¿QUÉ ES UNA CONSTITUCIÓN... FISCAL?

Basilio A. Martínez Villa¹

Desde la perspectiva del “ser”, o mejor dicho, de la “razón de ser” del Derecho, existen al menos tres acepciones que debe ser consideradas, a saber: i) Lo justo objetivo; ii) El Derecho Normativo y iii) El Derecho Subjetivo. El primero “realiza la esencia del derecho [...]. La cosa o conducta que se debe a otro [...] con sus características de deuda y alteridad. [...] se da y debe darse en la realidad [...] es el ser real la razón suficiente del valor [...] la obligatoriedad”. (González, 2000:17). El derecho normativo es la materialización de lo justo objetivo en la letra de la norma jurídica; la cual establece ese reconocimiento de lo que se “debe” al “otro” en un texto eficaz. Formula la exigencia de dar a cada quien lo suyo, con base en el reconocimiento de las necesidades naturales de la persona tanto en una perspectiva individual como en una perspectiva gregaria. “El derecho subjetivo es la facultad lícita de exigir la cosa o conducta que se debe al titular del derecho y se fundamenta en las características del ser real en cada caso concreto [...] los derechos humanos o derechos subjetivos básicos.” (González, 2000:18).

La norma constitucional puede ser entendida desde una perspectiva eminentemente formal – que es la manera en que la tradición positivista mexicana lo ha hecho – o en un sentido más amplio: así formal como material. Para algunos autores mexicanos como Terán y Arteaga la constitución es un conjunto de normas, dispuestas sistemáticamente con el propósito de organizar al Estado; pero como bien sabemos, no es sólo la característica de organizar los poderes del estado y otorgar una esfera mínima de inviolabilidad al ciudadano. La norma constitucional constituye y funda, además de mandar, permitir, castigar, prohibir, disponer y regular.

La Constitución en este sentido más amplio – formal y material – es objeto de una polisemia; múltiples significados. En sentido formal es una norma

*Este texto es una variación del prólogo a la obra “Reforma Hacendaria 2014” de Fauzi Hamdan Amad, publicado por la Escuela Libre de Derecho y CETYS Universidad (2014).

¹ Director. Programa de Derecho. CETYS Universidad

fundamental del ordenamiento jurídico. En sentido material implica: i) Sentido Ideológico; esto es, que idea de libertad (positiva, negativa) y subordinación del Poder Político al Derecho. ii) Sentido tradicional e histórico, que forma particular de existir ha tenido desde tiempos inveterados. iii) Sentido sociológico, o la forma efectiva en que una sociedad está constituida. iv) Material en sentido jurídico, lo que implica que las leyes secundarias pueden ser más decisivas que el ordenamiento constitucional en sí mismo (Garrorena 2011).

Al salir un poco de la tradición formalista de la constitución, encontramos otras formas de entender a dicho ordenamiento. De la misma manera, cuando se trata del aspecto fiscal para una constitución, es necesario salir de un enfoque reduccionista y meramente formal para ampliar el sentido material de las disposiciones fiscales.

En Enero de 2014, Fauzi Hamdan Amdad presentó en CETYS Universidad campus Tijuana, una Conferencia Magistral sobre Reformas Constitucionales Estructurales en nuestro país. En ella, elaboró una serie de argumentos relativos a la entonces controvertida reforma fiscal en México vigente a partir del 1ro de Enero de 2014. Misma que al día de hoy ha sido objeto de sendas acciones de inconstitucionalidad por parte de minorías legislativas, en lo relativo a la Homologación del IVA en la zona fronteriza, el régimen de pequeños contribuyentes; así como de sus respectivas resoluciones por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparos colectivos – pendientes de resolución a la fecha – y al menos, en aquel momento 4 modificaciones a la miscelánea fiscal 2014.

El tema hacendario-tributario es un tema esencial; no sólo en un esquema normativo, sino como herramienta para generar condiciones adecuadas para impulsar el desarrollo económico de un sistema político, financiero y social. Es decir, para lo que John Rawls en otro contexto, denominase: “*La estructura básica de la sociedad*”. (1971)

En un auténtico manejo de la ironía, como estrategia retórica, Fauzi Hamdan abre su texto sobre la pasada y controvertida reforma fiscal con una cita de Jean-Baptiste Colbert; por demás oportuna y de la cual sólo comparto un fragmento: “*El oficio de cobrar impuestos consiste en el arte de desplumar un ganso [...] el hecho*

de que el pájaro se queje del despojo es un mal menor. El verdadero problema es cuando se mata al ganso durante la operación de desplumado". (Hamdan, 2014: 3)

Los contenidos de ese libro, de carácter analítico y descriptivo preponderantemente, facilitan el entendimiento de las modificaciones a las leyes tributarias de carácter secundario de las que se ocupan.

Las tres tesis esenciales en Fauzi son:

1) La propuesta hacendaria analizada, no necesariamente se verá reflejada en mayor crecimiento económico para 2014.

2) El Régimen de Pequeños Contribuyentes puede ser adecuado para mejorarlo, sin necesidad de su eliminación.

3) Las reformas en su totalidad son eminentemente recaudatorias.

Es pertinente entonces incorporar una serie de consideraciones que son necesarias para clarificar la afirmación hecha con antelación relativa a la oportunidad perdida.

Álvaro Rodríguez Bereijo; jurista español quien ha sido Presidente del Tribunal Constitucional Español entre 1995 y 1998; ha escrito al referirse a los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional, que existe la llamada *"Constitución financiera"* o *"Constitución fiscal"*; así, expresa: *"una configuración de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social[...] a través de los programas de ingresos y gastos públicos [...] comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo."* (1998:593)

Manifiesta también que la función de los tributos en un Estado moderno y democrático, no debe *"únicamente"* ser financiar los servicios públicos o el aparato estatal; sino también la redistribución de la riqueza en el ámbito de la comunidad. Lo que significa que cualquier medida impositiva, está estrechamente vinculada al gasto público; otorgando así, tanto al Derecho financiero como al Derecho Tributario un carácter redistributivo.

Partiendo de dicha premisa y apoyada en los diversos preceptos constitucionales de nuestra carta magna mexicana; encontramos también,

similitudes que refuerzan dicha perspectiva, así en el artículo 25, establece en la *parte conducente*:

*Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, **mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza**, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos [...]*” (CPEUM, 1917)

Por su parte el artículo 26, establece: *“El Estado organizará un **sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía.**”* (CPEUM, 1917)

El artículo 31. Contiene los principios de proporcionalidad y equidad, al establecer como obligaciones de los mexicanos entre otras: *“[...] **IV. Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”* (CPEUM, 1917)

No se puede concebir un ordenamiento de carácter tributario, sólo desde una perspectiva recaudatoria, o meramente desde un – por citar a alguna integrante de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) – *“[...] aspecto estricto de la técnica fiscal en materia de equidad tributaria[...]*” (Pleno SCJN, 2014); toda vez que hacerlo así implica acotar en exceso la perspectiva del análisis del Derecho o de la *“Constitución financiera”* o *“Constitución fiscal”* a aspectos de estricta técnica fiscal, renunciando a todos aquellos aspectos – que la propia Corte Suprema ha denominado – *“extra fiscales”*.

Si bien es cierto que desde una perspectiva de estricta técnica fiscal, se ha encontrado una serie de argumentos para reforzar la *“razonabilidad”* sobre la constitucionalidad de la reforma; también lo es que a diferencia de lo planteado por la SCJN, al discutir el proyecto de resolución sobre el expediente de las Acciones de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, el mes de agosto de 2014; acorde a lo manifestado por el Ministro Pérez Dayán el primer día de sesión:

*“[...] independientemente de lo convincente que para la teoría económica pudieran resultar las explicaciones que en el proyecto se dan sobre la base del consumo, el perfil del consumidor y la política de precios, **ninguno de ellos me hace entender derrotadas las razones que en su momento, tanto la Legislatura como el Ejecutivo, les llevaron a un IVA diferenciado y que esta Suprema Corte consideró propio y respetuoso del principio de equidad tributaria**[...].”* (Pleno SCJN, 2014)

Mostrando con ello una postura sobre la necesidad de argumentar y demostrar porque la realidad ese momento; es decir 2014 y – agregaría - la de ahora 2017, es cualitativamente distinta a la de años previos. En el otro extremo del péndulo, considerar como lo sostuviera el Ministro González Salas al afirmar:

*“[...] **esos argumentos fueron derrotados en el ámbito democrático del poder legislativo. Nosotros, ¿podemos? o ¿debemos entrar al análisis de ese tipo de circunstancias, para pronunciarnos si económicamente, si socialmente, etc., lo que se está planteando es una decisión equivocada? Yo creo que esto le corresponde [...] directamente al poder legislativo[...]**el poder legislativo **deberá responder en el país y ante esas zonas en donde se están viendo afectadas por la decisión, de la que tomó el poder legislativo [...]** **nosotros debemos ser prudentes**”* (Pleno SCJN, 2014)

Es significativo y llama la atención una perspectiva como la señalada; la cual implicaría renunciar al reconocimiento de la naturaleza de un instrumento jurídico que tiene por objeto la protección de las minorías parlamentarias y cuyos argumentos pueden ser sustancialmente adecuados, pero formalmente insuficientes.

La realidad, como referente necesario para justificar el ordenamiento constitucional y normativo de un sistema, es esencial.

Fauzi Hamdan lo dice al iniciar su diagnóstico: *“[...] para 2014 se refleja la imposibilidad de llevar a cabo una eficiente y equitativa reforma hacendaria, que permitiera crear un sistema fiscal sencillo, simple y justo que estimulara la inversión productiva.”* (2014:3)

En ese sentido, es pertinente acudir a criterios externos al sistema mexicano, que ejercen influencia sobre éste. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en su estudio económico sobre México publicado en mayo de

2013, señaló la debilidad del sistema fiscal mexicano al considerar que se fundamenta en una base impositiva estrecha, así como en una debilidad en los ingresos fiscales en término relativos en relación a otros países.

La OCDE generó una serie de recomendaciones para modificar “[...]el IVA en una futura Reforma Fiscal en México, proponiendo la eliminación de la tasa reducida del 11% y la exención de pago del impuesto en la importación efectuada por entidades que aplican el régimen especial de la industria maquiladora.” (Ricart, 1, 2013)

Sin embargo, con los criterios propuestos en la reforma hacendaria 2014, no se amplía la base de contribuyentes propiamente; sino que en palabras del autor se siguen *“recaudando impuestos a los mismos contribuyentes cautivos.”* (Hamdan, 3, 2014)

En palabras de un notable fiscalista bajacaliforniano:

*“Es una reforma de control y recaudatoria. La mayoría de las personas se centran en su crítica en el aumento de las tasas impositivas como lo es el incremento de la tasa de IVA en la frontera del 11 al 16% y el hecho de gravar algunos productos con este impuesto que no estaban gravados, o en el aumento en la tasa del ISR que en algunos casos llegara hasta el 40% [...] en] Consecuencia que todos los mexicanos paguemos más contribuciones en el 2014, **lo más importante son todas las medidas de control que ya tiene la autoridad para la fiscalización de los contribuyentes**”* (Dávila, 2014)

Cuando – en su momento - se presentó la iniciativa de reformas en materia fiscal por parte del ejecutivo para su discusión, se alegó en el tema de impuestos indirectos, *“fraude carrusel”* en las cadenas de suministro implementadas por las empresas de la industria maquiladora que siguen a la importación temporal.

Pero ahora, la eliminación de la tasa preferencial del IVA del 11% aplicable a las operaciones de la zona fronteriza, simultánea en su aplicación con la eliminación de la exención a las importaciones temporales de este tipo de entidades, genera un doble impacto impositivo en el productor.

Además de lo anterior, habría que indicar cómo la eliminación de la exención del IVA y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) en las importaciones temporales a empresas acogidas a programas para apoyo de la

Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), para productos que se retornan al extranjero una vez procesados o transformados; tiene también un impacto negativo.

Aun cuando algunos afirman que el Sistema de Administración Tributaria (SAT) va conceder un régimen desde un punto de vista económico muy similar a la exención antes aplicable en ambos impuestos indirectos, lo hará sólo a las entidades que insten un procedimiento de certificación establecido por el propio SAT o bien garanticen con una fianza el interés fiscal derivado de las importaciones.

La complejidad del impacto real que la reforma hacendaria está teniendo en diferentes sectores de la producción nacional – especialmente en la frontera norte – así como la renuncia a aquellos instrumentos técnicos que pueden enriquecer el análisis sobre la equidad y proporcionalidad de los tributos; y la falta de incorporación de un criterio de correspondencia entre la política recaudatoria y el fomento de la competitividad, del crecimiento económico y el empleo; son factores que muestran la realidad en este momento. Me hacen recordar una distinción doctrinal presentada en materia fiscal en la década de los 80's por el Maestro Johnson Okhuysen: *“Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal”*, referido al sistema tributario mexicano.

Veamos brevemente el razonamiento complementario de los Ministros Cossío Villegas y Gutiérrez Ortiz Mena, sobre la naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado, dice Cossío:

*“[...] **amparo en revisión 1844/2004** [...] al caso del impuesto al valor agregado se aprecia que **el contribuyente de iure causa el gravamen**, por ejemplo al enajenar un determinado bien; sin embargo, **por mandato legal el impuesto es trasladado al cliente del causante, contribuyente de facto, quien finalmente desembolsa** [...] por tratarse del sujeto incidido [...] **el Impuesto al Valor Agregado no grava directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación**. Caso en el cual se debería atender a la afectación patrimonial positiva para el vendedor contribuyente de iure, sino que **dicho gravamen atiende al patrimonio que soporta la operación el del consumidor contribuyente de facto**, de tal manera que **sin conocer su dimensión exacta, ni cuantificarlo positivamente**, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo entonces también es suficiente para pagar el impuesto.”* (Pleno SCJN, 2014)

Por su parte dice el Ministro Gutierrez Ortiz Mena:

“[...]resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes,[...] al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante; es decir, el mecanismo de acreditamiento es donde se encuentra el análisis de equidad y proporcionalidad y principalmente a la figura jurídica del acreditamiento, [...] tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos - no el consumidor - que equivale precisamente al valor que agrega a los procesos de producción y distribución de satisfactores – no consumo – (Pleno, SCJN, 2014)

Me quedo con dos apartados solamente: ***“[...]sin conocer su dimensión exacta, ni cuantificarlo positivamente[...]; “[...] que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos [...] valor que agrega a los procesos de producción y distribución de satisfactores[...].”***

De acuerdo. Desde una perspectiva eminentemente argumentativa, allí está la justificación racional para la creación o modificación de un tributo como el del Valor Agregado; pero, qué sucede con la determinación del impacto, o con la cuantificación para la proporcionalidad de dicho tributo.

La razonabilidad retórica o argumentativa no es suficiente; la corte lo reconoce en la discusión del considerando quinto y sexto del proyecto referido, reitero: ***“sin conocer su dimensión exacta...” “el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos...”*** Remito nuevamente al apartado inicial de esta reflexión, sobre la Constitución financiera o fiscal: ***“...una configuración de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social [...] a través de los programas de ingresos y gastos públicos...”*** (Rodríguez, 1998: 593)

Por ello me parece necesario empezar a incorporar a la reflexión la viabilidad de herramientas técnicas efectivas que fortalezcan y contribuyan a fortalecer el análisis de instituciones como la tributaria, dentro del espectro normativo – pero ello será materia de otro texto – herramientas como el Análisis Económico del Derecho para efectos de tributación; las cuáles parten de un referente esencial:

“El hecho de gravar una actividad crea un incentivo para sustituirla por otra actividad que esté menos gravada. Presumiblemente, sin embargo, los individuos en cuestión están más productivamente empleados en la primera actividad porque de otro modo el establecimiento de un impuesto no habría sido necesario para inducirlos a cambiarse a la segunda actividad. Por lo tanto el impuesto ha reducido la eficiencia con la que se están empleando los recursos. La ineficiencia podría haberse evitado, o por lo menos disminuido, sin pérdida de recaudaciones, si el impuesto se hubiese diseñado para minimizar los efectos de sustitución.” (Posner, 2007: 745).

Ello quiere decir que de no generarse adecuadamente, proporcional y equitativamente un tributo; aunque razonablemente se argumente que es para combatir la evasión o la informalidad; quizá se están sentando las bases para favorecerla.

A partir de una premisa similar, el autor, al final de su texto, nos comparte su propuesta de Iniciativa para un “Régimen Opcional para Actividades Empresariales”. En la cual señala: *“Promover el desarrollo de las micros, pequeñas y medianas empresas [...] obligación de contenido social que tiene el Estado, ya que a través de ellas se promueve el autoempleo de miles de mexicanos, creando un círculo virtuoso en la actividad económica.”* (Hamdan, Anexo 1, 2014)

Finalmente, reproduzco del análisis hecho por Don Fauzi Hamdad Amad, en éste opúsculo, por citar sus propias palabras: *“La mayoría de las reformas aprobadas tienen un carácter eminentemente recaudatorio.”*

El que en un Estado de Derecho existan disposiciones que en sentido formal regulan los distintos aspectos de la realidad, no implica una particular forma de ver o un compromiso con una particular concepción de la persona. “el control judicial en sí mismo no constituye una herramienta predispuesta de manera inherente a favorecer un determinado entendimiento de los derechos, [...] frecuentemente se concibe al control judicial como una institución destinada a proteger determinadas concepciones de los derechos[...].” (Moreno, 2008: 44) Ello significa que no porque tengamos un mecanismo de control de derechos via jurisdiccional, se tiene simultáneamente un particular modelo antropológico de persona. Por ello vincular

el aspecto relativo a las cargas del ciudadano con la prerrogativas que debe recibir a cambio es necesario hoy más que nunca.

Referencias

1. **CPEUM.** (1917) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Cámara de Diputados. Recuperada el 02 de septiembre de 2014. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>
2. **Dávila, J.,** (2014) Comentarios a la Reforma Fiscal. Correspondencia personal. Inédito.
3. **Garrorena, A.,** (2011) Teoría de la Constitución y Sistema de Fuentes. CEPC. Madrid.
4. **González, E.,** (2000) Temas de Filosofía del Derecho, Oxford University Press, México.
5. **Hamdan, F.,** (2014) Comentarios a la Reforma Hacendaria 2014. Ed. CETYS-ELD, México.
6. **Jonhson, E.,** (1984) Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal. Universidad Anáhuac, Escuela de Derecho. México.
7. **Moreno, D.,** (2008) Control judicial de la ley y derechos fundamentales. Una perspectiva crítica. Memoria de Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca.
8. **Pleno, SCJN,** (2014) Acciones de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014. Versión estenográfica 3 sesiones del mes de Agosto. Elaboración propia. Sesión del Martes 12, Jueves 14 y 21 de Agosto de 2014.
9. **Posner, R.,** (2007) El análisis económico del derecho. Fondo de Cultura Económica. México.
10. **Rawls, J., (1971)** A theory of justice. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts.
11. **Ricart, J.** (2014), La Reforma Fiscal en materia de impuestos indirectos: Impacto en la industria maquiladora. Recuperado de http://www.kpmg.com/MX/es/PublishingImages/E-mails-externos/2014/Boletin_Maquila/Boletin_reforma_fiscal_imp_Ind.pdf
12. **Rodríguez, A.** (octubre-diciembre 1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, No. 100, 593-626.