

PROPUESTA DE REFORMA FISCAL INTEGRAL

IVÁN RUEDA HEDUÁN

SUMARIO: Prólogo. Apartado Primero. Simplificación. Apartado Segundo. Justicia. Apartado Tercero. Descomposición. Apartado Cuarto. Empleo. Apartado Quinto. Informalidad. Apartado Sexto. Defensas. Bibliografía.

PRÓLOGO

Es sabido de todos que el Derecho Fiscal Mexicano ha alcanzado en la actualidad grados increíbles de complejidad, injusticia, opresión e incongruencia, debido, entre otras muchas cosas, a que en las últimas décadas se han venido realizando reformas parciales, muchas veces de tipo emergente, con el objeto exclusivo de mantener la recaudación a un máximo posible, pero sin una política fiscal definida que responda a la realidad en que nos desenvolvemos.

En unos cuantos años el país ha transitado, con ciertas modalidades, de un socialismo moderado a una economía liberal o de mercado y, además, ha tenido que incorporarse al fenómeno económico de la globalización, todo ello tan vertiginosamente que de alguna manera justifica el hecho de que no hayamos reflexionado en cuanto al diseño de un nuevo esquema tributario adecuado a nuestras nuevas necesidades.

Las mencionadas reformas parciales han venido trastocando con regularidad anual todos los ordenamientos fiscales vigentes para sortear los cambios que repentinamente han tenido que asumirse, atento a lo cual la vigencia de las disposiciones adoptadas es efímera por fuerza, en detrimento de la seguridad jurídica que debe asistir a los contribuyentes, sobre todo cuando se trata de empresas, las cuales no han estado en posibilidad de planear a mediano o largo plazo su operación en forma cierta.

Por otra parte, la creación tan precipitada de las normas legales de carácter fiscal que se han ido decretando con infinitas variables, año con año, ha produ-

cido una regulación administrativa descomunal contenida en resoluciones misceláneas, resoluciones de facilidades, criterios internos de la administración hacendaria, etc., que siembran confusión e incertidumbre, máxime cuando estas mismas regulaciones adoptadas en la esfera hacendaria también quedan sujetas a continuos y regulares cambios.

Los altos índices de inflación que en ejercicios no muy distantes se experimentaron y las graves crisis que en el terreno económico sufrió el país fueron elementos determinantes para crear en el ámbito contributivo muchas distorsiones, entre las que destaca un nerviosismo recaudatorio, en virtud del cual el erario se vio impelido a exigir con regularidad, a base de anticipos mensuales, el pago de los gravámenes para que su importe no sufriera deméritos por el transcurso de periodos mayores, orillando así a los contribuyentes a un cumplimiento sumamente frecuente de las obligaciones a su cargo, inclusive como terceros ajenos a la relación tributaria fundamental. Los mismos fenómenos de crisis e inflación presionaron también al gobierno para adoptar instrumentaciones sumamente complejas, como la creación de un impuesto sobre activos con el propósito de asegurar un mínimo de ingresos al erario en defecto de los que ya no pudieron generarse en el rubro del Impuesto Sobre la Renta por falta de obtención de utilidades de las empresas o como la de la actualización de contribuciones, aprovechamientos, multas, tarifas, cuotas, valores y otros elementos básicos para la determinación de los gravámenes para preservar el nivel real de recaudación a pesar de los altos índices de inflación, instrumentaciones que ya se han quedado incrustadas en nuestra legislación con carácter permanente, sin que subsista en la actualidad justificación al respecto.

Si bien es cierto que algunas estrategias fueron razonables en un momento dado, otras resultaron evidentemente abusivas y sólo pudieron cobrar vigencia en virtud de las deficiencias democráticas del pasado inmediato que permitían a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público imponer sus criterios unilaterales al Congreso de la Unión, convirtiéndose así en el verdadero órgano legislativo, debido al poder de un partido político único que monopolizaba el escenario.

En el orden interno nacional el reclamo de un federalismo más puro y operante que, por supuesto, comprende las cuestiones tributarias, cada vez ha sido más marcado, sin que a pesar de ello haya sido posible arribar a fórmulas adecuadas de equilibrio y armonización de intereses entre los distintos niveles de gobierno; en tanto que en el orden internacional la globalización que se ha impuesto en el mundo también acarrea por fuerza múltiples cambios fiscales que, hasta ahora, no están bien instrumentados en nuestro esquema general.

Finalmente, en lo que a esta introducción se refiere, el sistema administrativo y jurisdiccional que impera en las relaciones fisco-contribuyente, tanto para la determinación y cobro de gravámenes como para dirimir las controversias a que ello da origen, no es del todo operante y eficaz, de lo que deriva la imperiosa necesidad de hacer una revisión al respecto que desemboque en una

mejoría en los trámites hacendarios y en los que atañen a la impartición de justicia.

Todas las cuestiones que tan sucintamente acaban de ser comentadas ha provocado un amplio reclamo de todos los sectores involucrados en la tributación para que se realice una *Reforma Fiscal Integral*, en bien de la Nación, lo cual da pauta al siguiente desarrollo de ideas de quien formula esta colaboración para encontrar soluciones adecuadas a tan álgida problemática, siendo pertinente mencionar que dichas ideas fueron vertidas, en lo esencial, desde mi ensayo "Los Siete Pecados Capitales en Materia Fiscal", editado en 1991 por Ediciones Fiscales ISEF, que en muchos aspectos ha sido bastante predictivo.

1. *Reforma integral*

Tal como se ha manifestado, la meta perseguida por el gobierno, los empresarios, los trabajadores, los profesionistas conectados con la rama fiscal y los contribuyentes en general, es la de alcanzar una reforma del sistema tributario mexicano que satisfaga, en todos sus aspectos, la realidad en que se desenvuelve el país en estos momentos, atento a lo cual dicha tarea debe comprender cuestiones básicas de la tribulación, organización del aparato tributario, procesos administrativos, sistemas jurisdiccionales, bases efectivas de armonización entre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios y regulaciones derivadas de la globalización económica en que estamos inmersos.

Esto implica la ardua labor de esquematizar en su totalidad todos esos rubros, para que, en un contexto de armonía entre fisco y particulares, se allane el desarrollo que México persigue, lo cual conduce a la afirmación inequívoca de que se trata de una labor altamente problemática, en la que todos los sectores que convergen en la tributación deben aportar ideas y prestar toda la colaboración posible en sus distintas esferas para que así, sobre bases de permanencia y eficacia, se adopte por consenso un nuevo sistema, en su conjunto.

La tarea debe abarcar múltiples aspectos para poder lograr un equilibrio entre las necesidades recaudatorias del gobierno y las cuestiones de justicia fiscal que deben asistir invariablemente a los contribuyentes. Así las cosas, deberán atenderse en el campo estrictamente tributario las que a continuación se enuncian en forma resumida:

A) Revisión de los ordenamientos fiscales substantivos para precisar cuáles deben desaparecer y para depurar y dar preferencias en su aplicación a los que deban subsistir, sobre todo tomando en cuenta el papel que juegan los impuestos directos y los impuestos indirectos en el diseño político, económico y social.

B) Análisis de los procedimientos administrativos de tipo hacendario para mejorar la relación fisco-contribuyente y conformar a la realidad actual la estructura interna de las dependencias competentes para intervenir en dicha área.

C) Reestructuración de los sistemas contencioso-fiscales que por desgracia operan disímbolamente en la actualidad, derivándose de ello una marcada ineficacia para dirimir en la esfera jurisdiccional los conflictos entre el, erario y los sujetos pasivos de los gravámenes, tan perjudicial para aquél como para éstos.

D) Establecimiento de las delimitaciones impositivas y relaciones de coordinación que deben existir entre Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios.

E) Adecuación de todo el sistema tributario nacional a las exigencias de comercio exterior y derecho aduanero que impone ineludiblemente el fenómeno de globalización de la economía, del que no podemos sustraernos.

2. *Condicionantes de la Reforma Integral*

Tal como se ha mencionado, vivimos épocas de innegable e importante transición en múltiples aspectos (políticos, democráticos, sociales, económicos), que han implicado variantes de especial significación, sin que nuestros ordenamientos constitucionales y legales les hayan podido dar oportuno alcance, en virtud de lo cual, hasta que no estén definidos y adoptados en nuestro marco jurídico todos esos cambios, es imposible pensar en la reforma integral que ocupa nuestra atención, si se pretende que la misma opere sobre bases reales, firmes y permanentes.

Debido a lo anterior, tomándose en cuenta que la recaudación fiscal no tiene por sí misma ninguna razón de ser, si no que debe trazarse invariablemente dentro de un contexto general y estar referida en forma directa al gasto público, es indispensable esperar algunas definiciones políticas; antes de emprender la multicitada reforma integral, como las que a continuación se comentan, más aun cuando está por iniciar un nuevo sexenio en el que, por razones de todos conocidas, se esperan cambios de diversa índole:

A) Se ha venido planteando con insistencia, como parte del plan de acción del gobierno que arrancará el 1º de diciembre del año en curso, una Reforma del Estado, para recoger en la Constitución Política Federal y en los demás ordenamientos que de ella derivan el modelo y estructura adecuada a la realidad en que la nación se desenvuelve. Esta definición sería un ingrediente elemental para la reforma tributaria, pues las leyes fiscales son simples instrumentos con que cuenta el gobierno para allegarse los recursos necesarios a efecto de dar satisfacción a las necesidades presupuestarias de carácter oficial, en lo cual juega un importantísimo papel el modelo socio-económico que esencialmente se adopte, mismo que ha venido oscilando, como se ha expresado ya, entre un socialismo moderado y una economía de mercado, con pasos intermedios poco definidos.

B) Dentro de la Reforma de Estado anunciada, aparte de la definición del rumbo político del país, será importante conocer la filosofía que ha de

imperar en la acción gubernamental, la cual puede variar entre un marcado intervencionismo y una línea meramente rectora, dependiendo de ello si el aparato oficial tenga que ser obeso, robusto o delgado. Sin lugar a duda, esta definición resultará de especial importancia para definir las instrumentaciones recaudatorias, debiéndose tomar en cuenta asimismo la institucionalización que pueda darse a medidas de austeridad en el manejo del presupuesto federal. Es obvio que la presión recaudatoria será mayor en la medida en que la maquinaria oficial siga siendo excesiva, los gastos dispendiosos y se abriguen en el presupuesto cuestiones que le resultan ajenas, como los tan discutidos rescates de empresas y bancos.

C) También será determinante en el área fiscal conocer las fórmulas adoptables para brindar estímulos a los entes productivos y atenuar su obligación contributiva, pero sin desatender por esto la imperiosa e ineludible labor gubernamental de apoyar, mediante mecánicas redistributivas de la riqueza nacional, a los muchísimos millones de marginados que viven en nuestro país. Estos puntos de equilibrio son de singular importancia e interés para desarrollar todo un plan de estrategias.

D) Todo parece indicar que también se dará curso a muchos cambios y replanteamientos en lo que se refiere al federalismo y entre ellos el de la asignación de más fuentes impositivas a favor del Distrito Federal, Estados y Municipios o bien el de variantes en cuanto a las reglas de coordinación y participaciones que se encuentran vigentes.

E) Están por realizarse reacomodos en los Poderes de la Unión, como es el caso de ubicar algunos órganos jurisdiccionales, entre ellos al del Tribunal Fiscal de la Federación, dentro del marco del Poder Judicial Federal, lo cual tiene mucha relevancia en lo tocante al sistema defensivo establecido a favor de los contribuyentes. Al conocerse las fórmulas que en definitiva se adopten, las cuales también pueden implicar otras muchas adecuaciones, se podrá conformar un diseño correcto del sistema jurisdiccional aplicable en el orden tributario, lo cual es un aspecto de suma importancia para la comentada reforma integral que nos ocupa.

3. *Consensos necesarios*

Son diversos los consensos que requiere la Reforma Fiscal Integral:

A) De acuerdo con lo referido en el apartado inmediato anterior, para la redefinición del modelo de Estado que en lo general requerimos será preciso un consenso de los partidos políticos que tienen suficiente representatividad, sobre todo en el Congreso de la Unión y en los Estados de la República, debido al pluralismo político que ha quedado establecido, en el que las minorías relativas pueden alcanzar una mayoría absoluta.

Salte sobrando comentar que las ideologías de dichos partidos políticos son distintas y en algunos casos contrapuestas, razón por la que será difícil llegar

a un consenso en lo general, como también lo será, indudablemente, llegar a un consenso en lo referente a la Reforma Fiscal Integral, pues la normatividad tributaria no es más que un medio para alcanzar metas socio-económicas, según la filosofía política que haya de prevalecer.

B) No debe perderse de vista que la estructura fiscal ha tenido históricamente una función redistributiva de la riqueza, gravando con intensidad a quienes más tienen, para resolver problemas de la población marginada; pero esta tónica que se ha calificado ahora de "populista" o bien de "paternalista", ha experimentado cambios con el curso del tiempo, sobre todo en las economías liberales, en las que la preocupación gubernamental se enfoca con especial prioridad a estimular las actividades productivas por razones de competencia internacional, lo que implica disminuir los gravámenes al empresariado y demás particulares que tienen alta capacidad económica, sobre todo cuando esa capacidad deriva de actividades conectadas al capital, más que al trabajo.

Extremando el comentario anterior debe hacerse notar que en infortunados casos de excepción, la recaudación fiscal que gravita sobre clases medias o de escasos recursos es la que ha venido a apoyar a grandes empresarios, como es el caso de los rescates carreteros y bancarios. Ojalá esto no vuelva a ocurrir jamás.

En estos momentos nuestro país requiere un consenso nacional para alcanzar una combinación sumamente imaginativa en el terreno contributivo, pues por un lado existen muchos millones de mexicanos en la pobreza, cuyas necesidades de ninguna manera pueden desconocerse, en tanto que, por otra parte, la competencia a nivel internacional es tan fuerte que obliga a dar apoyos fiscales a todos los entes y personas productivas.

C) Además de lo expuesto, se requiere, por razones obvias, otro consenso nacional, distinto al político al que se ha hecho referencia, mismo que debe darse entre gobierno, empresarios, trabajadores y otro género de contribuyentes a efecto de proponer y afinar ideas concordadas para que, a satisfacción de todos, quede diseñado el nuevo sistema tributario nacional, asegurando de esa manera su operación efectiva y duradera, pues de lo contrario sólo se crearían grietas, insatisfacciones e inconformidades.

Lo acabado de referir implica retomar la lengua costumbre que infortunadamente quedó en desuso desde la década de los setentas, de dar a conocer a los órganos representativos de contribuyentes los proyectos de nuevas leyes fiscales o de sus modificaciones con el ánimo de recabar puntos de vista en torno a los mismos y de poder aprobarlos con mayor y mejor conocimiento de causa, allanando el camino de su observancia y, de paso, tonificando la democracia.

D) Finalmente, la reforma que se está analizando en este trabajo tiene que implicar por fuerza la intervención de profesionistas de variada índole, sobre todo la de economistas, abogados, contadores y administradores de empresas, para lograrla técnicamente saludable.

Advertiblemente, la tarea que nos espera para proyectar y poner en práctica la Reforma Fiscal Integral no es nada fácil.

4. *Sugerencias estrictamente fiscales*

En tanto se dan todos los supuestos necesarios para la Reforma Fiscal Integral, es posible emitir opiniones y hacer sugerencias generales en cuanto a los aspectos que evidentemente están fallando en la actualidad. Pues es posible, y resultaría deseable, adoptar de una buena vez medidas correctivas adecuadas, como las que a continuación formulo en lo personal sin salirme del terreno estrictamente contributivo que es en el que tengo ganada alguna experiencia durante más de cuarenta años de ejercicio profesional, primero en el sector empresarial, después en el sector oficial y últimamente en la postulancia, por lo que considero estar en posición objetiva y equilibrada.

APARTADO PRIMERO

SIMPLIFICACIÓN

Son muchos los ingredientes que requiere la simplificación fiscal, no solamente aquellos que ha venido poniendo en práctica el sector oficial para aligerar los trámites que deben hacer los particulares ante sus dependencias. A continuación se presentan algunas sugerencias, mucho más ambiciosas, en este terreno, conducentes a soluciones de fondo:

A) *Buenas Leyes*

Según se ha expuesto en términos generales, la legislación fiscal vigente está sumamente parchada como consecuencia de las frecuentes reformas de que ha sido objeto, sin más rumbo que el de lograr una recaudación suficiente; y ha llegado a grados de complicación tan considerables que se torna incomprensible para la mayor parte de los sujetos a los que está referida.

En esas condiciones es ineludible recomponer y depurar cada uno de los ordenamientos tributarios, comprendiendo también al Código Fiscal de la Federación, para darles coherencia, todo ello sobre bases de sencillez, claridad, transparencia, permanencia y realismo, lo cual implica, entre otras cosas, que esas leyes:

– Sean inteligibles para sus destinatarios, ya que en esa medida el grado de cumplimiento aumentará en forma notable. Las normas aplicables deben apartarse, en la medida de lo posible, de tecnicismos y complicada terminología que escapan al sentido común de los ciudadanos y redactarse con nitidez idiomática.

– Adopten figuras transparentes de fácil entendimiento, evitando confusión, inducción a error y cuestiones engañosas en lo general, que a nadie pueden favorecer. Tal como están ahora nuestras leyes tributarias sólo los verdaderamente iluminados pueden descifrarlas en aspectos básicos de su estructura, lo cual requiere llevar registro histórico de las causas que en el pasado remoto fueron determinantes para adoptar determinadas regulaciones y después de los motivos para ir las reformando episódicamente en el curso de los años, porque no operaron, se prestaron a alusiones o dejaron menos recaudación a la deseada.

– Comprendan en su propio texto, en forma completa, los aspectos fundamentales que deban implicar, de tal manera que no den pauta a la expedición posterior de disposiciones reglamentarias y administrativas, tan abundantemente como hoy ocurre.

– Antes de expedirse, sean bien meditadas y consensadas, de suerte tal que con ello se logre una mayor permanencia y estabilidad en el área del derecho que nos ocupa; los cambios frecuentes de tipo legislativo perjudican seriamente a los particulares y a los propios entes de gobierno, por la inestabilidad que se crea.

– Establezcan cargas y obligaciones que, con todo realismo, puedan ser acatadas por los sujetos a quienes van dirigidas.

– Conformarse con apego a técnicas legislativas apropiadas, caso en el cual se respetaría la *vacatio legis* para dar tiempo a que los contribuyentes se enteren de su contenido, propiciando así su mejor cumplimiento, y se evitarían los “decretos misceláneos” que en la actualidad se emplean para realizar, en un solo documento legislativo, cambios y reformas a múltiples ordenamientos legales que, para empeorar esta situación, contienen en cada rubro, las modificaciones decretadas, normas transitorias y normas de vigencia anual, derivándose de esto otras complicaciones en lo que a codificación, compilación y edición de leyes se refiere.

B) Reducción de Normatividad Administrativa

Debido a que las leyes fiscales no corresponden a las características acabadas de enunciar, en nuestro medio se ha producido una impresionante normatividad reglamentaria y administrativa en complemento, adición y hasta suplencia de las regulaciones básicas, las cuales por lo general admiten que mediante “reglas generales”, sean los órganos administrativos quienes expidan normas adicionales para esclarecer aquellas.

Es así como se han venido emitiendo año con año diversas “resoluciones misceláneas”, regímenes de facilidades a determinados contribuyentes, formatos oficiales, criterios internos, etc., cuyo contenido es tan amplio que en ocasiones se tienen que ir publicando, hasta “en abonos”, en distintos ejemplares del *Diario Oficial* de la Federación, con sus muy nutridos anexos.

Lo peor del caso es que ese tipo de resoluciones administrativas son asimismo modificadas con marcada regularidad por la administración hacendaria,

de tal manera que los contribuyentes, para estar seguros en su relación con el erario, deben convertirse en auténticos compiladores de kilos y kilos de papeles que contienen la normatividad adicional. Los particulares que se dedican a la edición de disposiciones fiscales han ideado diversos sistemas para tener al corriente a sus suscriptores de los cambios aludidos, sin resultados que sean del todo positivos.

No es admisible que esta aberrante situación continúe siendo una costumbre en nuestro medio.

C) *Espaciamiento de obligaciones*

Producto de las crisis económicas por las que ha atravesado nuestro país y, muy particularmente, del fenómeno inflacionario que se produjo alarmantemente en lustros que corresponden francamente al pasado, la legislación actual establece plazos sumamente cortos para declarar y pagar contribuciones, propias o de terceros, que así se han mantenido por años aun cuando la inflación está bastante controlada y alcanza ya niveles razonables.

A esas mismas crisis pretéritas obedece la obligación de efectuar "ajustes" intermedios durante los ejercicios que equivalen, ni más ni menos, a determinaciones parciales de pagos contributivos que, en principio, deberían generarse en el año de que se trate.

En atención a lo antes comentado no se justifica que los enteros de contribuciones deban hacerse con tanta frecuencia y tantas modalidades, pues ello constituye una indebida carga administrativa que recae sobre los sujetos pasivos, con los consiguientes costos de diversa índole y distracciones en su productividad.

D) *Controles fiscales*

Tal como será analizado con más amplitud en apartados posteriores de este trabajo, nuestro sistema fiscal es altamente opresivo, por el número considerables de "amarres", "candados" y hasta "grilletes" que contiene, para asegurar una recaudación óptima, lo cual comprende, como punto de partida, un sinnúmero de obligaciones a cumplirse directamente por los contribuyentes.

Este aspecto requiere una revisión cuidadosa, pues en la medida en que se aminore el número de requisitos y obligaciones en nuestra legislación, se simplificará el esquema contributivo, debiéndose hacer notar para colmo de males que no todas las exigencias mencionadas resultan eficaces y/o operantes.

Muy recomendable sería revisar los controles que existen para el cumplimiento de obligaciones propias y en materia de retenciones, cruzamiento de datos, revalidación de autorizaciones, controles contables, registros, chequeos a socios y accionistas, declaraciones informativas, garantías para obtener devoluciones, expedición de recibos especiales, impresión de documentación comprobatoria en talleres autorizados y otros muchos más que provocan una

normatividad accesoria descomunal y que, por razones evidentes, distraen a los contribuyentes y afectan su productividad y patrimonio.

E) *Supresión de medidas inoperantes*

Nuestras leyes contributivas acogen gravámenes y figuras o instituciones jurídicas que, si bien es cierto tuvieron una justificación en el pasado, ya resultan inapropiadas en la actualidad.

Tal es el caso del Impuesto al Activo, concebido para el aseguramiento de una recaudación mínima sustitutivo del Impuesto Sobre la Renta en épocas en que era muy improbable la generación de utilidades por las empresas debido a crisis económicas generales experimentadas, como también lo es el de la figura de la actualización de contribuciones, aprovechamientos, tarifas, cuotas, sanciones, valores, bases, etc., ideada para proteger la recaudación en contra de los desajustes inflacionarios que llegaron a rebasar anualmente un 150% en los momentos más álgidos, figura que en estos momentos está complicando enormemente el fenómeno tributario por la gran cantidad de publicaciones que provoca durante el año y por la inseguridad que siembra, pues muchas ediciones de leyes no pueden ir al día en esta materia, pudiéndose provocar errores fatales en el cumplimiento de obligaciones.

Debido a lo anterior, y tomándose en cuenta además que la inflación está controlada y que los pronósticos que hace el sector oficial de la misma han resultado bastante aproximadas en los últimos años, sería preferible que cada ejercicio arrancara, previa justa y objetiva evaluación, sobre tarifas, cuotas, multas, valores, etc., actualizados en forma ponderada para surtir efectos en el ejercicio, en vez de hacerlo episódicamente varias veces durante el año, y por lo que se refiere al pago extemporáneo de contribuciones y aprovechamientos, incrementar en la debida proporción la tasa de recargos, con lo cual se aliviaría, en forma colateral, la iniquidad que produce el hecho de actualizar primero los créditos a cargo del contribuyente y después aplicarlos, piramidando terriblemente la carga fiscal acumulada.

F) *Esquemas eficientes*

Las normas impositivas deberían partir de esquemas eficientes, lo cual extrañaría eliminar muchas figuras complicadas y artificiosas y también desistir de aproximaciones sumamente precisas en cuanto a la capacidad económica de los sujetos obligados, lo cual provoca por fuerza un mayor número de obligaciones, requisitos, condicionantes y controles, que ocasionan mayor dificultad en cuanto a la verificación de su cumplimiento.

En materia de Impuesto Sobre la Renta, en lugar de regularse con superlativo minuciosidad lo que se refiere a deducciones, como acontece en muy variados renglones específicos, más valdría extender la figura de la "deducción ciega" en forma general o en los rubros que representan mayor cuidado, debi-

damente topada, para llegar así a una base gravable que, aun siendo aproximada, amerite menos esfuerzo de requisitación y control.

Lo acabado de referir podría conducir a un mayor dinamismo de la economía, como en el caso de gastos en restaurantes, los cuales, a pesar de su efecto multiplicador en muchos sentidos, no tienen todavía un visto bueno de la fiscalidad.

Tenemos que ser altamente imaginativos en la adopción de nuevas fórmulas que permitan, con simplicidad, la determinación de bases y pago justamente aceptable de cada contribución.

G) *Beneficios de la simplificación*

Tanto para el erario, como para los contribuyentes, la simplificación es positiva y deseable por conllevar marcados beneficios.

El fisco estaría en posibilidad de controlar eficazmente a los contribuyentes, a costo reducido, ya que es muy cara la administración de gravámenes complejos y la capacitación de su personal integrado a cuerpos de fiscalización cuando se está en presencia de normas complejas y cambiantes.

En lo que hace a los contribuyentes, quedarían liberados de cumplir cientos de obligaciones, a veces inconducentes, de tal manera que sus recursos económicos, administrativos y humanos estarían dedicados fundamentalmente a mejorar su productividad para un buen desempeño competitivo, que tanto exigen las condiciones actuales.

De acuerdo con el "Catálogo General de Obligaciones Empresariales", del que soy coautor junto con mis tres hijos, el cual ha venido editando año con año, desde 1994, Ediciones Fiscales ISEF, los empresarios mexicanos tienen que cumplir a nivel nacional más de 1,300 obligaciones regulares (ecológicas, sanitarias, mercantiles, aduaneras, laborales, etc.) que imponen sus relaciones con las diversas entidades gubernamentales, de las cuales un 30% aproximadamente son de naturaleza fiscal. Esto debe ser tomado muy en cuenta por el legislador, pues se está verdaderamente asfixiando a la empresa mexicana debido a la "presión múltiple" que se ejerce sobre ella para que quede colocada en una situación de regularidad jurídica en sus relaciones con la administración pública, en muy pocas ocasiones alcanzada.

En este aspecto, es muy lamentable que ni siquiera haya un compadecimiento para las pequeñas y medianas empresas, las cuales deben satisfacer, sin distinción, el mismo número de exigencias a pesar de su limitada capacidad organizacional y económica.

Resulta obvio que ante una normatividad tan excedida, será imposible convencer a quienes desarrollan sus actividades subterráneamente, en la economía informal, de su incorporación al marco de legalidad, como sería lo deseable, sobre todo en lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual reclama una ampliación en la base de contribuyentes, muy remota de lograr en las condiciones actuales.

APARTADO SEGUNDO

JUSTICIA

No cabe la menor duda de que en muy variados aspectos nuestros ordenamientos tributarios en vigor desbordan los principios básicos de proporcionalidad y equidad acogidos por la Constitución Política Federal en la fracción IV de su artículo 31 y apuntalados por diversas jurisprudencias de los más altos tribunales de la Nación, procediendo en consecuencia hacer adecuaciones y tomar medidas correctivas en este importantísimo ámbito, como las que se sugieren a continuación:

A) *Mínimos de subsistencia*

Cuando hace muchas décadas imperaba el sistema cedular en materia de Impuesto Sobre la Renta, las regulaciones de aquel entonces permitían al contribuyente persona física deducir de sus ingresos determinadas cantidades específicas en garantía de su mínimo de subsistencia, el de su cónyuge y el de sus hijos y demás familiares dependientes. Esas deducciones se concedan en reconocimiento a los gastos más elementales de alimentación, habitación, vestimenta, educación, etcétera.

Por razones que no se pueden precisar con exactitud, tal tipo de deducciones desaparecieron injustamente en nuestro medio, de tal suerte que para el erario federal son por completo indiferentes las necesidades de las personas físicas para su debida y decorosa manutención y la de sus familiares. Así las cosas, ya no se toma en cuenta para nada si el contribuyente es soltero o casado, ni el número de hijos que tenga o el de otros familiares dependientes económicos.

Salta a la vista una marcada injusticia tributario, más aún cuando en los puntos 23 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre formulada en 1948 por la ONU se establece, con meridiana claridad, el derecho de todo habitante de este planeta a obtener percepciones justas que permitan para él y sus familiares un nivel de vida digno y decoroso.

Por esas razones no es posible seguir desconociendo olímpicamente en materia fiscal la necesidad económica de cualquier contribuyente persona física para satisfacer sus mínimos de subsistencia y la de sus dependientes familiares, máxime cuando esa desatención se ve agravada por el consabido deterioro del poder adquisitivo de quienes viven de su trabajo personal y las altas tasas a que puede llegar el Impuesto Sobre la Renta tratándose de personas físicas.

B) *Deducciones limitadas*

Algo semejante a lo acabado de referir puede decirse en materia de deducciones para las personas morales, las cuales se han venido limitando a base de

múltiples requisitos, controles y topes que, en muchos rubros, las hacen propiamente nugatorias.

En esas condiciones, es obvio que la capacidad contributiva de las personas morales tampoco se refleja con realismo y transparencia en la determinación de la base gravable y consecuente aplicación de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta.

Más adelante, al tocarse el tema del nivel de las tasas, se insistirá en esta cuestión que denota injustas restricciones legislativas.

C) *Capital-trabajo*

No cabe la menor duda de que el régimen impositivo actual grava con mucho mayor intensidad los productos de trabajo, respecto a los que provienen del capital, sembrándose así otra profunda injusticia.

Mientras que a las personas que viven de su trabajo se les aplica la tarifa de Impuesto Sobre la Renta propiamente sobre la totalidad de los ingresos que perciben, pues ya hemos comentado la insensibilidad oficial existente en cuanto a deducciones elementales, en muchas ocasiones quienes disfrutan de rentas, intereses y otros productos de capital son merecedores de deducciones ciegas o tratamientos de privilegio para neutralizar advertiblemente la imposición que debería recaer sobre sus percepciones.

No sólo eso, los trabajadores, técnicos y profesionistas extranjeros que ocasionalmente vienen a desarrollar sus actividades en nuestro país resultan pagando menos de la mitad de lo que tenemos que cubrir quienes aquí residimos, por razones extrañas que derivan de principios internacionales de la imposición.

Por otra parte, a los preceptores de productos de capital se les permite en muchos rubros dividir la base gravable cuando están casados en sociedad conyugal, con la consecuente ventaja que ello implica en la determinación del Impuesto Sobre la Renta a pagar, mientras que a los asalariados, técnicos y profesionistas no se les da ese mismo tratamiento, lo cual implica una marcada injusticia y, colateralmente, una violación a múltiples disposiciones de carácter civil que, sin hacer distinciones en tal materia, como los que se crean en la esfera impositiva, considera cualquier percepción obtenida como parte de la referida sociedad conyugal.

Finalmente, las tasas aplicables a empresas personas morales y personas físicas han venido experimentando un marcado descenso por razones de competitividad internacional, en tanto que las que corresponden a ingresos derivados de otras actividades en que el capital no juega un papel importante se han mantenido en un alto nivel hasta del 40%.

D) *Nivel de tasas*

Se ha venido pregonando por la oficialidad que las tasas impositivas que aplican en nuestro país están en un adecuado nivel competitivo respecto a las

asumidas por otros países, sobre todo por aquellos con los que mantenemos estrechas relaciones comerciales.

Aquí estamos en presencia de un verdadero espejismo fiscal ya que, si bien esas tasas guardan cierto paralelismo a nivel internacional hablando en términos porcentuales, lo cierto es que los pagos reales al fisco mexicano resultan ser más elevados por las restricciones que empresas y personas físicas sufren en materia de deducciones, según análisis contenido en incisos anteriores.

De nada sirve una tasa razonable si la base sobre la cual cobra aplicación es muy elevada, como sucede en México, en detrimento de una auténtica competencia en los mercados internacionales.

E) *Sectores privilegiados*

Se han arraigado en nuestro medio contributivo marcados privilegios en favor de determinados sectores de contribuyentes que, a pesar de su franca capacidad económica, por tradición y cuestiones políticas, pagan cantidades virtuales al erario, como acontece en el caso de autotransporte, actividades agropecuarias de alta escala, cooperativas y otros más.

El hecho de que se simplifique a esos contribuyentes su esquema tributario, lo cual es saludable, no debe dar pauta a que gocen de beneficios sustanciales en el campo de la imposición, sugiriéndose en consecuencia se revise el régimen otorgado a tal tipo de actividades.

Debe ser también motivo de revisión el caso de los “pequeños contribuyentes” para quienes es una verdadera jauja, salvo marcadas excepciones, pagar como máximo el 2.5% de sus ingresos totales, los cuales pueden ascender hasta la considerable suma anual de \$3 millones, aproximadamente, sin menoscabo de la aplicación de ese régimen especial.

F) *Pequeñas contribuciones*

En una especie de guerra de guerrillas, el fisco mexicano se allega recursos fiscales de los particulares a base de cobros de escasa significación económica que, no obstante el descontento que siembran entre la población, son cubiertos debido a la incosteabilidad que representaría plantear recursos o juicios contra los mismos ante los órganos jurisdiccionales competentes.

Tal es el caso de la tenencia sobre automóviles y muchísimos derechos (figura contributiva) que resultan ser excesivos y/o desproporcionados por ir mucho más allá del costo real del servicio que presta el gobierno o del valor que tienen los bienes de la Nación cuyo uso y aprovechamiento se permite a los particulares.

Ya no estamos en la época en que la recaudación oficial deba equipararse al arte de “desplumar al ganso” con el menor número de graznidos, como fue para los asesores fiscales de las últimas monarquías francesas, pues nues-

tro pueblo cada vez está despertando más a la vida democrática, y organizándose para protestar ante cualquier clase de medidas arbitrarias.

Ejemplos de actualidad en cuanto a la resistencia ciudadana al pago de cargas ofensivas fue el anuncio de gravar medicinas y alimentos con IVA y, muy particularmente, la oposición a las cuotas del RENAVE que, no obstante implicar un mínimo desembolso para los propietarios de automóviles, está condenado a mortificarse o desaparecer debido a la poca transparencia de su instrumentación legal y administrativa.

G) *Devoluciones*

Cuando los sujetos pasivos de la relación tributaria dejan de cubrir en tiempo cualquier contribución quedan expuestos a que se les finquen los créditos omitidos, a los cuales se les aplica primeramente la actualización según índices inflacionarios y, después, las tasas de recargos fijadas para cada mes del periodo en que subsistió la mora. Esta piramidación es injusta por si misma, ya que puede casi duplicar los adeudos históricos en 5 años, dependiendo de qué tan alta haya sido la inflación en los ejercicios anteriores.

Pero es más injusto todavía que la legislación actual no establezca un tratamiento simétrico al comentado, cuando se devuelven a los particulares cantidades que pagaron en forma indebida, caso en el cual el erario no toma en cuenta, para calcular actualizaciones y recargos, la fecha del pago de lo indebido, si no aquella en que se hace la corrección en declaración complementaria o bien aquella otra que le marca la ley para operar el reembolso (50 días).

De no corregirse las manifiestas injusticias que contiene la normatividad tributaria actual, mediante procedimientos democráticos e institucionales, serán las presiones ciudadanas las que, tarde o temprano, provoquen con irritación las correspondientes rectificaciones.

APARTADO TERCERO

DESCOMPRESIÓN

Toda vez que en épocas recientes, en las que prevalecía en las distintas esferas de gobierno la hegemonía de un solo partido político, era propiamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que formulaba las leyes tributarias a su conveniencia recaudatoria, se vinieron introduciendo regulaciones altamente opresivas para los contribuyentes, de las que todavía quedan muchísimas huellas y que es necesario enmendar, pues tanto drasticismo ya no debe tener cabida en los nuevos esquemas democráticos.

A) *Penas corporales*

La normatividad que existe en materia de delitos fiscales está cargada de autoritarismo y arbitrariedad, ya que en etapas no muy lejanas y de triste memo-

ria en que cundió un nefasto terrorismo hacendario, ésta fue la instrumentación más efectiva para presionar al pago de los gravámenes.

Todos los especialistas en materia penal convienen en que hay medidas atroces en la tipificación de los delitos mencionados que permiten a la autoridad, sin gran esfuerzo probatorio, privar a los particulares de su libertad individual cuando apenas tienen mal articulados indicios de una actuación ilícita. Siendo sumamente difícil acreditar objetivamente y a fondo la comisión de estos delitos, muy especialmente el de defraudación fiscal, en virtud de la complejidad de los propios ordenamientos que rigen la materia tributaria, la ley propicia que sin un juzgamiento previo de carácter técnico-contributivo, puedan ejercerse las acciones penales en este tipo de asuntos.

Si bien es cierto que en los últimos años se han ido afinando y corrigiendo algunos aspectos de estos ilícitos fiscales, falta mucho por realizar en tal terreno para que estas cuestiones se manejen en puntos de equilibrio en la nueva democracia que nos tiene alentados.

B) Clausuras

Es verdaderamente aberrante que se haya reinsertado recientemente en el Código Fiscal de la Federación la clausura de establecimientos mercantiles como sanción administrativa por presuntas infracciones imputables a los contribuyentes, con lo cual se causa gran perjuicio a éstos sin que, como contrapartida, tan exagerado castigo beneficie al fisco.

Esta rigorista sanción es aún más criticable cuando se aplica por omisiones meramente formales, como la falta de requisitos en la documentación comprobatoria de ventas expedida en los establecimientos mercantiles.

Esta medida, además de ser contraproducente para el fisco, porque dejará de percibir contribuciones del contribuyente clausurado, se opone francamente a la política de fomento al empleo que entraña la apertura, de ninguna manera el cierre, de fuentes de trabajo.

Además, una vez decretada la clausura, el particular, no obstante que apenas es presunto infractor, queda en absoluto estado de indefensión, pues no hay posibilidad por ningún medio defensivo de reabrir su negocio y salvaguardar sus garantías y derechos violados.

Como dato histórico debe decirse que la última huella de la clausura de establecimientos fue la contenida en la remota Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, habiendo desaparecido esa rigorista medida desde 1965 ante peticiones, más que razonables, de los organismos cúpula de la iniciativa privada.

C) Multas

A pesar de la jurisprudencia definida que ha sentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de multas, conforme a la cual debe haber

una estricta relación entre el monto cuantificable de las mismas y las condiciones económicas del presunto infractor, todavía subsisten en el texto mismo de las leyes muchas sanciones económicas de este tipo francamente excedidas, que ameritan urgentes rectificaciones.

Por otra parte, aplicar la figura de la actualización a las multas que establecen los preceptos legales en cantidades fijas o variables entre un mínimo y un máximo, como se hace varias veces durante cada ejercicio para que no pierdan en lo más mínimo su punitividad y, además, actualizarlas cuando se han determinado en forma individual hasta que las mismas se cubran, es una verdadera exageración, misma que produce efectos jurídicos muy distorsionados y puede implicar hasta una renuncia de los particulares a emprender la defensa de sus derechos, por el riesgo de que unos cuantos meses o años después tengan que pagar cantidades mucho más elevadas de las que en origen se les notificaron.

Otros ordenamientos legales que rigen distintas áreas del Derecho Administrativo toman como patrón para cuantificar las multas que contienen el del salario mínimo general, en vez del índice inflacionario que aplica en materia fiscal, lo cual es mucho más noble para los particulares infractores, siendo inexplicable ese distingo que ha puesto en práctica el legislador, pues en todos los casos se trata de violaciones jurídicas.

D) *Discriminación*

A mediados de 1995 entró en vigor la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que, bajo principios modernos de orden procesal (economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe), ha venido rigiendo desde entonces casi todas las relaciones entre las dependencias de la Federación y los administrados.

Si bien esa ley es perfectible en muchas de sus regulaciones, no puede negarse que contenga muchísimos avances benéficos para los particulares administrados, sobre todo los que se relacionan con el aspecto de seguridad jurídica, agilización de trámites y actuación responsable de los entes de gobierno.

Pues bien, por razones desconocidas, dicha ley, de acuerdo con lo establecido en su primer artículo, no es aplicable íntegramente en materia fiscal, lo cual denota que la administración hacendaria prefiere seguir basando sus actuaciones en los ordenamientos de su propia esfera, que son ostensiblemente menos evolucionados y mucho más drásticos.

De aquí cobra validez la afirmación de que los contribuyentes hayan quedado colocados en una categoría de ciudadanos de segunda, respecto al resto de los administrados federales, a los que asisten tratamientos de primera clase o al menos más benignos.

E) *Controles*

De ninguna manera puede desconocerse que el legislador deba establecer en los ordenamientos contributivos que decreta los controles necesarios para asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones establecidas; pero esto debe hacerse sólo cuando esos controles sean justificables y eficaces.

En el caso de nuestro país no existe duda de que el Congreso de la Unión, a moción de la Secretaría de Hacienda, vino estableciendo una infinidad de controles para procurar un amarre en lo que se refiere a las obligaciones directas de los causantes, esto en forma francamente abusiva, pues, según se ha expresado anteriormente, las obligaciones tributarias representan un tercio aproximadamente de las demás que en el terreno administrativo deben observar los particulares.

Independientemente de la alta frecuencia con la que los contribuyentes deben formular declaraciones para el pago de todas las contribuciones a su cargo, comprendiendo las de seguridad social y las de tipo habitacional, existe en la actualidad una inmensa gama de obligaciones en el terreno que nos ocupa, entre las que genéricamente podemos mencionar registros contables, cuentas especiales, controles en matriz y sucursales, variados requisitos en deducciones, declaraciones informativas, impresión de comprobantes en talleres especializados, dictaminación fiscal de estados financieros y dictaminaciones fiscales para otros trámites.

Tratándose de las dictaminaciones acabadas de mencionar, que deben ser efectuadas por Contadores Públicos registrados en la administración hacendaria, ni siquiera ese gremio de profesionistas está de acuerdo con que su trabajo quede regulado, como extensamente lo está, por la administración tributaria, lo cual es de tomarse muy en cuenta para la adopción de medidas correctivas.

Resultaría pertinente evaluar hasta qué punto los mencionados controles son eficaces, depurándolos en número y contenido.

F) *Candados*

Nuestras leyes fiscales, aparte de los controles que contienen para procurar el cumplimiento de las obligaciones propias de los sujetos pasivos, están saturadas de "candados", más bien de verdaderos "grilletes", que aprisionan y encadenan a todos los contribuyentes entre sí, habiéndose creado un verdadero sistema interpoliciaco en ese aspecto en donde los particulares juegan un papel preponderante, aunque esa función de ninguna manera les corresponda a la luz de la Constitución.

En el terreno que nos ocupa, los particulares deben cruzarse datos e informes, practicarse verificaciones recíprocas, formular declaraciones informativas en cuanto a sus principales clientes y proveedores, llevar riguroso control de sus socios y accionistas y, además, desempeñar muchísimas funciones auxiliares en el complicado sistema de retenciones de impuestos que se ha configu-

rado abusivamente y que implica avisos de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, expedición de constancias y otros documentos con requisitos específicos, formulación de declaraciones de pago y elaboración de variadas declaraciones informativas.

Así las cosas, una de las estrofas de nuestro himno nacional deberá ser cambiado para exigir que cada hijo, en vez de soldado, sea un auxiliar del fisco federal.

No se entiende por qué los ciudadanos se han comportado tan pasivamente en el desempeño de estas funciones que de ninguna manera les competen y que, además, les implican notables distracciones y gastos.

El principio doctrinario de la comodidad fiscal concebido teóricamente en beneficio de los contribuyentes, ahora está beneficiando, en gran medida, a los entes hacendarios, con plena complacencia de aquéllos.

G) *Responsabilidad solidaria*

Para asegurar al máximo posible sus intereses, los órganos fiscales han propuesto y logrado que se establezcan en ley diversas clases de responsabilidad solidaria, muchas de las cuales desbordan el marco jurídico conformado por disposiciones legales de otro género.

Tal es el caso de la responsabilidad instruida en contra de los accionistas de empresas mercantiles, hasta por otro tanto del monto de sus aportaciones de capital, en caso de que la empresa incurra en ciertas irregularidades, lo cual se contrapone abiertamente a lo que establece ante determinadas situaciones la Ley General de Sociedades Mercantiles. En efecto, esta ley limita la responsabilidad de los accionistas que integran sociedades anónimas al total de su aportación al capital, siendo impropio que para efectos tributarios se encuentre establecida una duplicidad en tal sentido cuando la empresa, como unidad económica que es, no puede afrontar sus compromisos ante el erario.

Muchos otros aspectos en materia de responsabilidades deben ser revisados y adecuados al contexto legal general.

La resistencia a la opresión, junto con la libertad, la seguridad y la propiedad, constituyeron las cuatro proclamaciones básicas de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano surgida de la revolución francesa hace más de dos siglos. Ninguno de esos postulados puede ser desconocido en un Estado de Derecho, trátase de la materia que se trate, atento a lo cual debe hacerse una revisión minuciosa de todas las opresiones comentadas en este apartado.

APARTADO CUARTO

EMPLEO

Una de las prioridades más relevantes en la actualidad es la de fomentar y mantener centros de trabajo, y la de procurar remuneraciones justas a los

laborantes; sin embargo, diversas leyes en vigor interfieren esta política, empezando por las de naturaleza laboral que entrañan un sinnúmero de obligaciones a cargo de los patrones y que rematan, con marcado énfasis, las disposiciones contributivas que deben observarse en materia de Impuesto Sobre la Renta, IMSS, INFONAVIT, SAR e Impuestos sobre Nóminas a nivel local, todo lo cual, en su conjunto, produce un severo castigo administrativo y financiero para quien contrata a cualquier número de trabajadores.

A continuación hago referencia a las cuestiones más destacadas de esta problemática basándome para ello en algunos temas abordados en el libro *Integración Salarial. Aspectos Laborales y Fiscales* del que soy coautor, publicado también por Ediciones Fiscales ISEF.

A) *Legislación heterogénea*

Las regulaciones legales y reglamentarias que existen en torno a la relación obrero-patronal en materia de Impuesto Sobre la Renta, cotizaciones al IMSS, aportes al INFONAVIT, manejo del SAR e impuestos estatales sobre nóminas son disímbolas en muchos de sus aspectos y, por consiguiente, de muy difícil observancia.

Por otra parte, la carga contributiva que en conjunto se configura por la aplicación de esas disposiciones, misma que gravita en parte sobre los patrones y en parte sobre los laborantes, es sumamente elevada, constituyéndose una verdadera barrera a la política de fomento al empleo y otorgamiento de remuneraciones adecuadas.

B) *Integración salarial*

Uno de los renglones más preocupantes en este fenómeno fiscal, dadas las asimetrías y complejidades que se han creado, es el referente a la integración salarial, debido a que no existe un criterio que aplique uniformemente para todos esos impuestos, cuotas y aportaciones, en cuanto a las partidas otorgadas a los laborantes que deban considerarse incluidas o excluidas, como quiera verse, de la base de determinación y pago.

Se trata, ciertamente, de un problema de indefinición grave ya que la figura del salario integrado cobra aplicación en todos los renglones comentados, a pesar de lo cual no se han sentado lineamientos claros y precisos que propicien una deseable homogeneidad al respecto.

En el libro acabado de referir se inserta un Cuadro General de Integración Salarial que contiene las 70 partidas que usualmente se otorgan a los trabajadores por distintos conceptos, pudiéndose apreciar el tratamiento tan diferenciado que cada ordenamiento contributivo les da, de tal suerte que se ha creado en esta materia un auténtico "caleidoscopio jurídico" por las variantes que se pueden crear.

No es posible reproducir en este apartado las cuestiones que se abordan en el libro mencionado, mismo que contiene múltiples sugerencias para la debida solución del fenómeno tributario que se está presentando sobre este particular.

C) Cálculos

La base para la determinación de las cargas fiscales derivadas de la relación obrero-patronal es muy confusa de acuerdo con lo que acaba de exponerse y esto viene a agravarse por la multiplicidad de cálculos que, en un segundo pasa, los contribuyentes deben practicar para la liquidación de impuestos, cuotas y aportaciones, pues en materia de ISR, IMSS, INFONAVIT y SAR existe otra gran diversidad de tarifas, topes, subsidios, créditos y opciones que concede la ley, todo lo cual es una verdadera maraña legislativa.

Se ha complicado tanto lo relativo a estos cálculos que se ha vuelto un clamor la búsqueda de fórmulas integradoras que alivien a los contadores de las empresas el arduo, frecuente e infecundo trabajo de realizar las operaciones correspondientes.

D) Participación de utilidades

Otro aspecto de particular complejidad es el relativo a la participación en las utilidades de las empresas a que tienen derecho los trabajadores que, aun siendo en origen laboral, mantiene evidentes vinculaciones con el Derecho Fiscal, por razones consabidas.

Ahora bien, siendo tan problemática la determinación de la utilidad participable en los términos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, obviamente no está al alcance de los trabajadores constatar que sus derechos estén siendo respetados.

Recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para completar el cuadro, declaró inconstitucional la regulación que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta en esta materia que se está analizando, por los distinguos indebidos que se hacen entre la utilidad sujeta a tal gravamen y aquella otra que se toma en cuenta para efectuar la participación a los empleados.

Lo más saludable sería buscar otras formas de estímulo a los trabajadores por su productividad, o bien establecer un porcentaje sobre ingresos totales de las empresas o sobre bases más precisables que, de todas maneras, pueden reflejar, de acuerdo con sus incrementos o variables, el empeño de quienes prestan sus servicios en las empresas.

Todas estas regulaciones ameritan estudios minuciosos para lograr homogeneidad, sencillez y atenuación de la carga económica que en conjunto crean, pues de lo contrario seguirán interfiriendo con la política de fomento al empleo y otorgamiento de justas remuneraciones al trabajo. Debe asimismo pensarse en un sistema que permita el cumplimiento unificado de todas esas obligaciones,

al menos para los pequeños y medianos empresarios cuya condición contable y administrativa resulta insuficiente para esos efectos.

APARTADO QUINTO

INFORMALIDAD

De acuerdo con las últimas estadísticas, casi 10 millones de mexicanos prefieren desarrollar sus actividades dentro de la economía subterránea (que ya no lo es tanto), no obstante el riesgo, cada vez más relativo por cierto, de ser sorprendidos y sancionados. Son muchos los comentarios que pueden hacerse en cuanto a la distorsión que se produce en la esfera económica, social y fiscal con este desafortunado y creciente fenómeno, debiéndose concretar esta colaboración sólo a algunas precisiones que incumben a la materia a que nos estamos abocando.

A) *Ampliación de base*

Nadie puede estar en desacuerdo con que la carga impositiva debe estar soportada por un mayor número de ciudadanos, lo cual conduce a poner énfasis especial en la ampliación horizontal de la base de contribuyentes, incorporando al marco de legalidad a quienes ahora están operando de forma irregular.

B) *Simplificación*

Incorporar a la economía formal a quienes actualmente se desenvuelven en otra esfera, requiere por fuerza poner en práctica planes de acción que, de acuerdo con todo lo que ha sido expuesto con anterioridad, hagan más simple el esquema operativo para el desarrollo de las actividades productivas y propicien gradualmente un acercamiento al marco de legalidad, pensando sobre todo que el común denominador del sector incontrolado, está compuesto por muy pequeños y medianos empresarios que no tienen capacidad administrativa para acatar las variadísimas disposiciones existentes.

C) *Relaciones laborales*

Las relaciones laborales en la economía subterránea revisten características sumamente específicas que ameritan estudios y soluciones también particulares, por lo que es de sugerirse en este renglón un tratamiento adecuado que permita primeros acercamientos en los términos más convenientes que sea posible.

Es inobjetable que la informalidad sólo podrá irse venciendo en la medida en que se reduzca el número de obligaciones, se simplifiquen los esquemas y se disminuyan las cargas contributivas en su más amplia acepción.

APARTADO SEXTO

DEFENSAS

En lo que se refiere a los sistemas defensivos que la ley tiene instituidos en beneficio de los contribuyentes también se presentan múltiples problemas ya que en México se reconocen como procedentes, en una extraña yuxtaposición: recursos administrativos, juicio contencioso-fiscal ante un tribunal especializado, recursos e instancias ante órganos puramente judiciales y juicio de amparo por violación directa de garantías individuales. Este sistema es verdaderamente farragoso por su mixtura e induce a muchos errores en los planteamientos defensivos, habiéndose creado verdaderas celadas procesales que pueden causar grave perjuicio a quienes tienen que litigar contra el fisco, atento a lo cual son muchas las sugerencias al respecto, como las que a continuación se plantean resumidamente, idealizando un esquema sano y operante.

A) *Recursos administrativos*

Estos recursos intentables ante los propios órganos de gobierno para darles oportunidad de rectificar sus actuaciones irregulares deben desaparecer definitivamente en virtud de la tendencia de dichos entes de sostener a toda costa la validez de sus actos, aunque francamente estén afectados de ilegalidad.

La experiencia demuestra probadamente que, salvo casos de excepción, las autoridades administrativas, o sus superiores jerárquicos, se obstinan en la defensa de sus propias determinaciones, negándose a reconocer vicios o defectos en su forma de proceder.

Además, como no compete esencialmente a las unidades administrativas o fiscales realizar funciones de tipo jurisdiccional, los recursos que se encuentran establecidos en su ámbito deberían desaparecer.

De no obtenerse la erradicación de los recursos administrativos que proceden en materia fiscal, al menos debería quedar establecida como regla general su interposición optativa para el particular, quien de esta manera podría decidir, a su entera conveniencia, si los agota o si acude directamente a los tribunales establecidos en protección de sus derechos.

Es pertinente mencionar que, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la interposición de tal tipo de recursos ya está reconocida como de carácter opcional en beneficio del grueso, de los administrados, por lo que carece de sentido mantener una línea de excepción en el campo fiscal, tratándose de ciertos recursos cuyo agotamiento todavía es forzoso.

B) *Tribunal ideal*

Sintetizando al máximo lo que propuse en el ensayo "Premisas del Contencioso Administrativo en México" que el Tribunal Fiscal de la Federación incluyó en la publicación especial que hizo con motivo de su 50º aniversario, debo

referir que, respetándose la sugerencia anterior de suprimir los recursos administrativos, los contribuyentes quedarían en posibilidad de acudir directamente en defensa de sus derechos ante un tribunal que, concebido o diseñado conforme a la teoría del contencioso-administrativo o a la del control judicial, satisfaga varios requisitos elementales, pero antes que nada el de ser autónomo a plenitud, independientemente que se le ubique dentro del marco del Poder Ejecutivo o dentro del marco del Poder Judicial, autonomía que depende del nombramiento neutral de sus jueces y magistrados, sin intervención del Poder Ejecutivo, precisamente porque serán actos de éste, despachados a través de sus dependencias, los que habrán de juzgarse.

Técnicamente este órgano jurisdiccional debería ser absolutamente especializado en la materia tributaria, cuya complejidad así lo amerita, y tener amplia competencia para conocer de cualquier controversia que surja entre el erario y los particulares, debiéndose mencionar que en estos momentos esa competencia está compartida entre el Tribunal Fiscal de la Federación, que sólo conoce de impugnaciones contra créditos fiscales, y los jueces de Distrito que deben intervenir en cualquier otro tipo de contenciones que se les planteen vía juicio de amparo, lo cual crea serias bifurcaciones.

El procedimiento que se diseñe según esta idealización debe ser sencillo, rápido y expedito, debiendo ventilarse el juicio solamente en dos instancias, la primera ante un juez de lo fiscal (órgano unitario) y la segunda ante una sala revisora (órgano colegiado) compuesta por no más de tres magistrados. Los juzgados y salas revisoras deberían crearse en número suficiente para operar en varias regiones del territorio nacional.

El tribunal idóneo deberá contar con las más amplias facultades para decretar la suspensión, provisional y definitiva, de los actos que ante su jurisdicción se impugnen, ya se trate de cobros, sanciones, clausuras, irregularidades procesales, pues de lo contrario no podrá preservarse la materia del juicio en lo material. Los requisitos para conceder la suspensión de esos actos deberán ser los más elementales, en lo necesario suficientes para garantizar los intereses del erario y de la sociedad.

Las sentencias que se dicten por dicho tribunal ideal deberán buscar, en la medida de lo posible, resolver en cuanto al fondo las controversias planteadas, pues cuando ello se hace para ciertos "efectos" (reposición de procedimiento, cumplimiento de formalidades, emisión de nuevos actos) los juicios tendrán que alargarse irremediabilmente, en detrimento del fisco y contribuyentes.

Deberían conferírsele al sugerido tribunal plenas facultades para emitir en cualquier sentido sus sentencias y proceder a su cumplimentación forzada, mismas que deberán dictarse en la segunda instancia con absoluta definitividad, sobre todo para las autoridades enjuiciadas, restándoles la posibilidad de acudir en revisión ante otros tribunales o instancias.

Un tribunal fiscal que llegara a funcionar conforme al diseño propuesto independientemente de que se lo ubicara en el seno del Poder Ejecutivo o en el del Poder Judicial, respondería a los principios constitucionales de prontitud y

expeditez en lo referente a la impartición de justicia y sería un órgano jurisdiccional unificador de los procedimientos que en la actualidad se encuentran sumamente dispersos.

C) *Alternativas*

Son dos alternativas fundamentales las que existen en este momento, que a continuación pasan a analizarse:

La primera de ellas consiste en dar más fuerza y operatividad al Tribunal Fiscal de la Federación conforme a las diversas sugerencias acabadas de plantear en incisos anteriores, independientemente de la ubicación orgánica que se le asigne, aspecto sobre el cual no debe ni puede perderse de vista que dicho Tribunal ha venido funcionando durante más de seis décadas en forma ejemplar, por lo que es absolutamente merecedor de confiarle en su totalidad los litigios contributivos y dotarlo de las facultades e imperio para el desarrollo de sus funciones con plenitud jurisdiccional y definitividad de sus resoluciones. La ampliación de competencia del Tribunal Fiscal a otras ramas del Derecho Administrativo, ajenas a la tributación, amerita serias reflexiones debido a que la materia fiscal en sí misma justifica por sus características y complejidades mantener un órgano jurisdiccional para esa sola especialización. Podría resultar más apropiada la creación paralela de otro tribunal de lo contencioso-administrativo que, bajo las mismas características apuntadas, se ocupe de otro tipo de asuntos derivados de la relación gobierno-ciudadanos, que no se relacionen con las cuestiones tributarias.

La segunda alternativa consiste en desaparecer al Tribunal Fiscal de la Federación y crear dentro del marco del Poder Judicial Federal, con base en la Ley de Amparo, tantos Juzgados de Distrito en Materia Fiscal como sean necesarios en la República, al igual que Tribunales Colegiados de Circuito con esa misma especialización, con lo cual se simplificaría enormemente la impartición de justicia en el área que nos ocupa, pues los contribuyentes, en una sola vía procesal, podrían hacer valer cualquier agravio de tipo tributario (inconstitucionalidad de leyes y/o reglamentos, violación directa de garantías, ilegalidad de actuaciones hacendarias, anulación de créditos), además de que se unificaría, tanto para ellos como para las autoridades, acudir a una segunda instancia, con pleno equilibrio y simetría procesales. Esta alternativa puede resultar atendible, sobre todo porque inveteradamente ni los contribuyentes ni las autoridades hacendarias han quedado conformes con los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, como lo demuestra el hecho absolutamente regular de que los impugnan ante el Poder Judicial por la vía de amparo directo o por la vía del recurso de revisión, según sea el caso, lo cual denota una mayor confianza en los órganos jurisdiccionales que con mayor tradición a la del contencioso-administrativo han funcionado en México. Podría argumentarse contra esta alternativa que el juicio de amparo debe promoverse ante situaciones de naturaleza extraordinaria de acuerdo con la ley que lo regula, lo cual resultaría relativamente atendible, pues lo cierto es que hoy por hoy la inmensa mayoría de los litigios, incluyendo desde luego los fiscales, culminan con la interposición de dicho

juicio o de recursos equiparables, para lo cual únicamente es necesario argumentar cuestiones de ilegalidad, imputándolas al juzgador ordinario al momento de dictar fallo en instancias anteriores; y como la Ley de Amparo está por reformarse, sería saludable esperar las innovaciones que se le harán para precisar hasta qué punto puede prosperar esta idea.

Conforme a estas propuestas podría diseñarse un sistema contencioso fiscal pronto, expedito y eficaz, pues el modelo imperante en este momento, en el que coexisten o se yuxtaponen medios defensivos de variada índole, complica y alarga los litigios en detrimento del erario que no puede ingresar los créditos determinados mientras subsista el litigio y también en detrimento del contribuyente contra el que, por regla general, se siguen generando cargas accesorias durante el largo procedimiento, las cuales habrá de cubrir en caso de resultar perdedor.

La vida ha sido magnánima conmigo en cuanto a realizaciones personales, profesionales y familiares. En este último aspecto, con la ayuda de una magnífica esposa, he podido transmitir a mis tres hijos el legado ejemplar de trabajo, dedicación y honestidad que recibí de mis progenitores, estando cierto de que tal herencia habrá de alcanzar también a mis pequeñas y hermosas nietas que han llegado como último don del cielo.

Lo que resulta lamentable y doloroso es que esos lineamientos de vida resulten cada vez más ajenos al contexto nacional donde prevalece una filosofía de lo fácil, lo improvisado y lo falta de probidad, que ha hecho caer a nuestro querido México en profundos problemas de desigualdad, delincuencia, abusos, incertidumbre y oportunismos.

Es por ello que el pasado 2 de julio, sin mayor militancia o identificación política con alguna causa partidista, emití mi voto por el cambio, al igual que millones de ciudadanos, con el fervoroso anhelo de otras expectativas para el país. Si en esta inédita ocasión en que triunfó tal postura mayoritaria de los electores no se logran cambios sensibles y positivos en lo que nos afecta a todos por igual, el panorama a futuro será en extremo sombrío; y es por ello también que he vuelto a meditar sobre la problemática fiscal que nos aqueja, con sus grandes cargas de injusticia y opresión, con el sano propósito de hacer algunas señalizaciones y propuestas que contribuyan al encuentro de soluciones equilibradas.

Si alguna o algunas de esas ideas prosperan por estimarse realizables, me sentiré satisfecho por la contribución con algún granito de arena a la nueva causa nacional que nos tiene tan alentados.

Agosto de 2000.

BIBLIOGRAFÍA

- RUEDA HEDUÁN, IVÁN, *Catálogo general de obligaciones empresariales*, Ediciones Fiscales ISEF, S. A., 1994/2000.
- , y RUEDA DEL VALLE, IVÁN, *Integración salarial. Aspectos laborales y fiscales*, Ediciones Fiscales ISEF, S. A., 1992/2000.
- , y otros, *Los 7 pecados capitales en materia fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, S. A., 1991.

LA ESPECIALIZACIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

GUSTAVO R. SALAS CHÁVEZ*

ANTECEDENTES

En los últimos años el tema de la inseguridad pública y la impunidad, se ha convertido en el reclamo más sentido y reiterado por parte de la población en México. Lo anterior, incluso por encima de otros problemas tan relevantes y trascendentes, como la crisis económica, o el de la depredación ecológica, este último incluso acogido por instancias internacionales.

Ante esta escalada de violencia que se manifiesta claramente en el ámbito nacional, el Gobierno de la República a realizado esfuerzos importantes destinando recursos que nunca antes se habían dispuesto en tal magnitud para estas tareas, sin embargo a pesar de que año con año los mexicanos observamos el incremento de recursos para el combate al crimen, los resultados no son, ni con mucho los que aspiramos, por el contrario la sensación ciudadana es que día con día estamos perdiendo la batalla ante nuevas modalidades criminales a las que el Estado Mexicano no estaba preparado para enfrentar, al grado que ya se reconoce que el fenómeno del narcotráfico y este traducido en su forma más acabada de crimen organizado, es tema de seguridad nacional.

La nueva geografía política, la globalización y el nuevo concepto de "gran aldea", como algunos analistas han concebido al mundo de hoy, nos hace reflexionar sobre lamentables experiencias que se han presentado en latitudes cercanas a nuestro país. Es evidente y totalmente cierto que la fuerza competitiva y amenazante de las organizaciones criminales en muchos países, ha evolucionado más allá de un problema de seguridad en las calles y que se han convertido en factores reales del poder que compiten o cuando menos influyen en las decisiones fundamentales del estado moderno.

* Coordinador académico del área penal en el Instituto de formación profesional de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.

