Carl. *Ensayos sobre economía... ob. cit.*

²⁹⁵ Este incluye a la evasión y a la elusión, siguiendo a Jean Claude Martínez (*Cfr. (Martínez, Jean-Claude. El fraude fiscal, 1ª ed. en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1989).*

²⁹⁶ Trevisán alude a la evasión fiscal y a la emigración de capitales (Trevisán, Egidio C. *Efectos económicos del impuesto*; en ‘Impuestos. Doctrinas fundamentales. 1942-2002’, Lascano, Marcelo R. *et. al., La Ley, Buenos Aires, 2002, pp.* 57 y 58), y De la Garza señala a la evasión, además que bajo las locuciones ‘economía de opción’ y ‘economía fiscal’ refiere a la elusión –*tax avoidance*– (De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero... Ob. cit., pp.*383-385). Estos autores al proponer tales efectos de los impuestos, catalogan a éstos como económicos (Trevisán) o financieros (De la Garza), pero en realidad no son tales, sino sociológicos. Ello porque el fraude fiscal *lato* como la migración de capitales, con independencia de las repercusiones económicas que generen, no son fenómenos económicos, sino sociales, razón por la cual las escuelas clásicas -sintetizadas por Seligman y seguidas por Jarach- no los incluyen entre los efectos económicos.

Desplegar la política impositiva implica por tanto el cuidadoso examen de los diferentes tipos de efectos que puede producir la creación de un impuesto, o la intensificación de uno existente. Por ello en la confección de los tributos se dice que se emplea la técnica de quirófano o lo que es lo mismo, de *bisturí*, aludiendo con ello a la exactitud con que debe realizarse cada implemento tributario, pues -como en cualquier cirugía-, las consecuencias no son del todo predecibles. Para la facilitación de esa tarea es la economía más que el Derecho la que se ha encargado de trazar los lineamientos a seguir. Entonces, a manera de receta, se ha hablado de ‘métodos de análisis de los impuestos’, con lo cual se hace referencia a los medios epistémicos para instaurar tributos o modificarlos. En ese afán es de suponer que un método inequívoco no existe, aunque sí opciones consideradas ‘clásicas’. Algunas de estas opciones son las planteadas por Antonio De Viti de Marco y Duncan Black,²⁹⁷ quienes sostienen que los tributos deben analizarse conjuntamente con los gastos.²⁹⁸ En contrapartida, Edgeworth²⁹⁹ y Pigou³⁰⁰ opinan que el análisis del tributo debe realizarse aisladamente, sin que por ello no deba estudiarse la repercusión de los gastos públicos sobre la economía nacional.³⁰¹ Alfonso Lago propone que una vez determinado el método a seguir -de entre los referidos-, se proceda a la clasificación de los impuestos para facilitar su estudio.³⁰²

Superado lo anterior, cualquiera sea el método adoptado, llega el punto en que cada tipo de efecto (económico, jurídico, social o político) requiere de una metodología *ad hoc* que en poco o nada participa de las empleadas en los restantes. Así los efectos económicos pueden ser analizados, verbigracia, desde una perspectiva micro o macroeconómica,³⁰³ o en

²⁹⁷ Vid. Lago, Alfonso. *El método de análisis de los impuestos*, en ‘Lascano, Marcelo R. Belsunce García, Horacio A.; Jarach, Dino; Lago, Alfonso; et al. *Impuestos. Doctrinas fundamentales*; La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 76).

²⁹⁸ Según este método primero se detecta la necesidad presupuestaria a satisfacer (por ejemplo construir una carretera), luego conforme al método ingreso-gasto debe identificarse la fuente tributaria que posibilitará el gasto (pudiendo financiarse *vr. gr.* con parte de un impuesto general a las ventas o con un impuesto específico al consumo de gasolina Premium).

²⁹⁹ Vid. Edgeworth, F.Y. *Papers relating to political economy*.

³⁰⁰ Vid. Pigou, A.C. *A study in public finance*.

³⁰¹ Lago, Alfonso. *El método de análisis de los impuestos... ob. cit.*, p. 76.

³⁰² “Lo verdaderamente importante de una clasificación... es la finalidad a que se quiere llegar, o en otras palabras, la función que ha de desempeñar el agrupamiento de los impuestos.” (*Idem.*, p. 77).

³⁰³ Alfonso Lago -siguiendo a Hicks (Cfr. Hicks, U.K. *Terminology of tax analysis* (Economic Journal, marzo 1946) y *A public finance*, Cap. IX “The method of tax analysis”) y a Harris (Cfr. Harris. C. Lowell. *Public finance a survey of contemporary Economic*, Vol. II.-), señala que “algunos problemas económicos son enfocados mayor desde n plano macroeconómico, es decir, basado en valores globales (aggregates),tales como

relación a su ‘efecto-ingreso’³⁰⁴ o a su ‘efecto publicación’.³⁰⁵ Los efectos jurídicos deberán analizarse en base a reglas y principios de Derecho, destacando el examen de los de rango constitucional.³⁰⁶ Las repercusiones sociales serán analizadas desde la sociología (sin perjuicio de los datos suministrados por otras ciencias) y, los efectos políticos, desde los postulados de la política (para lo cual vale lo dicho en el apartado 2.2.1 de este ensayo, relativo al carácter *político* de la ley).

Ingreso Nacional, Ahorro o Inversión Globales –sin perjuicio de su posterior sectorización-. Pero otros pueden ser comprendidos mejor desde el ángulo que en Economía recibió el nombre de análisis de equilibrio parcial.” (*Ibidem*, p. 77).

³⁰⁴ Este supone que “Como el impuesto implica la entrega de una suma de dinero, se produce una reducción del ingreso neto de una persona. Como resultado de esa disminución es que los contribuyentes pueden tomar distintas decisiones frente a la imposición. Podrán tratar de gastar menos, de conseguir dinero trabajando más o de reducir sus bienes líquidos. Todos esos efectos se han denominado ‘efecto-ingreso’ pues todas estas posibles reacciones que puede adoptar el contribuyente son causadas por su esfuerzo de contrarrestar la reducción de su ingreso (*Ibidem*, p. 88).

³⁰⁵ “Como todos los impuestos tienen una base o sea una fórmula condicional para que una persona se convierta en contribuyente, los contribuyentes reales o potenciales pueden modificar en mayor o menor medida la magnitud de lo que sirva de base a la imposición. Si se trata de un impuesto a la cerveza p.e., el fabricante puede modificar su obligación... vendiendo una mayor o menor cantidad.. o modificando su precio de venta. Este cambio en las decisiones se produce como resultado de que se han modificado los costos del bien gravado. Todas estas repercusiones han sido llamadas ‘efectos-publicación’ (announcement effect). (*Ibidem*, p. 88).

³⁰⁶ La política tributaria mexicana está determinada desde la Constitución misma. Primero en el fundamento de las contribuciones cuando establece que las mismas deben destinarse para satisfacer el gasto público (art. 31, IV); también en el modelo de Estado, porque el régimen federal debe convivir con los regímenes locales (arts. 40 y 41, 73, fracción XXIX); tercero por el carácter democrático y representativo de nuestro gobierno que exige de los funcionarios apego a los dictados de la mayoría dominante pero sin dejar de considerar los Derechos minoritarios (art. 40); cuarto, porque el modelo económico recogido es del tipo mixto, es decir, social como de libre mercado (arts. 25 a 28) y un último porque toda determinación del poder debe instituirse para *beneficio* del pueblo soberano (art. 39). Las exigencias requeridas para elaborar una teoría de las contribuciones con arreglo a la Ley Fundamental, a juicio del profesor Ramón Reyes Vera, son: “a) Las contribuciones deben ser democráticas [...]; b) Tendrán su apoyo en la norma legislativa [...]; c) Que no pueda confiscarse total o parcialmente el patrimonio de un contribuyente [...]; d) Que... se destinen al fomento del crecimiento económico, a una más justa distribución del ingreso y la riqueza pública; e) Deberán imprimir solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía nacional; f) Serán utilizadas en beneficio social, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, logrando el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana; g) Se destinarán a evitar el acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tengan por objeto obtener el alza de los precios; evitarán igualmente cualquier acuerdo, procedimiento o combinación que haga el sector privado para evitar la libre competencia, la competencia entre sí o ambas, para obligar a los consumidores a pagar precios exagerados con perjuicio del público en general o de alguna clase social; h) Las contribuciones, como obligaciones económicas de los mexicanos, en su doble calidad de compulsivas y no compulsivas, deben ser destinadas al gasto público de los tres niveles de gobierno, debiendo percibirse de la manera proporcional y equitativa que dispongan todas las leyes [...]; i) Todas las contribuciones y todo el poder público, que dimana del pueblo, se instituyen para beneficio económico del mismo pueblo, y j) Las contribuciones no compulsivas, que deriven del endeudamiento externo, se destinarán para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento de los ingresos públicos, salvo las que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y las que se contraten durante alguna emergencia en los términos del art. 29 de la Constitución federal.” (Reyes Vera, Ramón, *Ob cit*, tomado de Carrasco Iriarte, Hugo, ‘Derecho fiscal constitucional’, Oxford, México, 2002, pp. 299 y 300).

Al punto se ve cómo la consecución de la política tributaria no es una cuestión sencilla, por cuanto además de los análisis que deben efectuarse, también debe considerarse que cada decisión puede desequilibrar el sistema impositivo delicadamente ajustado.³⁰⁷ Es un hecho que el establecimiento de una exacción ha de trascender en determinados sujetos, actividades, o incluso, en toda una nación.³⁰⁸ Mas siendo que tal trascendencia no siempre logra ser anticipada desde la teorización, entonces todo tributo requiere de un periodo de prueba en el cual debe ser ensayado para detectar su desenvolvimiento y las consecuencias no advertidas al momento de su concepción.³⁰⁹ Ese periodo de prueba puede desequilibrar el comportamiento del contribuyente por los ajustes que deba hacer en su contabilidad o actividad; a la autoridad misma le significará nuevas responsabilidades y, en la legislación, generará durante algún tiempo tantas modificaciones como se requieran para depurar el tributo introducido³¹⁰ o para suprimirlo, según la suerte que merezca; lógico que en ese ínterin la ley perderá estabilidad y claridad.

³⁰⁷ Si por ejemplo se sobretasa el consumo de gasolina, la consecuencia puede derivar en una espiral inflacionaria si paralelamente no se toman medidas para controlar el desajuste de precios.

³⁰⁸ Tal fue el caso del famoso impuesto en especies adoptado por la Rusia bolchevique, cuando en pleno socialismo, se recurrió al capitalismo para salvar la *dictadura del proletariado*. Era la primavera de 1921, la industria nacional -principalmente los ramos textil, metalúrgico, agrícola y ganadero-, se encontraba en franco desastre, la clase campesina que representaba nueve décimos de la población vivía en máxima miseria y la clase obrera no producía lo proyectado ante la insuficiencia de suministros agrícolas y ganaderos. Era claro que la política económica producida por la Revolución, la cual se basaba en la 'requisa', debía modificarse. La requisita consistía en quitarle al campesino toda su producción que excediere la indispensable para vivir él y su familia, o en caso extremos, se le privaba incluso de una parte de ese mínimo vital; lo requisado se repartía entre el ejército y los obreros, quienes a cambio suministraban productos manufacturados a los campesinos. Pero esta situación desestimulaba al campesino, pues ningún incentivo tenía si producía más o menos; esta situación sumada a las cosechas de la época, provocó el desastre económico a que nos referimos. Fue entonces cuando fue abandonado el sistema de requisita, imple mentándose el impuesto en especies, el cual residía en gravar sólo una parte del excedente (el no requerido para la subsistencia del productor y su familia) de la producción agrícola y ganadera, para que la otra parte del excedente el campesino la destinara al comercio. La medida causó gran conmoción, pues ideológicamente representaba un retroceso, ¿cómo la República de los Soviets iba a recurrir al capitalismo? El promotor del impuesto, Nicolai Lenin, salió en su defensa, lo cual fue sencillo: recordó a todos la cruda miseria existente y que la única solución posible era incrementar la producción, lo cual garantizaba la medida impositiva cuando el campesino viera un aliciente por la parte que podría comercializar; si una vez reestablecida la economía el Estado no pudiera abolir esa forma de capitalismo, entonces sería el capitalismo quien aboliría al Estado socialista (Cfr. Lenin. Nicolai. *El capitalismo de Estado y el impuesto en especies*; Biblioteca Nueva, Madrid, 1966).

³⁰⁹ "Claro está que las [teorías] señaladas no son suficientes, ya que para llegar a conclusiones en materia de política económica... es conveniente realizar estudios empíricos para verificar el menor o mayor peso de cada una de las decisiones que teóricamente son posibles... [pues]... sólo un [ensayo] concreto puede arrojar luz sobre la reacción psicológica del individuo o de los grupos sociales en cada caso." (Lago, Alfonso. *El método de análisis de los impuestos...* Ob. cit., p. 78).

³¹⁰ Richard Musgrave lo explica así: "... además la planificación fiscal ha de mirar hacia delante y tener en cuenta probablemente cambios futuros en las bases imponibles y en las necesidades de ingresos. Si la reforma fiscal lleva 5 años, dicha reforma debería tener en cuenta los cambios en la estructura económica que vayan a

Se comprende ahora que el camino del tributo o, *iter tributum*, debe sufrir dos etapas -ya identificadas-, antes de alcanzar sus propósitos: primero una fase de planeación y análisis; luego otra más de ensayo o prueba. La cuestión es que ambas, derivado de los problemas teóricos y prácticos que deben superar, devienen promotoras de múltiples complicaciones para la ley que ha de recibirlas. Apunta Jaime Nicolás sobre esa interrelación, que “existe un vínculo muy estrecho entre la política fiscal y la ley o a la inversa, según sea la perspectiva de análisis de la relación que existe entre ambos conceptos. Para la política fiscal resulta imprescindible la ley como instrumento que le permita lograr con mayor eficacia los objetivos planteados.... y al mismo tiempo la legislación que regule el ingreso público sin tomar en consideración a los fundamentos teóricos carecerá de validez intrínseca y su aplicación se hará sumamente difícil.”³¹¹

No es fácil para el ideólogo del tributo concebir las normas impositivas desde la óptica de la política tributaria.³¹² En la realización de esa tarea corre riesgos, pues al tratar de conducir una actividad o grupo de contribuyentes a determinado destino, puede en el intento involucrar inconscientemente a otros sectores de la economía o de la población no contemplados en la planeación original, los cuales, independientemente de ser afectados o favorecidos por la determinación, podrían alterar el sistema dispuesto.³¹³ Puede suceder que

producirse durante tal periodo, en lugar de adaptar la estructura fiscal a un patrón de bases impositivas que se haya pasado moda cuando el nuevo sistema sea efectivo. Además, los cambios de la estructura fiscal en un momento cualquiera ofrecen escalones para ulteriores cambios en el futuro, requiriendo continuidad en la planificación de la estructura fiscal. Si los cambios económicos son lentos y la reforma es rápida, el emparejamiento con las necesidades presentes es sumamente importante. Si los cambios esperados en la estructura económica son rápidos y el período planeado para los cambios en la estructura fiscal es largo, la reforma fiscal debe apuntar principalmente a satisfacer las cambiantes necesidades del futuro. Será necesario un proyecto de reformas que ofrezcan una secuencia de planes de reforma. Esto apunta al diseño de proyectos modelo de reforma fiscal para los países que experimenten tipos similares de cambio económico. Además, los planes de avance deben ser aplicados a los problemas internos de determinados impuestos, así como a los problemas más generales de composición de la estructura fiscal.” (Musgrave, R.A. *Sistemas Fiscales... Op. cit.*, p. 247 y 248).

³¹¹ Nicolás López, Jaime. *Bases de política fiscal y Derecho*, 1ª ed.; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1989, p. 265.

³¹² Vid. Nicolás López, Jaime, *Op. cit.*, pp. 265 y ss.

³¹³ México es uno de los principales productores y consumidores de cerveza en el mundo; y por otro lado el alcoholismo es un problema social. Suponiendo en ese contexto un gravamen especial que sobre grave la producción de cerveza, el comerciante tratará de incidir el impuesto en el consumidor vía precios. Ante esa situación, el consumidor podrá optar entre consumir menos, con lo cual bajará la demanda del producto aunque con ello alterará los costos de producción (afectando o beneficiando a proveedores, por ejemplo a las compañías vidrieras que envasan el producto); o bien, podrá optar entre seguir consumiendo igual cerveza pero a cambio de dejar de consumir otros productos indeterminados, en los cuales, finalmente, se registrará el impacto.

las condiciones imperantes en la época de la estipulación normativa se modifiquen en el curso de su vigencia, para lo cual habrá que esperar la realización de una contra reforma; puede suceder también que el legislador ya no pretenda retractarse, como aconteció con el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, el cual implementado originalmente para financiar los juegos olímpicos de 1968, al día de hoy subsiste a pesar de que ya concluyeron los juegos. Esas y otras circunstancias las pondera el legislador al momento de perpetrar la norma, mas se insiste, no siempre es afortunado en la consecución de móviles tan disímbolos y ambiciosos, en detrimento de la paradigmática ley fiscal.

La oscuridad de la legislación motivada por la consecución de la política tributaria alcanza su cima, cuando se trata de identificar esa política. Y es que en la función formadora de las tributaciones la política impositiva adoptada no siempre logra ser explicitada por el legislador. Aunque implícitamente cada tributo y sus modificaciones persiguen determinados fines, la presión que con ellos pretende ejercerse y las cuestiones relativas a su ensayo ni siquiera son aludidas en los expedientes legislativos. Políticamente el legislador ha considerado inadecuadas esas menciones; lo más que suele hacer es informar ciertos móviles, aún disfrazarlos³¹⁴ o abstraerlos,³¹⁵ pero difícilmente revelará sus verdaderas causas. Ante esas prácticas, sólo una estela es lo que queda de la política desplegada; inasible para comprender lo que cada disposición entraña.

4.1.7. La complejidad del sistema impositivo mexicano.

Tarantino ha dicho que un 'sistema fiscal' es un conjunto de tributos razonable y eficaz; también ha dicho que un 'régimen fiscal' se asemeja más a un caos, a una suerte de tributos

³¹⁴ Para el ejercicio fiscal de 2002, fue gravada para efectos del impuesto especial sobre producción y servicios la fabricación de determinadas bebidas siempre y cuando utilizaran en su elaboración un edulcorante distinto al azúcar de caña; con esta medida las cámaras legislativas pretendieron proteger a la industria nacional azucarera, afectando con toda intención a sus principales competidores desleales, o sea, los productores norteamericanos de fructuosa. La iniciativa, ni los dictámenes, ni las discusiones plenarias recogen sin embargo esos motivos, pues el móvil formal para justificar la reforma fue lisa y llanamente la obtención de recursos para satisfacer el gasto público. La preocupación del legislador en ese documento, era no evidenciar su verdadero propósito para evitar una especie de confesión en caso de la instauración de un panel internacional de comercio por prácticas desleales, y aunque finalmente el panel fue instaurado, el procedimiento fue sobreesido por otras razones.

³¹⁵ El extremo de la abstracción es justificar todo tributo en la necesidad de sufragar el gasto público.

que se repelen o neutralizan entre sí con el único propósito de lograr más fondos.³¹⁶ Héctor Villegas acota: “el sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos, es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico... Pueden hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas.”³¹⁷ Baleeiro insiste: “el sistema tributario está integrado con los variados impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones. No se puede establecer científicamente un sistema tributario modelo o ideal para todos los países ni para cualquiera de ellos. No puede prescindirse del pasado ni despreciar los factores políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos.”³¹⁸ Reig sostiene que “los sentimientos colectivos sobre equidad se desarrollan en distinta medida según los caracteres, sociología y grado de madurez de los pueblos.”³¹⁹ Berliri en el mismo sentido esgrime: “Los impuestos no pueden prescindir de la realidad económica y social sobre la que deben incidir por lo que no puede existir un sistema tributario valedero para cualquier Estado”³²⁰

De lo dicho claramente es advertible, que el sistema impositivo mexicano -cualquiera que sea-, debe ser tan complejo como la nación lo es. Amén de la elevada producción de hidrocarburos, contamos con producción industrial extractiva, de conservación, transformación y manufacturera. Dentro de un territorio de más de 2 mil kms. cuadrados, dotado de amplias costas, cayos, islas y arrecifes, disponemos heterogéneamente de importante actividad agrícola, ganadera, pesquera y silvícola, tal y como lo reconoce el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. La geografía étnica es pluricultural (art. 2º constitucional), con predominio mestizo. La geografía política es variable, donde la democracia apenas comenzó su proceso de consolidación en el 2000. Casi existen tantas diferencias según la zona en que se habite, pues en la región norte la producción industrial

³¹⁶ Villegas, Héctor. B. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*; 8ª. Ed.; Astrea, Bs. As., 2003, p. 686.

³¹⁷ *Idem*, p. 685.

³¹⁸ *Ibidem*.

³¹⁹ *Ibidem*.

³²⁰ Berliri, Antonio. *Vida social y fiscalidad*, en ‘Los impuestos’, Barcelona, Salvat, 1985, p. 12.

liderea, en la central la de servicios, y en el sureste la agrícola. Nuestra forma de Estado es federal, debiendo por ello converger dos potestades tributarias que pretenden complementarse, aunado a las municipalidades que cada vez requieren mayores recursos. La capital del país es también la capital económica, cultural y social, convergiendo en ella y sus alrededores más de 20 millones de personas. De los más de 100 millones de habitantes, un alto porcentaje está catalogado ‘pobre en extremo’;³²¹ en contrapartida, una elite detenta fortunas inconmensurables. La distribución de la riqueza y el ingreso no es proporcional a las dotaciones regionales, pues la zona petroleramente más rica, irónicamente también es la económicamente más pobre. Junto con Norteamérica y Canadá pertenecemos desde 1994 al libre mercado más grande e importante del mundo. Ricos en tradiciones, muchas de ellas se remontan a la época precortesiana y, decididamente, el pueblo profesa el catolicismo. Nuestro sistema de pagos casi en su totalidad está en manos extranjeras; padecemos una deuda casi equivalente al presupuesto federal de un año. Como casi todas las economías latinoamericanas debemos soportar crisis recurrentes. La balanza comercial -a pesar del fenómeno chino- sigue siendo superavitaria, auspiciado por las exportaciones manufactureras. La gravación neta del PIB es de las más pobres de entre los países que conformamos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. La evaluación internacional del sistema educativo suele ser generalmente desfavorable, y sin embargo en la Universidad Nacional Autónoma de México, contamos con la institución universitaria más importante de Latinoamérica.³²²

Lo anterior pone de manifiesto lo complicado que resulta diseñar al sistema impositivo mexicano. La legislación que lo recoge, evidentemente, participará de esa complicación. Para darnos una idea, si por ejemplo, como Noruega, sustentáramos nuestro presupuesto fundamentalmente en las rentas petroleras, la ley fiscal no sería tan compleja. Si como Cuba, sólo contáramos con turismo y consumo interno, el impuesto al valor agregado y algunas contribuciones especiales sería lo más que podríamos expedir. Pero nuestros ingresos petroleros cualquiera que sea el modo en que se obtengan, sólo alcanzan a sortear nuestras necesidades aproximadamente en un 40-100;³²³ el turismo y el consumo interno no dejan de ser importantes, pero insuficientes para financiar el gasto público. El gravamen a

³²¹ Que gana el equivalente a un dólar diario.

³²² Según un estudio de la Universidad de Beijing.

³²³ Conforme a un análisis general a la Ley de Ingresos de la Federación.

la renta –con todas las complejidades que implica- se ha encargado de complementar la parte elemental de nuestra imposición, pero además hemos debido instaurar otras tantas contribuciones. Así por ejemplo la seguridad social se financia fundamentalmente con aportaciones patronales y del trabajador, el Estado sólo aporta un tercio del financiamiento. En un régimen de libre mercado, los ingresos por aranceles cada vez son más reducidos, debiendo compensarse esos ingresos con otras fuentes de recaudación.

Hay países cuyos habitantes no pagan impuestos porque el presupuesto se financia con las rentas patrimoniales, tal es el caso del Vaticano. México, muy lejos de ello, debe disponer de un sistema impositivo a través de una ley que considere todos los factores denunciados por los teóricos, antes de que, como apunta Tarantino, incurramos en el error del *régimen fiscal*.

4.1.8. La aplicación estricta de las normas fiscales.

La aplicación estricta de las normas fiscales, fundamentada en el párrafo primero del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, prescribe que: “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”³²⁴

Además de las normas referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, la jurisprudencia y la doctrina agregan como de aplicación estricta las disposiciones referentes a la época de pago.³²⁵ Dicha clase de interpretación, también conocida como literal o restrictiva,³²⁶ “no sólo es, como dice Jarach, evitar la interpretación analógica, sino implica, como afirma García Belsunce, asignar a la norma el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas.”³²⁷ De cualquier forma, queda claro que interpretar los elementos del tributo en forma estricta, significa, desde la óptica del autor de la ley, acotar con precisión

³²⁴ Entre 1938 y 1967, bajo la vigencia del primer Código Fiscal de la Federación, se había establecido que la aplicación era *restrictiva*.

³²⁵ Vid. Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. cit.*, p. 51; y tesis de jurisprudencia P.J/162, publicada en el Tomo I, Parte SCJN, página 165, del Apéndice de 1995 del Semanario Judicial de la Federación, que lleva por rubro: “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”

³²⁶ Vid. Jarach, Dino. *El hecho imponible*; 2ª ed.; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1971, p. 21; y Rodríguez Lobato, *Op. cit.*, pp. 48 y 49.

³²⁷ *Idem*.

los elementos de la contribución, sea para no comprometer situaciones extrañas a lo pretendidamente imponible, sea para evitar que nada escape a la hipótesis premeditadamente gravada.

La interpretación estricta de las normas fiscales, en términos de técnica legislativa, equivale a ser casuístico, es decir, a tasar todas las hipótesis que se pretenden gravar, y además, a incluir todas las hipótesis por donde presumiblemente pudiera ser esquivada la imposición. Tal situación provoca en las leyes fiscales rebuscamiento y ausencia de concisión, pues para describir, por ejemplo, el objeto de un gravamen, no es suficiente con señalar su género, sino que se precisa describir todas sus especies. Verbigracia, para gravar la enajenación de un bien, no es suficiente con establecer que el objeto del gravamen es ‘enajenar un bien’; con la técnica casuística, debe detallarse todo lo que taxativamente debe entenderse para efectos fiscales por tal concepto. En el ejemplo planteado, si no existiera la aplicación estricta de las normas fiscales, el Código Fiscal de la Federación habría podido establecer que por enajenación de bienes se entiende meramente *toda transmisión de propiedad, real o virtual, cualquiera sea la forma jurídica en que se realice*. Sin embargo, merced al método existente, la misma codificación³²⁸ ha debido establecer detalladamente tanto lo que debe entenderse por tal figura (art. 14), como, *a contrario*, lo que por ella no se entiende (arts. 14-A y 14-B):

“**Artículo 14.-** Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
 - a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga Derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el Derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal Derecho.
- VI. La cesión de los Derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
 - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus Derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus Derechos o de dar dichas instrucciones.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus Derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del Derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de Derechos que los representen.

³²⁸ Para el año 2006.

Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de Derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de Derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

“**Artículo 14-A.-** Se entiende que no hay enajenación en las operaciones de préstamos de títulos o de valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación y las mismas se realicen de conformidad con las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos establecidos en este artículo, la enajenación se entenderá realizada en el momento en el que se efectuaron las operaciones de préstamo de títulos o valores, según se trate.”

“**Artículo 14-B.-** Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Se presente el aviso de fusión a que se refiere el Reglamento de este Código.

b) Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un período mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Este requisito no será exigible cuando se reúnan los siguientes supuestos:

1. Cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante.

2. Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No será exigible el requisito a que se refiere este inciso, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

c) Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con Derecho a voto de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

Para los efectos del párrafo anterior, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales en vez de las acciones con Derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el período a que se refiere este inciso, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con Derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escidente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escidente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escidente, cuando ésta subsista.

b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escidente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.

Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de este artículo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria pre visto en el mismo, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XIX del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá Derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escidente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquella que corresponda a la fusión o a la escisión.

Lo dispuesto en este artículo, sólo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.”

Inmediatamente se nota la forma en que el método estricto perjudica a la claridad y concisión de la ley; método el cual no es desplegado aisladamente en la legislación, sino que está presente en cada disposición. Al margen del blindaje que la interpretación estricta de las normas fiscales pudiera reportar al tributo con relación al fraude, y de la ventaja que para el contribuyente pudiera entrañar -pues éste sólo estará obligado, *prima facie*, a lo que estrictamente prevea el legislador-, queda claro que tal tipo de práctica no es una herramienta idónea para redactar al ordenamiento impositivo claro y sucinto que se pretende, porque en el afán de abarcar todo supuesto imponible, la ley ha perdido concisión, volviéndose complicada, exhaustiva y reiterada.

4.2. El cuadro patológico.

A estas alturas, es preciso entrar ya en el terreno de las reflexiones. Aunque antes conviene destacar algunas cuestiones. Primeramente, en todo lo hasta ahora expuesto, no hay nada novedoso, es decir, nada hay que antes no se hallare dicho; pues a lo único que me he limitado es a describir *algo que está pasando*. No es que desde mi óptica la ley tributaria sea compleja o que determinados factores provoquen la complejidad. La cuestión es que así es, que así ha estado ocurriendo. Mi único interés, por ahora, se ha reducido en poner de manifiesto esa situación. Lo novedoso, en todo caso, sería la forma en que tal cuestión ha sido abordada.

Bajo la exposición de una metáfora, la *patología de las leyes fiscales*, he podido agrupar en dos órdenes –uno exógeno y otro endógeno–, las diversas causas que considero conducen a la complejidad denunciada. El propósito de analizar esa complejidad desde la óptica *patológica*, ha tenido una clara intención. Se trata más bien de aprovechar ese enfoque para desde él resaltar un conjunto de causas tan prolijas y heterogéneas, que de otro modo difícilmente podrían sistematizarse.³²⁹ Pues como en la patología médica la enfermedad que afecta al cuerpo puede provenir de múltiples agentes (psicológicos, genéticos, endocrinos, virales, etcétera), así también ha podido verse cómo las leyes fiscales viven expuestas a todo tipo de fenómenos jurídicos, políticos, económicos, técnicos o sociales, todos los cuales de un modo u otro afectan al cuerpo normativo.

Entonces lo relevante aquí reside en que a través del enfoque *patológico* han podido revelarse algunas cuestiones que de otra forma no resultaban tan claras, tanevidentes.

Una primera cuestión que resalta del ‘cuadro’, es que la complejidad de la ley impositiva está motivada por una gran cantidad de agentes. Nosotros hemos planteado un total de dieciséis –entre exógenos y endógenos–, aunque pudieran ser más, o menos, según el método o la forma en que se condensen o expongan. Para el caso es lo mismo, porque finalmente ha

³²⁹ Hart por ejemplo, en su *Concept of law*, usó de esa alegoría (a la que innominó “patología de un sistema jurídico”), para explicar “la variedad de maneras en que puede ocurrir... la ruptura [o inexistencia]... de un sistema jurídico.” (Hart, H.L.A. *El concepto de Derecho*, trad. Genaro R. Carrió, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998, p. 146).

podido advertirse que la complejidad normativa está provocada por muchas causas, de muy variada índole.

Un segundo aspecto puesto a relieve, es que la generación de una ley fiscal concisa, clara, en una palabra, paradigmática, resulta un problema de complejidad más que de complicación (en términos luhmannianos (*Supra* 1.3),³³⁰ lo que implica que la complejidad normativa, a lo sumo puede ser disminuida, no suprimida. De ahí que dado el cúmulo de heterogéneos factores por superar, la solución no haya de ser sencilla, y de paso, la cándida idea de que el problema de la legislación compleja se reduzca a la mera actuación legislativa, por ejemplo, queda desvirtuada; pues ha podido constatarse que ese no es el único y acaso tampoco el principal agente perturbador de la legislación pacífica.

Otra cuestión más estriba en el hecho de que quienes creen que es fácil expedir una ley impositiva sencilla, no han considerado lo dificultoso que resulta, porque aún en el supuesto de que teóricamente fuera diseñada una ordenación ejemplar, durante su aplicación quedaría expuesta a diversos patógenos³³¹ que tarde o temprano desmeritarían su aparente sencillez. Esto es, suponiendo la expedición de un código tributario modelo, las fluctuaciones económicas y políticas concomitantes a toda nación terminarían impactando de un modo u otro en la claridad de la legislación. De la misma manera lo hará un incremento en las necesidades del erario cualquiera sea la causa que las motive, ya que el delicado equilibrio en la presión tributaria que puede asemejarse a una balanza de pesos y contrapesos, habrá de repercutir en determinados nichos de tributantes y por supuesto en la ley misma.

No obstante lo dicho, todavía no ha quedado respondido hasta dónde la complejidad de la ley fiscal puede ser disminuida mediante la sola actuación legislativa. Pues el cuadro patológico si bien nos ha mostrado cuáles son los factores que influyen en la complejidad normativa, no nos sirve en cambio para medir el grado de responsabilidad que en ello tiene el legislador ni tampoco las posibilidades de optimizar su desempeño. Tal cuestión, como

³³⁰ *Ob. cit.* Luhmann. Niklas. Sociología do direito, 2 vols., Biblioteca Tempo Universitario, Rio de Janeiro, 1983 [la edición alemana original, *Rechtssoziologie*, es de 1972].

³³¹ Como por ejemplo la falta de patriotismo fiscal; deficiencias en los procesos jurisdiccionales y administrativos; el fraude fiscal; el dinamismo de la legislación; la aplicación estricta, etcétera.

es imprescindible para arribar al escenario que propugna esta tesis, es atendida desde otro ángulo, en el Capítulo siguiente.

CAPÍTULO V

EL LEGISLADOR FRENTE A LA LEY FISCAL

5.1. El legislador paradigmático.

Hasta ahora creo haber puesto en relieve la existencia de un mal y sus causas. El mal, lo es la complejidad de la legislación tributaria; las causas, lo son los referidos factores exógenos y endógenos que a manera de patógenos la producen.

Muchos de esos patógenos señalados en el Capítulo III tienen su origen en lo complicado del Derecho Fiscal en sí, tal es el caso de los factores endógenos; otros tantos derivan de aspectos sociológicos como son la falta de civismo fiscal y la desinformación, incluidos en los aspectos exógenos. Cuestiones relacionadas con la corrupción, la falta de instrucción del contribuyente o la ineficacia del aparato administrativo, no son problemas de la ley misma, sino de los sujetos involucrados, pero igualmente influyen unos en otros. Sin embargo, a fuerza de ser honestos, todos los patógenos, trátese de los endógenos o exógenos, se achacan al legislador, pues él es el único responsable de la calidad de sus obras, de lo míseras o excelsas que resulten. Bien decía Woodrow Wilson: “cada ley tiene una vigorosa posteridad, y sólo el tiempo y las circunstancias nos dirán si sus retoños serán para ella un honor o una vergüenza.”³³² Por ello nos es dable suponer que el buen legislador, lo es aquel que:

- 1) No se equivoca;
- 2) No se contradice;
- 3) No dice nada estéril;
- 4) Es congruente;
- 5) Es claro;
- 6) Todo lo prevé;
- 7) Es racional;
- 8) Domina las materias que regula;

³³² Wilson, Woodrow. *El Gobierno Congresional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1885, p.235).

9) Respetar la Constitución, y

10) Atiende al bien común y a la justicia.³³³

Se supone que el buen legislador no se equivoca, ni en la esencia, ni en la forma. Es como si se tratara de un tipo ideal, preclaro; perfecto él, perfecta su obra. Si dirige la norma a determinado supuesto, lo hace sin vacilaciones de un modo impecable, sin vestigio de equívocos. Cuando aparentemente cometió una falta, es de presumirse que él así lo quiso. El legislador no comete errores, todo lo hace a propósito.

No se contradice. Cuando dice algo, no se desdice. Cada postulado que emite tiene un fin en sí mismo, por lo cual, si aparentemente emite una norma que contraviene a otra, no hay tal antinomia, pues cada una de ellas persigue fines distintos o complementarios. Ni por colisión o por intersección los preceptos se confrontan; el legislador a cada uno de ellos los ha dirigido a móviles congruentes. El no atenta contra sí mismo, pues si desea retractarse, recurre a la derogación o a la abrogación. Sus preceptos no litigan entre ellos, siempre están en armonía.

No dice nada estéril, pues todos sus predicados tienen un sentido y un propósito y por algo los formula, no hay disposiciones neutras. Si prescribe una hipótesis, no la reitera, pues es ocioso regular en dos preceptos una misma hipótesis. Por ello, si pareciera que dos normas dicen lo mismo, es de suponerse que las refirió a aspectos diversos, y si algún precepto pareciera carente de explicación, debe tener alguna razón que detenidamente meditó.

El buen legislador es congruente. Cuando expide una norma, toma en cuenta todo lo que anteriormente ha dicho, sea en el mismo ordenamiento a modificar, sea en todo el marco jurídico que ha expedido. Cada disposición guarda una estrecha conexión con el universo normativo, al que complementa; todo es congruente y no hay caos. Por ello cuando pareciera que algún precepto disloca del sistema, debe presumirse que no es así, pues todo ha sido lógicamente yuxtapuesto. Las aparentes incoherencias no son tales, pues cada norma tiene un propósito bien definido, armónico con el todo, compatible con la parte.

La claridad predomina en sus textos. Es diáfano, simple, preciso, jamás redundante. La semántica y la gramática las emplea magistralmente; su lenguaje lo entiende cualquiera,

³³³ Cfr. Vigo, Rodolfo Luis. *Interpretación constitucional*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993.

aún el menos instruido. Su palabra es tan precisa y su expresión tan perfecta que cuando pareciera haber confusión no hay más que exactitud, pues por algo se expresa en tal o cual sentido. Son sus leyes modelos de redacción que brillan diáfananamente por su cristalina claridad, nunca las oscurecen las tinieblas. Son tan tersos sus predicados, ausentes de asperezas, que pasarán generaciones y seguirán comprendiéndolos pues están hechos de una pasta transparente. A prueba de impurezas, así es la ley del buen legislador.

Sus leyes no contienen vacíos, lagunas, pues nada se le escapa. Todo lo ha previsto, sus productos están acabados, no necesitan ser perfeccionados ni completados. Cuando aparentemente guardó silencio, o bien lo hizo a propósito o bien habló en otra parte. Ante sus textos no hay necesidad de colmar omisiones, ni de integrar olvidos. El buen legislador es previsor, pues para elaborar su obra, no sólo ve hacia el pasado ni se contenta con presenciar el presente, sino que también visualiza el futuro obrando sobre él, anticipándole, como pronosticando en la norma todas las hipótesis que acontecerán. Se entiende que todo lo ha contemplado, lo que fue, lo que es, lo que será.

Es racional. Jamás incurre en falacias, ni actúa como un cándido, pues siempre tiene la razón. Cada una de sus acciones tiene una explicación matemática, como una ecuación. La lógica rige su actuación. Cada hipótesis que formula tiene una consecuencia ligada por un nexo eficaz. Todo está ordenado: cada palabra atiende la oración, la oración al párrafo, el párrafo al artículo, el artículo al capítulo, el capítulo al título, el título al libro, el libro al Código; el Código al marco jurídico y el marco jurídico a la racionalidad. La ley del buen legislador es una maquinaria diseñada a la perfección, donde todo tiene un sentido ordenado a propósitos bien definidos que juntos integran un orden razonable. El empirismo no tiene cabida, por eso, cuando se opinara que una disposición es inverosímil o absurda, debemos desterrar esa creencia pues es de suponerse que su fundamento es científico. El buen legislador utiliza el silogismo o la inducción, no la predicción; es lógico y analítico, no intuitivo. La seguridad y certeza jurídicas prevalecen en sus textos, ya que legisla con la ciencia, no con la conciencia.

Domina las materias que regula, pues sus postulados obedecen a la posesión de un conocimiento cierto. Si legisla por ejemplo acerca de una industria, conoce su historia, los motivos que produjeron la legislación vigente, las regulaciones de Derecho comparado, los

deberes internacionales, los mercados que la rigen, las ciencias que la describen y las tendencias que le esperan. Si norma la materia tributaria, posee conocimientos especializados de índole fiscal, financiero, económico, contable y sociológico; todo bajo un dominio impecable de la técnica legislativa y de las ciencias jurídica y exactas. Así cuando se creyera que alguna de sus prescripciones no es acorde con la materia legislada, más bien deberíamos juzgar que su nivel de entendimiento en esa área es superior a los esfuerzos del que trata de comprenderle.

Del buen legislador se espera que siempre respete la Constitución. A ella se debe y a ella debe sujetarse. Todos sus enunciados están orientados a armonizar con la Norma Fundamental, sin contrariarla, sin ignorarla, sin inhibirla o debilitarla. Es un fiel siervo de las premisas fundamentales, las acata obedientemente; su labor es mecánica, como un autómatas, la Constitución dice tal cosa, él se limita a desarrollarla. No existen las normas disconformes con la Ley Fundamental, tampoco las abiertamente contrarias; existe sí una observancia estricta o a lo sumo, una complementación de la constitucionalidad. En cada precepto que expide voltea a ver el asentimiento desde la Constitución. Por eso en las leyes no hay pugnas de orden fundamental, sino explicitaciones de orden práctico.

El buen legislador no es desinteresado, pues todo lo que hace lo dirige al bien común y a la justicia, últimos informadores de su creación. La ecuanimidad y la equidad están implícitas en sus textos. Si la Constitución apareciera como injusta, él la interpreta como justa. Cuando dos intereses se confrontan, favorece al más general. Sacrifica lo particular a lo universal, lo estético a lo bueno, lo más generoso a lo menos ruinoso. Persigue ante todo beneficiar al pueblo; la lucha de clases trata de conciliarla; prefiere la norma ecuánime aunque severa. No es imparcial, pues en conflictos ontológicos se inclina por la justicia; para con el más necesitado es liberal; para con el pudiente es prudente. Toma partido por lo equitativo y el bienestar social. Posee una sensibilidad exquisita para desentrañar lo que es justo de lo que no lo es; en casos difíciles, la axiología siempre le da la solución.

Tal es el modelo del legislador paradigmático: un ser ideal, preclaro, ilustrado; sus obras son tan buenas como él lo es.

Pero tal ser es tan utópico como sus leyes mismas. No existe el legislador ni la ley perfecta: el *Código de Hamurabi*; las *Leyes de Licurgo*; la *Ley de las Doce Tablas* o las *Institutas*,

ordenamientos de los más acabados, son sólo eso, reglas excelsas, que si fueran perfectas, no sería necesario que los pueblos del orbe legislaran más porque sólo se limitarían a adoptarlas. Los *Diez Mandamientos* siguen vigentes, pero los atribuimos a un Dios, no a un hombre. Me inclino por tanto a creer que quien formula las leyes no es “el legislador paradigmático”, sino el hombre, el de carne y hueso unamuniano, con todas sus imperfecciones y deficiencias, cual sus obras.

Así tácitamente lo entendemos todos; de no ser cierto esto, entonces no habría elecciones para renovar legislaturas; tampoco existirían mecanismos de revisión de la ley por la innecesidad de juzgarlas; el intérprete no tendría razón de ser pues su papel se limitaría a repetir como un loro lo que ya dijo el legislador. Admitimos por tanto que el legislador se equivoca, se contradice, establece normas neutras, puede ser incongruente, puede no ser claro, se le escapan situaciones, comete absurdos, no siempre es experto en las materias que regula, puede apartarse de la Constitución, al bien común y a la justicia.

5.2. La legislación imperfecta.

En la medida en que una legislación contenga equívocos, contradicciones, normas estériles, incongruencias, imprecisiones, oscuridades, absurdos, fallas científicas, pugnas con la Constitución o con el bien común y la justicia, podremos inferir si es buena o mala, pues entre menos incurra en dichas deficiencias, será buena o mejor, y si son cuantiosas sus anomalías será mala o peor. Entonces una regulación que padece de claridad no será tan mala si ese es su único defecto; por el contrario, un ordenamiento que tiene la virtud de reputarse constitucional, pero que es un soberano galimatías y que además atenta contra el bien común por afectar a la sociedad, será una muy mala legislación aunque constitucional. La valoración de los cuerpos normativos así dependerá de la intensidad con que se verifique en cada caso la receta del legislador paradigmático.

Vistas tales cuestiones, procede cuestionarnos si la ley fiscal es buena o mala. Y a juzgar por las inconsistencias que la afectan, opino, lamentablemente, que no sólo es muy mala, sino la peor.

Porque las leyes tributarias, trátense de las que regulan los impuestos sobre la renta, al valor agregado, al activo, a la producción y servicios, o los ordenamientos en materias aduanera o

de Derechos, etcétera, contienen tantos males, como ninguna otra. Por ejemplo, y esto es fácil probarlo, son las que más inconstitucionalidades contienen, puesto que la mayoría de los amparos contra leyes se otorgan contra disposiciones de naturaleza impositiva. Podría sostenerse contra lo anterior que ello obedece a que siempre hay más tendencia a combatir este tipo de ordenamientos puesto que afectan directamente la liquidez, pero a cambio podría decirse que la justicia constitucional es muy celosa de no perturbar el orden financiero nacional si así sucediera con el otorgamiento de amparos masivos, razón por la cual no todas las razones jurisdiccionales se explican en la sentencia sino en la política judicial. De cualquier forma, la estadística no desmiente el hecho de la marcada inconstitucionalidad.

Lo cierto es que las leyes fiscales contienen tal cantidad de equívocos, contradicciones, reiteraciones, incongruencias, lagunas, absurdos y oscuridades, que sus deficiencias son manifiestas, remitiéndome a los capítulos precedentes para acreditar la afirmación. Cabe recordar que en el Capítulo II se adujo que los ordenamientos tributarios son los más difíciles de entender, luego entonces, son los menos claros y los más complejos; en el Capítulo III denunciamos los múltiples problemas que propician esa dificultad, y como la suma de muchos problemas conforman uno mayor consistente en la elevada vulnerabilidad de la ley tributaria por padecer cualquiera de los vicios de una mala legislación, entonces resulta ineluctable lo expuesto. Si se duda aún, como sería una labor sumamente ardua y fatigante el demostrar una a una las insuficiencias de la ley fiscal y su carácter notoriamente críptico, cotéjese toda cátedra, toda obra, toda revista especializada, donde la academia, la doctrina y desde luego el foro, invariablemente han puesto de manifiesto las innumerables inconsistencias de la legislación fiscal.

Por otra parte, no podría afirmar que las leyes tributarias atentan también contra el bien común y contra la justicia, pues no sabría definir en qué consisten tales valores para efectos tributarios, pero si la sociedad padece una mala regulación fiscal por culpa de malos ordenamientos; si la presión tributaria no está dirigida a incentivar la economía, la productividad, el ahorro y la cultura; si la nación no percibe el beneficio que representa el sistema actual y las cargas las soportan heterogéneamente seres homogéneos, entonces, si eso fuera así, entonces lo supondría. Aun y cuando en tal hipótesis el problema no sería de la ley sino de los hombres que aprueban y ejecutan tales sistemas, vale la pena para la

reflexión transcribir los elementos del *bien común* interpretados por S.S. Juan XXIII, en su clásica encíclica *Pacem in Terris*:

“45.- Todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común. Éste comporta el que persigan sus propios intereses en armonía con las exigencias de aquél y contribuyan al mismo objeto con las prestaciones –en bienes y servicios- que las legítimas autoridades establecen, según criterios de justicia, en la debida forma y en el ámbito de la propia competencia, es decir, con actos formalmente perfectos y cuyo contenido sea moralmente bueno, o al menos, ordenable al bien. 46.- La prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los Poderes Públicos los cuales están obligados a actuarlo reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas. 47.- Son ciertamente considerados como elementos del bien común las características étnicas que contra distinguen a los varios grupos humanos. Ahora bien, esos valores y características no agotan el contenido del bien común, que en sus aspectos esenciales y más profundos no puede ser concebido en términos doctrinales y, menos todavía, ser determinado en su contenido histórico, sino teniendo en cuenta al hombre, siendo como es aquél un objeto esencialmente correlativo a la naturaleza humana. 48.- En segundo lugar, el bien común es un bien en el que deben participar todos los miembros de una comunidad política, aunque en grados diversos según sus propias funciones, méritos y condiciones. Los Poderes Públicos, por consiguiente al promoverlo, han de mirar porque en este bien tengan parte todos los ciudadanos sin dar preferencia a alguno en particular o a grupos determinados; como lo establece ya nuestro predecesor de inmortal memoria, León XIII: ‘Y de ninguna manera se ha de caer en el error de que la autoridad civil sirva al interés de uno o de pocos, habiendo sido establecida para procurar el bien de todos.’ Sin embargo, razones de justicia y de equidad pueden, tal vez, exigir que los Poderes Públicos tengan especiales consideraciones hacia los miembros más débiles del cuerpo social, encontrándose éstos en condiciones de inferioridad para hacer valer sus propios Derechos y para conseguir sus legítimos intereses. 49.- Pero aquí hemos de hacer notar que el bien común alcanza a todo el hombre, tanto a las necesidades del cuerpo como a las del espíritu. De donde se sigue que los Poderes Públicos deben orientar sus miras hacia la consecución de ese bien, por los procedimientos y pasos que sean más oportunos: de modo que, respetada la jerarquía de valores, promuevan a un mismo tiempo la prosperidad material y los bienes del espíritu. 50.- Todos estos principios están condensados en exacta previsión en un pasaje de nuestra encíclica ‘Mater et Magistra’, en que dejamos establecido que el bien común ‘consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su propia persona.’”³³⁴

5.3. El legislador frente a la ley fiscal.

Unida la mala ley fiscal a la improbabilidad del legislador perfecto, el panorama que nos queda es tan halagüeño como debe serlo para un domador de tigres, pero sin látigo y sin jaula. El imperfecto perpetrador de la norma legal, el unamuniano hombre de carne y hueso, ha producido una defectuosa obra; ese es el hecho. ¿Pero entonces por qué ese mismo hombre, en materias distintas a la tributaria produce obras mejores, incluso ejemplares? Las regulaciones civiles y penales, formales y sustantivas; las instrumentaciones procesales constitucionales y tantas otras, son tan acabadas en muchos de sus aspectos que hoy difícilmente se les enmienda. La Constitución misma, *lex legem*, es

³³⁴ Tomado de De la Garza, Sergio Francisco, *Op. cit.*, p. 10.

tan majestuosa en tantos de sus predicados siendo que su artífice concreto es el propio legislador tributario. ¿Cuál es el *por qué* de tal situación? ¿Cuál es la causa por la cual, a mismas personas, unas leyes les resultan mejores, mientras que las de naturaleza tributaria les son tan tortuosas?

Sólo existe una explicación y ella está en la *complejidad*, o al menos en el grado en que se presenta en la materia tributaria. Y es que a estas alturas ya podemos comprender que esa complejidad está intensificada y acentuada como en ninguna otra materia por los factores exógenos y endógenos a que nos hemos referido en los Capítulos III y IV bajo el nombre de *patología de las leyes fiscales*. Porque cuando el congresista legisla sobre impuestos, afronta problemas muy específicos que no siempre han de aparecer o al menos no con la misma intensidad que cuando legisla en otras áreas. Si no fuera así, ¿entonces por qué tanta complejidad en la legislación impositiva?

Ahora es dable entender que el legislador tributario ha debido enfrentar una serie de retos que lo desafían de un modo más consistente que en cualquier otro sector del Derecho. Dicho de otro modo: ¿contra qué lucha el legislador cuando se posiciona frente a la ley fiscal? Lo hace contra:

A. Factores exógenos:

- I. El carácter político de la ley;
- II. La preparación del legislador;
- III. La presión presidencial;
- IV. Deficiencias del proceso legislativo;
- V. Deficiencias en los procesos administrativos y jurisdiccionales;
- VI. La falta de patriotismo fiscal y la desinformación;
- VII. El lenguaje dispuesto y los vasos comunicantes, y
- VIII. El fraude fiscal.

B. Factores endógenos:

- IX. El caos normativo;
- X. El dinamismo de la legislación;
- XI. Su carácter multidisciplinario;

- XII. La autonomía conceptual del Derecho tributario;
- XIII. La complejidad de los tributos;
- XIV. La consecución de la política tributaria;
- XV. La complejidad del sistema impositivo mexicano, y
- XVI. La aplicación estricta de las normas fiscales.

Dieciséis patógenos que engloban otros tantos son los que afronta el legislador tributario. Algunos de estos factores no son exclusivos de la materia tributaria, como por ejemplo ‘el carácter político de la ley’ o las ‘deficiencias en los procesos jurisdiccionales’, pero de cualquier forma al momento de elaborar las leyes fiscales todos ellos están quizás más agudamente presentes, o de plano exclusivamente allí, en relación a otras materias legislativas.

5.4. Crisis de legislación.

Es más que probable entonces que el legislador frente a la ley fiscal litiga contra mayores y más difíciles problemas que los inherentes a otras materias. Legislar en la asignatura impositiva resulta así más arduo que en otros rubros. Ha de convenirse por tanto que dada la ardua tarea que debe enfrentar el legislador tributario, unida a su humana falibilidad, la legislación fiscal está en crisis, pues no sólo es la más compleja del marco jurídico mexicano, sino aparentemente la más difícil para restarle complejidad. Pues no debe perderse de vista que las ordenanzas impositivas vienen a ser las más vulnerables a la opacidad normativa virtud a los numerosos patógenos que las invaden. De paso, la tesis de Berliri, según la cual, en mérito al carácter unitario e inmanente del Derecho no es posible concebir “un legislador tributario distinto y contrapuesto a un legislador civil, penal o procesal”,³³⁵ se desvanece.

No se trata entonces de justificar la actuación del legislador, si acaso precisara defenderle; sólo se trata de describir un fenómeno que está ocurriendo, el cual, no podemos ignorar: *la crisis de la legislación fiscal*. En ese contexto, aspirar a la paradigmática ley fiscal, equivaldría en principio a dar solución al efecto que producen los mencionados patógenos;

³³⁵ Berliri, L.V. *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, en “Rivista Italiana di Diritto Finanziario”, 1942, II.p. 17.

pero son tan múltiples y variados, provenientes de tan dispersas causas, que realizar esa tarea resultaría más que imponente. ¿Cómo ayudarle entonces al legislador tributario?

5.5. La búsqueda de soluciones prácticas. *La interpretación, una respuesta alternativa.*

Prosigue plantear qué se puede hacer, acaso, para resolver el problema ya no de la labor legislativa, sino para restarle complejidad a la ley fiscal. Y es que finalmente el mal de la legislación ya no es tan importante cuando queda evidenciada, sino la búsqueda de soluciones prácticas. Dado que, como desde el comienzo de este trabajo, se hizo notar que la complejidad normativa afecta al cumplimiento de las disposiciones, distorsiona al sistema impositivo, incrementa el llamado ‘costo de información’, además de que debilita el principio de seguridad jurídica (*Supra* 2.2), evidentemente debe considerarse, en principio, que si la complejidad está motivada por diversos factores, habría de hacer algo por disminuir su impacto.

Pero pasando revista a los ocho factores exógenos (el carácter político de la ley; la preparación del legislador; la presión presidencial; deficiencias del proceso legislativo; deficiencias en los procesos administrativos y jurisdiccionales; la falta de patriotismo fiscal y la desinformación; el lenguaje críptico y los vasos comunicantes; el fraude fiscal), como a los otros tantos endógenos (el caos normativo; el dinamismo de la legislación; su carácter multidisciplinario; la autonomía conceptual del Derecho tributario; la complejidad de los tributos; la consecución de la política tributaria; la complejidad del sistema impositivo mexicano; la aplicación estricta de las normas fiscales), al punto se ve que no es posible encontrar soluciones desde una sola perspectiva. Si por ejemplo, enfocáramos nuestra atención a *la preparación del legislador* (*Supra* 3.2.2), tendríamos que disponer de respuestas sociológicas o políticas; pero éstas no nos servirían para resolver b atinente al *dinamismo de la legislación* (*Supra* 3.3.2), por ejemplo. Si nos ocupáramos de la cuestión relativa al *caos normativo* (*Supra* 3.3.1) tendríamos que emplear soluciones de naturaleza jurídica o acaso meramente técnicas, sólo que el Derecho ni la técnica valdrían para cuestiones que sólo puede arreglar la economía tales como *la complejidad de los tributos* (*Supra* 3.3.5) o *la consecución de la política tributaria* (*Supra* 3.3.6). Otros factores deben atenderse desde la sociología, como *el fraude fiscal* (*Supra* 3.2.8) o *la falta de patriotismo fiscal y la desinformación* (*Supra* 3.2.6). Incluso entre las causas netamente jurídicas no

podrían abordarse todos los factores desde una sola óptica, pues algunos de ellos son de estricta índole constitucional (*deficiencias en el proceso legislativo, Supra 3.2.4*), otras de naturaleza tributaria (*la autonomía conceptual del Derecho tributario, Supra 3.3.4*) u otras tantas de Derecho privado (*su carácter multidisciplinario, Supra 3.3.3*), por cuanto cada una de esas áreas del Derecho poseen predicados propios.

Fácilmente puede advertirse ahora que una sola solución para disminuir la complejidad normativa, a manera de una especie de *hilo negro* o *varita mágica*, resulta a mi vista y entender, inexistente.

Cada ciencia y cada porción de ellas, reclama métodos *ad hoc*, que al día de hoy, sólo sirven para explicar y solucionar los acotados fenómenos de que se ocupan. No pueden en modo alguno, por decirlo así, combinarse indiscriminadamente metodologías ni gnoseologías. Alguna vez Griziotti intentó abordar el complejo fenómeno del Derecho Financiero desde un método único, al cual llamó *sincrético*;³³⁶ con él pretendió aglutinar cuestiones tan diversas y ambivalentes como la economía, la política, la técnica y el Derecho. Fracásó cuando la práctica demostró la imposibilidad de su teorema, y desde entonces ya nadie más ha pretendido secundarle.

En alguna época diversos autores,³³⁷ preocupados por el modo en que la complejidad de las leyes fiscales afectaba al *costo de información*, supuso que la solución estribaba en la labor de codificación.³³⁸ Pero el método sintético alemán –que en la Ordenanza Tributaria Alemana encontró su más sencilla expresión–, ni el método sincrético americano –que comprende dos grandes codificaciones–, han podido superar ese problema. La prueba está entre nosotros, donde habiendo codificado la parte general del Derecho tributario seguimos con la problemática.³³⁹

³³⁶ Griziotti, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Depalma, Buenos Aires, 1959.

³³⁷ En 1942, Giuliani Founroge lo propuso para Argentina (Giuliani Founroge, C.M. *Anteproyecto de Código Fiscal*, Bs. As., 1942, p. 361); el exponente contemporáneo más destacado en ese país es Eduardo Baistrocchi (*Vid. Baistrocchi, E. Codificación del Derecho tributario... Ob. cit.*, pp. 177-217).

³³⁸ “El proceso de codificación fue liderado en Europa por Alemania en 1919 y en América por los Estados Unidos y México en 1939.” (Baistrocchi, E., *ob. cit.*, pp. 180 y 181).

³³⁹ Ciertamente la labor de codificación tiende a racionalizar el universo normativo. Los franceses, quienes iniciaron ese método con el Derecho civil, simplificaron en gran parte el Derecho común. Pero a esa labor le siguió otra que aún no ha sido valorada en la materia tributaria, la cual constituye el eje central de esta tesis.

Tampoco podríamos afirmar que con la solución de uno sólo de los factores, cualquiera que de ellos sea, la legislación fiscal se desacomplejaría mucho. Primero porque no sabemos cuál de todas las causas es la que más afectación produce; segundo, porque para saberlo, sería preciso evaluar una por una, aunque para ello habría de realizarse no desde un plano teórico, sino práctico, lo que para nosotros resulta materialmente impráctico.

Por la misma razón tampoco podríamos asegurar en qué modo los factores exógenos y endógenos afectan más a la legislación fiscal en comparación con otras materias, porque para hacerlo necesitaríamos realizar una patología de las leyes civiles, otra patología de las leyes penales, otra de las leyes administrativas, constitucionales, etcétera, y de ello realizar una comparación para averiguar cuáles factores son exclusivos de la ley impositiva y si éstos son los más relevantes.

Tampoco hay respuestas fáciles partiendo de un estudio sobre legislaciones comparadas, porque eso supone qué podemos realizar una *patología de las leyes fiscales alemanas*, otra *patología sobre las francesas*, sobre *el de las argentinas*, etcétera.

¿Y si entonces las leyes fiscales son tan inconmensurablemente complejas acaso será posible hacer algo para erradicar esa complejidad o al menos para atenuarla significativamente? Por lo hasta ahora expuesto, ignoro cómo. Sí en cambio sé, qué puede hacerlas comprensibles: su *interpretación*.

Porque si el panorama que nos queda es que las leyes fiscales son tan complejas que sólo puede aspirarse a reducirles complejidad, entonces es tiempo de convenir que debe hacerse siquiera algo por *entenderlas*. Para ello es la *interpretación*, que en ese sentido significa *racionalización*.

CAPÍTULO VI

LA RACIONALIZACION DE LA LEY TRIBUTARIA

6.1. ¿Quiénes racionalizan?

Es la complejidad de la ley fiscal lo que verdaderamente debe centrar nuestra atención. Ahora las causas que la generan como las acciones que deben realizarse para mejorar la legislación en sí misma, son aspectos secundarios. Así queda focalizado convenientemente el problema.

¿Qué es difícil encontrar en la complejidad; qué es aquello que la complejidad no muestra de un modo aparente? Racionalidad. Todos los textos normativos lo que en fin último persiguen es establecer coherentemente reglas de conducta sistemáticamente armonizadas, de modo tal, que sus postulados tengan eficacia en un tiempo y espacio y sean acordes al fin que con ellos se intenta realizar. Es decir, las normas jurídicas, como otro tipo de normas, prescriben reglas de variados tipos; pero esas reglas cuando están acotadas a patrones con identidades definidas tienden a constituir en su conjunto un orden que sólo se logra por la coherencia y sistematización que lleguen a tener las partes con relación al todo. Así es posible referirnos a un *orden jurídico penal*, cuando además de existir normas penales, éstas están congruentemente armonizadas. Si en cambio hubiera una suerte de disposiciones meramente yuxtapuestas sin congruencia unas con otras entonces allí difícilmente podríamos hablar de la existencia de un orden normativo racional; pues en ese caso, las yuxtaposiciones serían alguna especie de ‘conglomerado de normas’ o un mero ‘caos normativo’.

Por eso decimos que al margen de sus teleologías particulares las legislaciones lo que buscan finalmente es establecer un orden para lograr un fin específico. La racionalización es el vehículo que permite ese escenario. Esta puede conseguirse de diversas formas. En tratándose de leyes, atendiendo sus procesos vitales, la racionalización puede ser alcanzada en tres momentos:

- a) Al crearla;

- b) Al ejecutarla, o
- c) Al interpretarla.

¿Quién crea las leyes? Los modelos constitucionales contemporáneos de herencia europea prevén en la figura del parlamentario al creador por antonomasia de la legislación. Por lo general está admitida como excepción la facultad extraordinaria para legislar concedida al Poder Ejecutivo.³⁴⁰ El legislador entonces, a través de diversos métodos, cuando se verifica el proceso legislativo, intenta racionalizar lo más posible sus codificaciones. Podemos decir que en esta etapa se da el primer intento de racionalización.

¿Quién las ejecuta? Tratándose de las leyes fiscales sus ejecutores son las autoridades administrativas, al igual que los contribuyentes o personas particulares que actúan como retenedoras en auxilio del fisco. Aquí la labor de racionalización es una aspiración más difícil puesto que los mecanismos para hacerlo no son del todo óptimos; pueden destacarse en esa lid contra la complejidad, las reglamentaciones administrativas con las cuales se pretenden complementar aspectos no aclarados por el legislador.

c) ¿Quién las interpreta? La doctrina contemporánea³⁴¹ señala que la interpretación de la ley pueden realizarla tres personas: *i*) El que manda, pudiendo mandar a través de la ley, mediante su ejecución en vía de resoluciones administrativas de carácter general o particular, o al resolver casos concretos; se trata respectivamente del legislador, del administrador y del juez; *ii*) El que enseña, y *iii*) El que aconseja.

Al efecto de racionalizar la ley fiscal hemos visto que la intervención del legislador es insuficiente, pues con todo y sus esfuerzos, la complejidad normativa persiste. Veamos ahora lo que desde la administración pública se ha hecho al respecto.

6.2. El fisco frente a la ley fiscal.

En la relación jurídica tributaria, el fisco es parcial, porque es parte. Esta verdad, se debe llevar presente en todo lo concerniente a la actividad administrativa, trátase de las reglamentaciones que expida, del ejercicio de sus facultades de comprobación, de las

³⁴⁰ En el artículo 49 constitucional se prevén para el caso mexicano las dos excepciones, las cuales a su vez están en los artículos 29 y 131, segundo párrafo, de la propia Ley Fundamental.

³⁴¹ Vid. Vigo, Rodolfo Luis. Ob. cit. y WRÓBLESKY, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, Civitas, Madrid, 1998.

consultas y solicitudes que resuelva, o de la formulación de iniciativas de ley o de reforma legal que presente. Porque en consonancia con esa posición parcial, el fisco tiende naturalmente a tergiversar en su favor los postulados de la legislación impositiva y por esa actitud, la racionalización no se presenta ya como un fenómeno científico sino especulativo, por cuanto se apuesta a los resultados apriorísticos de la recaudación y del control hacendístico o fiscalizador.. Un racionalizador normativo en cambio, no aspira a otra cosa que a establecer un orden de acuerdo a determinada metodología y parámetros lógicos; esto es, debe asumir una posición neutra en cuanto a las ideologías de los destinatarios de la norma, pero se compromete con la científicidad del método que le permite analizar y concebir el fenómeno cognitivo. El fisco, claramente, no es neutral en cuanto a su ideología, y nada más lejos de la ciencia, que las posiciones ideológicas. Es tanto como dejar la Iglesia en manos de Lutero. Kelsen, declaró que “todas las ideologías, emanan de la voluntad, no del conocimiento. Su existencia está ligada a ciertos intereses o más exactamente a intereses diversos a la verdad, cualesquiera sean, por otra parte, su importancia o su valor. Pero el conocimiento concluirá siempre por desgarrar los velos con los cuales la voluntad envuelve las cosas.”³⁴²

En la búsqueda de la racionalización normativa tampoco deben olvidarse las experiencias históricas. Porque quien primero detentó esa responsabilidad, por muchos años incompartida, fue el propio fisco. Él fue el artífice de los más caros tributos que han soportado los pueblos, desde la Gran Tenochtitlán hasta el sistema de satrapías que Darío le a los Persas. Y si acaso los edictos de antiguo fueron más simples, su simpleza provenía de lo elemental del sistema económico que los sostenía como del desatender los criterios de justicia que la economía clásica introdujo y que habrían de recoger tardíamente las constituciones modernas (*Supra* 3.3.5).

A nadie escapa que la creación de la ley fiscal, es desde el 15 de junio de 1215, con la *Charta Magna Libertatum*, responsabilidad exclusiva del legislador. Pero antes de ese hecho impar, el poder tributario recaía fundamentalmente en la persona que detentara la soberanía, tratáse de un rey, un príncipe, un emperador, un pontífice, un cónsul, faraón, khan, zar, o cualquiera nombre que le designara; por eso a los tributos que pagaban los

³⁴² Kelsen, Hans. *La teoría pura del Derecho*, Porrúa, México, 1998.

súbditos se les denominaba *impuestos*, puesto que se trataba de una ‘imposición’ cuya final legitimidad derivaba de la voluntad unilateral del soberano. Sin embargo con tal forma de legitimación se cometieron muchos abusos, pues amén de que algunas veces los tributos eran justos, otras tantas no lo eran. Esta situación cambió con la mencionada *Charta* inglesa, que los barones arrancaron al rey Juan sin Tierra. Por virtud de ese documento constitucional, fue determinado que en lo sucesivo se pagarían sólo los tributos que exclusivamente fijaran los barones erigidos en parlamento, ya que ellos serían quienes soportarían la carga y quienes, a nombre del pueblo, autorizarían las imposiciones a éste. Tal evolución tuvo repercusiones en la teoría constitucional, pues de entrada, significó la primera separación de poderes de la era contemporánea, si consideramos que la más remota está representada en la democracia ateniense del s. IV a.C.; en segundo término, la voz ‘impuesto’, pierde su connotación ontológica, pues los gravámenes ya no serán más una ‘imposición’, sino un acto de voluntariedad del tributante, con lo cual el vocablo filosóficamente habría de sustituirse posteriormente por *contribución*, que en ese sentido resulta más apropiado. Dino Jarach, lo explica así:

“La *Magna Charta Libertatum* inglesa de Juan sin Tierra es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés. Y la emancipación americana, iniciada por la rebelión de las Colonias inglesas. Nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria. En el proceso de formación de la Revolución Francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se afirmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; por el otro debían aprobar el presupuesto de gastos. Y aquí me permito hacer una breve digresión. Por ese principio, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término ‘impuesto’, que recuerda la fuerza o el poder del imperio, en todas las constituciones francesas, a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal y esto no lo han dicho los constitucionalistas políticos de aquella época, sino que lo decimos nosotros estudiosos dogmáticos- que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del Poder Legislativo. Todo esto nosotros lo encontramos consagrado en nuestras Cartas fundamentales y, constituye la partida del nacimiento del Derecho tributario. No existiría tal Derecho sin este principio.”³⁴³

Así es como se acuña el llamado principio de *legalidad tributaria*, también denominado *reserva de ley*, que la doctrina anglosajona formula como *no taxation without representation* y las escuelas europeas lo identifican posteriormente en el aforismo *nullum*

³⁴³ (Jarach, Dino. *Curso superior de Derecho tributario, op. cit.*, pp. 14 y 15.

tributum sine lege del Derecho Romano. La necesidad ciudadana de consentir el impuesto brotó espontánea y paralelamente en varios países de Europa, sobre todo en España y Francia, y de alguna medida también en Italia.³⁴⁴ Después cayó en debilitamiento para terminar por suspenderse en Francia, durante la época de los ‘Luises’, lo que sucedió en los siglos XV, XVI y XVII.³⁴⁵ Con el advenimiento de la Revolución Francesa primero y con la Independencia de los Estados Unidos de América después, el principio es reivindicado para subsistir a la fecha en prácticamente todos los países civilizados. La lucha por el *principio de legalidad tributaria* ha sido en ese contexto una lucha contra el Poder Ejecutivo y su aparato recaudatorio ideológico; por una parte para evitar sus abusos, por la otra para que el contribuyente consienta los tributos. Así es como al legislarse le ha traspasado la responsabilidad de establecer las contribuciones. Las leyes son anteriores al Poder Legislativo, pero ahora éste es quien, en materia impositiva y en todas, debe realizarlas.³⁴⁶

Pero en el ejercicio de esa potestad, si bien ya no se cometen los abusos de antaño, ahora se comenten otros diversos, como lo es la existencia de inconmensurables e inextricables leyes, que expedidas con la intención de salvaguardar los Derechos de los tributantes, se han convertido en un bien aparente. La cripticidad de la legislación lleva al punto de conducir a su inentendimiento. Pero ahora un malentendido principio de *legalidad tributaria* y otras tantas supersticiones, le han reportado un lastre a la legislación en los países en que al axioma se le identifica con otro absolutismo, que es el de encomendarle al legislador toda la racionalización de su obra. Es como si se entendiera que el totalitarismo legislativo que ejercía el Ejecutivo fue traspasado incondicionalmente, como una estafeta, a la potestad del legislador. La *reserva de ley* es una conquista irrenunciable de los pueblos que se dicen libres, pero ello no implica que las leyes fiscales, al igual que cualquier otra, puedan ser interpretadas, en aras de la racionalización, por alguien distinto de quien las impetró.

³⁴⁴ Vid. Casás, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*; 1ª ed.; Ad-Hoc; Buenos Aires, 2002, pp. 260-269.

³⁴⁵ *Idem*.

³⁴⁶ Debido al acontecimiento inglés de 1215, quizás la materia tributaria pueda considerarse como la primer asignatura legislada en parlamento, a la que con motivo de la Revolución Francesa, vendrían a sumarse las restantes materias.

Tal auxilio racionalizador no podría provenir principalmente del Poder Ejecutivo, pues si bien este coadyuva a través del ejercicio de la reglamentación, su condición de parte en la relación tributaria turba su imparcialidad. Además, el fisco ya detentó durante muchos siglos el poder de imposición y demostró que sus leyes fueron por lo general arbitrarias; por lo cual, cualquier intento de vindicarlo alguna potestad, aunque sólo fuera en la parte interpretativa, significaría un retroceso. Por ello creo que el auxilio sólo puede provenir de otro Poder, del de los jueces. Ellos están más alejados de la posibilidad de acusar injusticias, pues no tienen a su cargo el manejo del erario y no son parte de la relación tributaria. Su carácter neutro, coadyuvaría mejor para hacer más comprensible la ley, al menos en el plano cognitivo.

Es un hecho que la teoría general de la interpretación jurídica, es defendida como ciencia, desde Savigny.³⁴⁷ En la materia tributaria, quien quizás más acabadamente ha demostrado el carácter científico de la interpretación impositiva es el profesor D'Amati.³⁴⁸ La interpretación de la ley, se rige por cánones científicos, y no en vano en el mundo existen escuelas interpretativas de cimero prestigio. Sin divagar más, la labor de racionalización de la ley impositiva por parte del legislador, es hoy por hoy la fuente existente máspreciada y directa, pero es también la única y además insuficiente; porque el Ejecutivo no racionaliza, ideologiza; opino que es tiempo de compartirla con el juzgador.

6.3. El Poder de los Jueces.

Guardianes de un orden que la ley, la Constitución, el Estado Social y Democrático de Derecho, los más caros principios y valores jurídicos como la justicia, la equidad, el bien común y la solidaridad persiguen imponer; merecedores de las más elevadas consideraciones que las esferas pública y privada puedan reportar; ejecutores últimos de las escuelas jurídico filosóficas que postulan los mejores juristas del orbe; portadores de las más preclaras cualidades que distinguen al servicio público, por la excelencia, profesionalismo, imparcialidad, independencia y objetividad que sólo a ellos se les exige poseer; paradigmas en fin, de todo lo que un ciudadano debe ser, y sin embargo, proscritos

³⁴⁷ Vid. SAVIGNY, Karl Von Friedrich, *Sistema del Derecho romano actual*, T I, edición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2004.

³⁴⁸ D'Amati, Nicola. *Il diritto tributario*, en Trattato di Diritto Tributario. Dir. Gral. Andrea Amatucci; Cedam, Milán, 2001, p. 9.

de las decisiones políticas fundamentales; pertenecientes al menos fuerte de los Poderes públicos; anónimos y herméticos; repudiados cual ningún otro de llegar a cometer errores; vistos con desconfianza si por afán de justicia llegan a apartarse de la legislación; odiados por la contraparte que condenan; ignorados en su callada y fatigosa labor... así son nuestros jueces.

Y aun cuando suele vituperarse tanto al legislador y al Ejecutivo, la proclama es: ‘mejor vivir bajo el imperio de una ley, aunque sea absurda, a hacerlo bajo la incertidumbre de una sentencia, aunque sea justa.’ Se dice: *no podemos dar mayor poder a los jueces, porque éstos, bajo el subterfugio de la interpretación, terminarían por establecer un orden que no ha sido decretado por la voluntad popular plasmada en la ley.* Se pasaría, ‘de un gobierno de leyes, a un *gobierno de jueces* (Lambert. *Le Gouvernement des Juges*, París, 1921); de la teoría de la representación, a una *tercera cámara legislativa*; de una democracia, a una *oligarquía judicial* (Jefferson)³⁴⁹ que dejaría al país *a disposición de nueve ancianos* (Roosevelt)³⁵⁰ La dictadura de los jueces, eso y no otra cosa, es lo que se teme.

El prejuicio a la temida ‘dictadura judicial’ está presente más temidamente en materia tributaria, pues en ella, categóricamente, se prohíbe la interpretación en la parte material del Derecho Fiscal, que es la propiamente tributaria. Esto es casi tanto como afirmar, que ahí los jueces no deben *pensar*, sino *ejecutar*, porque ‘preferible es –se dice– que una asamblea de seiscientos veintiocho legisladores se equivoque, a que lo haga un cuerpo colegiado de tres u once juzgadores no electos democráticamente.’ Se piensa: *dura lex, sed lex*, y tal axioma se adopta a pesar de todas sus consecuencias. ¿Cómo permitir que un juez, por experto, neutro, prudente, eficiente o genial que pueda ser, tenga potestades para corregir lo que el legislador no precisó correctamente? ¿No es acaso menos peligroso vivir bajo la inflexibilidad de la ley que hacerlo bajo la incertidumbre de su interpretación?

Con tal fervor se cela de la labor enjuiciadora, y por ese sentimiento, se le procura cuanta atadura se pueda para que no vaya más allá de lo estrictamente conveniente. Todo ello entre nosotros los mexicanos proviene de una idiosincrasia colectiva antijudicial largamente

³⁴⁹ Citado por Herrendorf, Daniel E. en: *El poder de los jueces*. 3ª ed.; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998, p. 26.

³⁵⁰ *Idem*.

forjada.³⁵¹ Desde la conformación del Estado Mexicano, ha habido una secular desconfianza hacia nuestros jueces. En un principio, porque la mayoría eran legos, pues no eran abogados, y como tales, sus sentencias eran totalmente inciertas; también por una odiosa subordinación al Poder Ejecutivo, desde donde, salvo contados y destacados casos, se les cooptaba e instruía con apego a criterios políticos o caciquiles no siempre justos. Después, por mera tradición; porque no obstante la separación de Poderes y el perfeccionamiento de nuestras instituciones que consigo trae el régimen democrático que hoy se vive, no ha podido superarse del todo en la conciencia colectiva ese recelo hacia lo judicial. Contribuye asimismo a esa desconfianza: que el Poder de los Jueces no alcanza todavía los estándares de calidad que legítimamente demanda la sociedad mexicana; se lucha contra el rezago judicial, pero no logra abatirse; no sabemos quiénes son nuestros mejores juzgadores y en general la transparencia se maneja con criterios excesivamente herméticos; por los tecnicismos procesales es cada vez más difícil acceder a la justicia; la casta judicial en su conjunto es extremadamente conservadora, elitista, cerrado, padece del síndrome del *sprit d'corps*, que es el sentimiento de pertenencia a un cuerpo y que conlleva lealtades traducidas a veces en complicidades insanas por las prácticas corporativas que

³⁵¹ Sin que comparta en gran parte los resultados de la investigación de Herrendorf (*ibidem*, pp.12 y 13), es particularmente elocuente el diagnóstico del aparato judicial mexicano que formuló durante su estancia académica en México:

En realidad, me sorprendía la larvada y minúscula capacidad del poder judicial de ese país, situación que si bien no puede sustraerse del dominio férreo del Estado por un poderoso grupo político que lo controla hace más de setenta años, tampoco deja de estar vinculada con la escasa vitalidad jurídica del país.

El contrapunto de comparación inmediata era los Estados Unidos, cuya proximidad geográfica lograba un fenómeno extrañísimo: muy frecuentemente nos visitaban en la Universidad catedráticos norteamericanos que hablaban de un poder judicial extraordinariamente capacitado, y que los estudiantes creían entre imposible y fantástico... No dejaba de sorprenderme que el país que fue cuna del amparo judiciales resignara a un elenco de jueces tan desvitalizado. Pero el hechizo se deshizo rápido.

En efecto: Toda circunstancia de investigación concluía rápidamente en que el amparo contra sentencias nació en México debido a la necesidad de contar con una instancia judicial superior que pudiera revisar sentencias falladas por jueces inferiores considerados, invariablemente, incapaces... El amparo se me presentaba ahora como una deslealtad, nacida para detener a los jueces y no para fortalecer a la magistratura, que estaba –y permanece– recelada.

Esta desconfianza tuvo raíces históricas. Durante la dominación española, la administración de justicia conocía dos sedes: México y Guadalajara, asientos de las dos Reales Audiencias. La Corte Suprema de Justicia vino a reemplazar, con la Constitución de 1824, a ambas y al Supremo Consejo de Indias. No obstante el régimen federal establecido entonces, subsistió un ejercicio centralista de la justicia, que tenía además razones muy prácticas: había muy pocos abogados y residían en las ciudades ‘judiciales’ mencionadas: Guadalajara y México. Por este motivo, los tribunales de provincias fueron cubiertos por jueces legos que no siempre tenían la preparación suficiente para la impartición de justicia; incluso, no era requisito ser abogado para ocupar un ministerio en la propia Corte Suprema, sino simplemente ‘estar instruido en la ciencia del Derecho’ de acuerdo a la Constitución de 1824.

entraña; la dignidad judicial algunos la confunden con la arrogancia, la independencia con el hermetismo, la severidad con la intolerancia, y de todo ello, lo que haga uno, afecta al gremio en su conjunto. No obstante, estructuras judiciales de otras latitudes que igualmente padecen el *sprit d'corps*, como las italiana y la francesa, no tienen inconvenientes con la interpretación judicial, ni siquiera en el ámbito tributario.

Juzgo que los prejuicios a la doctrina de la interpretación jurídica impositiva, más allá del tipo de escuela judicial que se adopte, provienen más de la idiosincrasia colectiva apuntada que de cuestiones objetivas. Pregúntese si no al punto por qué en otros sistemas jurídicos contemporáneos como el *common law*, o en la escuela del realismo jurídico, el Derecho es finalmente lo que los jueces dicen que es; o también, por qué en el Derecho Tributario alemán³⁵² o en el norteamericano,³⁵³ se permite la interpretación jurídico impositiva, *latu sensu*.

Y a pesar de todo, el presente trabajo constituye finalmente una apuesta por los jueces; porque en definitiva, la falibilidad judicial acaso sea menor que la legislativa. Véase si no entonces que, en contrapartida a las improbabilidades del *legislador paradigmático* a que se aludía en el capítulo V, los jueces reportan diez ventajas:

1. Para cuando revisan el caso, ya fueron detectadas las inconsistencias que el legislador no previó, pudiendo corregirlas (es un corrector tardío).
2. Es experto, virtud al método de carrera judicial que decide sus rangos y ascensos.
3. Es desinteresado de lo partidista, pues no es electo democráticamente, sino designado por méritos.
4. Puede corregir anomalías sin necesidad de esperar una reforma.
5. Es dinámico. Su criterio es elástico, dúctil,³⁵⁴ adaptándose a las circunstancias del momento.
6. Su labor es más expedita que la realización de un proceso legislativo.

³⁵² Cfr. Kruse, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I*; 3ª. ed.; trad. Perfecto Yebra Martul-Ortega *et al*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973, pp. 171 y ss.

³⁵³ Cfr. Pinedo y Waterhouse. *Sobre el abuso de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, en "El Derecho", t. 10, p. 871.

³⁵⁴ Vid. Zagrebelsky, Gustavo, *Op. cit*

7. Puede definir por principios.³⁵⁵
8. Puede corregir el presente (caso concreto a resolver) y también hacia el futuro (el precedente).
9. Da mayor certeza y seguridad jurídica a la *res iudicata*.
10. Auxiliaría al legislador en la depuración de la norma, en aras de convertir la legislación conflictiva en pacífica.

³⁵⁵ *Vid.* Dworkin, Ronald, *op. cit.*

CAPÍTULO VII

HACIA UNA TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

7.1. Planteamiento.

Al desarrollar este punto se debe llevar presente que la interpretación judicial de la ley fiscal no constituye una impostura a la labor legislativa que genera tributos. Constituye más bien una función racionalizante, provista de cánones y limitantes que la dominan. Interpretar, designa ‘desentrañar el significado de algo’, o incluso, ‘atribuírselo’; pero no significa, *strictu o latu sensu*, generar tributos.

In claris non fit interpretatio, y sin embargo, tal apotegma no se escucha en la materia tributaria, sino otro que dice ‘las leyes fiscales son de aplicación estricta’. No es que el primero haya querido incorporarse en el segundo, porque éste nada tiene qué ver con aquél, ni tampoco las normas tributarias poseen esa claridad que excluye su interpretación. Mas entonces, ¿a qué se debe, en qué se fundamenta, el axioma ese, según el cual, las leyes fiscales, en la parte material del tributo, no deben ser interpretadas porque son de aplicación estricta?³⁵⁶

En la teoría e historia de la interpretación de las leyes tributarias está la respuesta a lo anterior. La formulación de una teoría interpretativa de los tributos no es cosa nueva, muy por el contrario, es quizás, de todas las escuelas jurídicas interpretativas especializadas, la más antigua. Sabido es que Savigny fue el gran vindicador de la interpretación, lo cual hizo en su “Sistema del Derecho Romano Actual”,³⁵⁷ pues habiendo desmitificado la vieja tesis prescripta por Justiniano y secundada por Los Glosadores, según la cual las *Institutas* de Justiniano no debían ser interpretadas, logró que merced a su demolición, se inaugurara un nuevo capítulo teórico para el progreso del Derecho.

No bastando la teoría general de la interpretación para explicar por sí sola algunas cuestiones de la Ciencia Jurídica, pues existen materias cuyo objeto de estudio es en sumo

³⁵⁶ En lo referente al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, los expedientes legislativos correspondientes nada aclaran.

³⁵⁷ *Ob. cit.*

heterogéneo, se han deslindado del esquema general algunos esquemas interpretativos *ad hoc*. La más desarrollada de todas es quizás la ‘interpretación constitucional’, surgida como un fenómeno de pos guerra.³⁵⁸ El ámbito criminal posee destacadas escuelas interpretativas, una de las últimas es la del Garantismo, amén de ser también una teoría *ius* filosófica.³⁵⁹ Más recientemente ha decollado la interpretación electoral.

Pero de todas las escuelas, la que más tempranamente se emancipó de la teoría general de la interpretación jurídica, fue la diseñada para la materia tributaria, cuyos orígenes se remontan a 1912. Esto es explicable, tanto por un episodio de opresión ocurrido en la Italia pre fascista, como por un fenómeno alemán de entre guerras que vino a concretarlo.³⁶⁰ Expliquémoslo así. Todas las corrientes interpretativas *ad hoc*, tienen como común denominador el poseer principios e institutos propios que les dan autonomía científica y que sólo operan en el contexto que las rige,³⁶¹ singularidad que precisamente justifica su deslindamiento de la teoría general interpretativa. Precisamente por ello, atendiendo a la naturaleza del principio y a las regulaciones que las informan, requieren de métodos interpretativos *ad hoc*.

El Derecho Impositivo posee principios de esa consonancia, tales como los de *justicia fiscal; certeza, igualdad ante el tributo*, etc., así como institutos propios tales como una normatividad impositiva o una dogmática tributaria. Incluso, atendiendo al contenido económico de los tributos, ha debido desarrollarse un método interpretativo *ad hoc* que

³⁵⁸ Cfr. Vigo, Rodolfo L., *Op. cit.* ; Wróblesky, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, Civitas, Madrid, 1998; y Zagrebelsky, *Op. cit.* En cuanto a los desarrollos, son Europa, por sus tribunales constitucionales, y los Estados Unidos de América, por tradición histórica, quienes más avanzados se encuentran. El economista Richard Posner describe el fenómeno norteamericano en los siguientes términos: “Sabemos que [normas] a largo plazo crean el problema de que se vuelven obsoletas a causa de las limitaciones de la previsión humana. La solución a este problema es la flexibilidad de la interpretación, la cual requiere un lenguaje suficientemente general para invitar a que se haga una interpretación que adapte [la Constitución] a los cambios imprevistos de las circunstancias, y principios de interpretación sumamente flexibles para autorizar al intérprete a aceptar la invitación que ofrece la generalidad del lenguaje. Los paralelos en la esfera constitucional son la generalidad bien conocida de varias de las disposiciones constitucionales más importantes y el principio de que la interpretación constitucional debe ser flexible, no estricta. El lado malo es el conocido problema de los costos de agencia. Entre más general sea la disposición que va a interpretarse y entre más flexible sea la interpretación permitida, más fácil será que el agente-intérprete (en este caso la Corte Suprema) se desvíe de la ruta establecida por el principal (los constituyentes).” (Posner, Richar A., *Op. cit.*, p.578).

³⁵⁹ Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón*. Teoría del garantismo penal Trotta, Madrid, 1997.

³⁶⁰ Para una amplia y detenida explicación de la evolución histórica de la interpretación tributaria, *vid*, Vanoni, Ezio, *ob. cit.*, *Naturaleza e interpretación...*; Cap. I.

³⁶¹ *Vid*. Dworkin, Ronald. *Taken right's seriously. Los Derechos en serio*; Planeta de Agostini, Bs. As. 1993; al igual que Zagrebelsky, Gustavo, *op. cit.*

atiende a la *significación económica*, no existente en ningún otro sector del Ordenamiento. Como quiera que sea, no bastando la *teoría general de la interpretación jurídica* para ahondar suficientemente en la Materia Tributaria, debe convenirse sobre la necesidad de desarrollar una teoría de interpretación dedicada a las leyes fiscales. ¿Pero como cuál?

7.2. Grados y posturas.

Así, de la teoría e historia de la interpretación de las leyes tributarias, alcanza a advertirse que la concepción de una teoría interpretativa en materia tributaria, ha pendulado tradicionalmente entre encontradas posturas ideológicas, según la libertad o restricción que se le dé al intérprete. Y en la disputa por averiguar cuál método de interpretación en materia tributaria³⁶² es el idóneo, han surgido en el ámbito de la discusión doctrinaria tres claras posiciones.

En una primera, se ubican los defensores a ultranza de la interpretación estricta, quienes identifican este método con el principio de *legalidad tributaria*, considerándolos equivalentes, pues aunque asumen la existencia de métodos diversos aseguran que el único válido es el rígido, por ser sólo éste donde se cumple a cabalidad la *reserva de ley*. Entre los partidarios de esta postura se encuentran los prestigiados juristas argentinos Juan Carlos Luqui³⁶³ y Miguel Angel Ezkgzermayán, o en Uruguay el insigne Ramón Valdés Costa,³⁶⁴ entre muchos otros. Tales juristas, sostienen básicamente que la *reserva de ley* consiste en la carga que tiene el legislador de detallar exhaustivamente y con todo rigor los elementos todos del tributo, o sea, sujetos, objeto, base, alícuota y época de pago, así como las exenciones, infracciones y sanciones; de ahí su afirmación de que el método de interpretación estricta sea sólo el que se ajusta a tales cometidos. A semejanza implícita o explícitamente la interpretación estricta, con la *tipicidad* del Derecho Penal -tal como lo considerara el prestigiado profesor de la Universidad de San Pablo, Geraldo Ataliba, o como lo hace el profesor portugués radicado en Brasil, Alberto Xavier-,³⁶⁵ donde ni la analogía ni la mayoría de razón, para ellos, tienen cabida. Los juristas mexicanos sólo se

³⁶² Referido a los elementos del tributo, sus excepciones, infracciones y sanciones.

³⁶³ Vid. Luqui, Juan Carlos. *Garantías constitucionales en materia impositiva*; en Revista Impuestos, núm. 395, Bs. As., 1947, p 6.

³⁶⁴ Valdés Costa. Ramón. *Instituciones de Derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992. pp. 123 y ss.

³⁶⁵ Cfr. Casás, José Osvaldo. *Op. cit.*, p. 240.

han pronunciado incidentalmente sobre el tema, y aunque en general comulgan con la aplicación estricta,³⁶⁶ en realidad hay una omisión doctrinaria en punto al tema de la interpretación tributaria.

En una posición antagónica a la anterior, se encuentran quienes ven en el método analógico de integración la directiva más eficiente de interpretación tributaria, pues sin desconocer la existencia del método restrictivo, lo discriminan por la importancia que para ellos tiene el intérprete dadas las fluctuaciones que afectan a la norma. Pertenecen a esta postura, el distinguido miembro de la Escuela de Pavía, Ezio Vanoni, cuya obra *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias* inauguró en 1932 el debate sobre interpretación tributaria;³⁶⁷ más recientemente también el profesor argentino Gustavo Krause Murguiondo.³⁶⁸

En una última posición, intermedia, se colocan otro selecto grupo de tributaristas para quienes, descartando la analogía, aceptan como válidos y los recomiendan otros tantos métodos de interpretación distintos al estricto, incluido el método extensivo. Tal es el caso de Dino Jarach, artífice del método innominado *jurisprudencia de conceptos*, quien

³⁶⁶ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 257 a 260 y específicamente la 435; Manautou, Emilio, *Introducción al... op. cit.*, p. 149; Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp.48-52; para los dos últimos autores la interpretación armónica de los preceptos sustantivos es válida, pero claramente se colocan entre los defensores del método estricto. En esa misma línea que acepta la interpretación armónica o sistemática, se coloca el profesor Fernández Sagardi, quien sin embargo, confunde la aplicación estricta con el método exegético, pues tiene dicho que: “Tres son los resultados de aplicar los distintos métodos de interpretación de la ley, a saber: el restrictivo, el estricto y el extensivo. El restrictivo es aquel que da el menor alcance posible a los términos en que se encuentra redactada la disposición; el extensivo otorga mayores alcances y el estricto es el término medio, *es el afán de conocer la verdadera intención del legislador...*” (Fernández Sagardi, Augusto. *La defensa fiscal y usted*, 2ª ed.; Sicco, México, 2000, p.9) Pero el método interpretativo para desentrañar la voluntad legislativa es el denominado “exegético”, al cual no se le debe identificar con el método “estricto” porque están referidos a aspectos distintos, ya que éste último, es, en todo caso, tan sólo el método literal o gramatical, pero hay otros. La aplicación estricta que aún persiste en ordenamientos como el nuestro, ciertamente conduce a confusiones, pues es absurdo que con tal disposición se pretenda que no se interpreten las normas y sólo se apliquen mecánicamente, lo que llevaría a su anulación; por ello, ante lo ilógico de la pretensión, la jurisprudencia constitucional mexicana debió admitir en comunión con los doctrinarios referidos, *ex post*, cuando menos la utilización del método sistemático. Tales precedentes, son los identificados con los registros 18/91 y 19/91, ambas del Pleno de la Corte, de rubros respectivamente: “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.” Y “LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MEDIANTE NO EXISTA PRECEPTO ESPECÍFICO QUE LA PROHÍBA.” Los criterios relativos del otrora Tribunal Fiscal de la Federación van en el mismo sentido.

³⁶⁷ Vid. Vanoni, Ezio. *Op. cit.*, p. 34.

³⁶⁸ Vid. Krause Murguiondo, Gustavo A. *La interpretación de la ley y el Derecho tributario*, 1ª ed.; La Ley, Bs. As., 2002, p.

escribió: “Partiendo de la doctrina de que el impuesto *is a matter of statute, not of equity*, se ha propiciado la interpretación literal y restrictiva de las leyes impositivas. Superada esta doctrina en casi todos los países, se ha mantenido que la interpretación de dichas leyes debe fundarse en la letra y en el espíritu de las mismas, pero se ha negado la posibilidad de la creación de impuestos por vía del procedimiento analógico.”³⁶⁹ Igual opinión comparte el profesor José Osvaldo Casás, autor de la obra quizás más importante que se haya escrito hasta ahora en materia de legalidad tributaria, cuando afirma: “... las leyes tributarias no son normas odiosas [restrictivas de los derechos individuales] o de excepción, nada obsta a que las mismas sean interpretadas por todos los métodos que nos propone la teoría general del Derecho, tanto el literal, como los lógicos, debiendo descartarse los criterios apriorísticos de *in dubio pro contribuyente* o *in dubio pro fisco*, pudiendo arribarse al desentrañar su significado, tanto en la faz positiva de las hipótesis de incidencia tributaria como en la negativa de las exoneraciones o beneficios fiscales, a resultados restrictivos o extensivos.”³⁷⁰ En la misma tónica se encuentra el profesor de la Universidad de Salamanca Eusebio González,³⁷¹ y algunos más, como el connotado abogado Carlos María Giuliani Founroge, quien siguiendo a Enno Becker, se inclina por el método de la significación económica: “A principios del siglo xx la jurisprudencia alemana y de otros países seguía aferrada a la idea de que el Derecho tributario era de excepción y que, por tanto, merecía ser interpretado restrictivamente. Para terminar con esta subordinación impropia, un jurista destacado y codificador de la materia, como Enno Beker, agregó el artículo 4 del ordenamiento tributario del Reich (*Reichsabgabenordnung*), según el cual en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su *finalidad*, su *significación económica* y la *evolución de las circunstancias*... [Tal] criterio de la realidad económica... su utilización prudencial, en concordancia con otros métodos hermenéuticos, sin exageraciones dogmáticas, importa un valioso instrumento para el progreso del Derecho.”³⁷²

³⁶⁹ Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ª ed. reimpresa; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, p. 298. De hecho, este autor elabora su propio método de interpretación, denominado *jurisprudencia de conceptos*.

³⁷⁰ Casás, José Osvaldo, *op. cit.*, p. 754.

³⁷¹ Vid. González García, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 33 a ss.

³⁷² Giuliani Fonrouge, Carlos María y Navarrine, Susana Camila. *Ob. cit.*, 8ª ed.; Depalma, Buenos Aires, 2001, pp. 74 y 77.

Aunado a lo anterior, las legislaciones y la jurisprudencia de algunos países -quizás motivados por la crisis que tuvo el *imperio de la ley*, después de la Segunda Guerra Mundial, de lo cual da muy buena cuenta Zagrebelsky,³⁷³ se apartan claramente del método restrictivo. La vigente Ley de Adaptación Impositiva (Steueranpassungsgesetz) de la Alemania unificada siguió la tendencia de la Ordenanza Tributaria del Reich, pues en su artículo 1, inciso 2, prescribe que para la interpretación de las leyes tributarias “debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y el significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales.”³⁷⁴ Influenciada por la legislación y jurisprudencia constitucional alemana,³⁷⁵ en Argentina la Ley 11.863 aprobada mediante decreto 821/98, postula en su artículo 1º: “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica...”³⁷⁶

Es particularmente elocuente por la posición ecléctica que adopta, el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto OEA/BID, de 1967, que tuviera como autores a Carlos M. Giuliani Founroge (Argentina), Rubens Gomes de Souza (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), en cuyo Título I: “Disposiciones preliminares”, Capítulo I: “Normas tributarias”, se ocupó del tema de la interpretación de las normas tributarias, en los artículos 5º, 6º, 7º y 8º, así concebidos:

“Artículo 5º. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a términos restrictivos o extensivos de los términos concebidos en aquéllas.

La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.

“Artículo 6º.- La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

“Artículo 7º.- En las situaciones que no puedan resolver por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de Derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

“Artículo 8º.- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el

³⁷³ Resulta sumamente interesante este aspecto, el cual puede consultarse ampliamente en: Zagrebelsky, Gustavo. *El Derecho dúctil. Ley, Derechos, justicia*. Trotta, Madrid, 1997.

³⁷⁴ *Idem.* pp. 74 y 75.

³⁷⁵ *Ibidem.*, p. 75.

³⁷⁶ *Ibidem.*, p. 73.

intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

“Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.”³⁷⁷

El Modelo de Código Tributario tuvo como simiente los trabajos preliminares ejecutados en las “II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, celebradas en nuestra nación en el año de 1958. México estuvo representado en los Señores abogados Sergio Francisco de la Garza y Ernesto Flores Zavala. Allí se concluyó lo siguiente:

“1. En virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse contribuciones tributarias ni modificarse las existentes.

“2. Respetando este principio, son aplicables para fijar el sentido de la norma tributaria, los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica.

“3. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del fisco como del contribuyente.

“4. Las teorías de interpretación ‘funcional’ y de la ‘realidad económica’ sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación.”³⁷⁸

³⁷⁷ Reforma Tributaria para América Latina: *Modelo de Código Tributario para América Latina*, 1ª ed., Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington, D.C., 1967, pp. 11-15.

³⁷⁸ <http://www.iladt.org/documentos/documentos.asp>

CONCLUSIONES:

Primera.- El Derecho Fiscal, por los tecnicismos que la informan, lo dinámico de su legislación, la autonomía de sus conceptos, lo complejo de los tributos, su carácter multidisciplinario, y otras tantas cuestiones, es la rama más especializada de la ciencia jurídica. Por ello la ley tributaria, expresión central de la materia impositiva, dado el principio de *legalidad tributaria*, es sumamente complicada; al grado tal que, en el marco de la legislación mexicana los ordenamientos tributarios son los más difíciles de comprender no sólo para el ciudadano común sino incluso para el jurista.

Segunda.- Esa complejidad de las leyes tributarias no puede simplificarse cual si sólo se tratara de textos susceptibles de mero esclarecimiento legislativo, sino que en mérito a su carácter complejo, lo único que puede hacerse es *reducirles complejidad*. >Reducir complejidad significa disminuir lo excesivo de sus posibilidades en aras de hacerlas más comprensibles. La comprensión se logra mejor con la racionalización, y para ésta, nada mejor que la *interpretación*, por cuanto ella tiene como objeto último el esclarecimiento y explicación de lo complejo.

Tercera.- Adoptar la *plena* interpretación de las normas tributarias en lo referente a los elementos del tributo, riñe con el dogma adoptado en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, según el cual, las leyes fiscales son en ese punto de aplicación estricta. Pero tal dogma está sustentado en meras supersticiones, que una vez develadas, permiten ponderar sin prejuicios la conveniencia de adoptar la interpretación tributaria, máxime que la complejidad normativa requiere ser urgentemente racionalizada por aumentar el costo de información, distorsionar el sistema de contribuciones y menguar los principios jurídicos de seguridad y certeza.

Cuarta.- La ausencia de interpretación tributaria, tiene deletéreas repercusiones no sólo en cuanto a racionalización normativa, sino también por debilitar el principio de igualdad ante el tributo. En lo primero, porque el legislador, basándose en el principio de aplicación estricta, ha debido redactar las leyes tributarias con la intrincada técnica del casuismo, haciéndolas cada vez más reiterativas y sofisticadas; en lo segundo, porque contribuyentes con ventajas económicas proporcionalmente idénticas, pueden verse afectados o favorecidos, según que eludan o se les vincule indebidamente al gravamen so pretexto de la aplicación estricta de las normas fiscales, no obstante ser otra la vocación de la norma.

Quinta.- Por compromisos con una larga tradición sigue creyéndose que por virtud del principio de legalidad tributaria, *el único* racionalizador de la legislación impositiva es el autor de la ley. Pero la prueba de que el legislador no ha podido sólo en la labor racionalizadora (que no creadora de tributos), lo son sus producciones altamente complejas.

Sexta.- La actualidad ha demostrado que dejarle al legislador toda la carga o peso de la racionalización normativa, le ha asfixiado, como lo constata la compleja legislación que expide. Por ende precisa ayuda. Esta ayuda no puede provenir del Poder Ejecutivo, pues además de que éste ya tuvo esa responsabilidad y fracasó, de asignársele si quiera en parte representaría un retroceso democrático; amén que el Ejecutivo, por ser parte en la relación tributaria, es parcial, y por ende, al reglamentar la legislación no la *racionaliza*, la *ideologiza*.

Séptima.- Descartado el Poder Ejecutivo, se propone que la ayuda provenga del Poder restante, del de los jueces, por ser neutro, profesional y experto en interpretación. Para ello es preciso adoptar una *teoría de la interpretación ad hoc para las normas tributarias*, como lo han hecho otros sistemas jurídicos.

Bibliografía

- ADAMS, Charles. *For good and evil, the impact of the taxes in the course of civilization*; 2ª ed.; Madison Books, Lanham, Maryland, 1999.
- AMATUCCI, Andrea, *et. al.* Trattato di Diritto Tributario. Cedam, Milán, 2001.
- *L'interpretazione della norma de diritto finanziario*, Jovene, Nápoles, 1965
- BERLIRI, Antonio. *Vida social y fiscalidad*, en 'Los impuestos', Barcelona, Salvat, 1985.
- BERLIRI, L.V. *Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie*, en "Rivista Italiana di Diritto Finanziario", 1942, II.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto. *El impuesto al ingreso global de las personas físicas*, 2ª. ed; Cárdenas Editores y Distribuidor, México, 1977.
- [Carbonell, Miguel y otros](http://www.tribunalmmm.gob.mx/biblioteca/miguelcarbonell/). *Reformas del Estado y cambio constitucional en México*. <http://www.tribunalmmm.gob.mx/biblioteca/miguelcarbonell/>.
- CARCOVA, Carlos María. *La opacidad del Derecho*, Trotta, Madrid, 1998.
- CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*; Ad-Hoc; Buenos Aires, 2002.
- COASE. *The problem of social cost*, en 'The journal of Law and Economics', vol. III, oct. 1960.
- COSCIANI, C. *Istituzioni di Scienza delle Finanze*; 3ª ed.; Torino, 1961.
- D'AMATTI, Nicola: *Il diritto tributario e la tradizione giuridico finanziaria italiana*, en *Scritti in onore de A. D. Giannini*, Giuffré, Milán, 1961.
- *Il diritto tributario*, en Trattato di Diritto Tributario. Dir. Gral. Andrea Amatucci; Cedam, Milán, 2001.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 9ª ed; edit. Porrúa, México, 1979.
- DI PAOLO. *La non giuridicità della norma tributaria*, Tributi, 1939.

- DWORKIN, Ronald. *Taken right's seriously. Los Derechos en serio*; Planeta de Agostini, Bs. As. 1993.
- FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. *La defensa fiscal y usted*, 2ª ed.; Sicco, México, 2000.
- FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* Trotta, Madrid, 1997.
- FERREIRO Lapatza, Queralt, José Juan, Juan Martín, *et al. Curso superior de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*; 16ª. ed.; Marcial Pons, Madrid, 2000.
- FIX FIERRO, Héctor. *La defensa de la constitucionalidad en la reforma judicial de 1994*; en “La reforma constitucional en México y Argentina. Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica”. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. México, 1996
- FIX ZAMUDIO, Héctor. *Ensayos sobre el Derecho de amparo*, 2ª ed.; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, México, 1999.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. *El discurso del método en el ámbito hacendístico. ‘Conferencia pronunciada en Barcelona, en marzo de 1999’*; en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_11_02.pdf.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Baistrocchi, Eduardo, *et. al. Tratado de Tributación*, t. I, v. 1, Astrea, Bs. As., 2003.
- GIANNINI, A.D.: *Instituzioni di Diritto Tributario*, 9ª ed. Giuffré, Milán, 1968,
 - *Circa la pretesa non giuricitá della norma tributaria*, en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1939, I.
- GIANNINI, M.S. *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*. Giuffré, Milán, 1939.
 - *L'interpretazione e integrazioni delle leggi tributarie*, en “*Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*”, 1941.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M y Navarrine, Susana Camila. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 8ª ed.; Depalma, Buenos Aires, 2001.
 - *Anteproyecto de Código Fiscal*, Bs. As., 1942.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

- GRIZIOTTI, Benvenuto. *L' interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", I, 1949.
- *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*; Giuffrè, Milano, 1962.
 - *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Trad. de Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959.
 - *Considerazioni sui metodi e problemi della Scienza Pura delle Finanze*, en *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Trad. de Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959.
 - *La Ripartizione política del carico tributario e principi distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti di rendite e di incrementi dei capitali*, en *Principios de Ciencia de las Finanzas*; Trad. de Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959.
- GROSSO Sheridan, Walmyr H. *Cuestiones vinculadas con el establecimiento del hecho imponible*; edit. La Ley, Bs. As., 2002.
- GUDIÑO PELAYO, José de Jesús. *Reflexiones en torno a la obligatoriedad de la jurisprudencia: inconstitucionalidad del primer párrafo de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo*. <http://www.bma.org.mx/publicaciones/elforo/reflexiones.html>.
- HANSEN, Alvin. *Política fiscal y ciclo económico*; traducción al español del Fondo de Cultura Económica, México, 1941.
- HART, H.L.A. *El concepto de Derecho*, trad. Genaro R. Carrió, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998.
- HENSEL, Albert: *Diritto tributario*; trad. it. de Dino Jarach, Giuffrè, Milán, 1956.
- HERRENDORF, Daniel E. *El poder de los jueces*. 3ª ed.; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1998.
- JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho tributario*, 2ª ed, Depalma, Bs. As., 1969.
- *El hecho imponible*; 2ª ed.; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1971.
 - *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ª ed. reimpresión; Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996.
- KELSEN, Hans. *La teoría pura del Derecho*, Porrúa, México, 1998.
- KEYNES, John M. *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. Traducción al español del Fondo de Cultura Económica, México, 1945.

- KRUSE, H. W. *Steuerrecht: Derecho tributario. Parte general I*; 3ª ed.; trad. Perfecto Yebra MartuñOrtega *et al*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1973.
- LAMBERT. *Le Gouvernement des Juges*, París, 1921.
- LASCANO, Marcelo R. Belsunce García, Horacio A.; Jarach, Dino; Lago, Alfonso; *et al. Impuestos. Doctrinas fundamentales*; La Ley, Buenos Aires, 2002.
- LENIN, Nicolai. *El capitalismo de Estado y el impuesto en especies*; Biblioteca Nueva, Madrid, 1966.
- LERNER, Abba P. *The Economics of Control*; McMillan, New York, 1944.
- LOLINI, E. *La norma di diritto tributario nello Stato moderno*, en *Rivista di diritto pubblico*, 1912, I.
- LUHMANN. *Sociedad y sistema: la ambición de la teoría*. 1ª Reimpresión; Paidós/I.C.E.-U.A.B, Barcelona, 1997.
- *Sociología do directo*, 2 vols., Biblioteca Tempo Universitario, Rio de Janeiro, 1983 [la edición alemana original, *Rechtssoziologie*, es de 1972].
 - *Ausdifferenzierung des Rechts*, Suhrkamp, Frankfurt; traducción de P. Giménez Alcover, 1993.
- LUQUI, Juan Carlos. *Garantías constitucionales en materia impositiva*; Revista Impuestos, núm. 395, Bs. As., 1947.
- LOZANO ARAGÜÉS, Ricardo, *et. al. Guía Elemental de contabilidad para juristas*. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. - *Introducción al estudio del Derecho tributario mexicano*, 16ª ed; edit. Porrúa, México, 2003.
- *Nociones de política fiscal*, 2ª ed.; Porrúa, México, 1998.
- MARTÍNEZ, Jean-Claude. *El fraude fiscal*, 1ª ed. en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1989.
- MICHEL, G.A. *Corso di Diritto Tributario*. U.T.E.T, Turín, 1970.
- MUSGRAVE, Richard A. *Sistemas fiscales*, Aguilar, Madrid, 1973.
- Musgrave-Shoup, Carl. *Ensayos sobre economía impositiva*. FCE., México, 1964.
- NEUMARK, Fritz. Citado por Mata Adrián Armando, T. XVII no 97/98 jul-agosto, *Revista de Derecho Tributario*, Bs. As. (Según Mata, la *transparencia* tributaria no es

sólo un principio “de técnica legislativa sino que constituye una verdadera garantía constitucional para el contribuyente”).

NICOLÁS LÓPEZ, Jaime. *Bases de política fiscal y Derecho*, 1ª ed.; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1989.

NIETO, Santiago. *Interpretación y argumentación jurídicas en materia electoral*; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2003.

ORLANDO. *Studi giuridici sul governo parlamentare*, en *Archivio giuridico*, Pisa, 1886.

PINEDO y Waterhouse. *Sobre el abuso de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, en ‘*El Derecho*’, t. 10.

POSNER, Richard A. *Análisis económico del Derecho*; 1ª reimposición; Fondo de Cultura Económica, México, 2000.

QUERALT, Juan Martín. *Estudio introductorio*, en Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*; Obras clásicas de la hacienda pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.

REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario para América Latina*; Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington, D.C., 1967.

REYES Vera, Ramón. *Las contribuciones y los hidrocarburos en México*; Revista Lex, año 4, núm. 17, México.

RINAUDO, Fabiola. *Breves comentarios acerca de los principios que gobiernan la materia impositiva*. Doctrina Jurídica. Jurisprudencia provincial. Bs. As. Tomo XXIII, pág. 72. (V: <http://www.edino.com.ar/doc6015.htm>).

RÍOS GRANADOS Gabriela; Margáin Barrasa Emilio y otros, *Conceptos de reforma fiscal*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*, 2ª ed.; Harla, México, 1986.

ROSSEAU, Juan Jacobo. *El contrato social*, Milenio Editorial, Madrid, 1991.

RUBIO LLORENTE, F. *et al. Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Ariel Derecho, Barcelona, 1997.

- SÁINZ DE BUJANDA, F.: 'Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario', en 'Hacienda y Derecho', tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962
- SAVIGNY, Karl Von Friedrich, *Sistema del Derecho romano actual*, T I, edición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2004.
- SEMPÉ MINVIELLE, Carlos. *Técnica legislativa y desregulación*, 4ª ed.; Porrúa, México, 2002
- SMITH, Adam, *La riqueza de las naciones*, edit. Fondo de Cultura Económica, México, 2001.
- STUART MILL, John. *Principios de economía política*, 2ª ed. en español, 4ª reimposición; Fondo de cultura Económica, México, 2001.
- TADDEI, B. *La fraude fiscale*, Litec, París, 1974.
- VALADÉS, Diego, *et al. El proceso presupuestario y las relaciones entre los órganos de Poder*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2001.
- VALDÉS COSTA. Ramón. *Instituciones de Derecho tributario*, Desalma, Buenos Aires, 1992.
- VALLARTA, Ignacio L. *Obras*, tomo II, Porrúa, México.
- VANONI, Ezio. *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, en "Rivista di Diritto Finanziario Rivista e Scienza delle Finanze", II, 1941.
- Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Obras clásicas de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*; 8ª ed.; Astrea, Bs. As., 2003
- *El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario*. Revista de Derecho tributario, I, 102, Bs. As.
- VIGO, Rodolfo L. *Interpretación constitucional*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993.
- WILSON, Woodrow. *El Gobierno Congressional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1885.

WRÓBLESKY, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, Civitas, Madrid, 1998.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho dúctil. Ley, Derechos, justicia*. Trotta, Madrid, 1997.