

Comentarios sobre la propuesta y aprobación de la minuta de reforma del artículo 107 de la Constitución General de República.

Colegio de Contadores Públicos de Baja California A.C. miembro del



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Colegio de Contadores Públicos de Baja California A.C. Comisión fiscal



Academia de Estudios Fiscales de Baja California A.C. Comisión de estudios legislativos

México, Abril de 2009

Índice

Introducción	3
Justificación de los comentarios.	5
Los medios de control constitucional	8
Los principios rectores en materia tributaria	11
La necesidad de transformar el juicio de amparo	14
La propuesta y aprobación de los legisladores para modificar el Artículo 107 de la Constitución General.	17
Los efectos sociales de la reforma en el ámbito tributario	22
Los efectos de la reforma en las sentencias de amparo	25
Alternativas de mejora recaudatoria	28
Propuesta de reforma constitucional desde el ámbito sustantivo no desde el adjetivo	31
Conclusiones	33

1. Introducción.

En los últimos años, el Estado mexicano ha comprobado la necesidad de evolucionar en el ámbito tributario. Muchas han sido las propuestas de reforma que se han cimentado en nuestra legislación y cada día se ha hecho más necesaria una reforma fiscal integral.

Lo que hasta hoy conocemos como reformas fiscales no son sino el resultado de una serie de cambios a las disposiciones fiscales que han contribuido por un lado, a aumentar la recaudación y por el otro, a evitar, disminuir y disuadir la evasión y elusión fiscal.

Se ha comprobado que el fenómeno impositivo ha generado desviaciones a través del tiempo, pues mientras la autoridad sigue juzgando por el actuar de unos cuantos la conducta de todos, el particular; cumplido o incumplido, cada vez siente mayor lesión en las esferas administrativas por los agresivos programas de comprobación que en la mayoría de los casos sólo recaen en los contribuyentes registrados y no en aquellos que no cumplen con esta obligación.

Evidentemente los contribuyentes cautivos, son los que comúnmente sienten la presión de los cambios fiscales y sobre todo de las acciones fiscalizadoras que directamente afectan a su patrimonio. Por ello, en la última década, un fenómeno curioso se ha advertido en el derecho impositivo mexicano, pues los contribuyentes no tan fácil guardan silencio ante cambios que consideran inconstitucionales, hoy en día ejercen los medios de control constitucional con la finalidad de tratar de corregir algunas fallas cometidas por el legislativo en la creación de las mismas.

Es un gran paso social, el que un contribuyente pueda ejercer los medios de defensa constitucional, pues en el pasado, aún cuando existían los mismos, no se ejercían por múltiples causas, entre ellas; la desconfianza de las autoridades, el temor a una represión o incluso, el temor a llamar la atención de la autoridad hacendaria.

Hoy en día esos medios de control constitucional se ejercen como parte de una evolución social, como una nueva cultura jurídica de la sociedad que premia en el Estado de derecho, sin embargo, el presente estudio abordará la reforma al artículo 107 de la Constitución General de la República, el cual está cimentado en un cambio que para algunos es necesario y para otros, restringirá el derecho de defensa.

La opinión científica plasmada en este documento, considera y toma en cuenta el punto de vista de todos los actores que intervienen en los procesos de reforma y no busca emitir una opinión parcial, sino una científica que demuestre la viabilidad del mismo, pues de llegar a la conclusión que la reforma constitucional es benéfica para la sociedad, pues deberá aplicarse con ciertos cambios que la mejore. Empero, si después de analizar todos los factores se advierte que existirá una involución social en el ámbito de los derechos heterogéneos de defensa, entonces deberá reevaluarse la misma en el contexto constitucional.

2. Justificación de los comentarios.

Las aportaciones científicas en el ámbito tributario generan una permanente transformación positiva en la política fiscal y presupuestaria de México, pues en ellas se cimienta el desarrollo de la economía educación, cultura, salud, vivienda y en otros rubros de suma importancia para el desarrollo de nuestra nación.

Partiendo que en México el contribuir para las cargas públicas es una obligación y no un derecho del ciudadano, esto genera resistencia en el pago, pues no existe impuesto que se considere justo, pese a que éste sólo impacte una pequeña parte de la riqueza de cada uno de los sujetos que son materia de esta obligación.

Muchas propuestas se han elevado a través del tiempo sobre la necesidad de una reforma estructural en materia impositiva, sin embargo, la misma no se ha podido materializar por una u otra razón, por ello, los académicos y científicos en la rama tributaria, estamos obligados a emitir una serie de opciones que puedan dar viabilidad a la reforma estructural que se necesita para mejorar la recaudación en el país.

Ahora bien, no sólo las propuestas de reforma desde el ámbito administrativo son indispensables, sino que es necesario que el legislador pueda atender las sugerencias, bases y técnicas que le ayuden a perfeccionar la norma en el ámbito de la legalidad y los principios y garantías básicos de los contribuyentes en el ámbito de la constitucionalidad.

Por ello, el velar por los principios tributarios constitucionales, es una premisa básica del Estado mexicano, pero esa protección no puede ser en detrimento de otros derechos o garantías de los ciudadanos, esto es, cuando existe

colisión de derechos, entre aquellos que sustentan la base y organización del Estado y los que protegen al ciudadano, los primeros deben ceder ante los segundos, sin menospreciar que el Estado es aquél que deberá imponerlo a las masas bajo la teoría del sacrificio que rige en el ámbito impositivo, debiendo a su vez el Estado comprometerse en otorgar beneficios y estímulos a través de buenos servicios públicos y atendiendo ahora a la teoría impositiva del beneficio y del devengo.

En suma, una reforma constitucional en el ámbito de los derechos heterogéneos de defensa o los vinculados a la seguridad jurídica o aquellos de carácter económico, son indispensables en el Estado mexicano, pero cuando se trata de los primeros, especial cuidado debe tener el Estado, pues su composición política se puede ver alterada ante la restricción, limitante o rediseño de los derechos de protección constitucional y de las garantías individuales, pues una mala decisión legislativa, puede acarrear un desvío social que a la postre pueda traer mayores cargas que beneficios. Un desvío que pueda permitir el abuso en la esfera del causante sin un límite de control constitucional, que aún existiendo, pueda aplicarse en el largo plazo en su propia materialidad, pero con un resentimiento del gobernado.

Bajo esta premisa, la justificación del presente trabajo se sustenta en la necesidad de un cambio en la política tributaria de nuestro país, pero un cambio que no obedezca a la restricción de los derechos heterogéneos de defensa, pues si bien es cierto que los cambios impositivos en la norma cuando se aumenta, reduce o modifica la base del tributo, están los ciudadanos obligados a atenderlo, lo cierto es que cuando las modificaciones atienden a estos derechos especiales de defensa, es necesario que se tome especial cuidado, pues un medio concreto de control constitucional, no beneficiaría a la larga si se regula como cualquier otro medio de control abstracto de la constitución.

Además, no debe perderse de vista, que aunque nuestra constitución federal llame al conjunto de beneficios del contribuyente como garantías individuales, no menos cierto resulta que todos los beneficios consagrados en la constitución, no son del todo garantías *per se*, pues la garantía es aquella que asegura el derecho del ciudadano ante el abuso o exceso de los órganos del Estado, pero en nuestra constitución expresamente contamos con derechos, especiales, generales y fundamentales; libertades, principios, prerrogativas, bases y criterios, pero no siempre con garantías, pues a decir verdad, el único medio de control de la constitucionalidad para el ciudadano es el juicio de amparo, pues es aquél que asegura su derecho o libertad respectiva, sin embargo, al eliminar la posibilidad de que el juicio de amparo sufra importantes modificaciones en el ámbito constitucional, sería entonces dejar sin defensa a aquellos que sientan lesionados sus derechos, por más necesidad de recaudación que justifique el Estado.

3. Los medios de control constitucional

En el ámbito constitucional, pero sobre todo en el tributario, existen de forma restringida medios de control constitucional, pues si bien es cierto que el juicio de amparo y la acción de inconstitucionalidad han sido un bastión de defensa, no menos cierto es que el juicio de amparo como medio concreto de control de la constitucionalidad, pretende modificarse sustancialmente, pues con la reforma del artículo 107, de la Constitución General; de ser un medio de control concreto, pasará a forma parte de aquellos que constituyen un medio de control abstracto de la constitución, como ocurre con la acción de inconstitucionalidad.

Los medios de control concreto de la constitución, requieren para su ejercicio como condición *sine qua non*, un menoscabo, perjuicio o afectación en la esfera jurídica de los gobernados; mientras que en los medios de control abstracto, no es necesario que un particular sufra un daño, sino que es el propio órgano legitimado el que pueda ejercerlo a nombre de una colectividad determinada, aún cuando no les cause un daño o les depare un perjuicio.

En la clasificación tradicional de los medios de control constitucional, encontramos al juicio de amparo, como un medio de control de los actos de cualquier tipo de autoridad, el cual se rige por principios como el de relatividad de las sentencias, que afecta o beneficia sólo a su promotor. Asimismo, las controversias constitucionales, son aquellas que de forma general buscan evitar la invasión de esferas competenciales de órganos del Estado. Además, un tercer medio de control constitucional, lo encontramos en las acciones de inconstitucionalidad, que están clasificadas como los mecanismos de control abstracto en la constitución federal, es decir, como un medio que no necesita afectar a alguien en particular antes de que se ejerza la acción en los tribunales. Del mismo modo, como medios de control constitucional tenemos el

juicio para la protección de los derechos político electorales del ciudadano, el juicio de revisión constitucional, el juicio político, la facultad de investigación de la SCJN y la queja por violación de derechos humanos.

En sí, dos medios de control constitucional son los que rigen y protegen al ciudadano en el ámbito impositivo. –juicio de amparo y acción de inconstitucionalidad- aunque en los antecedentes más remotos de la última década apreciamos que la acción de inconstitucionalidad se ha ejercido muy pocas veces en el Estado mexicano que tengan una repercusión en el ámbito impositivo, tal como ocurrió en aquella declaratoria de invalidez de la exención a los denominados “burócratas” contenidas en el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la cual fue promovida por el Procurador General de la República.

Por este motivo, el único medio de control de la constitucionalidad que brinda seguridad jurídica, no es difícil identificarlo, pues el juicio de amparo es el que rige esta seguridad y el Estado de derecho en el ámbito impositivo. No obstante ello, la justificación de la reforma del artículo 107 de la constitución federal se sustenta entre otras; en el abuso de dicho juicio de amparo por parte de las empresas, -abuso- que se justifica en los excesos de unos cuantos para eludir el pago de sus obligaciones fiscales en perjuicio de la sociedad mexicana.

Esta perspectiva nos puede dar un panorama real de los efectos que generará dicha reforma, pues al ser el único medio de control constitucional eficiente, ahora se limitará su ejercicio, lo que significa que el exceso de algunos perjudicará a todos. Esto resulta grave si consideramos que el legislador podrá imponer tributos, -a veces inconstitucionales-, que no puedan ser reclamados en un estado democrático como el mexicano, pues si bien es cierto que existirán reglas especiales que regularán su ejercicio por los particulares, lo cierto es que la modificación respectiva lo que provocaría es que en el corto plazo se le trate a todos con el grado de irresponsabilidad que sólo algunos han ejercido.

Por ello, esta comisión considera que no se debe de regular desde el ámbito adjetivo a los sujetos, sino desde el sustantivo, pues el sin número de reclamos constitucionales sólo demuestran la ineficacia y obsolescencia del artículo 31 fracción IV de la Constitución federal y es dicho precepto el que debe modificarse para brindar mayor seguridad jurídica y no así los medios de control constitucional, pues desafortunadamente la proporcionalidad y equidad que pareciera son los únicos principios rectores del sistema tributario nacional, no justifican la desaparición, restricción de derechos o minoración de garantías individuales al momento de que cualquier ciudadano honesto, cumplido y que moralmente esté comprometido con el Estado mexicano, esté impedido para ejercer el medio de control constitucional denominado juicio de amparo por que su asunto no sea colectivo, masivo o represente importancia o trascendencia a juicio de los juzgadores.

Por ello la importancia de la presente propuesta, es que el mecanismo de control constitucional que actualmente se erige para la protección de los derechos, libertades, garantías, principios y prerrogativas, sería seriamente trastornado en caso de que la reforma fuera aprobada, publicada y entrada en vigor. De aquí la necesidad de hacer reflexiones y propuestas que coadyuven con el objetivo del Estado mexicano y con sus necesidades recaudatorias, pero no a través de modificaciones adjetivas que restrinjan el único medio de control, sino a través de propuestas sustantivas que permitirán reducir los juicios de amparo y la sobre saturación de los tribunales cuando existan una serie de principios que en realidad converjan con el Estado de derecho, pues la obsolescencia de los principios de proporcionalidad y los de equidad, lo único que han generado es una cadena de amparos que no ha tenido limite, pero que se puedan restringir desde el ámbito sustantivo con principios, reglas y parámetros que el legislador deba observar al momento de crear sus normas y que regulen las obligaciones de todos aquellos que debemos contribuir para las cargas del Estado.

4. Los principios rectores en materia tributaria.

Como se advierte del proyecto de reforma del artículo 107 de la Constitución Federal, éste parte de una reforma adjetiva a uno de los medios de control constitucional más importantes del Estado mexicano, sin embargo, consideramos que el restringir, limitar o evitar el ejercicio de juicio de amparo con la finalidad de evitar los excesos de unos cuantos en el pago de los tributos, es una concepción equivocada del legislador, pues dicha reforma no obedece sólo a la nueva cultura contributiva de los contribuyentes, sino que atiende a una deficiencia en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General, pues si consideramos que en la actualidad prácticamente tenemos el mismo texto que en 1857, sería lógico coincidir que en aquella época, las necesidades sociales eran diferentes y el constituyente no podía visualizar dos siglos después la evolución del sistema tributario que adoptaría nuestra nación.

Bajo esta premisa, tenemos que de nada serviría limitar el juicio de amparo y generar la existencia de un medio abstracto de control constitucional similar a la acción de inconstitucionalidad, si es que se siguen teniendo las mismas deficiencias en el propio artículo 31 fracción IV de la Constitución federal, toda vez que el problema del sistema impositivo, es la obsolescencia de dicha norma constitucional, pues a través de la equidad y proporcionalidad se ha tratado de juzgar otros principios que son especiales en la rama tributaria, por el ejemplo, la equidad se ha confundido con la igualdad, cuando uno y otro son principios muy diferentes en el ámbito tributario. Por su parte la proporcionalidad, se le ha dado todo tipo de alcance, sin distinguir que la proporcionalidad está subdividida en capacidad contributiva y capacidad económica, las cuales atienden a necesidades y rangos de tributación distintos.

En sí, con dos principios se ha tratado de resolver el problema fiscal en México, pero se ha olvidado que la falla en el sistema fiscal mexicano lo tenemos en el

artículo 31 fracción IV y no en el artículo 107 de la Constitución general, por ello, es innecesaria su reforma desde el punto de vista legislativo, más bien, debe reformarse el primer artículo constitucional para dar cabida a la equidad, proporcionalidad, igualdad, seguridad, justicia tributaria, progresividad, no confiscatoriedad, irretroactividad, así como a los principios rectores de transparencia, sencillez y asequibilidad; regulando incluso los momentos previos a la concepción de la norma, durante su discusión, aprobación, vigencia hasta cuando se aplique en la esfera jurídica del ciudadano.

Para ser más explícitos, podemos advertir en el contexto constitucional que el artículo 31 fracción IV ha sido rebasado, por ejemplo; cuando se confunde equidad con la igualdad, que se ha traducido en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; premisa que desde el punto de vista científico, es errónea, pues la equidad y la igualdad atienden a fenómenos diferentes e incluso, dicho axioma trae incluso un grado de desigualdad en su contenido.

Para ser más claros en la explicación anterior, basta ejemplificar de la forma más sencilla posible esta diferencia, Vrg., Si en una balanza tenemos una tonelada de maíz y en otra una tonelada de frijol, podemos concluir que ambas pesan lo mismo, es decir, son equitativas, pero no son iguales, pues uno es maíz y el otro es frijol. Si este caso lo llevamos al mundo impositivo, es claro que el principio de equidad ha sido desviado, pues a dos hermanos que viven en la misma casa, que trabajan en el mismo lugar y que tienen la misma educación, forma de vida e ingresos, podríamos decir se debe gravar igual o equitativamente, pero dejamos de olvidar que uno de ellos en sus ratos libres, es investigador, aporta a la ciudad, limpia su ciudad y se preocupa por mantenerla limpia y reduce la emisión de contaminantes de sus vehículos y paga puntualmente sus impuestos; mientras que el otro hermano en sus tiempos libres se dedica al secuestro, drogadicción, riñas, y además, pinta las calles, entonces, encontramos que la equidad y la igualdad son diferentes, por ello, la equidad no se debe tratar desde el ámbito objetivo sino desde el subjetivo y eso no lo regula la constitución ni ninguna otra legislación en la

actualidad, por ello, existe un sin número de amparos fiscales, por la falta de claridad y por la obsolescencia de la norma.

En este orden de ideas, por más restricción que exista en los medios de defensa y control constitucional, no significa que se solucionará el problema de la evasión y elusión fiscal ni la sobre saturación en los Tribunales, porque la falta de claridad de la norma es la que propicia esta necesidad de recurrir a los tribunales. Esto es, no existe un ejercicio caprichoso de los medios de control constitucional y por ello no debe restringirse este medio de control constitucional. No debemos olvidar que la mejora recaudatoria de nuestro país y el control de los excesos en el ejercicio del juicio de amparo no podrán tratar de frenarse limitando los medios de control constitucional, pues aunque adelgacen los tribunales de la federación en el ámbito judicial, ese reclamo deberá ahora recaer en los tribunales de legalidad, que verán saturados los mismos por el latente reclamo de las injusticias legales que ahora se tendrán que hacer valer en el ámbito de la legalidad.

5. La necesidad de transformar el juicio de amparo

El juicio de amparo como institución de control constitucional, es un medio eficiente de seguridad jurídica, pues aunque muchos de los investigadores litigantes indiquen que se ha parcializado a favor de la autoridad, lo cierto es que la propia Suprema Corte está mutando sus criterios a lo que ellos consideran el sistema de justicia tributaria. Si bien no han visualizado el efecto negativo que traerá haber extraregulado el juicio de amparo, llenándolo de procedimientos, reglas y mecanismos que dejan de forma muy discrecional su procedencia y estudio. Las estadísticas hoy en día no premian sobre el fondo de los asuntos. Es mucho más probable que un amparo sea sobreseído o desechado o tenerlo por no interpuesto a estudiar su fondo y esto no es coincidencia, pues la carga de trabajo de los tribunales va en incremento.

El ejercicio del juicio de amparo, es tan técnico, que la premisa constitucional de justicia y acceso a los tribunales cada día se ve más lejos, pues aunque el juicio de amparo se regule como un medio eficiente de seguridad. Lo cierto que todos aquellos que someten sus controversias en los tribunales judiciales, siempre son sorprendidos por los constantes sobreseimientos y las incansables justificaciones para que no se estudie el fondo de las mismas, pues se ha sobre regulado y además, se ha dejado que los juzgadores apliquen de forma discrecional su criterio.

En lugar de premiar por la especialización del poder judicial, siguen rigiendo en todo el país los tribunales mixtos, que conocen de múltiples materia, temas y ciencias jurídicas, así como en un caso pueden resolver un tema penal, en el otro extremo pueden estar resolviendo los mismos jueces temas laborales, agrarios, de seguridad social, civiles, mercantiles de paternidad o de cualquier especie.

Así, un juez o tribunal colegiado que no tenga experiencia en un tema determinado, lo primero que buscará será una excusa procesal para no atender el estudio fondo en detrimento del sistema de impartición de justicia. Es tan poco evolucionado este medio de control constitucional, que un contribuyente que haya sido violado en sus garantías individuales; que existan pruebas evidentes y que no exista la menor duda de la procedencia de la vía, pueda perder un juicio por una falla de sus abogados. No es concebible que el mejor juicio de amparo deje de analizarse porque el juzgador y su secretario respectivo consideró que era improcedente la vía, por no entender ni comprender –en algunos casos- el tema que se somete a su jurisdicción, como ocurre con los de la capitalización delgada, costo de ventas, alcance de la no deducibilidad en el impuesto al activo, ultraactividad del impuesto al activo, inconstitucionalidad del IETU, IDE, entre otros.

Lo que resulta claro, que hoy el juicio de amparo está lleno de tecnicismos que deben desregularse. La seguridad jurídica es una premisa que debe imperar en el sistema impositivo mexicano y la sobre regulación no debe ser motivo para desamparar a todos los que se sienten lesionados por cualquier acto formal y materialmente legislativo.

El principio de presunción de inocencia, *non bis in idem* y *ne bis in idem* en materia tributaria, el de certeza tributaria, asequibilidad y sencillez, deben estar latente en un sistema jurídico como el mexicano, sin embargo, eso no podrá ocurrir mientras que la autoridad no desregule el juicio de amparo como instrumento de control constitucional, mientras no establezca candados para que los jueces discrecionalmente se dediquen a no estudiar los asuntos que son sometidos a su jurisdicción, eso no premiará en un estado derecho.

Por este motivo, la deficiencia y los excesos en que ha incurrido el poder judicial en la sobre regulación del juicio de amparo, ya son un impedimento claro para acceder a los tribunales de la federación y por ello, el transformar el

artículo 107 de la Constitución federal, será sepultar el medio de control más importante de los ciudadanos, será tanto como terminar con una fase de seguridad para pasar –metafóricamente hablando- a una de dictadura jurídica, por ello, el juicio de amparo debe trasformarse, pero para hacer más asequible el mismo a los ciudadanos, no para alejaros del único medio de seguridad con que cuentan en materia constitucional hoy en día, sujetando su ejercicio a una serie de condiciones injustificadas.

6. La propuesta y aprobación de los legisladores para modificar el artículo 107 de la Constitución General.

La propuesta de reforma de los diputados resulta muy interesante, toda vez que la suscriben tres partidos políticos con gran predominio en el Congreso de la Unión y se emite con unas consideraciones que no tienen un apoyo técnico sustentable.

Esto es así, porque se reconoce la necesidad de que los gobernados tengan medios de control constitucional que hagan eficiente el estado de derecho, sin embargo, aunque el juicio de amparo ha cumplido con sus objetivos esenciales, para la proponente es necesario satisfacer derechos colectivos, restringiendo entonces el amparo individual para pasar al amparo colectivo, al tipo de las denominadas “acciones de inconstitucionalidad” previsto en el artículo 105 fracción II de la Constitución federal, aunque con dos pequeñas diferencias.

En su exposición de motivos, establece una serie de antecedentes históricos que emanan desde el proyecto Yucateco, sin embargo, no establece cuál fue la razón, su génesis ni menciona cómo fue que se resolvió el mismo, los valores que protegió, los temas que abordó y la importancia de su creación, pues si bien refiere a algunos puntos de vista sobre sus antecedentes históricos –tesis de Ignacio L. Vallarta-, no menos cierto resulta que desde su antecedente más remoto, no se menciona los factores históricos de importancia que servirían de contrapeso para equiparar la necesidad de su transformación absoluta.

Del mismo modo, con la redacción de las justificaciones de la reforma, se da la impresión que la proporcionalidad y equidad no fueron principios tutelados en el mundo, ya que éstas se mantienen en un apartado diferentes de aquellas que legítimamente son consideradas como derechos del hombre, fundamentales o derechos específicos, pero no así como mecanismos protectores de la seguridad jurídica de los contribuyentes en el ámbito mundial, sin embargo, dicha tesis es equivocada si consideramos que nuestro antecedente mexicano

más remoto, -Constitución de Cádiz de 1814- ya establecía en su artículo 8 uno de los pilares fundamentales que hoy se denuncian como poco importantes y además, en el ámbito internacional, los principios de proporcionalidad y equidad se han materializado por la claridad de los principios que se contienen en aquellas constituciones, Vrg., el de proporcionalidad es conocido como capacidad económica en la mayoría de los países, además, que está vinculado a la justicia tributaria, mientras que el de equidad, está vista desde la óptica de otros principios, cuyo estudio no corresponde a los presentes comentarios.

Además, la iniciativa que se propone, toma en consideración la evolución de los criterios jurisprudenciales que se han emitido en México, sin considerar que la mayoría de ellos han cometido confusiones serias que han afectado a los quejosos y que el propio poder judicial ha corregido a través del tiempo, pero insistimos, las razones que brinda la propuesta no deben tomarse como una verdad científica, pues los excesos en el juicio de amparo en materia fiscal, no obedecen a una deficiente técnica en el juicio constitucional o al abuso del mismo, sino a la falta de claridad de los principios constitucionales tributarios regidos en el artículo 31 fracción IV de la norma federal, la cual en todo caso, es la que constituye la falla de nuestro sistema tributario y no así el juicio de amparo *per se*, como instrumento de protección constitucional adjetiva no sustantiva.

Asimismo, la iniciativa indica que el juicio de amparo se ha distorsionado por el excesivo ejercicio del mismo, pero deja de considerar de una forma global, que la falla no está vinculada únicamente al ejercicio del juicio de amparo, sino a la falta de certeza en la norma tributaria y a la constante imposición tributaria que cada año se establece en el sistema mexicano, pues si bien es necesario elevar la recaudación; México, es uno de los países en el mundo que cada años establece nuevos impuestos y nuevas normas, pero difícilmente establece excepciones, exenciones, estímulos que protejan la inversión, y fomenten el desarrollo de la sociedad, su elevación de nivel per capita y la disminución de la pobreza, pues lo único que se ha demostrado con todos los cambios

impositivos en México, es la falta de técnica del legislativo con la que se pretende obtener mayores recursos que en la mayoría de los casos están destinados a la cuenta corriente y no a sufragar necesidades públicas, pues incluso, el ciudadano hoy percibe menor seguridad, los servicios educativos son deficientes que por eso siente que debe llevar a sus hijos a escuelas privadas, debe pagar su propia seguridad, debe acudir a solicitar los servicios de médicos privados y no así de hospitales públicos, debe establecer en general, una serie de mecanismos que el Estado ha sido incapaz de proporcionar.

Por ello, al propuesta y argumentos en que se sustenta se consideran desde el punto científico no válidos, pues sólo abordan una parte de la problemática y no así el fondo del problema, por ello, el que considere que el juicio de amparo contra leyes sólo beneficia a unos cuantos, es precisamente porque en esos cuantos recae el peso de la recaudación nacional, al haber sido insuficiente los planes del Estado para registrar a la gama de contribuyentes no cautivos. Además que dichos contribuyentes saben lo que es el peso de las cargas impositivas y ellos han tratado de elevar sus quejas ante las deficiencias del sistema tributario nacional, cuyas políticas sólo están enfocadas en elevar el ahorro público sin elevar el nivel per capita de los habitantes.

Bajo este entendido, si la que calificó el dictamen sólo considero que el juicio de amparo es una estrategia de negocio y un mecanismo de saturación de los tribunales, entonces, dichas justificaciones carecen de sustento científico, porque no está considerando que el ejercicio de los medios de control constitucional precisamente atiende a una evolución social y a una nueva cultura contributiva, donde los gobernados pretenden pagar en razón de lo que se les imponga, -pero considerando siempre- su capacidad contributiva, así como cualquier otro factor que les afecta directamente en la operación diaria de sus negocios, sobre todo que en ellos recae el problema de la tributación en México, pues un promedio menor a un millón de personas morales son las que

tienen la gran responsabilidad de sufragar las cargas del Estado, según el informe del último trimestre publicado por la SHCP.

Así, que al considerar únicamente aspectos parciales hacia el Estado, los argumentos de discusión son ineficaces para considerar como válida totalmente la propuesta, por ello debe reflexionarse sobre su instauración.

Se presenta el proyecto para tenerlo presente en nuestro análisis.

“Decreto por el que se reforma el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo Único. Se adiciona el artículo 107, con una fracción VII Bis, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

Artículo 107. ...

...

VII Bis. Los juicios de amparo que se promuevan contra leyes en materia fiscal, tendrán efectos generales cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así lo ameriten, en los términos y condiciones que señale la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución.

Estos juicios serán resueltos en única instancia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Las sentencias que se emitan en los juicios de amparo a que se refiere esta fracción tendrán efectos generales. Éstas deberán ser aprobadas por cuando menos ocho votos para declarar la inconstitucionalidad de una ley en materia fiscal y, en caso de no lograrse tal votación, se desestimarán los argumentos materia del juicio y no podrán ser revisados sino por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los casos y plazos que determine la ley.

La declaración de inconstitucionalidad a la que se refiere esta fracción no tendrá efectos retroactivos.

Transitorios

Artículo Primero. El presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo Segundo. El Congreso de la Unión deberá expedir las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales necesarias para la correcta aplicación del presente decreto, sin exceder el plazo de 6 meses contados a partir de la entrada en vigor del presente decreto.

Artículo Tercero. En tanto no entren en vigor las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución, a que se refiere el artículo anterior, los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal que se inicien o que se encuentren en trámite, continuarán rigiéndose por las disposiciones legales vigentes.

Artículo Cuarto. Las sentencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos del artículo 107, fracción VII Bis, de esta Constitución, surtirán sus efectos a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o de la publicación de un extracto de las mismas en los términos que señale la ley reglamentaria.

Las sentencias así publicadas, dejarán sin efecto, en adelante, aquellas sentencias de amparo dictadas previamente y que se contrapongan a las mismas.

Artículo Quinto. No procederá el otorgamiento de suspensiones provisionales ni definitivas en los juicios de amparo con efectos generales. Las suspensiones provisionales o definitivas decretadas por un Juzgado de Distrito en los juicios que se encuentren en trámite al momento de la actualización del supuesto del artículo 107, fracción VII Bis, de esta Constitución, serán revocadas por el Juez que las haya otorgado, en los términos que la ley reglamentaria señale”.

7. Los efectos sociales de la reforma en el ámbito tributario

Actualmente lo contribuyentes están clasificados por varios rubros. Los que cumplen en su totalidad con las disposiciones fiscales; los que incumplen totalmente, los que incumplen parcialmente, los que simulan cumplir, los que no cumplen por no estar registrados, lo que quieren cumplir pero no pueden, los que pueden pero no quieren.

A qué se debe a que la mayoría de empresas o personas en México incumplen con sus obligaciones en el ámbito tributario?. Sin duda a la política fiscal que rige un país. La deficiencia legislativa, los excesos de las autoridades hacendarias y el sentimiento de impunidad del ciudadano, son los principales factores que orillan al incumplimiento.

Se ha comprobado por la ciencia que los países de mayor tecnología, desarrollo económico y con más influencia financiera tienen un mayor cumplimiento en materia recaudatoria que aquellos emergentes, pero esto se debe al nivel *per cápita* que el estado provee a sus habitantes, y también a los niveles de progreso que se materializan día con día; a la sana infraestructura, alta cultura educativa, y sobre todo a la confianza de las instituciones.

Los de menor cumplimiento son aquellos en donde existe deficiencia en los servicios públicos, existe una falta de empleo, los índices de pobreza están prevaleciendo en la mitad de su población y en general, los aspectos políticos, la corrupción y la impunidad, juegan un papel predominante en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una reforma social que coadyuve con los ciudadanos y que les brinde seguridad jurídica, siempre trae mayor cumplimiento, pues el estado de derecho, la certeza y certidumbre, son factores que necesariamente deberán reflejarse de una u otra forma en el ciudadano, sin embargo, una reforma

oscura, restrictiva o retrograda, lo único que permitirá será que el contribuyente se aleje más de su hacienda pública.

En la actualidad todo contribuyente que es fiscalizado siente la represión del Estado. Si se trata de contribuyentes cumplidos, la regresión social es más agresiva, pues el enojo los puede pasar de un renglón del sector de los cumplidos al de los incumplidos. El gobernado cumplido, ante la indiferencia del fisco de recaudar más de él sin emprender acciones con otros incumplidos, lo único que provoca es que algún día se pase a éste último renglón. En cambio, los contribuyentes incumplidos, lo que genera una acción fiscalizadora mal enfocada es temor o miedo a la autoridad, que a la larga se reflejará como un incumplimiento de la mayoría de los registrados y no registrados.

Las reformas legislativas deben ser muy cuidadosas, anunciarse con anticipación y brindar seguridad jurídica, sin pensar en todo momento en el aumento recaudatorio, pues los aumentos impositivos que cada año se han visto en la esfera jurídica de los particulares en la última década no han solucionado ningún tipo de problema social, ni han reducido o terminado con la inseguridad, deficiencia educativa, servicio de salud deplorables y mala infraestructura en la mayoría del país, existen lugares en los cuales se padece de agua casi la mayoría del año y aún así, el aumento recaudatorio sigue sin límite.

Otro problema que afecta en la política fiscal, es que la disminución o aumento recaudatorio no están asociados con los problemas inflacionarios, sociales, financieros y macroeconómicos en que se encuentra envuelta nuestra sociedad, es independiente a esos fenómenos y eso provocará una desviación social, en donde las inconformidades, marchas, y otras secuelas han generado ya estallidos sociales en diversas partes de nuestro país, como ocurre en el caso Atenco, Aguas blancas y en otros que lo único que han demostrado es el trastorno social que viven los mexicanos en ciertas regiones de nuestro país.

Por su parte, el aumento de los gastos en la cuenta corriente, los excesos en las campañas, las promesas incumplidas y el olvido del ciudadano un día tendrán un límite; un límite que se materializará con la desviación social que cada día se vuelve más latente, por ello, la reforma al artículo 107 de la Constitución debe estar centrada en un círculo que no pierda de vista la sociedad, pues en caso de llegar al grado de que el legislador olvide a ésta, lo único que generará será mayor incumplimiento y clandestinísimo.

Así, la reforma al artículo 107, no sólo debe verse si hay una sobresaturación o no de los tribunales, sino que debe de analizarse desde el ámbito social, pues cuando el contribuyente ha decidido no quedarse callado y ejercer los medios constitucionales en contra de la reforma, éste será silenciado por una reforma constitucional que afectará sus derechos sustantivos sin que se resuelva de fondo la problemática tributaria, generando mayor incumplimiento, por ello, la reforma que se discute, debe comprender no los efectos que han provocado en los tribunales, ni los beneficios que unos cuantos obtienen por ella, sino en el retroceso que generará a la larga en los contribuyentes cumplidos, en los que se soportan las cargas del país y quienes aportan recursos en mayor medida que otros ciudadanos que con menor desconsideración, han eludido el pago de sus obligaciones fiscales.

8. Los efectos de la reforma en las sentencias de amparo

Uno de los aspectos más preocupantes del proyecto de reforma, está en que el juicio de amparo ya no seguirá las reglas y efectos que en la actualidad se rigen. Su actividad procesal es híbrida y tiene más parecido a la acción de inconstitucionalidad que al juicio de amparo mismo, aunque existirán reglas en su propia individualidad.

Para poder analizar los efectos y consideraciones de la reforma, es conveniente comparar el juicio de amparo con la acción de inconstitucionalidad, para que se pueda advertir en que se lesionará a los gobernados con dicha reforma.

En primer término podemos decir que la acción de inconstitucionalidad es un medio abstracto de control de la constitución, en donde no se necesita que un particular o alguien en concreto sienta lesión para que ejerza dicho medio de control constitucional; mientras que en el juicio de amparo es necesario la afectación, el daño o menoscabo que se causa por cualquier tipo de autoridad en la que se irroguen o puedan irrogarse perjuicios en la esfera jurídica del gobernado. Una segunda diferencia, es que la acción de inconstitucionalidad tiene por efectos declarar invalidez de la norma, lo que se busca con la reforma del artículo 107, que significa que se desincorpora la norma del ámbito jurídico con efectos generales; mientras que en el juicio de amparo lo que se provoca con la declaratoria de inconstitucional, es generar efectos positivos o negativos. Los positivos obligan a la autoridad a que devuelva un impuesto pagado a través de una ley declarada inconstitucional, mientras que los efectos negativos, constituyen una abstención para que las autoridades dejen de aplicar el precepto reclamado como inconstitucional en la esfera jurídica de los gobernados. En otra diferencia, la declaratoria de invalidez requiere necesariamente de 8 votos para que proceda; mientras que en el caso del juicio de amparo, basta que un tribunal colegiado o la suprema corte confirme

la decisión del juez de distrito para que se ampare al quejoso y con cinco sentencias emitidas en el mismo sentido, puede obligar a los demás tribunales del país, conforme a las reglas del artículo 192 y 193 de la ley de amparo, pero sus efectos no desincorporan de la esfera jurídica a la norma. Además, el primer caso, está legitimado para ejercer la acción sólo los órganos facultados para ello, de conformidad con el artículo 105 fracción II de la Constitución general, mientras que en el juicio de amparo se puede impulsar éste por cualquier persona. En la declaratoria de invalidez, en una acción de inconstitucionalidad, se deja sin efecto el párrafo que se considera inconstitucional, pero en el juicio de amparo, si se afecta a uno de los elementos del tributo, lo que produce es la inaplicación total del ordenamiento, como ocurrió con el impuesto sustitutivo del crédito al salario y el impuesto suntuario. En la acción de inconstitucional, los efectos de la invalidez aplican para todas las personas, mientras que en el juicio de amparo rige el principio de relatividad, en donde sólo será protegido aquél que reclame la norma.

De entre las diferencias que relatamos, resulta dos que son de gran importancia, la primera, que un particular cuando sienta lesionada su esfera jurídica, podrá ejercer por el juicio constitucional, quedando a decisión del órgano judicial calificarlo como masivo, colectivo o de importancia o trascendencia, sin que un particular sepa o tenga la certeza si su petición cumplirá con estas reglas, pues incluso, aunque él descubra una nueva violación, mientras no obtenga la mayoría calificada se dejará de estudiar la inconstitucionalidad de la norma fiscal.

La segunda diferencia que le impactará será que en tanto no se declare la invalidez de la ley, éste deberá seguir pagando el tributo, lo cual no es extraño, pues en el juicio de amparo ocurre lo mismo, sin embargo, la declaratoria de invalidez que se pretende con la reforma, no trae efectos positivos, el dinero que se haya pagado con una norma declarada inconstitucional no se reembolsará a quienes lo paguen, simplemente se perderá dicho derecho a la devolución, pues la declaratoria de invalidez no genera efectos positivos en la

sentencias ni privilegian a los sujetos para que éstos lo reclamen ni que su exigibilidad se haga coerciblemente a través de los tribunales, ya que los efectos de este tipo de invalidez son con efectos generales únicamente.

Por ello, los efectos que se pretende con la transformación del juicio constitucional, son de mucha afectación para el ciudadano, ya que se limitará su acción legal y las tres instancias a las que tiene derecho conforme el artículo 23 constitucional se verán mermadas, pues en el ámbito de la constitucionalidad sobre leyes fiscales, no tendrá cabida ya el amparo bi- instancial, aunque se considera como un acierto que se resuelva de forma uni- instancial por la SCJN.

9. Alternativas de mejora recaudatoria

La reforma adjetiva a la constitución federal, hemos dicho que no genera grandes beneficios sociales y mucho menos un avance jurídico en México, por ello, es necesario reformar de forma sustantiva el artículo 31 fracción IV para que el gobernado pueda tener una gama de principios que le protejan de mejor forma en cualquier lesión que sienta es objeto por cualquier autoridad federal.

A mejor gama de principios, el legislador deberá observar un mejor actuar en su legislación, sin embargo, no podrá considerarse que la restricción de los derechos heterogéneos son una medida eficiente para evolucionar en el marco de los derechos del hombre, sino que debe pensar que, incluso, la reforma podría generar una involución jurídica.

Por ello, antes que reformar el artículo 107 de la constitución federal, tenemos que modificar la estructura del artículo 31 fracción IV, además de proveer en los siguientes aspectos a efecto de mejorar la recaudación.

- Aumento de la base de contribuyentes
- Universalización de la clave de registro de población
- Unificación de legislaciones federal, estatal y municipal
- Control y eficiencia de la cuenta corriente
- Registros contables uniformes
- Identificación, valuación y registro de los bienes patrimonio del Estado
- Difusión de las codificaciones tributarias
- Implementación de una cultura tributaria para contribuyentes y autoridades
- Tope de accesorios de las contribuciones en caso de mora
- Promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones
- Eficiencia recaudatoria

- Mejora en los procesos fiscalizadores
- Eficiencia en el intercambio de información
- Regulación de los contribuyentes no inscritos
- Cierre de brechas de corrupción
- Fomento del ahorro privado
- Elevación del ingreso per capita y mínimo vital
- Transparencia en las cuentas
- Redistribución del ingresos y control de las participaciones federales con un sistema inverso
- Mejora en los puntos de contacto
- Modernización y simplificación
- Coordinación entre los tres ordenes de gobierno
- Modelos de información de cuentas públicas que sean compatibles
- Actualización de la información de catastros y registros públicos en el país
- Reconducción presupuestal
- Asignación eficiente de recursos
- Mantener actualizado el inventario patrimonial del Estado
- Reevaluación de los presupuestos por dependencia y control en su gasto.
- Rendición de cuentas
- Edición del desempeño y eficiencia del gasto
- Manual de mejores prácticas para la administración de la deuda
- Armonización de sistemas de información
- Mecanismos de evaluación y fiscalización concurrentes
- Fomentar actitudes y valores en los ámbitos escolar, familiar, profesional y laboral
- Modernización del sistema de recaudación
- Sistematización y telematización
- Programas de recuperación de cartera vencida

- Verificación de la eficiencia recaudatoria
- Restricción en la selección de legisladores que pertenezcan a la comisión de Hacienda
- Formación profesional de funcionarios hacendarios

Estos elementos podrán aumentar la recaudación sin necesidad de reformas agresivas, pero para ello, se necesita por adecuar el marco constitucional que rige los principios tributarios constitucionales, no así los procedimientos adjetivos con los cuales se busca el respeto a los mismos.

10. Propuesta de reforma constitucional desde el ámbito sustantivo no desde el adjetivo

La propuesta que estas comisiones realizan al proyecto, no se focaliza en el artículo 107, sino en la parte sustantiva contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución federal y por lo cual se establece la siguiente propuesta.

Artículo 31...

IV. Contribuir conforme a su capacidad económica para los gastos públicos, así como de la federación, estado o municipio en que residan a través de un sistema tributario justo, igualitario, progresivo y que en ningún caso tendrá el alcance de confiscatorio, cuyas políticas se sustenten en la eficiencia, eficacia, sencillez, comodidad, equidad, legalidad, certeza, y certidumbre de derecho.

El Estado tendrá como premisa esencial en su política tributaria, que toda norma tenga como propósito buscar la lealtad y el patriotismo tributario y que los cambios, modificaciones o regulaciones impositivas sean estables a las fianzas públicas, no retroactivas y anticipen públicamente todo cambio con trascendencia en la estructura económica y tributaria nacional.

Los principios incluidos en el ámbito anterior, coadyuvarían al no ejercicio de las acciones constitucionales si es que la norma cumple con cada uno de los principios tributarios constitucionales, pues como se advertirá de la propuesta, en ella se incluye la obligación de contribuir, que es una necesidad del Estado mexicano. Se incorpora el concepto capacidad económica que es más adecuado al de proporcionalidad o de capacidad contributiva, pues lo que grava en sí, es el resultado fiscal de las empresas sin que se impongan tributos o cargas sobre rentas virtuales, como ocurría con la proporcionalidad.

Del mismo modo se incorpora el concepto sistema tributario justo, que abarca desde la concepción de la política tributaria y presupuestaria, hasta el diseño de una norma y su ejecución en la esfera del particular, siendo principio madre de la política fiscal mexicana.

Además, se incorpora el principio de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, que no se establecían de forma expresa para la rama tributaria y que así se brindará certeza en el diseño de la norma. Del mismo modo, los principios de toda política fiscal eficiente, se sustentan en la armonía de sus normas con la aceptación social, lo cual depende de la eficiencia y eficacia del sistema. Además se recogen los principios básicos de sencillez, comodidad y legalidad del marco tributario, distinguiendo unos principios de otros, sin que pueda prestarse a confusiones, abusos o interpretaciones excesivas.

Finalmente, una aportación importante está en el ámbito de la seguridad jurídica, que incluye la certeza de derecho y la certidumbre jurídica; la primera, se refiere el momento de la concepción y vigencia de la norma; mientras que la segunda está vinculada al momento de su aplicación, lo que genera seguridad en su aplicación.

El segundo párrafo también contiene una aportación notable, pues la lealtad y el patriotismo, son principios tributarios no usados en México, pero desarrollado por otras naciones avanzadas en donde el gobernado está convencido de contribuir y considera impropio el no pago del tributo. Asimismo, la estabilidad y anticipación a los cambios son una premisa mayor de la seguridad jurídica, y el texto propuesto busca incorporarlo, evitando generar normas que afecten derechos adquiridos que efectivamente hayan entrado a la esfera jurídica de los contribuyentes y que no constituyan una simple expectativa de derecho.

11. Conclusiones.

1.- La reforma y aprobación propuesta al artículo 107 de la Constitución general no constituye una solución a los problemas sociales ni abonan a la seguridad jurídica de los particulares.

2.- La reforma al artículo 107 de la Constitución general no atiende a la evolución histórica de la sociedad sino a un suceso que se ha radicalizado en los últimos 5 años y con ello se pretende juzgar el uso indiscriminado, lo que resulta impropio, al juzgar con 5 años, la evolución histórica del mismo.

3.- Los juicios de amparo no pueden ser considerados como regla general como instrumento de planeaciones fiscales de unos cuantos, sino que son éstos los que brindan y aseguran la no vulneración del Estado de Derecho.

4.- El quedar condicionado a que el reclamo constitucional sea colectivo o de importancia o trascendencia, le impedirá saber si los jueces discrecionalmente podrán denegar el acceso a la justicia respectiva.

5.- la declaratoria de invalidez de una norma como se pretende con la reforma, no tendrá efectos positivos, por ello, lo que un particular haya pagado con un ordenamiento inconstitucional, no le será devuelto.

6.- La reforma impedirá que se solicite la suspensión provisional o definitiva en los juicios de amparo.

7.- La reforma que se tilda de no válida, aún cuando genere efectos generales, ésta quedará condicionada a la mayoría relativa y a la aprobación de 8 ministros de los 11 que componen el pleno de la SCJN.

8.- La solución a los problemas constitucionales en la norma tributaria no se deben abordar desde la parte adjetiva sino desde la parte sustantiva contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General.

9.- Las reformas del artículo 107 de la Constitución general no solucionarán el problema de la seguridad jurídica, pues la falla no radica en el uso indiscriminado de unos cuantos del amparo, sino de las fallas técnicas que contiene el artículo 31 fracción IV de la Constitución federal

10.- La reforma al artículo 107 de la Constitución, genera una involución jurídica y puede catapultar el trastorno de la sociedad que debe aliviarse a través de los medios de control constitucional.

Así lo suscriben los miembros del Colegio de Contadores Públicos de Baja California A.C y la Academia de Estudios Fiscales de Baja California A.C.

C.P.C. Marcia Guzmán Ibarra
Presidente del CCPBC

C.P.C. Manuel Bañuelos Pérez
Vicepresidente de Fiscal

C.P.C. Ignacio Valdés Valdés
Vicepresidente de Fiscal

Dr. Adolfo Solís Farías
Presidente AEFBC

C.P.C. José Paúl Hernández Cota.
Secretario de la AEFBC

México, Abril de 2009.