

Reforma fiscal en México

Luis Figueroa Díaz

El trabajo en cuestión plantea los cambios en la forma de plantear las contribuciones en México a raíz del nuevo modelo económico, puntualizando en los aspectos destacados del régimen constitucional y legal que deben ser reorientados para aspirar a una verdadera reforma fiscal no sólo cuantitativa sino cualitativa. En este sentido se argumenta a favor de una política fiscal participativa, coresponsable y auténticamente federal.

This work sets forth the changes in the of state taxes in Mexico since the economical model, pointing out the most important themes of the constitutional and legal regime that must be reorient in order to achieve a true fiscal reform, not only in a quantitative way but qualitative. In that sense is argued gain a shering fiscal policy and one authentically federal.

SUMARIO: Introducción. / 1. La política fiscal: instrumento para la reestructuración del Estado. / 2. Los límites de la recaudación. / 3. Democracia representativa y reforma fiscal. / 4. La unidad en la política fiscal. / 5. Reflexiones sobre la justicia fiscal. / Conclusiones.

Introducción

La economía nacional obedece a un sistema llamado de economía mixta, según el cual, el Estado comparte la responsabilidad del desarrollo de las actividades productivas con los sectores social y privado.

En términos de nuestra Constitución Política, la rectoría del Estado en el desarrollo nacional tiene como propósito garantizar que se alcance una situación integral y sustentable que permita fortalecer la soberanía económica y el logro de una democracia plena.

En este sentido, la participación de los gobiernos requiere de una base material apropiada y suficiente, pero además que no comprometa la capacidad de

pago del ente social e hipoteque a los ciudadanos en detrimento del objetivo último de esa política: el mejoramiento de la calidad y dignidad de vida de los individuos.

Bajo este propósito político y social, en los distintos modelos de desarrollo que ha experimentado el país, se han puesto en juego los instrumentos de la política fiscal, de la teoría de los ingresos públicos y los datos de las finanzas públicas en general.

En este contexto hoy día, que se insiste en la necesidad de una reforma fiscal profunda en el país, es oportuno reflexionar en torno de esta parte de la doctrina, para determinar algunas de las características más significativas de nuestro régimen hacendario.

Este es pues, el objetivo de este trabajo. Un análisis que nos permita además, adelantar los posibles ajustes que el régimen federal debe asumir en esa reforma, así como el debate sobre la participación

* Profesor-investigador de la Universidad Autónoma Metropolitana adscrito al Departamento de Derecho de la Unidad Azcapotzalco.

económica de los agentes públicos y el papel del gasto e ingreso fiscal.

1. La política fiscal: instrumento para la reestructuración del Estado

Una de las posturas que se enuncian para una posible reforma fiscal en México, tiene que ver con las teorías económicas dominantes a partir de los años ochenta del siglo XX; que aplicada al caso de las cuentas nacionales, tendría relación con el hecho de que los gobiernos gastan más de lo que perciben en contribuciones, además de que no aplican correctamente políticas de eficiencia del gasto y control.

Se trata de una visión que recuerda los tiempos en que el funcionario responsable de la economía se convertía en “secretario del equilibrio”,¹ así como una respuesta al reordenamiento crediticio internacional, que en lo interno, tiene su aspecto más significativo con la reforma al párrafo sexto del artículo 28 constitucional, que instaura el Banco de México como una institución autónoma, así como el imperativo legal, según el cual ninguna autoridad puede ordenar a dicho banco conceder financiamiento.

Se asume desde esta visión, a la política fiscal como parte de la política económica diseñada para contener los efectos de la inflación, así como instrumento para reorientar uno de los esquemas tradicionales de la justificación de las contribuciones, esto es, la teoría del servicio público, según la cual los programas de Estado han de justificarse en cierta forma en la prestación de dichos satisfactores.²

Bajo el lema monetarista de que los gobiernos gasten menos y mejor, se ha planteado la consideración de la eliminación de los servicios públicos no básicos, como son los derivados de actividades empresariales no estratégicas del Estado.

Sin embargo, tratar este supuesto como parte de una reforma fiscal, tendría que pasar por asumir que los esquemas neoliberales económicos corresponden a una fase social, en la cual se trasciende por la vía de la “calidad de vida” no teniendo como referente el papel preponderante del Estado y de sus

tesis de desarrollo social; y que los componentes de esa calidad de vida, tales como la salud, la vivienda, la instrucción, la educación, la seguridad social. El ocio, la cultura, pueden y deben ser otorgados por las leyes del mercado y de sus agentes privados.

Supone una propuesta de este tipo, que ha trasladado en definitiva la noción de desarrollo de Estado hacia los sectores social y privado.³

Desde luego una reforma en tal sentido, debe considerar lo señalado por el artículo 26 constitucional que divide los sectores y agentes económicos a cargo de cada uno de ellos, destacándose el virtual debate del párrafo cuarto del artículo 28 constitucional en materia de áreas exclusivas del Estado.

Además, en los últimos años, el presupuesto de egresos de la Federación ha considerado como mecanismo para la desincorporación de entidades, ya sea por disolución, liquidación, extinción, fusión y enajenación, el dictamen de una Comisión Intersecretarial de desincorporación cuyo documento que la materialice debe incluir los puntos de vista de los sectores interesados; dictamen que deberá ser enviado por la dependencia coordinadora de sector y por conducto de la Secretaría de Gobernación a la Cámara de Diputados para que ésta lo analice y emita, en su caso, una opinión.

Aún hoy día, después de transcurrir dos décadas de reformas de la participación económica del Estado, se sostiene la profundización de las posturas ligadas a una reforma estructural del Gobierno, y con ello una de las premisas de esta propuesta de reforma fiscal.

Nuevamente insistimos, que desde esta concepción, la política fiscal más que un instrumento de transformación social y redistribución del ingreso, pasaría a ser parte de un instrumento estricto de política económica.

Así que, ante el choque de las posiciones que defienden la estructura de gobierno amplia como condición para el desarrollo social y el aumento de la calidad de vida y de la distribución más equitativa de los ingresos, y aquellos que sostienen la necesidad de reducir al gobierno y Estado al mínimo indispensable; y ante el fracaso de la mejoría de vida de gran parte de la población mexicana, la postura ecléctica ha sido enmarcada en el perfeccionamiento del sistema político democrático.

¹ Miguel Acosta Romero, *Derecho administrativo*, vol. I, Porrúa, México, 1998 3a. ed., p. 478.

² Véase Sergio Domínguez Vargas, *Teoría económica*, Porrúa, México, 1988, p. 229.

³ Sobre la teoría contraria véase Luis Sánchez Ajesta, “Planificación y desarrollo social”, en *Estudios en honor de Luis Recaséns*, Editorial UNAM, México, 1980.

Por tanto, cuando se afirma que precisamente la relación Gobernado-Estado-Físico-Servicio Público, es donde se encuentra el porqué de la existencia legal de prestación fiscal a favor de la administración pública;⁴ ello no explica en el momento histórico de la formación social mexicana, la principal causa-efecto del cobro de los tributos. Y no lo explica porque en buena parte esos recursos los destina el gobierno al funcionamiento de las instituciones que tienen que ver con sostener un sistema político en transición: elecciones libres, participación de partidos políticos, mecanismos para arraigar los derechos humanos, instituciones y jueces electorales, etcétera.

Por tanto en México, el sentido del tributo está cambiando en su sustentación, donde esa posición económica de reducción y eficientización del gobierno, pasa a ser también una justificación de reorganización política del propio Estado y de los agentes económicos privados.

2. Los límites de la recaudación

En la teoría de los ingresos del Estado, se detalla que cualquier gobierno tiene dos fuentes esenciales para allegarse de recursos económicos: el ahorro de la población que se traduce en la recaudación de contribuciones y los ingresos de capital o de sus empresas propias. Evidentemente en estas fuentes no se considera la deuda pública, la cual por su naturaleza debe ser excepcional y buscar la capacidad de pago como condición satisfactoria de las finanzas públicas.

En este panorama de ingresos para el Estado, se pregunta con insistencia: ¿cuál es el límite de la recaudación? Si se habla del patrimonio individual o de las personas morales podría también agregarse: ¿debe ser 20%, 30% o más de ese patrimonio? En sentido estricto no existe en nuestra legislación un límite, el cual está más bien impuesto por las lecciones históricas que han propiciado la caída de estructuras de gobierno.⁵

Efectivamente, si consideramos lo señalado por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta fundamental, los constitucionalistas nos afirman que las contribuciones tienen por límite para su crecimiento ya sea cuantitativo o cualitativo, la fórmula ideal de la proporcionalidad y equidad contenidas en las leyes.

Existe una amplia discusión sobre el sentido y alcance de estos términos, y desde luego la Suprema Corte de Justicia de la Nación también se ha manifestado al respecto; pero en términos generales coincide con los autores que precisan que estos conceptos fueron utilizados en la Carta Magna con un significado general de justicia, en el que se pretendió expresar por el constituyente que las contribuciones deben ser justas.⁶

Así, la justicia fiscal según la Suprema Corte de Justicia de la Nación atendería por una parte a la equidad en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria, y es proporcional supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes.⁷

Pero, ¿en dónde radica esta justicia fiscal?, si consideramos que cada mexicano al pagar sus contribuciones debe estimar si se cumple con la garantía individual⁸ consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, lo que le llevará seguramente a un costoso y desgastante juicio frente a las autoridades hacendarias; además de que el fallo que consiga en su litigio no necesariamente juzgará sobre la justicia fiscal para con su conciudadano que coincida en el hecho generador del crédito fiscal debatido.

Lo que en la realidad sucede es que, para el contribuyente, la justicia fiscal en los hechos aparece revestida de complicadas argumentaciones jurídicas y constitucionales.

Arribar a la fórmula por la cual lo justo y equitativo en lo fiscal supone que exista una relación entre carga fiscal y posibilidad económica del contribuyente, no es tan sencillo en apariencia y sobre todo cuándo se analiza que en la sociedad industrial

⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, *Derecho fiscal* (Colección textos universitarios), 13a. ed., 1988, Themis, México, p. 486.

⁵ Así por ejemplo Ernesto Flores Zavala en su obra *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1982, p. 210; se manifestaba en este sentido cuando señalaba que era necesario que el Poder Legislativo se diera cuenta al establecer los impuestos, que contraía una grave responsabilidad y que, al crear gravámenes injustos, se da origen a una inconformidad que puede poner en peligro la estabilidad misma del Estado. Opinión que sigue siendo hoy día aplicable.

⁶ Véase Miguel Acosta Romero, *Derecho administrativo*, vol. I, Porrúa, 1998, 3a. ed., México, p. 512.

⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa, *Elementos de derecho administrativo*, Limusa, México, 2002, p. 28.

⁸ Hay que recordar que como lo señala Luis Martínez López en su obra *Derecho fiscal mexicano*, Ecas, México 1989, p. 58; durante una época se negó a la Suprema Corte de Justicia la facultad para estudiar los requisitos mencionados de constitucionalidad de las leyes fiscales, sin embargo el asunto quedó resuelto en definitiva al dar la propia Suprema Corte carácter de garantía individual al inciso IV del artículo 31 de la Constitución.

posmoderna se combina la necesidad de Estado, de dar satisfacción a considerandos, tales como el fomento de la inversión, la especialización y la calidad; el intercambio globalizado; el desarrollo de la innovación tecnológica y biotecnológica, la acumulación de capital, y, por otra parte, el aumento del ingreso real por persona que lleve a la potencialización humana: educación, cultura, inventiva, dignidad de vivir, etcétera.

En este sentido en México, se han utilizado en las últimas décadas dos clases principales de impuestos: los que gravan la renta y los que gravan el consumo. El primero de carácter directo, el segundo de forma indirecta.

Pues bien, en estos sistemas hay quienes sostienen que la contribución más justa que puede exigir el Estado a sus habitantes es el impuesto sobre la renta,⁹ en tanto otros afirman que el impuesto al gasto lo es aún más, porque en la propensión al ahorro que fomenta la inversión, es justo que se grave más al individuo que sustrae mayor número de bienes de la sociedad de consumo personal y que, en cambio, el impuesto al ingreso propicia el consumismo.¹⁰

De esta manera aun cuando es deseable el aumento del número de contribuyentes y aplicar las correcciones legales necesarias para evitar la elusión y

evasión fiscal, esta premisa no resuelve el *desideratum* de justicia fiscal. Aún peor, el carácter represivo y sancionador del sistema puede propiciar situaciones de desobediencia civil. El aumento de la base de contribuyentes debe seguirse de la precisión en las leyes del contenido de la justicia fiscal.

Efectivamente, pues en otro orden de ideas, si observamos el fenómeno impositivo más allá de la justicia formal, entonces nos encontramos que en lo pragmático-económico, la actual política federal ha continuado la ruta de sus antecesoras en lo que respecta a los grupos empresariales.

Pues es innegable que la teoría que justifica el cobro de las contribuciones basadas en el servicio público exclusivo del Estado, se contradice con la creciente participación privada y social en los sectores de infraestructura, así lo consideran los capítulos de inversión pública de los presupuestos de egresos de la Federación tanto para el ejercicio fiscal 2002 como 2003, al señalar que los titulares de las dependencias y entidades, así como los servidores públicos autorizados para ejercer recursos públicos de las mismas, son responsables de estimular la conversión con los sectores social y privado en proyectos de infraestructura (artículo 52, fracción VI).

En consecuencia el adelgazamiento del Estado, principalmente en su papel agente económico, supone un incremento de los sujetos de la actividad económica privados. De tal suerte que el gobierno

⁹ Martínez López, *op. cit.*, p. 60.

¹⁰ Acosta Romero, *op. cit.*, p. 498.

esperaría de este ordenamiento una mayor contribución fiscal que permita ampliar sus programas. Sin embargo, los sectores privados empresariales siguen manifestando su rechazo hacia el incremento de contribuciones.

En este sentido, el debate interno de los sectores empresarial y comercial no circunda en gravar mayormente en general a la población, sino en insistir en la injusta y deficiente distribución impositiva en las capas económicamente activas.¹¹ Al respecto se cita como capacidad de multiplicación de la economía informal en México una tercera parte del producto interno bruto.¹²

Condición así, para transitar en una reforma fiscal que redistribuya las contribuciones a los sectores empresarial y comercial, y que no obligue al consecuente endeudamiento público, ésta acompañada por la reducción de la actividad empresarial del Estado y el aumento de la base de contribuyentes, sobre todo, en los sectores comercial e industrial.

Desde este punto de vista, habría que revisar las teorías que hablan acerca del efecto multiplicador del gasto público entendido éste como “el coeficiente por el que un volumen determinado de inversión o gasto público inicial, debe multiplicarse con el propósito de obtener el dato más o menos preciso, del aumento total habido en el ingreso nacional atribuible a esa inversión.”¹³

Pero además, desde la perspectiva constitucional el artículo 25 establece que al corresponder al Estado la rectoría del desarrollo nacional llevará a cabo “mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza...”.

Así que tanto desde el concepto de justicia fiscal que atañe a toda la población ciudadana estableciendo en el artículo 31 fracción IV, hasta el propósito político enunciado en el artículo 25 constitucional, aún está pendiente definir una orientación unívoca a cualquier tipo de variación en las tasas o cuotas de las contribuciones. Porque el aumento de éstas está relacionado con estas dos pautas de la política económica que he mencionado, esto es, la redistribución

del ingreso (artículo 25 constitucional) y la derivada de la gestión de gobierno en cuanto a la reestructuración de sus empresas.

La primera porque de sostener que el Estado necesita mayores ingresos fiscales tiene que acompañarse del mejoramiento de vida de la población; y la segunda porque de optarse por ampliar la base de contribuyentes en los sectores empresarial y comercial será seguida de la presión para reordenar el gasto de capital del mismo Estado.

3. Democracia representativa y reforma fiscal

En la doctrina fiscal es un poco tardado el tema sobre la participación del Ejecutivo federal y del Congreso de la Unión en la elaboración de las contribuciones. Suele ser ésta una parte asociada a las facultades derivadas de la función administrativa del Presidente de la República, así como una condición necesaria del ejercicio de tal función. Es también expresión del presidencialismo económico, según el cual, el Primer Mandatario debe tener el suficiente campo de acción económica para desarrollar el plan y programas estatales.

Pero el énfasis en que la materia impositiva es propiamente una labor de Estado, sostiene aún la teoría tradicional de que el sistema enmarca la creación y establecimiento de las contribuciones en una discusión Congreso-Primer Mandatario. Ello es una simplificación de la verdadera transformación que se ha producido en el país con relación a la participación democrática.

Las posturas de los partidos políticos en las cámaras llegan normalmente permeadas por las opiniones de los sectores electorales, por lo que una creciente participación del público en la discusión sobre los impuestos contribuye a modificar también algunos de los principios más denotados de la teoría fiscal.

A partir de que en el año 1998, 29 de diciembre, la Cámara de Diputados aún debatía la llamada Miscelánea fiscal en la cual la oposición al gobierno se convirtió en algo inusual, aprobándose finalmente y enviándose apuradamente a la Cámara de Senadores el 30 de diciembre;¹⁴ la función de excepción seña-

¹¹ Es una pugna entre los sectores económicamente organizados, a la manera de lo ocurrido durante la Revolución francesa con la naciente burguesía, para lo cual puede consultarse a Guillermo Floris Margadant en su obra *Panorama de la Historia Universal del Derecho*, Miguel Angel Porrúa, México 1991, pp. 263-269.

¹² Arturo Damm Arnal, “Reforma Fiscal ¿la correcta?”, en *Este País*, núm. 120, marzo de 2001, p. 6.

¹³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*. México, Porrúa, 18a. ed., 1999, p. 143.

¹⁴ Hugo Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, 4a. ed., México, p. 248.

lada en el artículo 72, inciso h) de la Constitución mexicana a favor de dicha cámara, has cobrado una gran vitalidad e importancia para el sistema financiero público.

Como piedra angular del sistema tributario mexicano, se ha declarado que la definición y discusión de una contribución es una tarea de Estado en la cual son los representantes del pueblo, esto es, la Cámara de Diputados, quienes tienen como tarea política captar e interpretar los intereses de la población en el momento de llevar a cabo la aprobación de contribuciones o impuestos.

En la teoría impositiva¹⁵ es claro que aun cuando se argumenta que el Estado puede obtener ingresos vías de derecho público y vías de derecho privado, se manifiesta que si ese ente dependiera de la voluntad de sus ciudadanos para pagar impuestos, éstos nunca se darían; y por otra parte, si el gobierno tuviera la obligación de dar una contraprestación por ese pago, tampoco funcionaría un sistema basado en tal obligación; por lo que en el concepto de impuesto se percibe claramente la noción de que el Estado actúa con soberanía hacia sus súbditos trasladando el cargo de sostener dicha organización política.

Fue plasmada así dicha teoría en la obligación señalada para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal, o del estado o municipio en que residan según reza el artículo 31 fracción IV constitucional.

La que desde luego se ve complementada por el principio de legalidad, según el cual las contribuciones deben establecerse por medio de leyes tanto desde el punto de vista material como formal; deben conllevar en sus elementos la precisión del sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto o hecho generador, la unidad del tributo, la cuota, la base. La tarifa, la forma y época de pago y las excepciones; así como contener los requisitos de constitucionalidad, es decir, el destino en gasto público y la proporcionalidad y equidad a la que hemos hecho referencia anteriormente.¹⁶

Pero este sistema legal protector, nada aporta a la fase de elaboración de las leyes fiscales, las cuales en el momento actual se han convertido en documentos de negociación y pacto político, lo que aunado al claro tecnicismo de la labor de estado ejecutiva, han llevado a la nula existencia de los principios

de justicia, certidumbre y comodidad en las leyes fiscales mexicanas.

Efectivamente aun cuando es de dominio general que el artículo 71 constitucional otorga la facultad de iniciar leyes tanto al Presidente de la República, como a los diputados y senadores del Congreso de la Unión, así como a las legislaturas de los estados, en materia federal, es también sabido que es el Primer Mandatario quien presenta las iniciativas de leyes tratándose de la cuestión hacendaria, lo que no se explica más que bajo el esquema político predominante en México.

Por una parte como lo explica el maestro Elizur Arteaga Nava, “aunque fundadamente pudiera suponerse que la tarea de elaborar proyectos de leyes, estudiarlos, dictaminarlos, discutirlos y aprobarlos es algo que debía recaer preferentemente en los miembros del Congreso de la Unión, lo cierto es que en México, como en muchas partes del mundo, esa labor ha sido confiada a órganos técnicos altamente especializados; se ha dejado a los legislativos la función de ser meros aprobadores de lo estudiado y elaborado por otros”.¹⁷

Y esto puede ser así, no sólo porque se asume que una de las principales tareas de un secretario de Estado hacendario es preparar el programa de ingresos que sustente el plan de gobierno del presidente en turno, lo que lógicamente deberá ser preparado técnicamente por un grupo de alta competencia profesional; sino porque además, en México aún prevalece la opinión de que los representantes del pueblo no tienen, en su generalidad, la capacidad ni los conocimientos para aventurar un programa hacendario de gobierno.

Al respecto, la Constitución mexicana señala también en su artículo 74 fracción IV párrafo segundo, que el Ejecutivo federal debe hacer llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de Ley de Ingresos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83 constitucional, Y en este sentido, la justificación parece apuntar a que esto es una reminiscencia del derecho inglés en el que el presupuesto comprendía las necesidades del rey, por lo que sólo este podía determinar los ingresos necesarios para cubrirlas.¹⁸

¹⁵ Miguel Acosta Romero, *op. cit.*, p. 478.

¹⁶ Hugo Carrasco Iriarte, *op. cit.*, pp. 173-208.

¹⁷ Elisur Arteaga Nava, *Derecho Constitucional*, tomo I, UNAM, México, 1994, p. 255.

¹⁸ *Ibid.*, p. 258.

No obstante, lo cierto es que también nuestra Constitución en materia de discusión de leyes fiscales fue aún más contundente, puesto que el artículo 72 inciso h) señala que: “la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.¹⁹

Así que la tesis del Constituyente supone otorgar a los representantes del pueblo una injerencia fundamental en la cuestión de los tributos. Para algunos²⁰ sustentado en que ello pudo obedecer nuevamente a los antecedentes ingleses relacionados con el periodo histórico del Rey Juan Sin Tierra; señalan que un proyecto de una ley tributaria puede ser presentado a la Cámara de Diputados por quienes están investidos del poder de iniciativa (Presidente de la República, diputados y senadores al Congreso de la Unión).²¹

Sin embargo, aun cuando nuestro sistema legal opera de esta forma hoy día, una reforma fiscal de fondo supone debatir el futuro de la conformación de los paquetes fiscales. Lo que en consecuencia decimos es que la Cámara de Diputados y la población misma deben contar con mayores espacios para iniciar la discusión acerca de las contribuciones.

Puede puntualizarse que exista una razón de gobierno que justifique ligar el Presupuesto de Egresos del Ejecutivo federal con la elaboración de un paquete fiscal. Así por ejemplo, se define al presupuesto como un acto o un documento que contiene los gastos y los ingresos o unos con independencia de otros, que va a realizar el Estado en un ejercicio futuro y debe ser aprobado invariablemente por el Congreso.²²

No obstante, esta definición fue discutida hasta la reforma al artículo 74, fracción IV, párrafo segundo de la Constitución y que se plasmó en el *Diario Oficial de la Federación* el 6 de diciembre de 1977, práctica que descartó a partir de ese año que la iniciativa del presupuesto correspondiera al Congreso de la Unión o a alguna de las cámaras. El esquema se resolvió por la vía del debate y discusión Cámara-Ejecutivo federal, en la que podría obrar cualquiera de los escenarios siguientes:

- a) La vía no conflictiva donde aprobado el proyecto de ley fiscal y presupuesto de egresos en la Cámara de Diputados pasa a ser discutido en la de Senadores, siendo que si ésta los aprueba pasa al Ejecutivo y se publican ambas leyes.
- b) La vía conflictiva en la que pueden darse diversas situaciones ya sea que sean desechados por la Cámara de Senadores o que por segunda vez lo deseché esa misma cámara en cuyo caso no podrá presentarse hasta el siguiente periodo de sesiones. O puede darse aquí un rechazo parcial de la Cámara de Senadores o puede darse la situación que las modificaciones hechas por la Cámara de Senadores sean rechazadas por la Cámara de Diputados a su regreso.
- c) Puede darse el caso que aprobadas las leyes por las cámaras, el Presidente de la República ejerza el derecho de veto contenido en el artículo 72 inciso c) constitucional, o ya sea por una sanción tácita de acuerdo con el mismo artículo en su inciso b).²³

Pero bien, en estos escenarios políticos en los cuales pueden existir muy diversas posturas de los grupos parlamentarios tanto en la Cámara de Diputados como en la de Senadores, la pregunta es ¿cómo pueden éstos comportarse en los diversos cambios que se den a la legislación fiscal o cómo pueden reorientar sus políticas para aprobar o rechazar ciertas contribuciones y cómo pueden contar con los mecanismos para determinar el sentir de la población en tales debates?

Es claro que hoy día, el sistema democrático que se construye en el país apunta a que dicha estructura de gobierno permita a la población participar activamente en la definición de las políticas de gobierno. Toda vez que si guiados por la aseveración de que las garantías de seguridad son aquéllas que permiten el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado.²⁴

No existe ninguna justificación que nos permita afirmar que en la materia impositiva no participe la población en la definición de las contribuciones,

¹⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, México, 2002.

²⁰ Adolfo Arrijo Vizcaino, *op. cit.*, pp. 35-36.

²¹ *Ibid.*, p. 36.

²² Miguel Acosta Romero, *op. cit.*, p. 528.

²³ Para detalle sobre la forma de resolver cada debate puede consultarse la obra citada anteriormente de Adolfo Arrijo Vizcaino en sus páginas 39 a 42.

²⁴ Luis Carlos Cruz Torrero, *Seguridad, sociedad y derechos humanos*, Trillas, México, 1995, pp. 18-30.

aun cuando la teoría se esfuerce por sustentar que los impuestos son prestaciones obligatorias que no deben ser discutidas con los gobernados. Esto último aparece más como una definición de un Estado autoritario que de uno democrático.

Justamente como una de las condiciones que se mencionan para la creciente inseguridad que padece el país, se encuentra la escasa participación ciudadana, la que si bien lo hace mediante grupos identificados de presión política, requiere de la apertura de espacios para la participación de la población en la definición de políticas fiscales.

Se trata, ya sea que el propio Ejecutivo Federal o más adecuadamente el Congreso de la Unión, permita mediante espacios de discusión serios y organizados, la participación de la población en la definición de ciertas pautas a discutir en la agenda cameral y en la discusión anual de los ingresos y egresos del Estado.

Ya se esboza esta situación en lo planteado por el artículo 26 constitucional que establece que la ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y de los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo; pero sin embargo, aun cuando ello se reglamenta en la Ley de Planeación correspondiente, nada dice nuestro Código Fiscal sobre dicha participación.

Hay que recordar que finalmente, existe una estrecha relación entre planificación y presupuesto, puesto que este último es una fase del proceso total de planificación; en el cual presupuestar es también determinar la cantidad de dinero que se necesita y de dónde se obtendrá ese dinero. Y como tal, el presupuesto es un instrumento que contiene decisiones políticas que deben expresarse en acción.²⁵

Además, dichos foros, por el desinterés de sus debates, son en la mayoría de los casos espacios previamente definidos, en los cuales la real participación ciudadana apenas aparece manifiesta, situación que en una verdadera reforma fiscal debe replantearse como punto medular de la discusión cameral con el Ejecutivo federal. En este sentido, instituciones como el refrendo y el plebiscito en materia fiscal pueden ser los medios para las definiciones más importantes de la política fiscal.

Como ya lo hemos dicho anteriormente,²⁶ lo que hoy representa la planeación como una técnica aún definible en nuestro derecho positivo tendrá que considerarse como uno de los campos vivos del derecho económico que cobra una vigencia palpable y cotidiana para el ciudadano en tratándose, verbigracia, de la discusión del Presupuesto de Egresos e Ingresos del Estado.

4. La unidad en la política fiscal

El modelo político de la última década en México está haciendo variar la unidad de la política fiscal.

Como lo señalé en la primera parte de este artículo los fines tradicionales a los cuales se destinan los recursos de las contribuciones circundan en la tesis del servicio público y socialmente necesario. En este renglón se comprenden los gastos para hospitales públicos relacionados con la seguridad social; las obras de infraestructura que por el monto de las inversiones aún se consideran como estatales, tales como presas y sistemas de drenaje; servicio de policía y procuración de justicia, bomberos y sistemas de emergencias, etcétera.²⁷

A esta condición económica de los estados modernos se le ha dado en denominar Poder Tributario, mismo que tendría que ver con un concepto según el cual ese ente colectivo puede exigir a los ciudadanos que trasladen parte de su riqueza. Esta noción se aplica íntegramente cuando se habla de los impuestos.

No resulta así, cuando se trata de contribuciones, pues ésta es una acepción con una denotación más democrática, en donde lo importante es la capacidad contributiva de los ciudadanos.²⁸

Pero la unidad fiscal no sólo supone una justificación y fines precisos sino que además implica un conjunto de decisiones políticas, que estando coordinadas, deben redundar en beneficio de la población en su conjunto.

En México, pues, mientras se vivió en un sistema de partido único, la unidad en la política fiscal no tuvo mayores altibajos. El desorden financiero fue

²⁶ Ver el artículo del autor denominado "Perspectivas y alcances del derecho económico mexicano", en la revista *alegatos*, UAM-Azcapotzalco, números 37-38, México, 1997-1998.

²⁷ Sergio Domínguez Vargas, *Teoría Económica*, Porrúa, México, 1988, pp. 225-229.

²⁸ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 208.

²⁵ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, pp. 99-100.

producto más de las decisiones de gasto basadas en el endeudamiento público y en los ingresos de capital vía el uso del petróleo, que en dificultades para lograr esa unidad de la política fiscal.

Efectivamente, tanto en el ámbito federal, como estatal el predominio político de un partido posibilitaba la obediencia a dicha unidad en la política fiscal. Sin embargo, en el momento actual la diversidad en la composición del poder supone que esa unidad puede dejar de existir, sobre todo cuando a nivel local y federal no se coincide en el establecimiento y necesidad de ciertas contribuciones.

Aun cuando debe seguir considerándose que desde el punto de vista cualitativo el peso de los impuestos radica en aquellos de naturaleza federal, es claro que a nivel local pueden tomarse decisiones de política económica fiscal distintas a las del centro. Este es un rasgo distinto de nuestra economía pública actual. De aquí que el sistema actual de participaciones de contribuciones federales a las entidades federales, sea un sistema de disuasión política a fin de seguir manteniendo la unidad en la política fiscal.²⁹

La real federalización política de nuestro país, es el primer paso para la federalización impositiva, lo cual es parte de una auténtica reforma tributaria y eslabón necesario para el desarrollo económico autónomo de los estados.

En México, es necesario en este renglón, modificar la Constitución para establecer un poder tributario originario a los estados y Distrito Federal, en ciertas contribuciones que aún son delegadas por la Federación y por otra parte, es conveniente establecer un marco jurídico que establezca las bases de lo que se ha dado en llamar en otros países el federalismo cooperativo, por el cual en lugar de enfatizar sobre los derechos y la independencia de las provincias, encara el problema federal esencialmente desde el punto de vista de la división de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal.³⁰

5. Reflexiones sobre la justicia fiscal

Como he señalado anteriormente, los conceptos de proporcionalidad y equidad contenidos en la Constitución, son el marco referencial de la justicia fiscal mexicana.

Con estas fórmulas jurídicas se pretende corregir las deficiencias de la legislación y los efectos negativos de las cargas impositivas en la población. Sin embargo, la justicia fiscal no puede ser entendida bajo un término restringido, esto es, referido únicamente a que mediante complicadas y sofisticadas formas de comprender los términos de equidad y proporcionalidad se arrije a obtener una mayor precisión en el legislador de estas categorías al elaborar las leyes.

Por otra parte, tampoco es deseable que la población si tiene y tendrá en el futuro la posibilidad de opinar sobre las contribuciones que ha de cubrir al Estado, lo haga en función de un conocimiento técnico de las leyes impositivas; para la mayoría de la población contribuyente éstas no sólo son complicadas sino a veces especializadas, requieren forzosamente de la intervención de un profesional de los impuestos.

En consecuencia, si el sistema de justicia fiscal está diseñado para que opere únicamente en los juicios y disputas legales, entonces en vez de ser un método justo, se convierte en su contrario, es decir, un método injusto por la especialización y el alto costo que implica la defensa legal ante los tribunales fiscales.

Aunado a lo anterior, si consideramos que en México aún son causas de la elusión fiscal las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa y la inmoralidad administrativa,³¹ estamos pues ante un sistema de justicia formal pero no real.

Conclusiones

1. En el momento actual los fines de la política fiscal se encuentran relacionados con el perfeccionamiento del sistema político mexicano,

²⁹ Para ahondar en este tema ver artículo del autor "Evolución del Sistema Federal Económico: la participación de ingresos federales a entidades y municipios", en *alegatos*, UAM-Azcapotzalco, núm. 39, 1998.

³⁰ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 210.

³¹ Adolfo Arrijo Vizcaíno, *op. cit.*, p. 492.

lo que conlleva al debate necesario sobre el papel económico activo de las empresas públicas y de los servicios prestados por el mismo. La reforma fiscal debe partir de un debate sobre los fines económicos del ente público, asumiendo que el artículo 25 constitucional requiere de mayor precisión en cuanto a las responsabilidades que comparten los sectores público, privado y social en la llamada “economía mixta mexicana”.

2. El aumento de contribuciones en México debe resolver un debate aparentemente en pugna, esto es, por una parte el destino social de los ingresos y por otro, la ampliación de la base de contribuyentes, especialmente, en los sectores económicamente organizados; así como el papel de las empresas públicas en el marco de la economía globalizada.
3. La democracia representativa en el país no cuenta con espacios legales suficientes para la participación de la población en la definición de las políticas de gobierno en materia fiscal. Esta es una premisa importante en cualquier reforma, ya que sólo mediante esa apertura podrá darse un cabal cumplimiento a los principios de justicia, comodidad, y certidumbre en las leyes hacendarias.
4. Consolidar en México un sistema fiscal requiere superar las actuales condiciones de concurrencia y coordinación fiscal entre los órdenes de gobierno local y federal, situación para una verdadera unidad en la política tributaria.
5. La justicia fiscal para convertirse en cotidiano y cercano ejercicio para el gobernado debe pasar de los términos meramente formales a una situación que se refleje en la realidad.