



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE
QUERÉTARO
FACULTAD DE DERECHO**

**LA DESNATURALIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA
ACTUALIZACIÓN, LA CAPITALIZACIÓN Y LA
MULTIGRAVACIÓN FISCAL**

TESIS

**QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS
PARA OBTENER EL GRADO DE:**

MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA:

JOSÉ MANUEL PEÑA ZAVALA

DIRIGIDA POR:

**M.D. EDUARDO ALCOCER LUQUE
M. en A.P. JOSÉ FERNANDO VÁZQUEZ AVEDILLO**

C. U . SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO., OCTUBRE DE 2009



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRIA EN DERECHO

**LA DESNATURALIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA ACTUALIZACIÓN, LA
CAPITALIZACIÓN Y LA MULTIGRAVACIÓN FISCAL**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de:

MAESTRO EN DERECHO

Presenta

JOSÉ MANUEL PEÑA ZAVALA

Dirigida por:

M.D. EDUARDO ALCOCER LUQUE
M. en A.P. JOSÉ FERNANDEZ VÁZQUEZ AVEDILLO

SINODALES

M.D. EDUARDO ALCOCER LUQUE
Presidente

M. en A.P. JOSE FERNANDO VÁZQUEZ AVEDILLO
Secretario

M. en C. ANNA LAURA RAMÍREZ PIÑEIRO
Vocal

M.D. ARTURO ALTAMIRANO ALCOCER
Suplente

M.D. LUIS EUSEBIO ALBERTO AVENDAÑO GONZÁLEZ
Suplente

DR. CÉSAR GARCÍA RAMIREZ
Director de la Facultad de Derecho

DR. LUIS GERARDO HERNÁNDEZ SANDOVAL
Director de Investigación y Posgrado

CENTRO UNIVERSITARIO

Santiago de Querétaro, Qro.
Octubre de 2009.
MÉXICO

RESUMEN

Las leyes fiscales federales, se han caracterizado por sufrir constantes reformas y que se orientan básicamente a incrementar la recaudación, se crean nuevos impuestos y figuras fiscales, se incrementan las multas, etc. Esto ha generado la inseguridad jurídica y la afectación económica a los contribuyentes. Así, mediante reforma, se adicionó la figura jurídica llamada, la actualización de los créditos fiscales, en el Código Fiscal de la Federación, y que con motivo del transcurso del tiempo y por los cambios de precios en el país, se obliga a los contribuyentes omisos en el pago de sus impuestos, a cubrir adicionalmente, el valor de la inflación, que se obtiene, con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que fija el Banco de México, lo que genera que la inflación sea objeto de tributación.

También se analizan los fenómenos antieconómicos, de la capitalización de los impuestos, y el problema de la doble o la múltiple tributación, ya que genera pagar fiscalmente, más de una vez por los mismos actos o actividades señalados por el legislador, lo que vuelve antieconómica e injusta la obligación y la carga fiscal.

(Palabras clave: actualización fiscal, inflación, doble tributación, capitalización, equidad, certeza)



SECRETARÍA
ACADÉMICA

SUMMARY

Federal tax laws have been characterized by constant reforms which are basically directed towards increasing tax collection. New taxes and fiscal concepts have been created, penalties have been increased, etc. This has resulted in legal insecurity and economic consequences for the tax payer. Thus, through a reform, the legal concept called up-dating of tax credits was added to the Federal Tax Code and, over time and due to price fluctuations in the country, tax payers who are behind in their tax payments have had to additionally cover the inflation value which is obtained from the National Consumer Price Index, determined by the Bank of Mexico; this means that inflation is subject to taxation. Anti-economic phenomena are also analyzed, as well as the capitalization of taxes and the problem of double or multiple taxation since the latter means paying for the same actions or activities more than once as required by legislation. This makes tax obligations anti-economic and unjust.

(Key words: Tax up-dating, inflation, double taxation, capitalization, equity, certainty)



SECRETARÍA
ACADÉMICA

DEDICATORIAS

A mi padre Don Porfirio

Quién adelantó el camino, y no obstante fue mi guía, de quien aprendí el significado de la Honestidad, de la responsabilidad en el trabajo, la amistad y la lealtad; valores fundamentales en su persona. Con la promesa de respetar y defender los principios en los que creo.

A mi madre María de Lourdes

Vivo ejemplo de la mujer entregada a nuestra familia y quién me ha enseñado a apreciar las satisfacciones que brinda el servir a los demás, con todo mi amor y admiración por su sacrificio.

A mis hermanos: José Rafael, Sandra Verónica, Adrián, José Luis y Ana Lucía.

Con quienes quiero compartir, el haber llegado a la meta, y con la seguridad de que son personas de bien, lo cual trae aparejado el éxito, y que debe ser ejemplo para seguir cosechando frutos.

A mi esposa Alma Delia

Incansable compañera, de quién he tenido el apoyo y estímulo para seguir adelante, con todo mi amor y comprensión.

A mis hijos, José Manuel, Luis Manuel y César Alberto,

Quienes a pesar de su corta edad, de ellos he aprendido, cualidades y valores, y por todo lo compartido en su vida, por la responsabilidad demostrada en su educación, por lo que estoy seguro de que, serán hombres de bien.

A mi tía Maria Luisa

Con especial cariño por su ayuda y sacrificio invaluable en mi formación profesional, y que me guió desde mi infancia a través de los valores de la solidaridad, justicia y la honradez.

AGRADECIMIENTOS

A mi Universidad

Agradecido de por vida, por haberme dado la oportunidad de conocer y enriquecerme de opiniones distintas a las personales y que me deja, la motivación de seguir en la búsqueda de nuevo conocimiento siempre bajo los valores de la verdad y el honor

A la Facultad de Derecho

La que ha sido la institución donde, con el apoyo de mis maestros y compañeros, he recibido la enseñanza del conocimiento y de los valores que me han preparado en la docencia y en el ejercicio del derecho.

Agradecimiento a mis Tutores y Sinodales

Al Maestro Eduardo Alcocer Luque, por su respaldo y apoyo permanente, para cubrir los requisitos de mi titulación, y por las acertadas opiniones y observaciones para el mejoramiento del trabajo. Y en especial, gracias por tu amistad y confianza.

Al Maestro José Fernando Vázquez Avedillo, por su apoyo profesional para elegir mi trabajo de investigación, y la valiosa colaboración en la revisión de mi trabajo y facilitar su desarrollo, para culminar la maestría.

A la Maestra Anna Laura Ramírez Piñeiro, por ser mi asesor, y apoyar la investigación que realicé, así como sus oportunas recomendaciones para el desarrollo de mi trabajo.

Al Maestro Arturo Altamirano Alcocer, por su invaluable apoyo y valiosa colaboración en la revisión de mi trabajo, por los acertados comentarios y observaciones que fueron de gran utilidad para mejorar la presentación de mi tesis.

Al Maestro Luis Eusebio Alberto Avendaño González, por su apoyo y sugerencias y la información que me proporcionó, para mejorar el trabajo de tesis; sobre todo por tu amistad y confianza.

A todos ustedes gracias por su amistad, colaboración y apoyo para la realización de mi trabajo de investigación, la tesis de grado y culminar con la Maestría en Derecho.

ÍNDICE GENERAL

	Página
RESUMEN	i
ÍNDICE GENERAL	vi
INTRODUCCION	1
CAPÍTULO PRIMERO	
LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, LA CAPITALIZACIÓN Y SU EFECTO MULTIGRAVACIÓN DISTORSIONES FISCALES.....	10
1.1 EL PODER TRIBUTARIO NOCIÓN.....	13
1.2 LA NORMA JURÍDICO-FISCAL. SU CONTENIDO ECONÓMICO.....	14
1.3 POLÍTICA FISCAL DE MÁS GASTOS, MÁS IMPUESTOS.....	15
1.4 OBJETIVOS BÁSICOS RECOMENDADOS PARA UNA POLÍTICA FISCAL.....	16
CAPÍTULO SEGUNDO	
SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN LA INFLACIÓN, TIENE NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONTRIBUCIÓN.....	21
2.1 EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASE LEGAL DE LA ACTUALIZACIÓN.....	22
2.2 LOS INDICES DE PRECIOS, ELEMENTO CUANTIFICADOR DE LA INFLACIÓN FISCAL.....	24
CAPÍTULO TERCERO:	
LA INFLACIÓN. NOCIÓN.....	27
3.1 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL EQUIVALE A INFLACIÓN.....	27
3.2 LA INFLACIÓN, SU INCERTIDUMBRE Y SU ACELERACIÓN.....	30
3.3 LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN. ¿AFECTA A LAS CARGAS FISCALES?.....	29
3.4 LA INFLACIÓN, SU RELACIÓN DIRECTA CON LA POLÍTICA FISCAL.....	32
3.5 LA INFLACIÓN DE DEMANDA. NOCIÓN.....	32
3.6 LA INFLACIÓN DE COSTOS. NOCIÓN.....	33
CAPÍTULO CUARTO: LA POLITICA FISCAL, SUS CARACTERISTICAS EN MÉXICO	34
4.1 POSTURAS TEÓRICAS SOBRE LA NATURALEZA DE LA ACTUALIZACIÓN FISCAL.....	36
4.2 EL PROCEDIMIENTO PARA FIJAR EL VALOR FISCAL DE LA INFLACIÓN.....	37

4.3 LA INFLACIÓN, IMPUESTO GENERAL, SU USO PARA INCENTIVAR LA ECONOMÍA Y SUS RIESGOS.....	45
4.3.1 Conceptos generales de inflación.....	46
4.4 EL ALZA GENERAL DE LOS PRECIOS.....	47
4.4.1 Efectos que se confunden con las causas.....	48
4.5 LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA SOCIEDAD.....	49
4.6 OTROS EFECTOS.....	51
4.7 NEXO CAUSAL ENTRE LA INFLACIÓN Y LA MONEDA.....	52
4.7.1 Funciones de la Moneda.....	55
4.7.2 El Banco de México. Responsable de la política Monetaria.....	56
4.7.3 La Rectoría Económica del Estado, para el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso, obligación constitucional.....	58
4.8 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL ES MÁS DE NATURALEZA INDEMNIZATORIA, POR PAGO EXTEMPORANEO DE LA CONTRIBUCIÓN, QUE DE UNA CONTRIBUCIÓN.....	59
4.9 LA GRAVE CRISIS ECONÓMICA EN MÉXICO. CAUSA DE LA ACTUALIZACIÓN FISCAL.....	62

CAPÍTULO QUINTO:

LA POSTURA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO DE LA ACTUALIZACIÓN.....	72
---	----

5.1 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, NO ES UNA CARGA ADICIONAL.....	72
5.2 LAS MULTAS Y LOS RECARGOS DETERMINADOS SOBRE LA BASE ACTUALIZADA DEL CREDITO.....	74
5.3 LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES.....	76

CAPÍTULO SEXTO

LA ACTUALIZACIÓN FISCAL. SU JUSTIFICACIÓN NORMATIVISTA SEGÚN LA CIENCIA JURÍDICA.....	82
---	----

6.1 JUSTIFICACIÓN NORMATIVA.....	82
6.2 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL. PRODUCTO DE CONSTANTES REFORMAS DE UN SISTEMA FISCAL CARENTE DE PLANEACIÓN.....	83
6.3 PRINCIPIOS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SU DESCANSO CONVENIENTE EN EL POSITIVISMO.....	86
6.4 LA EQUIDAD Y LA PROPORCIONALIDAD FIGURAS NORMATIVAS QUE NO SE AJUSTAN A LA REALIDAD SOCIAL Y ECONÓMICA ACTUAL.....	88
6.5 LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA ECONÓMICA DE ADAM SMITH EN NUESTRA CONSTITUCIÓN FEDERAL.....	89
6.6 LA PROGRESIVIDAD Y LA EQUIDAD FRENTE A LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN	93
6.7 EL DERECHO TRIBUTARIO COMO NOCIÓN ESPECÍFICA DE RELACIÓN ECONÓMICA-SOCIAL.....	95
6.8 LAS RELACIONES ECONÓMICAS, FUENTE DE LA NUEVA CONTRIBUCIÓN COMO LA INFLACIÓN.....	96

6.9 TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA QUE LA ACTUALIZACIÓN ES PRODUCIDA POR UNA CONDUCTA EXÓGENA, QUE VIOLA LA CONSTITUCIÓN.....	100
6.10 EJECUTORIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARAN LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN Y LOS ÍNDICES DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.....	103

CAPÍTULO SÉPTIMO

LA CAPITALIZACIÓN FISCAL (IMPOSICIÓN SOBRE IMPOSICIÓN).....	106
---	-----

7.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE LA SUPERIMPOSICIÓN DE IMPUESTOS.....	106
7.2 RESPECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	107
7.3 RESPECTO DE: LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	111
7.4 RESPECTO DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS.....	112
7.5 LOS EFECTOS JURÍDICO-ECONÓMICOS.LA MULTIGRAVACIÓN.....	113
7.5.1 La Multigravación, por efecto de la Capitalización.....	118
7.5.2 La Multigravación al consumo. (aumentar el IVA ó crear una tasa de 2% al consumo).	119

CONCLUSIONES	123
---------------------------	-----

PROPUESTAS	130
-------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	138
---------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Históricamente el tributo es tan antiguo como la humanidad misma, existen pruebas de su existencia desde que el hombre aparece en la faz de la tierra. Al principio los tributos se cubrían con trabajo físico: era una especie de dominio del más fuerte, un vasallaje. Entre los romanos, por citar un ejemplo, eran los pueblos conquistados quienes pagaban los tributos. El recaudador del fisco, llamado así por “fiscos”, canasta. Que era el medio en el que se trasportaba los tributos, llegó a ser tan odiado como el verdugo o el atormentador. En todos los pueblos primitivos tuvo la contribución o tributo el carácter de una imposición. Hoy con las formas y características que adquirió con el paso del tiempo no le ha quitado esa naturaleza original de imposición y coerción, aun cuando se le haya regulado, restringido a través de principios económicos y jurídicos, como la equidad y la proporcionalidad, incluso suavizado en su denominación al pasar de tributo a impuesto y de impuesto a contribución. Para los especialistas en la materia, existe una tradición secular del tributo, acaban por considerarlo como algo incontrovertible, perfectamente justificado como razón de Estado e insustituible en forma alguna, resumiéndolo en aquella expresión clásica de que los únicos males que no tienen remedio en esta vida son la muerte y los impuestos.

La postura social, también sirve de fundamento sobre la existencia de las contribuciones, afirma que si el hombre vive inmerso en una sociedad, lo menos que le corresponde hacer es contribuir al gasto público que

representa el darse un gobierno, con todo lo que ello conlleva de su operación y mantenimiento del aparato burocrático, de ahí que esta postura maneja la tesis de que al no existir otra forma de supervivencia del hombre al vivir irremediabilmente en convivencia, de ahí se desprende la obligatoriedad de las contribuciones.

Con el enfoque económico, los teóricos del derecho tributario, lo que afirman es que existe un costo o gasto de existencia del Estado mismo y que los gobernados están inevitablemente obligados a sufragarlo si desean permanecer en él y disfrutar de sus beneficios. Recordemos que la propia Constitución Federal, adopta la postura económica, que es de contribuir, para los gastos públicos, necesarios para sufragar los servicios públicos.

Para otros, la razón es sólo jurídica en el que tributo tiene su justificación en la ley misma que lo establece. Los estados sin excepción fijan los tributos y ello le confiere el carácter de una aportación obligatoria a la que ningún gobernado debe sustraerse. Esta tesis basada en la norma legal, domina un criterio de subordinación jurídica que delimita a las condiciones de libertad de las que todo ciudadano se supone debe gozar y que el Estado, mismo asume su papel de ejercer a favor de sus gobernados, garantizando tales libertades, sin embargo, sabemos que las libertades no son absolutas, sólo relativas, y aquí encontramos que la obligación de tributar, es una limitante a una gran cantidad de derechos del gobernado, tal es el caso del derecho de propiedad, del ejercicio de un arte, oficio, del comercio, del trabajo, de obtener un patrimonio, de

contratar en sus distintas modalidades, de tránsito, etc. Así la razón jurídica no es suficiente, para justificar la existencia del tributo y la obligación de pagarlo, aún cuando se basa en un orden constitucional que parte del supuesto de ser asumido y aceptado por el gobernado a través de sus representantes libremente electos, por lo que sitúa a la obligación de contribuir, anterior a la existencia del gobernado, que lo lleva al supuesto de que ha heredado una voluntad ejercida por sus antecesores y en la obviamente, jamás participó, es así como se hereda la carga tributaria, como un mal necesario. Lo anterior confirma que el tributo es de naturaleza impositiva, que deriva de una razón de Estado y que procede de un derecho del Estado mismo que se considera superior al derecho primero de los gobernados en el que subyace, un interés de mayor jerarquía, el bienestar general, y que éste interés jurídico, en aras de su cumplimiento, sacrifica el interés jurídico menor de los gobernados. Por lo que no deja de representar una molestia y resistencia por el gobernado ya que, definitivamente, ninguna otra institución del Derecho, provoca tanta molestia y reticencia como es el pago de los impuestos.

En diversas épocas en México, se han creado muchas formas de contribuciones, sobre todo en el caso de los impuestos, por citar algunos ejemplos tenemos: impuestos a la producción, a la tenencia o uso de bienes, del timbre y del papel sellado, prediales, sobre espectáculos, de importación, a la circulación, sobre la renta, sobre el traslado de dominio, sobre energía eléctrica, sobre gasolinas, de avería, de almirantazgo, de caldos, sobre ingresos mercantiles, derechos de toda clase, sobre

producción y consumo de tabacos, por colocar puertas y ventanas, sobre gasolina, sobre cerillos, sobre salarios, sobre premios y sorteos, actualmente, el impuesto empresarial de tasa única, impuesto a los depósitos en efectivo, etc. En suma: la totalidad de la vida del hombre ha sido gravada: su vida, su muerte, sus bienes, sus derechos, sus propiedades, sus ingresos, sus gastos, Y hasta la inflación hoy es objeto de gravamen. De tal forma que prácticamente nada se le ha escapado al Estado a través de la historia, para obtener ingresos, con una orientación predominantemente recaudatoria.

Para el estudio de las figuras contributivas no se debe centrar el análisis exclusivamente en los conceptos e instituciones jurídicas del derecho fiscal, es necesario para advertir la trascendencia de este tipo de institución, analizar otros factores y elementos económicos que integran a la contribución sería un error metodológico, sólo analizar la teoría tributaria ya que va aparejada con la teoría económica debido a la naturaleza de las contribuciones, que exige conocer y aplicar los conceptos y leyes de la ciencia económica, que es la base, de su construcción, de tal modo que al conocer sus causas de creación de los impuestos, podemos anticipar sus efectos, si generan un beneficio o producen perjuicio en la economía de los contribuyentes, sobre todo porque la política tributaria de los últimos tiempos en nuestro país , no ha sido acorde al desarrollo económico- social, ni mucho menos ha dado cabal cumplimiento al BIENESTAR GENERAL DE LA SOCIEDAD, porque la justificación parcial de que las contribuciones se justifican en el gasto

público, hoy no es suficiente. La responsabilidad del Estado es el desarrollo y crecimiento tanto social como económico.

En la referencia a la relación que planteamos entre la economía y la Constitución, entre el sistema socio-económico y el derecho constitucional, más todo el contenido económico del sistema axiológico-jurídico y ético- del Estado social democrático de derecho vale ,mencionar el método del análisis económico del derecho, en el sentido de que tal enfoque se dirige a estudiar sistemáticamente los distintos ámbitos del sistema jurídico (incluye el derecho fiscal) desde el visor y la perspectiva del análisis económico, o sea desde la economía, con lo que cabe afirmar que para interpretar una norma jurídica tributaria o varias hay que utilizar y aplicar los presupuestos de la teoría económica. Claro que no todo se le dejará a la economía ni mucho menos se trata de subordinar el derecho a leyes y principios económicos que se alejan de los valores de la equidad y la justicia.

Así a través la teoría del derecho, como el materialismo-histórico, nos permitirá entender como se fijan las relaciones jurídico-fiscales, que se interrelacionan a través de las relaciones económicas. Máxime cuando se trata en estudio el papel del estado Interventor, quién es el responsable de aplicar los instrumentos de la política fiscal, monetaria y económica, bajo sendas regulaciones jurídicas que impactan a las finanzas públicas y al desarrollo del país.

La idea principal se centra en la figura denominada la actualización de los créditos fiscales, figura prevista en la ley fiscal federal y que mi

juicio si genera un doble efecto tributario, como es la doble indemnización, a cargo de los contribuyentes.

Se parte de que la figura legal de la inflación no es una forma contributiva, ya que se genera por factores ajenos a las actividades de los particulares, y que no debe ser considerada como hipótesis de incidencia fiscal (objeto) en las distintas leyes fiscales y que contienen diversos impuestos.

Se defiende la postura de que o se debe jurídicamente y económicamente trasladar la carga económica de la inflación que es producto de los errores cometidos por la administración pública federal encargada de aplicar las políticas monetaria, y de gasto público, y que desafortunadamente casi siempre las administraciones públicas federales en turno caen en la generación de la inflación, y a veces de la devaluación de la moneda.

Se ventila también que el uso de los índices económicos de precios, al aplicarlos a los créditos fiscales determinados por falta de pago oportuno, le adicionan un componente que es a todas luces “variable e incierto”. No se debe dejar de aplicar lo que la Ley Fundamental exige en su artículo 31 fracción IV, y del que se desprende que se debe cumplir con el principio de legalidad y de certeza en las leyes fiscales, señalando y delimitando los elementos materiales de toda ley que contenga impuestos u otras formas de contribución y que son las siguientes: sujetos, objeto, base, tasa, cuota o tarifa y sanción. En el cabal cumplimiento de tal garantía fiscal se concede seguridad jurídica

plena al contribuyente, al momento de fijarle su adeudo fiscal , por lo que se propone la tesis de que no es válido constitucionalmente agregarle “un componente volátil como es la inflación” bajo la forma legislativa de la actualización a los créditos fiscales por falta de pago oportuno.

Se plantea que la actualización sí es un accesorio de la contribución, a pesar de la negativa expresa por el Código Fiscal Federal vigente. Se plantea que el método para obtener los índices nacionales de precios al consumidor por el Banco de México violenta las garantías constitucionales de fijeza de las contribuciones, ya que se basa en una técnica de muestreo, al aplicar técnicas estadísticas, por lo que son inexactos los valores que se desprenden de sus ponderaciones. Por lo que sí se afecta la garantía de legalidad y certeza en las contribuciones, que exige una delimitación precisa en sus elementos generadores de la obligación fiscal y que sirven de base constitucional para determinar su cuantía.

Se afirma que la inflación no debe ser objeto o hipótesis del gravamen fiscal y por tanto no es una contribución como se ha venido calificando por el legislador secundario.

Respecto del problema de la capitalización de los impuestos se afirma que se atenta con la naturaleza jurídica de las contribuciones, en cuanto que transforma arbitrariamente el legislador los elementos materiales, en el caso de algunos impuestos es el caso del objeto y la base gravable, elementos que perfectamente están delimitados y acotados por los principios garantes de la obligación tributaria y que

integran nuestro sistema fiscal. Se citan algunas leyes como ejemplo, de que contienen varios impuestos, en las que se da la *acumulación de impuestos o capitalización de las contribuciones*.

Se plantea la hipótesis de la existencia de un efecto anti-económico por la acumulación originado por el impacto que tiene en los costos de algunos servicios o productos para los consumidores en general por el vicio de la imposición sobre imposición, y resulta antieconómico para los gobernados, sobre todo en época de inflación como la que vivimos actualmente. Adicionalmente plantea la tesis de que se generan tasas impositivas reales y que derogan tácitamente las tasas nominales previstas en la ley. Así los problemas planteado, serán estudiados considerando sus causas, y sus consecuencias jurídicas y económicas, y sociales. Así el objeto de estudio será analizado e integrado en sus vertientes dentro de dos disciplinas sociales vinculadas por el fenómeno a estudio en cuestión, dichos aspectos son: el jurídico y el económico. Finalmente se deja en claro que los derechos del contribuyente como son la libertad económica, la propiedad, consumo de bienes, impuestos, trabajo, seguridad social, el bienestar social y económico no han de interpretarse y valorarse desde un monismo económico, sino que hay que retomar la noción de que la eficiencia económica cuenta, a la vez con una brújula dirigista que la ha de orientar hacia la satisfacción del sistema axiológico de principios, valores y derechos de la Constitución, así el derecho y la economía mancomunadamente deben estar orientados a la aplicación de la justicia

y la equidad valores esenciales que cada día se están perdiendo.

CAPÍTULO PRIMERO. LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, LA CAPITALIZACIÓN Y SU EFECTO MULTIGRAVACIÓN, SON DISTORSIONES FISCALES

El tema sobre el Sistema Fiscal Mexicano, y su Política en la fijación de los impuestos ha sido objeto de importantes debates y discusiones en los últimos años; tanto por el incremento en el número de los impuestos, y otras contribuciones, así como de la política del gasto público, se ha criticado la excesiva reformabilidad de las leyes impositivas, y de las nuevas obligaciones fiscales que se han agregado en las leyes fiscales vigentes, recientemente han entrado en vigor en el año de 2008, dos impuestos nuevos, el Impuesto a los depósitos en efectivo, y el Impuesto Empresarial de Tasa Única. Otra crítica al sistema fiscal mexicano ha sido la falta de una reforma integral, que para los especialistas, debe ampliar la base de los contribuyentes, sin necesidad de incrementar las tasas impositivas o de generar más impuestos nuevos. No obstante la existencia de varios fenómenos y problemas que generan la deficiencia en el sistema fiscal vigente, el presente trabajo tratará de algunos aspectos, que han venido a generar una DESNATURALIZACIÓN TRIBUTARIA con repercusiones económicas importantes, al crearse una figura fiscal denominada “actualización”, tanto por su estructura intrínseca, tanto como por el procedimiento de fijación de lo que se conoce como método de obtención de un factor de actualización. Ambos conceptos no cumplen con el principio de la certeza jurídica-económica en los elementos materiales de las contribuciones; aunado que se conculca el derecho y varias garantías fundamentales de los contribuyentes, y en

especial castiga más a los sectores de contribuyentes de menor desarrollo económico y social de éste país, por lo que no se cumple con la equidad fiscal.

Por otro lado, el efecto de la “capitalización de los impuestos” es otra distorsión legal, que violenta, los principios rectores de la ciencia tributaria y la ciencia de la economía, que están estrechamente vinculadas al fenómeno fiscal. Siendo responsabilidad directa el trabajo legislativo que al elaborar las leyes fiscales, que contienen los fenómenos de la actualización fiscal, y la capitalización fiscal, han generado incertidumbre y la falta de justicia fiscal en sentido amplio, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el ámbito federal, y por otra parte fincan cargas tributarias adicionales, promoviendo la inequidad, y la desproporción en las formas de contribución.

Es conocido que las constantes reformas y adiciones al marco jurídico fiscal, y que se conoce como “paquete fiscal” para cada año, se ha orientado básicamente para incrementar la recaudación, para obtener más ingresos vía impuestos, pero que el trabajo legislativo cada vez se separa y deja de ajustarse a los principios tributarios de la certeza jurídica, y los principios rectores de la ciencia económica, de cuyos postulados, al ser desconocidos por el Poder legislativo, y su falta de aplicación, han causado efectos, como la inflación, el desempleo, la desaceleración económica y una disminución en los niveles de la

recaudación, así como la economía informal; el legislador no debe perder de vista la dualidad en los efectos de los impuestos tanto de certeza jurídica como económica.

Así la figura fiscal, eje del presente estudio es el concepto legal denominado “actualización” fiscal, que considera a la inflación, como parte intrínseca de la contribución, adicionalmente también revisaremos el efecto inequitativo y anti-económico que se genera al aplicar algunas tasas impositivas sobre todo de algunos ejemplos de impuestos indirectos, que se aplican sobre los montos de otras contribuciones, y que al integrarse a la base gravable, produce el efecto de una “capitalización impositiva” y que conlleva a generar tasas impositivas reales, sin necesidad de reforma a la ley. Indudablemente que existen otros fenómenos jurídicos fiscales, al igual de importantes, pero por vía de método, enfocaremos el presente análisis a las figuras ya mencionadas.

Así regresando al comentario sobre nuestras políticas impositivas llevadas por el Gobierno Federal, sólo con fines recaudatorios, ésta situación ha generado la falta de certidumbre, para el contribuyente, que tiene el derecho fundamental de conocer con precisión cual es su situación dentro de los supuestos previstos en la ley fiscal de tal forma que al determinar sus pagos; se le garantice el menor sacrificio posible así como la claridad en los procedimientos para elaborar sus declaraciones de impuestos, todo esto porque tiene que cumplir con

distintas obligaciones y cargas tributarias-económicas, que le producen las distintas incidencias de las diferentes leyes impositivas. Esto nos lleva a cuestionarnos, si el poder tributario del Estado es omnímodo, de tal forma que arbitrariamente impone contribuciones a todo, sin que exista alguna forma de control, recordemos en la época posterior a la independencia, cuando el Presidente López de Santa Anna, impuso impuestos según el número de puertas y ventanas de las casas, propiedad de los ciudadanos.

1.1 EI PODER TRIBUTARIO. NOCIÓN

La Potestad Tributaria, es entendida como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, determinarlas, recaudarlas, ejecutarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. Pero debemos dejar claro, que el Poder Tributario del Estado no es absoluto, que existen claras y precisas limitaciones a la facultad de imponer contribuciones y están establecidas en la Constitución, y que han sido elevadas a la categoría de garantías individuales en materia fiscal, y que deben respetarse por ser inherentes al hombre, y así poder establecer un auténtico Estado de Derecho que debe estar orientado a lograr la creación de riqueza y crecimiento económico, de tal forma, que es su responsabilidad no sólo establecer contribuciones que se ajusten a las garantías constitucionales, sino que también cobra importancia, que la política fiscal, debe estar vinculada con la política económica, de tal forma que debe trabajar

instrumentos que generen el desarrollo del país, bajo condiciones de estabilidad y equilibrio en las fuerzas del mercado, por tanto debe controlar el fenómeno económico de la inflación; hoy desafortunadamente con un tratamiento legal como es el fenómeno económico de la “actualización fiscal”. El Estado debe ejercer sus esfuerzos tendientes a obtener el menor sacrificio fiscal posible del contribuyente. Recordemos que la justificación de los impuestos vía gasto público es precisamente enfocado a fortalecer el bienestar social de los gobernados. Pero que desafortunadamente nos hemos acostumbrado a que las frecuentes reformas fiscales de cada año sea con fines, sólo de captación fiscal, y no propiamente para sufragar el gasto público a efecto de suministrar los debidos servicios públicos, y desarrollar obras públicas que generen crecimiento económico, porque es obligación del Estado. Lo anterior a pesar de que el sistema fiscal en México está integrado por el conjunto de normas de rango constitucional, ordinario, y reglamentario, que establece y desarrolla en forma general las contribuciones en sus distintas modalidades, como son los impuestos, derechos, contribuciones de mejora, y las aportaciones de seguridad social, en un marco de garantías constitucionales bien definidas.

1.2 LA NORMA JURÍDICA- FISCAL, SU CONTENIDO ECONÓMICO.

Es innegable, que nuestro sistema jurídico en lo general y en lo particular el derecho fiscal, está íntimamente ligado con la ciencia económica, y el

derecho económico entendido éste como el orden jurídico aplicable a la actividad financiera del Estado, consistente en la intervención y participación del Estado en la actividad económica y que abarca desde señalar las necesidades estatales, hasta la satisfacción de las necesidades colectivas. Por tanto la política fiscal a través de sus leyes, producen efectos, principalmente los económicos, jurídicos, y sociales. Así para entender a las contribuciones, es necesario conocer la noción de contribución en su sentido genérico, es decir como aquél que abarca todo lo que auxilia a sufragar los gastos públicos del Estado, en nuestro sistema fiscal sólo existen cuatro formas de contribuir como son: los impuestos, derechos, contribución de mejora y la aportación de seguridad social. Y que el Estado por medio de la administración pública las efectúa, contando para ello de normas e instituciones en las que participan los tres poderes: Legislativo, Ejecutivo, y Judicial, regido por la Ley Fundamental, con base en la división de poderes y actuando cada uno en el ámbito de su competencia.

1.3 POLÍTICA FISCAL DE MÁS GASTOS, MÁS IMPUESTOS.

Otra característica del Sistema financiero-fiscal, ha sido el enorme incremento de las necesidades económicas del Estado derivado del aumento de sus gastos, motivado por su creciente organización como consecuencia de las atribuciones que se le asignado en el campo social y económico, como por el aumento de las inversiones para el desarrollo del

país, incluyendo el manejo de la deuda pública para atenuar sus efectos en las finanzas públicas de la nación. Estas necesidades financieras han sido el argumento que ha dado lugar a un sistema jurídico fiscal recaudatorio, que cada vez es más pesada y enérgica por parte del Estado, para obtener de los particulares a través de los impuestos y otras cargas fiscales, el recurso monetario o los bienes que requiere.

1.4 OBJETIVOS BÁSICOS RECOMENDADOS PARA UNA POLÍTICA FISCAL.

Sabemos que la Potestad Tributaria, es entendida como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, determinarlas, recaudarlas, ejecutarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. Pero, en los últimos años, el ejercicio del Poder tributario, ha sujetado al contribuyente a reformas tributarias, en las que el Estado establece como meta principal la recaudación, a través de ejercer sus atribuciones fiscalizadoras, estableciendo en la ley un exagerado formulismo, en la forma de pagar los impuestos, los nuevos impuestos que, no se ajustan al contexto socioeconómico de nuestra sociedad, porque no toma en cuenta el atraso y el subdesarrollo económico que domina el panorama fiscal de muchos pequeños contribuyentes, de microempresarios nacionales a nivel nacional y que tampoco considera el nivel educativo en promedio muy bajo, de los contribuyentes, los niveles socioeconómicos, de los contribuyentes cada día son más son dispares, debido a la polarización entre las clases sociales, y dado el fenómeno de la

concentración de la riqueza en unos pocos y por otra parte, una gran cantidad de mexicanos sumidos en la pobreza, es decir que el Estado cuando presupuesta sus ingresos tributarios solo lo hace considerando sus propias necesidades, sin tomar en cuenta las posibilidades económico-contributivas de los contribuyentes que cada día viven en un entorno económico, inestable, en dónde las fenómenos que afectan a la economía, crecen sin control, tal como la inflación, el desempleo, la devaluación de la moneda, el alza de las tasas de interés en los créditos, la falta de productividad de las empresas nacionales, etc. , y que antes de desarrollar y aplicar sus medidas de fiscalización a través de constantes reformas legislativas hechas al vapor, el Estado debería desarrollar una política más ajustada a un entorno económico más estable y una cultura fiscal responsable en la sociedad, de tal forma que le permita cumplir con sus metas, a través de sus distintas leyes impositivas puestas en vigor, y junto con los paquetes fiscales dotados de claridad y sencillez en la forma de declarar, y de pagar los impuestos. Atendiendo a las consideraciones anteriores el Estado debe establecer figuras impositivas que principalmente combatan el subdesarrollo económico, que anticipe las consecuencias económicas, jurídicas, y sociales que se producirán por su implantación y observancia obligatoria, y que deben ajustarse a los principios de la certidumbre y la seguridad jurídica-económica, para que le permitan al contribuyente conocer, y determinar los alcances reales en el pago de sus impuestos. No obstante, el Estado se ha limitado en sus constantes reformas y adiciones a la legislación

fiscal, a simples enmiendas de ley, que generan complicaciones y dificultan su comprensión y aplicación, a veces la reforma fiscal se concreta a reparar omisiones y deficiencias de textos anteriores a efecto de cerrar las opciones a una posible defensa constitucional, o para enmendar las lagunas e imperfecciones jurídicas que en un momento determinado le permitían agotar los medios de defensa fiscal a los contribuyentes, ya sea por juicios de nulidad o por medio de juicios de amparo, y que le generan a la autoridad además de trabajo extra, problemas en alcanzar sus metas de recaudación, según lo presupuestado.

Naturalmente que a tales reformas fiscales con fines recaudatorios, no cabe aplicárseles el calificativo de políticas tributarias, ya que se alejan del combate a la elusión y la evasión fiscal, siendo que las reformas a las distintas leyes fiscales, ante su falta de claridad, en sus procedimientos para la determinación y el pago de los impuestos, las más de las veces el incumplimiento se genera por desconocimiento o descuido involuntario, a la que la complejidad de la ley fiscal lleva casi siempre al contribuyente, y que irremediablemente produce las infracciones y con ello la imposición de las sanciones en multas que impactan a la economía del obligado, lo que refuerzan la orientación de una política fiscal predominantemente con fines recaudatorios.

Entre los objetivos básicos recomendadas por los tratadistas tributarios a

las que debe apegarse un sistema fiscal, se señalan los siguientes:

- a) Acelerar el desarrollo económico mediante estímulos directos o indirectos fiscales.
- b) Estimular la producción y consecuentemente la exportación.
- c) Combatir la inflación.
- d) Estabilizar la moneda
- e) Alentar la inversión y estimular el ahorro interno
- f) Acrecentar el consumo de bienes producidos en el país, y generar empleos.
- g) Simplificar las disposiciones fiscales
- h) Otorgar equidad y seguridad jurídica en las disposiciones fiscales.

Sin embargo nuestro sistema impositivo, en general, se ha alejado de tales objetivos y que también no se ajustan a los principios, o garantías individuales constitucionales, precisamente para regular y limitar el poder tributario que ejerce el Estado a través del Congreso de la Unión o de las legislaturas de cada uno de los Estados, porque el ejercicio de éste, no debe ser absoluto e irrestricto, ya que la Constitución establece diversos principios “económico-jurídicos” que delimitan el ejercicio de tal Potestad Tributaria.

Como se observa, paralelamente con los principios jurídico-constitucionales, también se deben cumplir con principios económicos que subyacen en la Constitución, a las que quedan sometidas las leyes

secundarias fiscales, indudablemente que coexisten principios económicos en dichas garantías constitucionales, como son: la capacidad económico-contributiva, la de generar el desarrollo y crecimiento económico de las fuentes de imposición evitando la doble tributación a la misma fuente económica, combatir la inflación, porque es una forma de impuesto sin necesidad de legislar; y que se traduce en una carga impositiva adicional, que afecta a la capacidad económica del contribuyente. Así, la política fiscal debe transitar a través de líneas de acción, que provoquen la estimulación y el crecimiento económico, que brinden seguridad y certeza jurídica-económica, a los contribuyentes y que deben permear el trabajo legislativo, de tal forma que amolden las leyes fiscales creadas por el Poder Legislativo.

CAPÍTULO SEGUNDO : SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA INFLACIÓN , TIENE NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONTRIBUCIÓN.

Durante décadas nuestro país ha padecido un fenómeno económico sumamente negativo: la inflación; sin abundar en su concepto más amplio, podemos definir la inflación como el cambio generalizado de precios a la alza en un país, fenómeno que tiene varias causas. En 1990, la legislación fiscal tomó un rumbo distinto, ya que por primera vez las diferentes leyes impositivas contemplaban (y aún actualmente se establecen) diferentes métodos, mediante los cuales las cantidades que sirven de base para efectos de pagar las diferentes contribuciones, tengan incorporados los efectos de la inflación. Esto lo podemos tomar como lógico, si pensamos que el valor del dinero, en el tiempo, a causa de la inflación, cambia, ya que, como hemos señalado, si al pasar el tiempo y al existir la inflación, los precios de los diversos productos y servicios aumentan de forma generalizada, es obvio pensar que el valor de la moneda pierde valor adquisitivo, lo que se traduce en que con la misma cantidad de dinero alcancemos a comprar o pagar menos bienes y servicios. Para efectos de medir cuantitativamente la inflación, el Banco de México calculará y publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros días del mes siguiente al que corresponda un indicador económico conocido como Índice Nacional de Precios al Consumidor, mediante el cual se puede apreciar el cambio generalizado de los precios de los diferentes productos o servicios en nuestro país. El artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación establece, en lo

general, los lineamientos que habrán de seguirse para que el citado Instituto practique las operaciones necesarias para llevar a cabo el cálculo del indicador económico en comento. Al procedimiento mediante el cual se incorpora la inflación a las créditos fiscales, se le denomina por la ley, *actualización fiscal*.

2.1.- EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASE LEGAL DE LA ACTUALIZACIÓN.

No obstante que dentro de la legislación fiscal se encuentran diversos procedimientos para incorporar el efecto de la inflación a las cifras que sirven de base para el cálculo y pago de impuestos y otras contribuciones, sin embargo, la figura general de la actualización, fue estatuida por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que establece literalmente:

“Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes... Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este Artículo, cuando las leyes fiscales así lo

establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate...**Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable...**Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo...". Con la inclusión del término actualización en la ley en comento, vemos que resultó mas atenuado, la utilización del vocablo actualización, que el impacto del sustantivo inflación, ya que éste genera mayor desconfianza en los gobernados. Por tanto se reconoce jurídicamente, un hecho económico, como es la escalada de los precios de bienes y servicios en el sistema económico de mercado, vigente en nuestro país. Hasta la fecha éste fenómeno económico, ha estado presente en las crisis cíclicas, que se han gestado, en las últimas décadas, y que ha ocasionado enormes perdidas y afectación al patrimonio de muchas familias y empresas mexicanas, y que hoy vuelve a aparecer como una tormenta, que precede a una crisis mayor en los mercados, a nivel macroeconómico, la inflación y la devaluación, junto con otros problemas, como el desempleo que es el cáncer de todos los sistemas económicos.

Así tenemos la presencia de una figura tributaria, en la que el legislador le impone dos candados, para delimitar sus efectos jurídicos, que es la no

deducibilidad y la no acreditación al efectuar algún pago de impuestos, en forma parcial por razón de una deuda previamente contraída.

2.2 LOS INDICES DE PRECIOS, ELEMENTO CUANTIFICADOR DE LA INFLACIÓN FISCAL.

En el capítulo anterior, quedó, fijada la figura de la actualización fiscal en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación vigente, y la determinación material, sobre su naturaleza jurídica. Sin embargo, para poder calcular la inflación, existe un método estadístico que aplica el Banco de México por mandato legal, por lo que el denominado Índice Nacional de Precios al Consumidor que calcula la institución mencionada, se sujeta al mecanismo señalado, por el artículo 20 BIS del Código Fiscal de la Federación vigente que textualmente señala:

“Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.

II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

III: Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

IV. Las cotizaciones de precios con las que se calcule el índice nacional de precios al consumidor de cada mes, deberán corresponder al período de que se trata.

*V. El índice nacional de precios al consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. **Se aplicarán ponderaciones** para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes:*

Alimentos, bebidas y tabaco, ropa, calzado y accesorios; vivienda, muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II así como las cotizaciones utilizadas para calcular el índice.”

Así queda establecido, que el Banco de México, es el encargado de levantar una muestra significativa de los distintos precios de bienes y servicios que clasifica el mismo, y que se les conoce como de la “*canasta básica*”, para obtener un valor numérico llamado INPC (índice nacional de precios al consumidor), para luego publicarlo, como valor indiciario, que refleja la “*inflación promedio*”, generada en un periodo que abarca un mes, en nuestro país.

Una vez que se obtienen los indicadores de los precios promedios, se procede a utilizar una especie de fórmula aritmética, que se establece en el artículo 17-A del CFF que literalmente dice: *“..... para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo...”* De lo anterior se desprende que la expresión aritmética debe quedar así: Factor de actualización es igual al resultado de dividir el INPC del mes anterior al periodo más reciente, entre el INPC del mes anterior al periodo más antiguo, el cual se multiplicará por las cantidades a “actualizar” o indexar.

CAPITULO TERCERO : LA INFLACIÓN. NOCIÓN

Sorprendentemente, la inflación es ubicua, pero ampliamente incomprendida. Comencemos definiéndola en forma general: Existe inflación cuando aumenta el nivel general de precios y costos: los precios del pan, de la gasolina y de los automóviles; los salarios, los precios de la tierra y los alquileres de los bienes de capital.

No insistimos en el hecho de que, durante los periodos de inflación, todos los precios y los costos aumenten en la misma proporción ya que, en realidad, raras veces varían simultáneamente. Los periodos inflacionistas son, más bien aquellos en que asciende el nivel general de precios tal como es medido por los índices de precios, que son medias de los precios de consumo o al por mayor. Actualmente, cuando leemos en el periódico que la inflación ha disminuido o que han surgido expectativas inflacionistas, los autores generalmente se refieren a las variaciones de un *índice de precios*, de los cuales el más utilizado es el índice de precios de consumo (ó IPC).

3.1.- LA ACTUALIZACION FISCAL EQUIVALE A INFLACIÓN

De la sola comparación literal, del contenido del artículo 17-A del actual Código Fiscal de la Federación, y que en su parte señala: ...“ *El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a*

cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país...". De lo anterior se advierte sin mayor estudio, que el legislador a través del artículo de la ley en comento, adopta literalmente uno de los efectos económicos, de lo que se conoce por el fenómeno de la inflación, al describir dos elementos base: primero la existencia de un periodo de tiempo determinado, y segundo, que en éste se da un cambio en el nivel general de los precios, que corresponde a los bienes y servicios que se consumen en el mercado. Así, para entender en términos de la ciencia económica que es la inflación, el economista Luis Pazos, afirma que hay : "...Conceptos usuales de inflación: 1. La inflación es un aumento desproporcionado de circulación en relación con el aumento de bienes producidos. El aumento de circulante puede ser por medio de papel moneda, créditos o emisión de bonos o valores del Estado. El alza de precios es un reflejo de la inflación y no la inflación en sí. 2.-Aumento general de precios que se refleja en una baja del poder adquisitivo del dinero. 3.-La baja en el poder adquisitivo del dinero, debido a una abundancia de circulante en relación con los bienes que existen en el mercado. Los tres conceptos contienen la idea de inflación. El primero nos define la inflación en sí; el segundo y tercero nos señalan sus principales efectos o manifestaciones, que en ocasiones se confunden con la misma..."¹. Queda claro, que el fenómeno económico tiene varias manifestaciones como es que se genera una demanda que excede las posibilidades de la oferta de bienes y servicios

¹ Pazos Luis, *Ciencia y Teoría Económica*, Octava Edición, México, Editorial Diana, 1991, pp.246,247.

básicos y que esta situación lleva a una “escalada de precios” hacia el alza. Estudios revelan que en materia económica existe una demanda adicional o agregada que se puede generar de un día para otro, con sólo aumentar la moneda circulante, pero que el aumento necesario en la producción de los bienes y servicios de consumo, lleva mucho más tiempo y a veces no es posible, dado que los recursos son más escasos, y no llega a guardar un equilibrio respecto a la moneda circulante. Debido a ésta situación se crea la llamada “brecha inflacionaria”, que consiste en la demanda “agregada” que no puede ser cubierta por la producción u oferta existente y que se traduce en un aumento de precios. También se revela que generalmente los motivos que impulsan a un gobierno a crear o fomentar el déficit presupuestario, pueden ir desde el tratar de activar la producción por medio del aumento de circulante monetario (teorías de Keynes), hasta el de pagar las deudas, gastos de guerras o proyectos gubernamentales para los que no se tienen fondos suficientes.

En nuestro país, en los años setentas, ochentas, noventas y actualmente, han existido, etapas inflacionarias, en las que, las maniobras monetarias por el Banco de México, han sido causa principal de la inflación.

3.2 LA INFLACIÓN. SU INCERTIDUMBRE, Y SU ACELERACIÓN.

Muchos tememos a la inflación, incluso cuando se trata de tasas moderadas, por ejemplo de 6 o 9%, debido a que nos preocupa que los

precios inicien una escalada galopante o, que quizás, que la inflación moderada degenera en una hiperinflación (se acelera la velocidad, en la que aumentan los precios, por horas). ¿Está justificada esta preocupación? La historia de las inflaciones sugiere que afortunadamente existen pocos casos de hiperinflación: sólo han aparecido en las guerras, en sus secuelas de las guerras y en las revoluciones. En México tuvimos una inflación galopante en las décadas de los ochenta y noventa.

La inflación galopante, en cambio, no es rara. Al igual que ocurre en los periodos de prolongado desempleo, de cuando en cuando surge una inflación galopante, incluso en las economías avanzadas. No obstante, las economías como la de los Estados Unidos, tienden a tener una inflación moderada. Utilizando los instrumentos de la macroeconomía moderna, respondiendo a los signos de la inflación mediante el endurecimiento de los instrumentos monetarios y fiscales, las naciones son capaces de moderar el deslizamiento de la inflación.

3.3. LOS EFECTOS DE LA INFLACION. ¿AFECTA A LAS CARGAS FISCALES?

Las encuestas de opinión observan a menudo que la inflación es el enemigo económico número uno. Esa conducta parecería indicar que existe un “ costo de la inflación” bien definido que ha sido indentificado claramente, medido y calificado de sustancia peligrosa. ¿Cuales son, pues los costos de la inflación? Es decir cuales son las consecuencias:

a. Influencia en la distribución de la renta y la riqueza (el ejemplo de las tasas reales y nominales, deudor y acreedor)

b. Influencia en la producción y el empleo. (distorsión de los precios relativos, ejemplo el valor de los billetes y la moneda, por su valor nominal y que por su naturaleza no recibe intereses).

Siendo objetivos la inflación afecta a los precios relativos, a los costos, y las cargas fiscales. Así el problema que surge es el hecho de que algunas instituciones no pueden ajustarse a la inflación. El dinero y los impuestos. El efectivo es una forma de dinero que no tiene intereses. Así por ejemplo, si la inflación sube de 0 a 10%, el tipo de interés real del efectivo baja de 0 a menos 10%, y lo mismo ocurriría con cualquier activo que tuviera un tipo de interés monetario o nominal (fijo). Pero por otro lado hay un efecto muy importante en los impuestos, si éste es progresivo

el aumento de la tasa de inflación lleva más de prisa a los individuos a intervalos impositivos superiores, por lo que permite al Estado recaudar más sin aprobar leyes, ésta “ imposición sin legislación” ha inducido a muchos países a *indiciar* sus leyes tributarias contra la inflación. Sin embargo la indiciación no es suficiente para eliminar del sistema impositivo los efectos de la inflación, ya que ésta última distorsiona la medición de la renta. Por ejemplo en la ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas físicas no distingue entre los pagos de intereses reales y los nominales(ya que no aplica como a las personas morales la ganancia inflacionaria o pérdida inflacionaria).

3.4 LA INFLACIÓN , SU RELACIÓN DIRECTA CON LA POLÍTICA FISCAL.

Para los economistas, la inflación en una economía moderna tiende a mantener su tasa histórica, un ejemplo lo fue la economía de los Estados Unidos . Sin embargo por lo general, la inflación no evoluciona a un ritmo constante, sino que fluctúa erráticamente de una década a otra e incluso de un año a otro. No se permite a la economía ser como un perro dormido durante mucho tiempo : ésta recibe shocks muy frecuentes, por lo que la inflación oscila considerablemente. ¿Qué aleja a la inflación tendencial (promedio) de su senda? Acontecimientos como un elevado o un bajo desempleo unas acusadas subidas de los precios del petróleo, una mala cosecha o una guerra. Cuando éstos golpean la economía, la inflación se aleja en sentido ascendente o descendente de su tasa tendencial (promedio). En un mundo tranquilo cabría esperar que la inflación evolucionara en torno a su tasa tendencial. En la realidad lo mismo que la meteorología empeora o mejora incesantemente, la inflación resulta afectada constantemente por fuerzas económicas, de las cuales las principales son la *inflación de demanda* y la *inflación de costos*.

3.5.- LA INFLACIÓN DE DEMANDA. NOCIÓN

Mencionamos que los shocks que afectan a la inversión o al gasto público y los impuestos pueden impulsar a la economía por encima de su nivel de producción potencial. Se conocen otros mecanismos: *la política*

monetaria. Veremos que creando dinero, el banco central puede estimular la economía y que en los casos extremos, como el de la hiperinflación en Alemania (después de la segunda guerra), el banco central puede añadir 5 o 10 ceros a las etiquetas de todos los precios. Cualquiera que sea el camino, si la demanda agregada total es superior a lo que puede producir la economía en condiciones de pleno empleo, el dinero de la demanda chocará con la limitada oferta de productos y elevará sus precios. Los keynesianos y los monetaristas están de acuerdo en que la inflación de demanda consiste esencialmente en la existencia de demasiado gasto monetario que choca con la limitada oferta de bienes que se pueden producir en el nivel de pleno empleo.

3.6.- LA INFLACIÓN DE COSTOS. NOCIÓN

En una economía moderna, existe frecuentemente inflación aún cuando la producción se halle muy por de bajo del nivel potencial. En los periodos de inactividad, suben los salarios o los precios de las mercancías, como el petróleo, trigo y otras materias primas, algunas veces como consecuencia de acontecimientos políticos, por ejemplo: guerras, golpes de Estado, si examinamos de nuevo la historia de los precios recordaremos que actualmente éstos viajan por una sola calle de sentido único, suben en las recesiones y suben más de prisa en las expansiones.

CAPÍTULO CUARTO : LA POLÍTICA FISCAL, SUS CARACTERÍSTICAS EN MÉXICO.

El Estado mexicano, con frecuencia al ejercer sus presupuestos de ingresos y de egresos, suele proceder más bajo criterios políticos que de una sana economía o lejos de los intereses sociales, en consecuencia casi siempre tiene déficit en sus presupuestos, con lo que motiva la mayor emisión de moneda, o mayor endeudamiento externo o interno o simplemente incrementa la recaudación fiscal con nuevos impuestos, promoviendo el terrorismo fiscal.

Todo ello redundando en una consecuencia inflacionaria que obedece a móviles políticos, más que económicos. Por otra parte, la sola función presupuestaria del Estado no es suficiente para asegurar que la política de ingresos y de gastos sea la más adecuada. Ya se ha visto que los criterios de inversión pueden orientar el gasto en varias direcciones. Pero también los criterios de ingreso pueden derivar de prácticas indebidas. Una política de endeudamiento inmoderado o de emisión de moneda en proporciones indiscriminadas trastorna radicalmente la situación económica del país mismo de que se trate. Y lo mismo ocurre con el incremento desmedido de los gravámenes o de las políticas de fiscalización extremas, dado que propician el abandono de ciertas actividades o la búsqueda del incumplimiento.

Consecuentemente, es indispensable un conocimiento preciso de las condiciones económicas prevaletentes para diseñar cualquier política

presupuestaria y fiscal , tanto en el ámbito de los ingresos como en el de los egresos, de tal forma que la debida comprensión de las circunstancias impida que los ingresos como los gastos queden sujetos a decisiones de carácter político y pasen por encima de lo económico e incluso de lo jurídico.

Podemos enumerar los puntos más representativos del Sistema Fiscal en México:

a) Se ha pretendido superar los problemas económicos con el aumento de las contribuciones castigando más a quienes producen dentro de la economía formal, basta ver la enorme economía informal y el contrabando.

b) No se ha visto incremento en la recaudación fiscal debido a que en el país no hay creación de riqueza y crecimiento económico, basta ver el enorme desempleo. Esto a pesar de que los impuestos al consumo han crecido más que los impuestos directos.

c) Cada año se dan reformas tributarias, que están inducidas por la búsqueda de incrementar la recaudación, para disponibilidad del gobierno.

d) La planta burocrática sigue siendo muy elevada, se autorizan aumentos salariales exagerados, viven de los impuestos que paga el ciudadano. El gasto corriente del Estado se ha incrementado.

e) Las leyes fiscales son complejas y oscuras, no existe la simplificación fiscal.

f) A la inflación la ley fiscalmente la denomina actualización de los

créditos y es el mas corrosivo de los impuestos.

g) Se eleva la cantidad de dinero circulante, por encima del incremento de la producción.

h) Se cobra doblemente al contribuyente; intereses por concepto de indemnización, y la actualización también para indemnizar al fisco.

4.1 POSTURAS TEÓRICAS SOBRE LA NATURALEZA DE LA ACTUALIZACIÓN FISCAL

Respecto a la actualización fiscal la especialista Dolores Chapoy señala: “La actualización, en este caso, es señalar en el presente el valor monetario de un derecho o de una obligación que se produjeron en el pasado, o dar ese mismo valor presente a un bien.”²

La inflación genera lo que los economistas califican como una distribución regresiva del ingreso, esto es, que cada vez se gana menos en riqueza real. Se emite dinero para financiar el gasto del gobierno, se disminuye el valor del dinero que los ciudadanos poseen o reciben. Ya que como lo menciona Hugo Carrasco Iriarte, sobre la inflación menciona: “La actualización equivale a un impuesto inflacionario, que castiga a los particulares a pagar un tributo adicional, por la perdida del valor del dinero, que provoca que miles de contribuyentes sean pobres en su patria y miserables en el extranjero. La forma de evitarla es poner límites jurídicos para la emisión de la moneda en la ley *fundamental y una*

² CHAPOY, Bonifaz, Dolores, *Panorama del derecho mexicano*, Mc Graw Hill, México D.F, 1997, p. 54

correcta política económica.”³

Al respecto también sobra la actualización fiscal, señala el jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno textualmente dice: “ Por consiguiente, si a los recargos se les suma la actualización del importe de las contribuciones que les dieron origen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, es evidente que un mismo ingreso – la contribución original – está siendo gravada con dos créditos fiscales distintos al mismo tiempo: los recargos y el factor de actualización de la propia contribución original. Es decir estamos en presencia de un típico caso de doble tributación “. ⁴ Vale la pena acotar que la mayoría de los tratadistas coinciden en este razonamiento jurídico, sobre la naturaleza jurídica de la actualización fiscal acordes a los principios teórico y constitucionales de las contribuciones.

4.2 EL PROCEDIMIENTO PARA FIJAR EL VALOR FISCAL DE LA INFLACION.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor que calcula el Banco de México, se sujeta al siguiente procedimiento señalado en el artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación que señala en forma general que: *Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o*

³ CARRASCO, Iriarte,Hugo, *Derecho Fiscal II*, Iure Editores, México D.F., 2001, p. 30

⁴ ARRIOJA, Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*,9ª,Ed, Edit. Themis, México, D.F., , 1994, p. 364

más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Se aplicarán ponderaciones para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes: Alimentos, bebidas y tabaco, ropa, calzado y accesorios; vivienda, muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios...”. Al respecto señala el autor Francisco Ponce Gómez : “Para el ejercicio del año 2000, se modifica el art.20 Bis fracción II del CFF, reduciendo de 2000 a 1000 los productos y servicios que deben cotizarse para que el Banco de México calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor, lo cual obedece a que dicha institución se ha enfrentado a muchos problemas para cumplir apropiada y adecuadamente esta disposición.”⁵. Debemos señalar a la devaluación junto a la inflación, que han venido a modificar la forma de determinar las prestaciones líquidas de las obligaciones en materia de obligaciones fiscales. Sin embargo no existe una equidad para las partes a las que se les aplica esta “actualización”, provocando con ello incertidumbre e inequidad, al momento de liquidar los créditos a cargo de los contribuyentes.

⁵ PONCE, Gómez, Francisco, *Derecho fiscal*, 6ª ed., Banca y Comercio, México, D.F. 2001, p.139.

Históricamente se han interpuesto múltiples juicios de amparo, sin obtener sentencias favorables, que declaren la inconstitucionalidad de la ley que contiene la actualización fiscal, y por tanto que se declarara la violación de las garantías individuales debido a la inconstitucionalidad de la ley que contiene la actualización.

Por otro lado la inequidad en el desarrollo económico en nuestro país es palpable ya que existen ciudades que por su crecimiento económico, comercial e industrial está enmarcado por diferencias abismales en su nivel de bienestar social, es el caso de Monterrey y en Nuevo León, en contraste con ciudades del estado de Chiapas, o Oaxaca, dónde se concentran grandes núcleos de población rural, sumidos en el atraso y subdesarrollo, pero a los que sin embargo se les aplica la misma regla de actualización, al pagar el mismo parámetro de valor indexado de los créditos fiscales sin tomar en cuenta sus niveles socioeconómicos.

Así adicionalmente también los valores de bienes u operaciones en la materia se tendrán que actualizar, según lo señale el Código Fiscal de la Federación. Por otro lado con frecuencia se emiten por los distintos sectores productivos, opiniones en contra de la política del Banco de México, en el manejo de la política monetaria que incide en la inflación, se ha tenido por desgracia mucha improvisación. Del cortoplacismo aplicado a la administración pública suelen derivarse tan sólo fracasos o problemas, no soluciones. Los funcionarios que toman las decisiones en

el país deben recordar que el gobierno no tiene más dinero que el que le quita al pueblo. Es de destacar que para lograr el desarrollo económico es necesario la estabilidad de precios.

Por lo que ve al método de establecer los indicadores inflacionarios considerando los niveles de consumo de un ciudadano de clase media alta, se está discriminando los niveles socioeconómicos de las clases bajas y de extrema pobreza, al fincarles un índice prorrateado de inflación del que no participan por su casi nula posibilidad de consumo, pero que al pagar un impuesto federal actualizado estarían pagando más allá de su capacidad de pago y violentando su garantía de equidad fiscal, ya que se está tratando igual a los que no son iguales, imaginemos a un campesino, jornalero y obrero, consumiendo servicios de Internet, de agua embotellada, de un club deportivo, de señal de tele cable etc., es irónico, e inequitativo los criterios adoptados por el Banco de México. Al respecto señala la columnista Angelina Mejía Guerrero del periódico "El Universal":

"Como resultado del cambio de hábitos de consumo de los mexicanos, y con el fin de que la medición de la inflación sea más realista, el Banco de México (B de M) informó que incluirá en la canasta, a partir de la primera quincena de julio de este año, 36 nuevos productos como computadoras, teléfonos celulares, pizzas, servicio de Internet, renta de películas, agua embotellada y hasta la gasolina Premium, entre otros, y eliminó el servicio de ferrocarril.

También modificará la base de comparación del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), que actualmente es de 1994 y que con esta reforma la nueva referencia será la de la segunda quincena de junio de 2002, señaló el banco central.

Esto implicará un cambio en los ponderadores, es decir, la importancia o peso que se da a cada concepto dentro de la canasta del INPC, por lo que disminuirá la importancia del gasto total del consumo en alimentos y bebidas, así como en ropa y calzado, y aumentará la participación de la vivienda, salud, cuidado personal y educación, en particular en el rubro de estudios universitarios.

Entre los ajustes aplicados a los ponderadores de los grupos de productos que consumen los hogares destaca el aumento de la importancia de los alimentos industrializados en comparación con los refrescos, un mayor consumo de alimentos fuera del hogar, descenso de la participación de la ropa infantil frente a la de adulto y crecimiento del consumo de aparatos para el hogar y en medicamentos.

Con este proceso de actualización, el banco central hizo una reagrupación de los genéricos-que son grupos generales de bienes y productos y que a su vez se conforma de específicos-, de acuerdo con su importancia dentro del consumo , por lo que la nueva canasta tendrá 313 genéricos, es decir, dos menos que el actual.

Así otros de los nuevos productos y servicios cuyas variaciones en sus precios se medirán dentro del INPC son las tortillas de harina de trigo, chuleta y costilla de res, predial, aparatos de aire acondicionado, televisión de paga, suavizantes y limpiadores y estudios médicos.

Entre los genéricos que se convierten en específicos estará la masa de maíz y harina de maíz, manteca de cerdo, margarina, plátanos, mermeladas, puré de tomate, sal, mayonesa, atún en lata, servicio de baño, club deportivo, miel de abeja, dulces y caramelos.

Para las modificaciones, el Banco de México se basó en la última encuesta de Ingreso- Gasto, realizada por el INEGI en 2000, además de realizar un proceso adicional para transformar esa información y actualizar la canasta y los ponderadores del INPC. “⁶

Se advierte de lo anterior, que la inflación, es a la par un fenómeno monetario con una vertiente profundamente social y económica, sin embargo sea cual fuere su naturaleza, lo resultantes es que este fenómeno tiene una causa general que es el desequilibrio entre el volumen de circulante y la producción real de bienes, Si el circulante es excesivo con respecto a los bienes disponibles, ocurre la inflación y /o porque se eleven los costos, lo que desencadena la espiral de precios y salarios. El problema es la manipulación del fenómeno, si la Banca Central emite mayor cantidad de circulante que la producción disponible la

⁶ MEJIA,Guerrero, Angelina, *Pizzas,internet y PCS,en cálculo de inflación*,El Universal, México, D.F, Año XV,No 75, (9 de noviembre de 2002), Sección D , p. D1

inflación se acentúa. Si se controlan precios y cambios y se racionan los bienes o retrae la inversión pública, la inflación se reprime, de ahí que resulte en mayor grado un fenómeno de política financiera estatal, de la que no es responsable el contribuyente, sin embargo el Código Fiscal de la Federación determina su materialización y le traslada la carga de la inflación a los créditos fiscales que finalmente tendrá que pagar el deudor fiscal, con una enorme carga de incertidumbre por la forma en que se cuantifica, al seguir los cambios de precios de ciertos bienes y servicios de una muestra aleatoria escogida al azar y en forma ponderada por el Banco de México.

En ningún apartado de la Constitución Federal vigente se fija o se determina que la inflación debe ser objeto de gravamen fiscal, a través de la actualización, y mucho menos que se integre como elemento material de las obligaciones fiscales, al respecto señala Daniel Diep Diep en relación a la inflación, que: “Hasta hace unos pocos años, la inflación no tenía significación alguna en materia tributaria. De hecho, dado que las tarifas y tasas contienen o se expresan, respectivamente, en porcentajes, no se justifica que el tributo se acreciente o disminuya considerando la inflación o los parámetros que se toman para medirla o conceptuarla como tal. Pero, a pesar de ello y a pesar también de la complejidad que representa, se comenzó a considerar, aunque únicamente dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el aspecto inflacionario. Nacieron los conceptos de ganancia y de pérdida inflacionaria para agravar más la

situación de quienes requieren del crédito, que suelen ser los más, y orillarles al quebranto, lo mismo que para premiar a quienes no lo requieren, que suelen ser los menos, propiciándoles una mayor suficiencia. Y, finalmente, ya no únicamente se utiliza la inflación para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sino también para actualizar valores, operaciones, contribuciones, devoluciones a cargo del fisco, multas, etc., de tal forma que, el ya de por sí mal llamado principio impositivo de certidumbre, ha quedado ahora en el más evidente de los entredichos, no en su perspectiva doctrinaria, sino en su aplicación concreta; ya nadie sabrá cuál será el monto de la contribución que resulte en el ejercicio.”⁷

Así el método estadístico que sirve para establecer el índice nacional de precios al consumidor, sobre los bienes y servicios que integran la canasta básica se reduce a una muestra representativa, esto bajo razones, estrictamente prácticas ya que el Banco de México tarda tiempo en dar a conocer el indicador de referencia oportunamente como lo exige el Código Fiscal Federal vigente, luego entonces para aminorar el trabajo, la autoridad administrativa, simplemente reduce el campo de acción sobre los precios que debe obtener por medio de muestras y emitir “oportunamente” el valor de la inflación promedio mensual. Esto confirma el problema a estudio, que es el obtener una serie de datos económicos, afectado de incertidumbre y de desconfianza por no ajustarse estrictamente a hechos económicos reales, y que más tarde

⁷ DIEP Diep, Daniel, *Fiscalística*, Ediciones Cedrus Libanis, México, D.F., 1991, pp. 442 y 443.

será utilizado obligatoriamente por el contribuyente como elemento determinador de las obligaciones fiscales para su posterior pago “actualizado”.

4.3 LA INFLACIÓN, IMPUESTO GENERAL. SU USO PARA INCENTIVAR LA ECONOMÍA Y SUS RIESGOS.

Recordemos que la captación, manejo, y administración de los ingresos públicos, representa una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a algunas situaciones tan indeseables como peligrosas. Déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la Balanza Comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo, y otras mas de las que tenemos desalentadores y abundantes ejemplos en nuestro México en los años 1970,1982, 1987, 1988 ,1994 y parece que en el 2008 y 2009, no es la excepción.

La inflación ha tomado importancia dentro de los estudios económicos, debido a que sus efectos pueden ser fatales para un país. El equilibrio entre la moneda en circulación y los bienes y servicios disponibles en el mercado, puede ser, alterado por la inflación (aumento de circulante), la deflación (reducción del circulante), o por la destrucción de gran parte de los bienes existentes, debido a guerras o catástrofes naturales.

La inflación es un fenómeno monetario. Existe inflación o posibilidades de que exista cuando circula moneda en un país. En una sociedad en dónde

solamente existiera el trueque, no podríamos hablar de problemas inflacionarios.

4.3.1 Conceptos generales de inflación:

La inflación es un aumento desproporcionado de circulante en relación con el aumento de bienes producidos, El aumento de circulante puede ser por medio de papel moneda, créditos o emisión de bonos o valores del Estado. El alza de precios es un reflejo de la inflación y no la inflación en sí.

Aumento general de precios que se refleja en una baja del poder adquisitivo del dinero.

La baja en el poder adquisitivo del dinero, debido a una abundancia de circulante en relación con los bienes que existen en el mercado.

Con los señalamientos anteriores tendríamos una noción de inflación. El primer punto nos define la inflación en sí; el segundo y tercero nos señalan sus principales efectos o manifestaciones, que en ocasiones se confunden con la misma.

La inflación se manifiesta por un alza general de los precios. Al decir alza general, nos referimos a que productos y servicios tales como habitación,

comida, vestido, transporte y demás bienes y servicios de uso diario y común, suben de precio.

4.4 EL ALZA GENERAL DE LOS PRECIOS.

Los precios suben como consecuencia de variaciones entre la oferta y demanda de bienes y servicios; en determinado momento, existe una demanda que excede las posibilidades de la oferta y nos lleva a un jalón de los precios hacia arriba, cumpliéndose la primera parte de la ley de la oferta y la demanda: si la cantidad demandada excede a la cantidad ofrecida el precio tiende a subir.

La demanda adicional o demanda agregada se puede crear de un día para otro, con sólo aumentar el medio circulante, pero el aumento de la oferta es menos elástico y requiere de un aumento de producción, lo que toma un determinado tiempo o es imposible, dado que los recursos productivos están trabajando a su máxima capacidad. Debido a esta situación se crea la llamada brecha inflacionaria, que consiste en la demanda agregada que no puede ser cubierta por la producción u oferta existente y que se traduce en un aumento en los precios. Así el alza general de los precios puede ser causado en un país generalmente por:

- a) Escasez de bienes y servicios, debida a una catástrofe que afecte casi toda la producción económica de un país, tal es el caso de las guerras, los terremotos u otros desastres graves.
- b) La emisión de nuevas cantidades de medios de pago, puestas en circulación por un gobierno para cubrir su déficit presupuestario causado por una guerra o programas que excedan a sus ingresos.

Estas son generalmente las causas de aumento general de los precios, y en ausencia de desastres naturales o de las guerras en los países, se reducen al déficit presupuestario financiado con dinero nuevo.

Los motivos que impulsan a un gobierno a crear o fomentar el déficit presupuestario, pueden ir desde el tratar de activar la producción por medio del aumento de circulante monetario, hasta el de pagar las deudas, gastos de guerra o proyectos gubernamentales para los que no se tienen fondos suficientes.

4.4.1 Efectos que se confunden con las causas.

Se ha querido ver en el aumento de los precios y salarios las causas de la inflación sin tomar en cuenta que más bien son efectos de la misma. Constantemente los gobiernos lanzan acusaciones contra los productores y comerciantes por subir los precios; los productores y comerciantes lo hacen contra los trabajadores y sindicatos por exigir aumentos de salarios

que repercuten en un aumento de costos. Pero ni los comerciantes, ni los productores, ni los sindicatos son los causantes del alza general de los precios, estos sectores dicen los economistas solamente buscan un reacomodo entre circulante y bienes disponibles. El verdadero causante de la inflación es el organismo responsable del aumento del circulante, que en el caso de casi todos los estados modernos es un Banco Central del Estado. El señalar al estado como causante de la inflación asusta a muchos economistas y los hace quedarse a mitad del camino o no exponer claramente la esencia del fenómeno. Se puede hablar de muchas otras causas que también intervienen en el fenómeno tan complejo de la inflación, pero como regla general siempre encontramos como causa primera y principal un gran aumento del medio circulante o inflación.

Existen manifestaciones externas de la inflación que como población percibimos y casi nos acostumbramos a convivir con ello:

- a) Un alza acusada de los precios.
- b) Escasez de bienes y servicios, que va aumentando al mismo ritmo que la inflación.

4.5 LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA SOCIEDAD

El alcance exacto de los efectos de la inflación en la vida de una sociedad es tarea un tanto imprevisible, ya que intervienen muchos factores hasta psicológicos. Sin embargo los de tipo económicos son más palpables por los resultados que produce.

- 1) Alteración en la detentación de la riqueza. Favorece a los deudores a expensas de los acreedores; beneficia a los que tienen rentas variables y perjudica a los receptores de rentas fijas y asalariados. En el caso de la inflación podemos decir que casi siempre beneficia al Estado: adquiere bienes y da a cambio dinero nuevo. Beneficia también a algunos empresarios que especulan con ella, pero perjudica a la clase media que no tiene posibilidades de especular y al pobre lo deja igual o lo hace más pobre. Con la inflación, el estado parece ganar a corto plazo, dado que lleva a cabo sus proyectos prioritarios, pero a alargo plazo todos pierden, y el gobierno causante de la inflación queda desacreditado y muchas veces le cuesta el poder.

- 2) Impuesto General. El nuevo circulante adquiere su valor a costa del circulante en poder de los particulares. *La inflación es la forma más subrepticia* que tiene un Estado para disponer del ahorro del pueblo sin su consentimiento y sin necesidad de decretar nuevos impuestos.

- 3) Alteración en los recursos productivos. Por falta del cálculo en los costos y el clima de incertidumbre, muchas empresas dejan de producir o alteran sus niveles de producción.

- 4) La escasez. Como consecuencias del aumento en la demanda y el consumo excesivo, por la prevención de nuevas alzas de precios, sobreviene la escasez, los economistas sostienen que los deudores persiguen a su acreedores para pagarles las deudas en dinero sin valor; los especuladores se aprovechan , y las amas de casa, temiendo que los precios sigan subiendo, desesperadamente se apresuran a gastar los sueldos de sus esposos, con lo que no hacen sino contribuir a un aumento todavía más rápido de los precios.

- 5) Desalienta el ahorro interno. A nadie le interesa ahorrar, ya que llega el momento que el índice anual o mensual de inflación es mayor que la tasa de intereses, en este caso se convierte en principio de que ahorrar es perder, gastar es tener.

- 6) La especulación . Entendida como la inversión empírica hecha bajo la esperanza en futuras alzas de precios. El especulador puede ganar o perder. Ejemplo; especula quién guarda frijol en sus bodegas, esperando que el precio suba. Puede ganar si sube el precio o puede perder si se pudre el frijol o el precio permanece igual, en este último caso pierde, por los gastos de almacenaje y la inactividad de su dinero invertido.

4.6 OTROS EFECTOS

Un país con un alto índice inflacionario se verá afectado en sus relaciones con otros países de la forma siguiente: Huída de capitales, Pérdida de divisas, desconfianza, desequilibrio en la balanza comercial etc. Todos estos efectos son consecuencia de los efectos internos como apuntamos anteriormente: Falta de producción, escasez de productos, disminución del ahorro, especulación, y un clima de inseguridad económica.

4.7 NEXO CAUSAL ENTRE LA INFLACION Y LA MONEDA.

Entre los principales errores de la administración estatal es querer solucionar problemas de desarrollo, escasez y crisis económicas, por medio del sistema monetario. Casi todas las prácticas que han utilizado a la moneda como medio para sacar a un país de una crisis económica han provocado verdaderos desastres en el patrimonio de los particulares. No debemos olvidar la función que tiene la moneda, basta recordar que el descubrimiento del dinero se atribuye a los sumerios, pueblo que floreció 3000 años a. C., el descubrimiento del uso del dinero. Los sumerios no sólo usaron el dinero como instrumento de cambio, sino lo empezaron a usar como unidad de cambio: un buey ya no valía cinco cerdos o cien sacos de grano, sino su valor era calculado en unidades. El cálculo del valor en unidades monetarias, que para nosotros es común, no era conocido en la actualidad; la concepción de valor se expresaba en relación a otros bienes. Los sumerios descubrieron la relación entre los números abstractos y el valor de las mercancías, lo que cambió

radicalmente las relaciones económicas. El valor de los bienes se empezó a expresar en relación a una unidad común y abstracta. Fueron un sinnúmero de mercancías las que hacían el papel de dinero en diferentes épocas y pueblos de la historia. Con la evolución se fue aminorando el número de objetos usados como dinero, de ésta selección de mercancías quedaron los metales y en especial el oro y la plata.

Las monedas, usadas como dinero en un principio, tenían un valor como metales, valían tanto como pesaban, y su circulación, emisión y posesión era completamente libre, eran dinero mercancía.

Con el nacimiento de los grandes núcleos de comerciantes y banqueros, comenzó el uso del llamado dinero fiduciario y sustitutos del dinero. Los comerciantes y banqueros respaldaban con sus bienes los documentos que lanzaban a la circulación como medio de pago, y que la gente empezó a utilizarlos como medio de cambio. Aquí surge un cambio fundamental en el dinero, ya que lo que circulaba no tenía un valor en sí mismo, sino que era representativo de bienes o valores que se encontraban en manos de un comerciante o banquero.

En un principio, el billete de banco era un recibo sobre metal noble o mercancías depositadas y que podía exigirse su convertibilidad en cualquier momento. Era un crédito transferible de mano en mano en contra de un banco, comerciante o persona determinada. En muchos

pueblos, la facultad de emitir representativos del dinero pasó a ser prerrogativa exclusiva del gobernante, o de aquellos que recibían su concesión o permiso.

Lo que circula actualmente en los países civilizados son representativos del dinero, que la mayoría de la gente toma como dinero. El billete de banco, también llamado moneda de papel, guarda una relación con metales nobles y valores depositados en el banco de emisión. En un tiempo, esos valores se limitaron al oro y la plata; lo que hacía posible mantener una relación de valor entre billetes de banco circulantes y respaldo en metal. Actualmente, debido a los cambios de políticas monetarias, los valores que respaldan el billete de banco no solamente puede ser oro, sino también las divisas (que es el dinero aceptado internacionalmente), valores estatales y derechos de giro sobre organismos internacionales. Al respecto el autor Luís Pazos dice: “ Es ilusorio el bienestar que se quiere lograr a través de manipulaciones monetarias. La realidad ha demostrado que las manipulaciones monetarias son las causantes de la enfermedad que sufren actualmente casi todas las naciones: la inflación.”⁸

Esa elasticidad y pluralidad, en cuanto a los bienes que respaldan a la moneda, han traído como consecuencias el desorden monetario internacional y una inflación crónica en casi todos los países del mundo.

⁸ PAZOS, Luis, *Ciencia y teoría económica*, 7ª ed, Diana, México D.F., 1988, p.230

Actualmente, el dinero en la mayoría de los países ha perdido su relación y convertibilidad con metales nobles.

4.7.1 Funciones de la Moneda.

Los problemas y dificultades que ocasionaba el trueque, dieron lugar a que se inventara la moneda como medida común de valores. El hombre encontró que los metales nobles reunían las condiciones adecuadas y funcionales. Esas características se daban en el oro y la plata. Sin embargo, los metales ofrecían dos dificultades principales: su peso y la escasez. Como consecuencia se pensó en un sistema monetario que permitiera realizar las transacciones con mayor facilidad. Al respecto Santiago Zorrilla Arena lo define así: "...Un sistema monetario es el conjunto de monedas existentes y simultáneamente empleadas en un momento y en lugar determinados. Las características de un sistema monetario son: a) Tiene una unidad monetaria: peso, dólar, libra. b) Cuenta con un patrón monetario: metálico o no metálico..."⁹. De lo anterior se advierte claramente que en nuestro país el patrón monetario es el peso, ya que esta divisa representan las reservas del Banco Central.

Así al definir la moneda nacional en función de los metales preciosos, surgieron los patrones monetarios metálicos. En términos generales el autor Santiago Zorrilla Arena también los define: "...se entiende por patrón monetario a la cantidad de metal precioso que respalda las

⁹ ZORRILLA ARENA Santiago, *Cómo aprender ECONOMÍA conceptos básicos*, 22ª LIMUSA Noriega Editores, México D.F., 2002, p.147.

emisiones de dinero. Los principales patrones monetarios metálicos son: patrón oro, patrón plata, patrón bimetálico (oro-plata) y patrón papel-moneda, antiguamente llamado patrón libre...”¹⁰.

Se advierte así, que la libre acuñación de moneda ocasionó muchas dificultades, entre otras la falta de uniformidad en el tamaño, y su intercambio comercial, a fin de resolver los problemas, se buscó que fuera el Estado quién se encargara de reglamentar y controlar su emisión fijando políticas reconocidas tanto dentro y fuera del país que permitiera la acuñación de acuerdo con el tipo de moneda por utilizarse; el cambio entre los diferentes tipos de monedas emitidas y la regulación de la oferta monetaria.

México cuenta con patrón libre y sus emisiones están garantizados por valores gubernamentales y divisas (dólares).

4.7.2 El Banco de México. Responsable de la Política Monetaria.

Desde 1913 Venustiano Carranza se pronunció por una banco único de emisión de carácter estatal y en septiembre de 1915, mediante un decreto, procedió a la reorganización del sistema bancario. Más tarde en 1917, inicia la historia del moderno derecho monetario mexicano (y del moderno derecho bancario), con la aprobación, en el seno del Congreso

¹⁰ ZORRILLA ARENA Santiago, Op. Cit. p.150

Constituyente, del monopolio del Estado en la emisión monetaria. El nuevo artículo 28 constitucional no hubo de cristalizar hasta el 28 de agosto de 1925 cuando se expidió la Ley Orgánica del Banco de México.

Así puntualmente el artículo 28 Constitucional señala en su sexto párrafo lo siguiente: “*El Estado tendrá un banco central que será autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración. **Su objetivo prioritario será procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional**, fortaleciendo con ello la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado. Ninguna autoridad podrá ordenar al Banco conceder financiamiento.*”

*No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de **acuñación de moneda y emisión de billetes. El banco central, en los términos que establezcan las leyes y con la intervención que corresponda a las autoridades competentes, regulará los cambios, así como la intermediación y los servicios financieros, contando con las atribuciones de autoridad necesarias para llevar a cabo dicha regulación y proveer a su observancia. La conducción del banco estará a cargo de personas cuya designación será hecha por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o de la Comisión Permanente, en su caso; desempeñarán su encargo por periodos cuya duración y escalonamiento provean al ejercicio autónomo de sus funciones;..**”* De lo anterior se advierte que la política monetaria es

exclusiva responsabilidad del estado mexicano, a través de un órgano dependiente del Ejecutivo Federal pero autónomo en sus decisiones.

4.7.3 La Rectoría Económica del Estado, para el crecimiento económico y una más justa distribución del ingreso, obligación constitucional.

En correlación a la facultad exclusiva de la emisión de la moneda, por el Estado, se establece la responsabilidad constitucional, del Estado de promover el crecimiento económico, combatiendo la inflación, y la devaluación. Y no de realizar prácticas monetarias como es el de dejar a la libre flotación el peso, frente a la divisa norteamericana, por fomentar las exportaciones devaluando el peso, ó por generar mayor gasto público, echando a andar la máquina de hacer billetes, generando déficit y endeudamiento externo, generando riesgo en el desarrollo económico en nuestro país. Así exige el artículo 25 constitucional que cita textualmente lo siguiente:”...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 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 y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que

otorga esta Constitución...". De lo anterior queda establecida la responsabilidad constitucional del estado sobre el buen desempeño de la política monetaria y económica tendientes al desarrollo y bienestar social.

4.8 LA ACTUALIZACION FISCAL ES MÁS DE NATURALEZA INDEMNIZATORIA, POR PAGO EXTEMPORANEO DE LA CONTRIBUCION, QUE DE UNA CONTRIBUCIÓN.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17-A hace uso del término actualización introducido a partir del 1º de enero de 1991, una nueva e inusitada figura tributaria : la actualización por inflación de todo tipo de contribuciones. Debe aclararse que no se trata de una idea nueva. Países que han vivido décadas de elevadas tasas inflacionarias como Argentina y Brasil, no han tenido otro recurso que el de indexar sus economías, ajustando precios, salarios, e impuestos a los índices de ahí la palabra indexar, de inflación que mes a mes determinan los respectivos bancos centrales. En el caso de México la justificación de esta reforma tributaria es muy discutida , ya que debemos considerar que los recargos como típica contribución accesoría encuentra su razón en resarcir al fisco de la pérdida de poder adquisitivo que la moneda sufre con el transcurso del tiempo- precisamente como resultado directo de los incrementos en los índices de precios, cuando las contribuciones principales no son pagadas en tiempo.

Así también debemos aclarar que los recargos en materia fiscal por su misma naturaleza nos llevan al principio fundamental de que el Fisco no

puede imponer recargos sobre contribuciones accesorias. Es decir que no se puede cobrar recargos sobre recargos, o bien recargos sobre multas, ya que de procederse de esa manera el fisco estaría obligando a los contribuyentes a pagarle cantidades en exceso de la contribución originalmente causada actualizada, con los recargos generados durante el tiempo en el que permaneció insoluta afectando el principio de proporcionalidad.

Pensamos que resulta injustificada la introducción en nuestro sistema fiscal de esta figura de la actualización de contribuciones porque tiene el mismo origen y el mismo fin que los recargos: proteger al Fisco de las posibles pérdidas económicas derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Al duplicar en esa forma su poder sancionador el Fisco Mexicano está llevando a los contribuyentes no sólo morosos sino también a los que de toda buena fe impugna a través de los medios de defensa legal a su alcance una resolución de la autoridad fiscal que consideran legalmente infundada y que por un criterio interpretativo del juzgador acaban perdiendo en definitiva el juicio respectivo, a una situación económicamente imposible; puesto que en estos casos deberán cubrir al Estado varias prestaciones.

Así en las diversas disposiciones fiscales se incluyó esta nueva figura

tributaria en la que se tiene que aplicar un método aritmético para obtener los valores de dicha actualización al respecto dice el autor Candelario Miranda:

“Una de las características que maneja la ley del ISR, es que las operaciones, así como el valor de los bienes, se deben manejar INDEXADOS, es decir, tomando en cuenta las variaciones de precios por efectos inflacionarios, para arrojar cantidades a valor presente. Este tratamiento fiscal se gestó a raíz de los efectos inflacionarios que ha sufrido el país en los últimos años, dónde, la Ley previene que la base del Impuesto Sobre la Renta, es decir, la utilidad fiscal se determine en términos de un valor real, considerando las variaciones que sufre la moneda al perder su poder adquisitivo.

El artículo 7 de la Ley del ISR, establece que cuando se prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones, que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, se deberán aplicar los siguientes factores:

I. FACTOR DE AJUSTE MENSUAL(FAM). Este factor se aplica cuando el periodo sea de un mes, y se obtendrá mediante la siguiente fórmula:

$$FAM = \frac{\text{INPC DEL MES DE QUE SE TRATE} - 1}{\text{INPC DEL MES INMEDIATO ANTERIOR}} \text{ “ }^{11}$$

Así el autor describe la forma en que se debe aplicar al Impuesto Sobre la

¹¹ MIRANDA Amador, Candelario, *Análisis práctico de los impuestos*, 2da ed. Ed. Themis México,D.F., 1998, p.80

Renta el factor de actualización para obtener un valor presente de los valores que sirven de base para calcular el impuesto de referencia, concretamente habla de obtener el valor presente de las utilidades que habiendo sido generadas a valor histórico, al momento de ser tomadas como base gravable, la ley fiscal obliga a determinar su Valor Presente con motivo de la inflación que vivimos en el país. Describe el maestro Amador, que los ajustes deberán hacerse por periodos mensuales, ya que los Índices Nacionales de Precios al Consumidor son publicados por el Banco de México también por el mismo periodo. Para efectos explicativos señala una expresión aritmética integrada por un cociente que es el Índice del mes de que se trate (valor presente) aplicado al divisor que es el Índice del mes inmediato anterior, el resultado arrojará el factor de inflación que representa la que se acumuló en el periodo que se pretenda actualizar. Como se observa la formulación para calcular la inflación se basa en datos puramente estadísticos que aleatoriamente determina el Banco de México.

4.9 LA GRAVE CRÍISIS ECONÓMICA EN MÉXICO. CAUSA DE LA ACTUALIZACIÓN FISCAL.

Otros dispositivos se tuvieron que reformar para adecuar la determinación de la actualización- inflación, incluso el legislador en su exposición de motivos tuvo que reconocer que la economía del país estaba enferma gravemente por la inflación debido al alza descontrolada de los precios en general. Así el autor Horacio Uresti señala en su obra: “En la reforma

para 1990 publicada en el DOF del 28 de diciembre de 1989, se modificaron los artículos 21 y 22 del CFF para incorporar la actualización de contribuciones. En la Iniciativa se señaló: Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esa H. Representación Popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizarán desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos conforme a una tasa que será el doble de la que mediante Ley Fije el H. Congreso de la Unión, para el pago a plazos. Adicionalmente, y atendiendo a los principios de equidad y justicia, se plantea el mismo tratamiento para los casos en que las autoridades fiscales no devuelvan en el plazo establecido en el este Código las cantidades que los contribuyentes hubieran pagado indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

Acorde con los anteriores planteamientos se precisa en las disposiciones específicas, que esta actualización también deberá actualizarse a las cantidades que el contribuyente haya pagado con motivo de una determinación hecha por la autoridad, en los casos en que haya

interpuesto los medios de defensa que los medios establezcan, y obtengan resolución firme que le sea favorable.

También se efectuará la actualización en el supuesto en que las autoridades fiscales de oficio hayan devuelto contribuciones indebidamente, aquellas que sean objeto de compensación que tengan a favor los contribuyentes o las que se compensaron indebidamente, así como las que sean objeto de autorización para pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades.

Complementando estas disposiciones se precisa que la actualización se llevará a cabo aplicando a las contribuciones un factor que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo, señalándose en Disposiciones Transitoria, que tratándose de contribuciones exigibles con anterioridad a 1990, se tomará como índice del mes más antiguo el de diciembre de 1989. De lo expuesto, se deduce que la actualización de las contribuciones obedece a la pérdida de valor de la moneda causada por la inflación y otros fenómenos económicos que inciden negativamente en la recaudación, ya que un pago extemporáneo significaría una pérdida en términos reales si no se pudiera actualizar.

Así mismo se adicionó el artículo 17-A para explicar lo que debe

entenderse por factor de actualización, y es el que se obtiene de dividir el índice más reciente del periodo entre el más antiguo de dicho periodo. Asimismo, y considerando que los factores se determinan mensualmente, se establece que la actualización no se aplicará por fracciones de mes. De igual forma, se señala que las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica antes de la actualización.”¹²

De lo anterior se advierte que la propia reforma fiscal que estableció la creación de la “actualización” reconoce en su exposición de motivos, que los problemas de la devaluación monetaria y la espiral inflacionaria sobre los precios de bienes y servicios en el país, hacían urgente establecer un mecanismo adicional que permitiera recuperar al Estado la pérdida del valor monetario cuando sus créditos no hubieren sido cubiertos en tiempo, sin embargo los parámetros de fijación de los índices de inflación, están basados en datos estadísticos, que son promediados y por lo tanto el procedimiento calcula en forma discrecional una pérdida del valor monetario, por una autoridad que no esta facultada por mandato constitucional agregando que no existe fijeza, ni certidumbre al trasladar la carga de la inflación ahora al contribuyente provocándole una doble efecto impositivo.

El propio Estado reconoce que su política económico- monetaria han sido erráticas, y los desaciertos de la propia administración pública federal

¹² URESTI, Robledo Horacio, *Los impuestos en México* Ed. TAXX Editores Unidos, México, D.F., 2002, p. 379.

ahora esta constituida en un nueva carga tributaria denominada actualización.

El tema de la actualización de valores, tanto de las contribuciones y aprovechamientos, como de las devoluciones a cargo de las autoridades fiscales, representa una de las peores aberraciones de nuestro sistema tributario. Si ya los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución representan un castigo más que sobrado para el contribuyente omiso o moroso, principalmente por razón de una economía raquítica y cíclicamente en crisis, como es el caso de la nuestra, y ello, sobre todo, por una pésima conducción de la política del país, nada más absurdo que agravar la condición económica del contribuyente con tales medidas mientras campea la impunidad de los delincuentes, contrastadamente improductivos, que reiteradamente se sirven de los recursos públicos en su provecho.

Pero el problema se agrava al advertir la medida en que se falta a la máxima de Adam Smith relativa a la certeza del tributo, pues el hacer depender la tributación de los factores económicos desestimula la inversión,-tanto nacional como extranjera-, ante la incertidumbre presupuestaria que la hace depender de los indicadores publicados por una entidad gubernativa a la que se le extienden facultades por el Poder Legislativo.

Cabe señalar que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 7, señala que el factor de actualización debe calcularse hasta el diezmilésimo. Siendo, además digno de observación, que dicho artículo 7 del ordenamiento reglamentario citado se encuentre enclavado en el Capítulo II del mismo, es decir, que corresponda al epígrafe: “ De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes”, es decir, a lo que en el Código sería el Título II, y no en el Título I, que es al que corresponde el precepto del código aquí comentado. Hasta ese extremo llegan las cosas.

Es claro que el procedimiento de actualización es violatorio del principio de legalidad que lleva implícito el de certeza, y el que deben cumplir todas las leyes fiscales, precisamente para dar seguridad al contribuyente al saber con exactitud el valor líquido de su obligación fiscal, sin embargo el legislador le traslada el peso de la errática política monetaria ejercida inadecuadamente por la Administración Pública en relación a la política económica, y que nos ha llevado a múltiples devaluaciones e inflaciones con lo que el patrimonio del particular ha sufrido pérdidas cuantiosas, y no obstante lo anterior todavía la autoridad hacendaria le cobra al gobernado la pérdida del valor adquisitivo de la moneda nacional, cuando exige un crédito fiscal por el transcurso del tiempo en que no se ha hecho el pago.

Sin lugar a dudas que la inflación es un impuesto adicional trasladado al contribuyente, por el Fisco Federal, lo novedoso del señalamiento es que

podría sugerirse una reforma a la Constitución a través de límites constitucionales que obliguen al Fisco Federal a emitir la moneda con responsabilidad y manejo financiero diligente, hasta fincarle responsabilidad al funcionario que gobierna el Banco Central. No existe el argumento constitucional de que la actualización es de la misma naturaleza que la contribución antes de su indexación, lo que es falso, ya que acumula una carga adicional al crédito fiscal originalmente causado.

Es conveniente señalar que los particulares han impugnado en varias ocasiones la ley que contiene el problema de la actualización a través del Juicio de Amparo sin embargo reiteradamente nuestro máximo tribunal no se ha pronunciado a favor del contribuyente, para muestra basta conocer alguno de los razonamientos dados por la Corte.

Respecto de la determinación por el Banco de México de los índices nacionales de precios al consumidor ha dicho la Corte que no se viola la garantía de legalidad, ya que todos los elementos de las contribuciones deben ser fijados por el órgano legislativo, así lo dispone el artículo 31 fracción IV, en correlación a los artículos 73 y 74 en su fracción IV, nuestro máximo tribunal, utiliza un razonamiento jurídico que equipara el acto materialmente legislativo con el acto formalmente legislativo, desviándose del fondo que nos ocupa, que es precisamente la fijeza de los elementos como son tasa, cuota tarifa, base gravable etc., Luego entonces el Banco de México sí legisla al intervenir en la fijación del

componente inflacionario, para determinar el valor de los créditos fiscales actualizados, ésta tarea es constitucionalmente obligación exclusiva del Congreso de la Unión.

La interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las variaciones de los precios de los productos escogidos por el Banco de México es constitucional; al respecto señala en la siguiente ejecutoria lo siguiente:

ÍNDICE NACIONAL DEL PRECIO AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 BIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 1989), NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE DEBERÁN COTIZARSE PRECIOS DE PRODUCTOS CONFORME AL CATALOGO DE ACTIVIDADES ECONOMICAS ELABORADO POR EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, GEOGRAFIA E INFORMATICA. *El índice nacional de precios al consumidor a que se refiere el artículo 20 bis del código fiscal de la federación y que calcula el Banco de México, deberá sujetarse a las reglas que el propio precepto establece entre las que, en su fracción II, dispone que deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específico agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícolas, ganadero,*

industrial y de servicios, conforme al catalogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Esta disposición sólo prevé que los precios de los productos que deberán cotizarse, de las diversas ramas que señala, se tomaran del catalogo que emite el citado Instituto, pero jamás que tales precios, productos y servicios los elabore el instituto supracitado...”.¹³

Así, de lo anterior se advierte que nuestro máximo Tribunal confunde el principio de la certeza que exige la Constitución, con una “ estimación” que hace la autoridad administrativa en cita; las ponderaciones son tendencias tomadas de valores “representativos” que no pueden ser comprobados dadas las cambiantes conductas de los consumidores de cierto producto, aunado a otros factores político económicos que provocan la “ volatilidad” de los precios en México, éste no es el sentido en que debe ser interpretada la Constitución vigente, que si bien no prohíbe, tampoco autoriza pagar impuesto por la inflación.

Si tratamos de resumir todo lo anterior en una especie de fórmula podría quedar así planteado el efecto multiplicador de la actualización o inflación para efectos fiscales. Obsérvese, en el cuadro, como ejemplo, en los recargos que es un accesorio de la contribución y que debería ser el único concepto de indemnización, por incurrir en mora, en el pago, también se revalúan por el efecto de la actualización fiscal, generando un doble carga

¹³ Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I Parte SCJN, Tesis: 174. Página: 174

económica, lo mismo sucede con el castigo que es la multa, así quedaría la tabla.

Contribución
Más.
Factor de actualización.
Más.
Recargos o intereses fiscales.
Más.
Factor de actualización.
Más
Multa.
Más
Factor de actualización.
Más.
Honorarios de notificación.
Más.
Factor de actualización.
Gastos de ejecución.
Más.
Factor de actualización.

CAPITULO QUINTO: LA POSTURA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO DE LA ACTUALIZACIÓN .

5.1 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, NO ES UNA CARGA ADICIONAL.

Como se señaló el origen de la actualización se fijo en el artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación, pero en correlación al numeral, el artículo 21 de la ley citada señala que: *“ Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas **se actualizará** desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones **actualizadas** por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate...”*

Este artículo complementa al artículo 17-A de la ley en comento. Reproduce, lo ya señalado sobre la actualización de las contribuciones y de los aprovechamientos y alude, además, a los recargos y a la indemnización por cheques devueltos.

Por otra parte nuestro máximo tribunal ya hecho pronunciamientos a través del juicio de garantías interpuestos en contra de la actualización

fiscal, como carga adicional que significa su pago. Sirve conocer la siguiente ejecutoria dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a la naturaleza jurídica de la indexación y que señala:

“CONTRIBUCIÓN. SU MONTO ACTUALIZADO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONSERVA LA NATURALEZA JURÍDICA DE AQUELLA Y, POR TANTO, ES UN MEDIO DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO. *La actualización del monto de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, lo que explica que el último párrafo del artículo citado disponga que la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización. Ésta no requiere para tener la naturaleza aludida, de integrarse con todos los elementos de un tributo, como serían entre otros, una base y una tasa, en la medida que no constituye una contribución diversa e independiente de la que se actualiza, sino que es la propia contribución no cubierta en tiempo y a la que se ha dado el valor real que le corresponde. Por tanto, si la cantidad actualizada*

conserva la naturaleza jurídica de la contribución, constituye una de las formas de contribuir al gasto público conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución.”¹⁴

De lo anterior se desprende que para nuestro máximo tribunal, no existe una carga jurídica adicional, reitera que la actualización y la contribución de origen es lo mismo, considera que no se viola la Constitución en detrimento de los derechos del particular.

5.2 LAS MULTAS Y LOS RECARGOS DETERMINADOS SOBRE LA BASE ACTUALIZADA DEL CREDITO.

En el Título IV del Código Fiscal de la Federación, existe la actualización de las sanciones. Ya al tratar los artículos 17-A y 21 del Código, se hizo referencia al problema de la indexación, pues además de hacer depender de otra clase de factores distintos al legislativo la fijación de contribuciones, aprovechamientos y accesorios, deja en indefensión al contribuyente, pues bien el problema que arroja la actualización tiene otra vertiente, que es que las cantidades consignadas como multas en los preceptos que las fijan son cifras provenientes de diversas épocas, de tal suerte que las cantidades a pagar en la actualidad y durante el curso del año fiscal son otras mayores y a veces imposible de consignar para efectos prácticos dada la obligación hacendaria de publicar el factor de actualización en las fechas que se indican. Así señala el artículo 70 de la

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación, Tesis P/XCVI98, Tomo X, Diciembre de 1998, Pleno, Novena Época, página 12

ley antes citada:

“... Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó, en los términos del artículo 17-A de éste Código...”

De lo anterior se desprende que la Suprema Corte ha reiterado en sus ejecutorias, sobre al problema de la actualización, en diversas sentencias de amparo que el pago extemporáneo actualizado no atenta a la garantía constitucional de la multa excesiva, además lo reitera nuestro máximo tribunal en la siguiente ejecutoria que literalmente dice :

“PAGO EXTEMPORÁNEO DE UNA CONTRIBUCIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. *La actualización del monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal y los recargos respectivos previstos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1990, no constituyen multas o sanciones de aquéllas a que alude el artículo 22 constitucional, en virtud de que provienen de procedimientos que tienen por objeto la determinación del valor real del monto de la contribución y el cálculo de una indemnización por la falta de pago oportuno de la misma, respectivamente; y, por tanto, el precepto legal*

citado no viola el artículo 22 constitucional. “¹⁵.

De lo anterior se desprende que la Corte no ha juzgado violación alguna a la Constitución por la actualización de los recargos a manera de indemnización.

5.3 LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES .

La doble tributación, el problema surge cuando un mismo objeto está gravado simultáneamente con dos o más contribuciones ya sea por el mismo sujeto activo o por una ley fiscal el mismo objeto tributario, pues en este caso, dicen, la doble o múltiple tributación es violatoria del principio de justicia tributaria. Sobre este problema consideramos que si bien es cierto que es conveniente y aconsejable evitar la superimposición de tributos sobre un mismo objeto, porque puede ser contraria al principio de justicia, no olvidemos que éste señala la necesaria relación entre tributo y capacidad contributiva, también es cierto que en ocasiones la superimposición de contribuciones es aplicada por el Estado. Es necesario dejar apuntado lo que debe ser conceptuado como objeto de la contribución, al respecto Raúl Rodríguez Lobato dice. “ Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava.” ¹⁶. Al respecto la Corte ha venido sosteniendo lo siguiente :

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación, Tesis P/XCVI99, Tomo XII, Diciembre de 1999, Pleno, Novena Época, pagina 13.

¹⁶ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed. Edición, ,Ed. Harla, México D.F.1986,p.112.

“ACTUALIZACIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES, CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SU ARTÍCULO 21 NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.. La norma contenida en el artículo 21 del citado Código Fiscal de la Federación en el sentido de que: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, de manera alguna constituye una pena y por tanto no viola el artículo 22 constitucional, pues la consecuencia relativa al pago de recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, no se encuentra comprendida dentro de las sanciones que prohíbe este último precepto, en cambio, en el mismo se dispone que no se considera como una confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos o multas. Por otra parte, no puede afirmarse que el invocado artículo 21 viole el precepto constitucional de mérito, ya que en aquel no se prevé **doble** imposición de sanciones, sino que a través de la disposición en él contenida sólo se obliga al contribuyente a cubrir sus créditos oportunamente, previniéndolo

con actualizar el adeudo no cubierto en tiempo conforme al valor monetario que corresponda, y de imponerle como única consecuencia por la mora en el pago, la de cubrir recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.”¹⁷

De lo anterior claramente se advierte, que exista doble imposición de sanciones en razón de que se infracciona dos veces el mismo concepto. Ya que el legislador en forma directa aplica un concepto económico y jurídico como es la inflación (la pérdida del valor adquisitivo de la moneda por el transcurso del tiempo y el cambio en los precios de bienes y servicios), pero a las multas fiscales en los mismos términos que a las contribuciones, la actualización de las multas, se transmuta la naturaleza de la multa hacia la de una doble sanción económica, por el legislador, al castigar doblemente al infractor, al cargarle adicionalmente el costo de la inflación.

La multa no puede tener un fin de reparación de daño, ni indemnizatoria, ni el daño causado al patrimonio del fisco, sino el daño difuso ocasionado a la sociedad. Así el legislador, está trasladando los errores de la administración pública en el manejo de las políticas monetarias, fiscal y financiera que provocan la inflación y de ahí se desprende que hay una

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación, Tesis P/XCV200, Tomo XV, Diciembre de 1999, Pleno, Novena Época, página 18.

doble sanción.

El fisco se resarce del perjuicio ocasionado con el cobro de recargos o intereses, y junto con ella el cobro de la inflación. Si entonces la multa fiscal federal es tratada como una contribución materialmente al aplicarle la actualización, deberá entonces ser restringida con principios de justicia y equidad. El problema es grave dado el enorme catálogo y la forma cuantitativa de fijar las multas, el Código Fiscal de la Federación, establece las siguientes formas de sanciones:

- “a. En un porcentaje fijo.
- b. En una cuota con un mínimo y un máximo.
- c. En un porcentaje único del impuesto omitido.
- d. Entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido.
- e. En un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente existió.
- f. En cierto número de veces del ingreso que obtuvo el contribuyente.
- g. La mayor que resulte entre una cantidad fija y un porcentaje de las contribuciones declaradas.”¹⁸

Algunos Ejemplos de multas en cantidad fija mínima y máxima están las

¹⁸ Artículos 76,77,78,79 hasta el 89 del Código Fiscal de la Federación vigente 2009 .

que se imponen a quién cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, artículos 79 y 80. del Código Fiscal de la Federación vigente al 2009.

“artículo 80. A quién cometa las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas.

- I. De 1, 765.00 a \$ 5, 295.00, a las comprendidas en las fracciones I,II y VI. “

Ahora un ejemplo de porcentaje fijo.

“Artículo 76. fracción I. El 50% de las contribuciones omitidas actualizadas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió...”¹⁹

Por otra parte dice el Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 78. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20 al 25% de las”²⁰ Sigue señalando la ley en cita lo siguiente:

“ Artículo 84. fracción VIII. De \$3,530.00 a \$17,651.00, a la comprendida en la fracción XIII. (se refiere a no tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y

¹⁹ Código Fiscal de la Federación 2009.

²⁰ Idem.

sistemas electrónicos de registro fiscal.....).”²¹

Como se observa de los ejemplos anteriores, el impacto económico en las multas y su actualización, causan una grave afectación a la garantía de legalidad y certeza constitucional.

²¹ Idem.

CAPÍTULO SEXTO. LA ACTUALIZACIÓN FISCAL. SU JUSTIFICACIÓN NORMATIVISTA SEGÚN LA CIENCIA JURÍDICA.

6.1 JUSTIFICACION NORMATIVA.

En el estudio y aplicación del derecho fiscal, encontramos la postura normativista de concebir a la obligación fiscal, su validez y su coercibilidad fundada, en el poder del Estado quién esta legitimado para imponer las contribuciones aún contra la voluntad del gobernado, por estar simplemente establecida en la ley.

Así el positivismo nos justifica que el contribuyente “ debe” contribuir al gasto público, bajo el postulado de la “ legalidad” , para el gasto público y de forma proporcional y equitativa. Así de simple, el gobernado fatalmente sabe que tiene que pagar impuestos, y tienen que sujetarse a su cumplimiento bajo estos postulados, que son incluso máximas constitucionales y por tanto obligatorias indefectiblemente. Al respecto Norberto Bobbio nos señala que: “Esta concepción de la justicia se llama “formal” porque define la acción justa como cumplimiento del deber, el hombre justo como aquel que cumple el deber propio, prescindiendo completamente de toda consideración en torno a la naturaleza o al fin del deber..” ²². Para el contribuyente en México, formalmente la obligación tiene su sustento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el sustento de las autoridades sean legislativas, ejecutivas o tribunales, su aplicación es con estricto apego a la norma, bajo el viejo

²² BOBBIO, Norberto, El problema del positivismo jurídico, 7ª ed., Distribuciones Fontamara, México, DF, 2001 p. 13

aforismo Kelseniano de Estado es igual a Derecho, produciendo enormes injusticias al aplicar las normas fiscales-económicas, que no se ajustan a la realidad social, la postura positivista se refuerza con lo dicho por el doctor Rolando Tamayo: “...Ciertamente también se da algunas persistencias, con “constitucionalismo” generalmente los autores se refieren a la idea del gobierno constitucional o estado de derecho, implicando representación, democracia, libertad, etcétera.(El problema es establecer que tipo de representación, los criterios de lo democrático, de lo libre, etcétera.)...”²³.

Así en este sentido la constitución determina la forma o mecanismos del ejercicio del poder político del cual depende todo acto o autoridad. Para el gobernado en general se agota la comprensión del derecho fiscal en la simple obligación de “contribuir” de pagar y toda la conducta se adecua a una postura normativista, de cumplir en tiempo y forma legal, o incumplir provocando con ello la respuesta coactiva del Estado al imponer sanciones económicas, decomisos, embargos y hasta penas privativas de libertad, al infractor en turno.

6.2 LA ACTUALIZACIÓN FISCAL. PRODUCTO DE CONSTANTES REFORMAS DE UN SISTEMA FISCAL CARENTE DE PLANEACIÓN.

Como es costumbre cada año se reforman constantemente varias disposiciones fiscales en México, es un país de improvisación fiscal, el

²³ TAMAYO Y SALMORAN, Rolando, *Introducción al estudio de la Constitución*, 2ª Ed., 2002 Fontamara ,México, D.F., p.199.

pretexto es siempre aumentar la recaudación, el contribuyente no tiene tiempo de oponerse o cuestionar al Estado la pertinencia del nuevo impuesto y si la situación económica le permitirá pagarlo, a lo más que aspira es conocer si se asesora bien, y lo más rápido posible, las disposiciones tributarias para cumplir y evitar ser sancionado. Si acaso las grandes empresas ponen a trabajar a sus asesores jurídicos para plantear a través de las demandas de amparo si a su juicio existe “anticonstitucionalidad” de la reforma en turno o de la nueva ley fiscal puesta en vigor. La problemática social, el atraso económico en general de la mayoría de la sociedad no es tomado en cuenta, sólo existe un objetivo principal, es aumentar la recaudación, la clase gobernante busca descargar en las clases sociales débiles el peso de la contribución, se habla de gravar, más los alimentos, la educación, las medicinas, esta postura esta marcada por la clase dominante que desplaza las cargas a las clases socialmente débiles, esta afirmación se refuerza por lo que indica Riddal J.G, que en su obra señala: “...Hay una forma de justicia concreta a la que no se refiere Perelman, pero que vale la pena mencionar por su relevancia hoy en día: a cada uno de acuerdo con su capacidad de pagar; aquí las categorías esenciales dependen de los diferentes niveles de riqueza. Este concepto, que es la forma más propia de justicia concreta en combinación con la que prevé “cada uno de acuerdo con sus necesidades” es la que suele ser defendida por la derecha política...”²⁴.

²⁴ RIDDALL, J.G., *Teoría del Derecho*, Gedisa Barcelona, España, ,1991,p.191.

Históricamente la realidad nos ha enseñado, que el peso de la contribución recae en las clases más desposeídas, los impuestos al consumo como es el IVA, y que pagan van orientadas beneficiar a las clases sociales dominantes, tenemos el ejemplo del rescate bancario, del rescate de empresas financieras, comerciales, de empresas aéreas etc., todo el apoyo estatal orientado al rescate del capital, a su protección a ultranza. Cómo se puede contrarrestar, la falta de sensibilidad social por parte del Estado, de la clase dominante a la que representa, toca a los profesionistas el rescate de los derechos sociales, de la búsqueda de la justicia, y de la equidad que hoy es casi letra muerta en la materia tributaria.

Como estudiosos del derecho, enfrentamos la problemática de si un impuesto afectará la economía del país o si se cuestiona su falta de equidad y de proporcionalidad al dejar de considerar el atraso social y la pobreza tan creciente en el país, no sólo es agotar el juicio de garantías ya que tendrán que demostrar su inconstitucionalidad, a la luz de los “principios” normativistas antes citados , y que están contenidos en nuestra Constitución Política. Pero con el riesgo siempre de esperar una sentencia con apego a la ley es decir la justicia legal a la que estamos acostumbrados, por nuestros tribunales que se adhieren a los intereses de la clase en el poder y que va implícita la tutela de tales intereses en la propia norma jurídica . Dice Rolando Tamayo: “...Habría que señalar que

después del reclamo de la constitución escrita, el constitucionalismo exigió para el hombre condiciones mínimas de subsistencia. Además del Estado de derecho se exige un estado de bienestar constitucionalismo que sólo se aprecia teniendo en cuenta las luchas sociales del siglo XIX y los trabajos de Owen, Lasalle, Blanqui, Marx, etcétera).”²⁵. El autor en cita , reconoce la fuerza de las relaciones sociales basadas en las formas y modos de producción y las fuerzas del mercado que son las determinantes en la construcción del derecho.

6.3 PRINCIPIOS DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SU DESCANSO CONVENIENTE EN EL POSITIVISMO.

A continuación, se describen desde la visión normativista los postulados de la proporcionalidad y de la equidad con el único objeto de demostrar que han sido construidos bajo *un pragmatismo económico fijado por la sociedad organizada* que son los que determinaron el contenido económico de estos principios, que están lejos de cumplir con una verdadera orientación filosófica de la justicia y la igualdad social. Ya no les alcanza, para proteger los derechos del particular frente a la potestad tributaria del Estado Mexicano cada día más voraz en su política impositiva con fines de mera recaudación y nulo crecimiento y desarrollo económico y social. Dice Carlos S. Nino en su obra: “...como concepciones sobre la realidad social sobre la conducta del hombre en sociedad. Por esta razón rechazo la idea de una “validez” específica a

²⁵ TAMAYO Y Salmorán, Rolando, Ob. Cit., p.81

priori que coloca al derecho por encima del mundo de los hechos, y reinterpreto esa idea en términos de hechos sociales, rechazo también la idea de un principio a priori de justicia como guía para la legislación (política jurídica)...”²⁶. La hipótesis principal es que nuestro sistema tributario descansa convenientemente en instituciones y postulados positivistas instrumentado por la clase gobernante dentro del Estado Mexicano orientado a fortalecer y materializar sus intereses de clase.

El tema se centra en la afirmación de que nuestro sistema “jurídico” fiscal sustenta, en conceptos normativistas como: el gasto público, la proporcionalidad y equidad, y la legalidad, sin embargo los intereses de la sociedad organizada, del Estado, son distintos, buscan a través de la norma “positiva”, gravar inequitativamente a los pequeños comercios, la pequeña industria, con los artesanos, los trabajadores, y por el contrario promueve “normativamente” los paraísos fiscales a los grandes capitales, a la inversión extranjera, y las facilidades a los capitales especulativos.

Un argumento es la “actualización” como una forma recaudatoria de imponer tributo, a la inflación generada por los intereses de grupo, a través de sus maniobras financieras de especulación y control monetario afectando gravemente a las clases en extrema pobreza que están

²⁶ NINO, Carlos S., *Algunos Modelos metodológicos de “Ciencia” Jurídica*, Ed., Distribuciones Fontamara, México, D.F. 1999, p.39.

alejadas de toda oportunidad de desarrollo económico.

Si agregamos que a la actual política económica, financiera y fiscal del país se orienta a las exigencias de intervención del mercado, sus normas jurídicas fiscales están más dirigidas a gravar a la pequeña industria y el comercio en pequeño, para facilitar fiscalmente, la llegada al país de los grandes capitales e inversiones del extranjero.

6.4 LA EQUIDAD Y LA PROPORCIONALIDAD FIGURAS NORMATIVAS QUE NO SE AJUSTAN A LA REALIDAD SOCIAL Y ECONÓMICA ACTUAL.

Uno de los problemas del derecho fiscal, es la fijación de los conceptos tributarios, que tomen en cuenta el contexto y las enormes diferencias sociales y económicas que componen nuestra sociedad mexicana, Se debe establecer en el régimen impositivo conceptos como, las deducciones fiscales considerando las necesidades culturales y sociales, el trabajo como fuente de subsistencia debe gravarse socialmente, no debe equipararse “ jurídicamente” a la persona física como tal con la persona moral como empresa, se protege solo al capital y se le impone más carga al trabajo individual, debemos reconocer que la mayoría de mexicanos dependemos de nuestra fuerza de trabajo. Debe establecerse el concepto social de equidad, según necesidades de subsistencia que permita deducir los gastos mínimos de lo que se entiende por alimentación, educación, vivienda, vestido, salud, etc), y la progresividad no por definición cuantitativa, sino por la forma social cualitativa, las clases sociales deben servir de base esencial, para la búsqueda de la equidad fiscal, y que permita segmentar la aplicación de las tarifas

impositivas.

6.5 LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA ECONÓMICA DE ADAM SMITH EN NUESTRA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Es de todos conocido que el mérito indiscutible de las ideas de Adam Smith consistió en haber influido decisivamente no sólo a los más grandes especialistas en nuestra disciplina, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países del mundo occidental, los que en alguna medida han reflejado en sus respectivas Cartas Magnas las máximas y principios elaborados por este distinguido economista. Para los especialistas en la materia tributaria, Adam Smith es el padre de la justicia tributaria, ya que través de su obra “ La Riqueza de las Naciones” en la que establece una serie de principios a las que debe sujetarse toda norma jurídico fiscal, que según él debe constituir la integración de un sistema jurídico fiscal justo, que debe promover el esfuerzo, la productividad, y la creatividad que son causas de riqueza, mientras que si se abusa con las contribuciones ésta desalientan el trabajo de los particulares causando la pobreza de las naciones que los implanten. En este orden de ideas, el modelo de producción es el que marca las relaciones sociales y del derecho al respecto dice Pashukanis en su obra textualmente que: “ Al mismo la forma jurídica, en su forma mas simple y más pura , recibe también en el acto de intercambio un fundamento material. En consecuencia, el acto de intercambio concentra como en un punto focal los momentos esenciales tanto de la economía política como del Derecho. Como dice Marx, en el intercambio el

contenido de esta relación jurídica o de voluntad lo da la relación económica misma. Una vez que ha nacido, la idea de contrato tiende a adquirir una significación universal...”²⁷. Así en este orden de ideas el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana dice a la letra:

“Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos , así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De lo anterior se desprende el marco normativo integrado por los principios: Generalidad; Obligatoriedad; Del gasto público, **De proporcionalidad y equidad**; y Legalidad. Sin embargo el problema central está en los conceptos económicos de la “ proporcionalidad y equidad” .

La proporcionalidad y equidad son dos máximas cuya significación es importante para determinar los lineamientos del sistema normativo mexicano. La influencia de Adam Smith es evidente, en el pensamiento de los legisladores, que elaboraron el texto constitucional, sin embargo, no se cuenta con elementos que nos lleven a interpretar en forma auténtica y original los postulados del economista inglés, el precepto antes enunciado es una mera copia del artículo 31 en su fracción II de la Constitución de 1857. Ahora bien, tanto el Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1856-1857, como el relativo al Congreso de

²⁷ PASHUKANIS, E. B., *La Teoría General del Derecho y el Marxismo*, Teoría y Praxis,²⁷ Ed., Grijalbo, México, D.F., 1976 p. 119

1916-1917 no arrojan ninguna idea clara acerca del sentido en el que debe tomarse este mandato supremo. De modo que para explicarlo sólo contamos con los conceptos vertidos por varios tratadistas y con innumerables sentencias de amparo que han constituido jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación una de ellas señala lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. *El artículo 31, fracción IV, de la constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada*

diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula ²⁸.

Como se advierte, el legislador adoptó conceptos jurídicos-económicos, que han sido importados por el Estado Mexicano, considerando las condiciones sociales y económicas distintas a las actuales,, recordemos que la revolución industrial nace en Inglaterra, dónde la producción en serie provoca cambios, modificando las relaciones sociales como lo dijo Marx a través del plusvalor obtenido del trabajo y convertido en

²⁸ Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN, Tesis: 275, P. 256

mercancías para el intercambio, vinieron a establecer las condiciones de las nuevas relaciones jurídicas basadas en la producción. Lo anterior lo explica magistralmente Pashukanis en su obra afirmando textualmente que: "...Pero si bien la relación orgánica, " natural" , del hombre con la cosa, es decir la apropiación, forma el punto de partida genético del desarrollo , la transformación de esa relación en una relación jurídica tuvo lugar bajo la influencia de las necesidades creadas por la circulación de bienes, es decir esencialmente por la compra y venta..."²⁹.

México por el contrario estaba apenas consolidando su desarrollo, no había industria significativa, la agricultura era la base de la actividad económica del país , se trabajaba artesanalmente a través de gremios y talleres familiares, era otro contexto. Pero adoptamos con la ayuda de la clase dominante, la protección del capital, y su desarrollo a otras latitudes.

6.6 LA PROGRESIVIDAD Y LA EQUIDAD FRENTE A LA ACTUALIZACIÓN FISCAL, POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La resolución legalista de nuestro máximo tribunal se puede mostrar de la forma siguiente: Ejemplo: Dos personas que ganan 50 y 100 pesos, se les aplica la misma tasa del 5% de impuesto, el que gana 100 pesos contribuirá cuantitativamente hablando mas que el que gana 50 pesos,

²⁹ Pashukanis E. B. Ob Cit. p. 120.

pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto tributario será exactamente igual, equivaldría al 5% del ingreso obtenido.

Luego entonces podemos señalar que si en vez de emplearse una tasa fija del 5% para ambos casos, se aplica al que percibe 50, una tasa del 2% y al que tiene de ingreso 100 una de 6% se habrá cumplido lo dictado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según su interpretación “normativista” del principio constitucional que hemos comentado. La pregunta es dónde está la justicia tributaria socialmente, dónde queda la proporcionalidad si no tiene más que elementos cuantitativos lejos de las necesidades sociales del contribuyente.

Por lo que ve a la igualdad “formal”, que se traduce en “tratar a los iguales de manera igual”; el ejemplo visto desde el ángulo normativista sería, si la persona física tiene ingresos por arrendamiento comercial, respecto de otra que tiene ingresos por rentar su casa, tendría, que pagar con la misma tarifa, con los mismos derechos a deducciones y plazos, por ser iguales los casos de causación del impuesto (los dos son personas físicas con la misma actividad por tanto trato igual, al menos desde la orientación normativista, es decir sólo por definición literal de la ley.

Parece justa, la postura Kelseniana de nuestros jueces, ya que así ha sido resuelto en innumerables juicios de amparo promovidos contra leyes

que no cumplen con la proporcionalidad y la equidad desde una orientación que reclama la justicia social, pero han resuelto casi siempre a favor de los intereses de clase, es decir con un criterio cuantitativo. Dice Pashukanis en su análisis: "...El estado moderno, en el sentido burgués del término, nace en el momento en que la organización del poder de grupo o de clase engloba relaciones mercantiles suficientemente extendidas..."³⁰. Hoy el estado mexicano a través de la clase dominante no es la excepción al crear una hipótesis normativa de "igualdad fiscal", nada mas lejos de la realidad, es decir no considera las relaciones determinadas por las formas de producción en la actual sociedad y sus vínculos con la explotación de los recursos naturales que la determinan. La clase social media, en México, ya no existe, la han empujado hacia la clase media baja, que está próxima a la de extrema pobreza, y con una enorme carga fiscal directa con los impuestos al consumo, sumado a la carga adicional de pagar la actualización fiscal producto de la inflación.

6.7 EL DERECHO TRIBUTARIO COMO NOCIÓN ESPECÍFICA DE RELACIÓN ECONÓMICA-SOCIAL.

El problema de que la obligación fiscal descansa en la justificación de que la ley es la que la establece, entonces el Estado estatuye la contribución y ello le confiere el carácter de una aportación obligatoria a la que fatalmente ningún gobernado puede sustraerse, en ésta tesis

³⁰ Ibidem., p. 138

sostenida en las normas legales, prevalece una subordinación jurídica que se contrapone respecto a las condiciones de libertad de las que todo ciudadano se supone debe disfrutar y que el Estado pregona ejercer a favor de sus gobernados. La tesis se fortalece por lo que dice Umberto Cerroni: “Se desprende, entonces, que el derecho se contrapone a algo que no es derecho, pues la noción que Marx tiene de él es una noción determinada, referida a un tipo específico de relación económico- social, de modo que “ produzca” una peculiar “relación jurídica”: el “ derecho igual”...”³¹. Entonces la razón positivista de que la obligación de contribuir deviene de un orden constitucional que se supone asumido y aceptado por el gobernado a través de sus representantes libremente electos , no es argumento suficiente para explicar la existencia de la obligación de contribuir, ya que incluso el tributo es anterior a la existencia del mismo obligado, lo que lleva a deducir el supuesto de que heredo una voluntad ejercida por sus antecesores y en la que obviamente no participó.

6.8 LAS RELACIONES ECONÓMICAS, FUENTE DE LA NUEVA CONTRIBUCION COMO LA INFLACIÓN.

El materialismo como una visión metodológica de la doctrina político-jurídico moderna. Nos explica la relación económica por la que se imponen los impuestos. La aplicación del método Marxista encaja perfectamente para desenmascarar las nuevas reglas de la sociedad

³¹ CERRONI, Umberto, *Marx y el derecho moderno*, , Edit., Grijalbo México,D.F. 1975, p. 149.

determinada por las leyes del mercado, y sus formas de producción.

Vemos entonces que la relación económica por la cual los gobernados contribuyen a sufragar los gastos públicos, tiene un matiz esencialmente jurídico- instrumental, lo que produce la ausencia de argumentaciones socialmente históricas que expliquen socialmente el establecimiento del tributo y el rumbo que lleva en nuestra sociedad, que nos permitía construir una sociedad más justa en el reclamo de la obligación fiscal, que se sustente en la equidad, valorando las necesidades sociales, ya que el normativismo sólo argumenta a priori, la necesidad del Estado y la validez y legitimación a su facultad tributaria, Umberto Cerroni señala: "...en fin, no es el economista, sino el jurista quién puede explicar el fenómeno del derecho, a condición, naturalmente, de que haya penetrado en el alcance fundamental del análisis económico. En esta forma, Marx pasa progresivamente del estudio de los fenómenos jurídicos (y políticos) al examen de las relaciones sociales reales, históricas y objetivas en las que efectivamente los individuos, separados entre sí, se median en un organismo social..."³². En éste trabajo, queda de manifiesto que la teoría de Kelsen sobre la norma no puede concebirse como una forma de control social, sin que este conectada a las formas económicas de producción de mercancías, en el que los individuos independientes unos de otros, se mediatizan pragmáticamente por los intercambios de mercancías en un proceso productivo o ya sea con su medio ambiente

³² Ibidem,p.151

natural. La visión Marxista del derecho cobra hoy un importante papel científico de la teoría del derecho, por la forma de aproximación al fenómeno jurídico, que nos lleve a respuestas histórico-sociales de lo que estamos viviendo en pleno año 2008. El método nos permite acercarnos al derecho, como una relación de producción moderna en la que cobra importancia las relaciones de sujeción del hombre por el mismo hombre en formas sociales de producción, esto es un modo de ser material e histórico. La norma como concepto ideal no determina el contenido de las relaciones sociales, son las formas de producción en el mundo de hoy. Esto determina al derecho. Por lo tanto se debe romper con los axiomas formalistas de principios que no obedecen a la realidad social de las clases dominadas. No podemos aceptar la explicación simplista de que el tributo es una necesidad del Estado justificada en la ley, ni tampoco desprender principios de la contribución a partir de las leyes mismas, susceptibles de reformas, adiciones o derogaciones y por consecuencia invalidantes de dichos principio. El hecho mismo que para los ciudadanos del mismo Estado , en razón de la naturaleza de sus ingresos, por lo que si el tributo tiene una determinada cuantía y para otros una diferente: y el que existan subsidios y deducciones de las que solo algunos se benefician, etc. Hace pensar, que se está en presencia de una institución impositiva, muy inequitativa, independientemente de la conformación formal de la leyes en las que sustenten ya que obedecen a los intereses de la clase que controla los medios y modos de producción, es necesario establecer derechos sociales mínimos en la fijación de las contribuciones,

debe adecuarse la norma fiscal en razón de las potencialidades de desarrollo de las clases sobre todo las que únicamente poseen su fuerza laboral como medio de subsistencia. No así el capital que no puede ser tratado privilegiadamente ante las cargas fiscales.

Los intereses de Estado van tan dirigidos a la clase en el poder, que no sólo los banqueros o empresarios son beneficiados, también los inversionistas extranjeros que no pagan impuestos por las utilidades obtenidas en el mercados de valores con tal de atraer inversión con el viejo argumento de crear fuentes de empleo.

Así para la sociedad mexicana inmersa en el atraso y el abandono social en la pobreza, fue obligada, a pagar impuesto por la inflación, cuando el Congreso de la Unión pone en vigor una reforma adicionando el artículo 17-A al Código Fiscal de la Federación en el que se instrumenta un procedimiento con base a un método aleatorio para “revaluar “o“ indexar” los valores de los créditos fiscales a favor del Estado que fueran pagados fuera de los plazos legales por los contribuyentes morosos, surgiendo así el término legal de “actualización”. Este procedimiento revaluador se extendió a toda clase de valores u operaciones, cuando las leyes fiscales federales así lo establezcan.

Este dispositivo legal vino a producir el traslado de la carga inflacionaria a los particulares.

Esto ha provocado que innumerables deudores del fisco federal, no

puedan cubrir sus adeudos por que éstos se han incrementado de tal forma que son muchos de ellos impagables. Pero esta situación no quedó solo en lo que vé a los créditos principales y su “actualización”, sino que por otro lado los llamados “accesorios” como son las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, también se tiene que “actualizar” por el tiempo en que no se cubran y por motivo de los cambios de precios de bienes y servicios en el país, aplicándoles el referido artículo 17-A de la Ley en comento. La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado que es legal el cobro de la actualización, que simplemente no es anticonstitucional ni violatorio de la equidad y la progresividad. Hoy la clase empresaria exige y promueve mas impuestos al consumo popular, que afecta a las clases mas débiles económicamente, y se desgrava al capital disminuyendo las tasas del Impuesto Sobre la Renta.

6.9 TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA QUE LA ACTUALIZACIÓN” ES PRODUCIDA POR UNA CONDUCTA EXÓGENA, QUE VIOLA LA CONSTITUCIÓN.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considero que lo dispuesto por el articulo 76, fracción II del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional pues viola el artículo 22 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al imponer multas excesivas, en virtud de que toma como base para la imposición de las mismas, la contribución omitida actualizada. Sobre el particular , la SCJN emitió la tesis aislada CIX 2003, que señala textualmente lo siguiente:

“MULTA. LA PREVISTA EN EL ARTICULO 76, FRACCIÓN II, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, IMPUESTA RESPECTO DE UN ACTO DE CONSUMACION INSTANTANEA, VIOLA EL ARTICULO 22 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

De lo dispuesto en el precepto mencionado se desprende que lo que se toma como base para la imposición de la sanción es la contribución omitida (resultado de la acción del sujeto pasivo), mas otro factor que es la actualización de dicha contribución, situación que es posterior al momento de la comisión de la infracción y exógena a la conducta que se pretende castigar. Ahora bien, tratándose de la comisión de infracciones que tengan efectos instantáneos la multa se torna excesiva y , por ende violatoria del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que los elementos considerados para la fijación de la multa son: a) la conducta realizada por el infractor al dejar de enterar una contribución, y b) la inflación que se genere hasta el momento del cálculo para imponer la multa, y este último es un elemento ajeno a la conducta que se pretende castigar .”³³

Los ministros que integran la segunda Sala de nuestro máximo Tribunal,

³³ Semanario del Poder judicial de la Federación, Tesis Aislada CIX/2003.

por mayoría de votos, consideraron que al ser la naturaleza jurídica de las multas el castigar la conducta del sujeto pasivo por la omisión en el pago de contribuciones , el incluir la actualización en su cálculo, significa introducir un elemento que nada tiene que ver con la conducta que se pretende sancionar, a saber, la omisión en el pago de la contribución.

En este sentido, al ser la multa una sanción por el incumplimiento de las disposiciones fiscales, debe imponerse sobre el monto de la contribución histórica omitida, y no así, sobre el importe actualizado de dicha contribución, como lo establece el numeral que nos ocupa.

Por lo anterior, los ministros de la Segunda Sala concluyeron que al introducir la inflación en el cálculo para la imposición de la multa resulta excesivo y, por ende, inconstitucional.

Cabe señalar que el anterior criterio resulta de gran trascendencia para nuestro orden jurídico nacional, en virtud de que demuestra que nuestro máximo Tribunal esta resolviendo conforme a derecho los asuntos planteados, con independencia de los efectos económicos que pudiere representar esto para el fisco federal.

Ahora bien, no hay que perder de vista que lo anterior no resulta obligatorio para los distintos órganos jurisdiccionales. Sin embargo, de seguir esta tendencia, nuestro Poder Judicial de la Federación pudiera

llegar a formar jurisprudencia obligatoria sobre el tema.

6.10 EJECUTORIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARAN LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN Y LOS INDICES DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

Para aumentar la incertidumbre y la falta de seguridad jurídica en el sistema legal fiscal de nuestro país el papel de nuestro máximo órgano jurisdiccional, se convierte en un factor determinante en la fragilidad del Estado de Derecho en México, la carencia de leyes que garanticen mejores condiciones para el desarrollo económico y social del país, la falta de una justicia expedita y transparente impacta negativamente el avance económico-social en las últimas décadas, analicemos las siguientes tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“ACTUALIZACIÓN Y RECARGOS FISCALES. LOS ARTÍCULOS 17-A Y 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTES EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. *La garantía de equidad tributaria consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es transgredida por los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en mil novecientos noventa y uno por establecer el mismo tratamiento a las personas que son contribuyentes y a las que no lo son del*

impuesto sobre la renta, en función de que la actualización y recargos previstos en los numerales señalados son consecuencia de la omisión en el pago de las contribuciones, situación que resulta la misma para ambos tipos de personas, lo que revela que frente a esta situación jurídica relevante para efectos fiscales se está otorgando el mismo tratamiento...”³⁴

Otro ejemplo de la postura del Poder Judicial de la Federación es la siguiente jurisprudencia:

“CONTRIBUCIÓN. SU MONTO ACTUALIZADO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONSERVA LA NATURALEZA JURÍDICA DE AQUÉLLA Y, POR TANTO, ES UN MEDIO DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO. *La actualización del monto de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, lo que explica que el último párrafo del artículo citado disponga*

³⁴ Semanario Judicial de la Federación, Tesis: P/XCVII/99, Tomo X, Diciembre de 1999, Pleno, Novena Época, p 13.

que la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización. Ésta no requiere para tener la naturaleza aludida, de integrarse con todos los elementos de un tributo, como serían entre otros, una base y una tasa, en la medida que no constituye una contribución diversa e independiente de la que se actualiza, sino que es la propia contribución no cubierta en tiempo y a la que se ha dado el valor real que le corresponde. Por tanto, si la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica de la contribución, constituye una de las formas de contribuir al gasto público conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución...”³⁵

Existen otras tantas sentencias de amparo en las que les fue negada sistemáticamente la protección y amparo de la justicia federal a los contribuyentes que hoy, siguen intentando a través del juicio de garantías la búsqueda de la equidad y la justicia fiscal, como única opción jurídica, que pueden agotar, debemos reconocer la realidad del problema. de la limitada interpretación de la ley fiscal por los jueces, carentes de autonomía y de resolver las controversias, a la luz del contexto social e histórico, económico que vive actualmente el país, generando una falta de seguridad jurídica en materia fiscal.

³⁵ Semanario Judicial de la Federación, Tesis:PXLIII/99, Tomo IX, Mayo de 1999, Pleno, Novena Época, p 12

CAPITULO SÉPTIMO : LA CAPITALIZACIÓN FISCAL (IMPOSICIÓN SOBRE IMPOSICIÓN).

7.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE LA SUPERIMPOSICIÓN DE IMPUESTOS.

Como hemos venido señalando en los capítulos anteriores, los continuos y en ocasiones radicales cambios de naturaleza económica por los que ha atravesado nuestro país en los últimos años han repercutido considerablemente en la legislación fiscal trayendo consigo una serie de constantes innovaciones que se traducen en modificaciones, cambios, derogaciones y expedición de nuevos decretos. Situaciones ésta que han generado que la simple lectura de las leyes tributarias resulte en ocasiones insuficiente para entender e interpretar el espíritu de las mismas. Así al revisar algunos de los ordenamientos, en algunos de sus apartados, encontramos discrepancias, y algunas consideraciones legales, que destruyen la teoría tributaria, la cual ha desarrollado como hemos venido señalando principios rectores que constituyen los únicos derechos de los contribuyentes para evitar arbitrariedades por parte del legislador, al que se le olvida, que la potestad tributaria estatal, no es ilimitada, y no se debe dejar al capricho de las políticas fiscales recaudatorias. Es por eso que llama la atención, la forma en que el legislador atenta con la naturaleza jurídica de las contribuciones, en cuanto que “transpola” arbitrariamente , los elementos materiales, en el caso de algunos impuestos en relación al “objeto” y “ la base gravable” , elementos perfectamente delimitados y acotados doctrinal y legalmente

por las diversas leyes que integran nuestro sistema fiscal. A continuación se citan algunas leyes que contiene varios impuestos, en las que se da la acumulación de impuestos o efecto cascada es decir impuesto sobre impuesto.

7.2 RESPECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La ley del impuesto al valor agregado señala primeramente quiénes son los sujetos y el objeto del impuesto textualmente así:

“ Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

Actividades gravadas

- I.- Enajenen bienes.*
- II.- Presten servicios independientes.*
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV.- Importen bienes o servicios....*

...Tasa general del 15%

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores...”.

Respecto de la actividad de la enajenación señala literalmente:

“ENAJENACION.

Artículo 8o.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación,

además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario...”

Al respecto el Código Fiscal de la Federación señala en aplicación supletoria lo siguiente:

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

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado*
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.*
- III. La aportación a una sociedad o asociación.*
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.*
- V. La que se realiza a través del fideicomiso...”*

Y con respecto a la integración de la base de impuesto por la enajenación de bienes, en la que se observa la capitalización por el efecto de la imposición sobre imposición dice a la letra:

“Artículo 12.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.”

Otro ejemplo de imposición sobre imposición se da respecto de la actividad de la Prestación de Servicios prevista en la misma ley antes citada y que dice respecto al objeto lo siguiente: *“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:*

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento, y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes...”

Y luego con respecto al cálculo del impuesto por prestación de servicios, se señala, literalmente que:

“Artículo 18.- Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto...”

Se vuelve a observar, el fenómeno jurídico y económico de la imposición sobre imposición, sin embargo no termina el problema, aquí, porque respecto sobre la actividad en la que se otorga el Uso o Goce Temporal de Bienes la ley del impuesto al valor agregado señala el concepto, así:

“Artículo 19.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación...”

Ahora al determinar la base gravable, y efectuar el cálculo del impuesto por uso o goce temporal de bienes lo determina así:

“Artículo 23.- Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto...”. Se advierte una vez más la imposición sobre imposición.

Ahora respecto de la actividad de Importación de Bienes y Servicios, la ley multimencionada, indica su concepto (objeto) de importación de bienes o servicios así:

“Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de

bienes o de servicios:

1.- La introducción al país de bienes...”

Y el cálculo del impuesto en la importación de bienes tangibles se establece así, quedando de manifiesto la imposición sobre imposición:

“Artículo 27.- Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación...”

7.3 RESPECTO DE: LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

En ley se indican quiénes son los sujetos y el objeto del impuesto:

“Artículo 10.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

Objeto del impuesto

1.- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley...”

Pero también se indica cual es el cálculo de la base gravable, es decir sobre que valor aplica el impuesto en la importación, quedando así:

“Artículo 14.- Para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto

general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.....”

7.4 RESPECTO DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Se señalan en la ley quienes son los sujetos y el objeto del Impuesto, así:

“Artículo 1o.- Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

Enajenen automóviles nuevos de producción nacional. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o por el distribuidor autorizado.

Importen en definitiva al país automóviles. Los automóviles a que se refiere esta fracción son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores..”. De lo anterior también se advierte la forma de calcular el Impuesto, es decir sobre qué base gravable se aplicará, en la que se observa la capitalización de la contribución, quedando así por el legislador:

“Artículo 2o.- El impuesto para automóviles nuevos se calculará aplicando

la tarifa o tasa establecida en el artículo 3o. de esta Ley, según corresponda, al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador o sus distribuidores autorizados, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones....En el caso de automóviles de importación definitiva, incluyendo los destinados a permanecer definitivamente en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, el impuesto se calculará aplicando la tarifa establecida en esta Ley, al precio de enajenación a que se refiere el párrafo anterior, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado....”.

De lo anterior se confirma el fenómeno económico-jurídico de la capitalización impositiva y sus efectos en el patrimonio de los contribuyentes.

7.5 LOS EFECTOS JURÍDICO-ECONÓMICOS. LA MULTIGRAVACION.

De lo anterior se advierte la introducción en nuestra legislación fiscal vigente, varias hipótesis que envuelven el problema de la doble tributación, consistente en la antieconómica práctica legal de acumular impuesto sobre impuesto para gravar por dos o más veces determinados

actos de consumo necesario que al poseer esta característica se transforma en una fuente de jugosos ingresos para la Hacienda Federal . El efecto económico de esta acumulación no puede ser más evidente y también muy negativo por el impacto que tiene en los costos de algunos servicios o productos para los consumidores, resulta incongruente, sobre todo en época de inflación, gravar antieconómicamente una gran cantidad de actos de consumo, como ya quedó apuntado en la transcripción de los distintos ordenamientos antes citados. La experiencia de una política tributaria recaudatoria a corto plazo, a sido la causa dentro de nuestra historia, de fomentar, la inflación, desempleo, recesión económica, devaluaciones monetarias, recurrir a los prestamos externos, y en general se crea un clima de incertidumbre y subdesarrollo económico, salida de inversión extranjera etc., sin embargo a la par de los problemas económicos, también existen afectaciones jurídicas importantes como las siguientes:

1.- La doble o múltiple tributación basada en la capitalización de los impuestos, rompe con la justicia fiscal, abundando que una de las características de este fenómeno, es la aplicación a impuestos indirectos o al consumo, dónde se observa la máxima incidencia de la capitalización.

2.- Se rompe la justicia fiscal, ya que la capitalización del impuesto indirecto impacta el consumo o sea el gasto, es decir no grava utilidades o ingresos obtenidos por el contribuyente, derivado de

actividades productivas, sino un impuesto sobre otro impuesto , es decir se tributa sobre un gasto, de tal forma que se obliga al particular a contribuir con impuestos que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a su capacidad contributiva, afectando al garantía de proporcionalidad, debido a que los impuestos al consumo, son regresivos. porque no se ajusta a la capacidad económica del obligado

3.- Por el lado económico los impuestos indirectos son causa de inflación, y ésta se multiplicará, por el sólo efecto de la capitalización. Lo que redundará en la afectación de un incremento más acelerado a los niveles de precios en el mercado.

4.- Jurídicamente existe una trasgresión tributaria, por el legislador, porque se desprende de las leyes analizadas, que es un solo sujeto activo, la Federación , la que establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, tal es el caso de la importación. Que se grava hasta cuatro veces. Lo que violenta el principio de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales. Porque aquí el consumo al hablar de productos importados, según la Corte no se grava proporcionalmente, al afirmar que son condiciones objetivas en las que compra el consumidor.

5.- La capitalización de impuesto sobre impuesto, permite descubrir, otro problema que incide en los elementos de las contribuciones, por los motivos siguientes:

A). El legislador ordinario no puede, sin dejar de afectar el principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto. Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se aplica, por ejemplo en la Ley del Impuesto al valor Agregado en sus distintas formas de aplicar la tasa general a la base gravable en la que se incluyen montos pagados de otras contribuciones, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto, que lo que es el resultado se tome en presupuesto; que una sobre-imposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y su finalidad.

B) Por otra parte también se desnaturaliza el elemento que corresponde al objeto con la base gravable, porque precisamente el legislador transmuta la esencia jurídica de éstos elementos, al incluir un elemento cualitativo y cuantitativo que adiciona a *la base gravable*, y que es el resultado (el monto en cantidad líquida), del pago de otros impuestos o contribuciones, pero que no tiene una relación sustantiva de

causación, derivado del objeto del impuesto a determinar de origen, esto porque el propio legislador lo modifica arbitrariamente, con un acto legislativo que viola, la certeza tributaria, es decir amplia el objeto, de la ley, por el hecho de pagar otras contribuciones en el impuesto que se determina o calcula, ésta situación se advierte claramente con las citas textuales de los distintos ordenamientos mencionados anteriormente. Esto provoca el pagar un impuesto por la situación, de haber pagado otras contribuciones previas al acto de causacion.

Por lo anterior, este fenómeno genera también, otro efecto de mutación tributaria, que es la modificación, sin legislar de las tasas impositivas, por lo siguiente. Es claro, que el legislador establece tasas porcentuales impositivas a valor nominal, que serán modificadas materialmente a valor real precisamente al aumentar la base gravable, surgiendo así en lugar de una tasa de IVA del 15% general a una tasa del 17, o 18% según los incrementos generados por incluir los montos de otras contribuciones cubiertas por el contribuyente a la base gravable, lo que también la convierte en tasas impositivas variables.

Es de todos conocida la política fiscal de las autoridades hacendarias que cuando se aprueban los paquetes fiscales que contienen las reformas de cada año, se dice que los impuestos no suben, pero si se ajustan las bases gravables para que en términos reales si se incrementen los impuestos, sin necesidad de reformar las tasas impositivas.

C). Finalmente el efecto inflacionario, se ajusta a la política tributaria, de la capitalización de los impuestos, ya que como se señaló anteriormente, al incrementar los precios de los bienes y servicios al consumo por el efecto capitalizado, las bases gravables también se incrementan, debido a las tasas reales impositivas. Afectando a la economía de los consumidores, y generando mayor inflación.

7.5.1 La Multigravación, por efecto de la Capitalización.

Por el propio efecto de la capitalización queda manifiesto que el legislador solo busca fines recaudatorios, es lo que pretende con las reformas en los llamados paquetes fiscales de cada año, por esta razón, el legislador está “sobrecargando” el peso tributario para los contribuyentes, cada vez más frecuente en los impuestos indirectos que gravan el consumo, como es el IVA y otros. Están agotando las fuentes impositivas, la política hacendaria y sus propuestas de reforma siempre han incidido en proponer gravar, por ejemplo a través del impuesto al valor agregado, lo que son alimentos y medicamentos, supuestamente para obligar a contribuir a los sectores de la economía informal. Argumento por demás estéril, ya que se percibe claramente que no hay crecimiento económico y por tanto el nivel de consumo también está contraído. Antes de que cierre el año 2009, se insiste en incrementar la tasa del IVA al 17% ó al 18% por ciento, incluso se habla de poner en vigor una tasa del 2% generalizada a todo el consumo, sin exenciones ni tasa del 0%, lo que los opositores a la reforma han denominado “ el iva disfrazado”.

Si se aprueba la reforma, se repetirá acaso el problema de la “capitalización” del impuesto, pensemos por ejemplo, que se aprueba este 2% generalizado al consumo, la cuestión es: ¿Cómo se aplicará la tasa del impuesto, a la base gravable¿. Es decir, se volverá a aplicar la capitalización y por efecto la multigravación del consumo, para entender, pongamos un ejemplo sencillo. A una compra de \$100.00 (cien pesos), le aplica el IVA de 15%; el valor de la operación sería de \$115.00 (ciento quince pesos), y luego aplicaría el 2% al consumo general,(IVA disfrazado), sobre el valor de \$115.00, lo que resultaría al consumidor, un pago final del impuesto de \$2.30 pesos; al analizar el impacto tributario (2.30 pesos sobre base neta de \$100.00 pesos), nos arroja una tasa de impuesto “real” de 2.3% y no del 2% nominal como señala el legislador en forma nominal, como se observa, es claro el efecto de impuesto sobre impuesto. Y por tanto senda violación a los principios de justicia fiscal como es el de certeza.

7.5.2 La Multigravación al consumo. (aumentar el IVA ó crear una tasa de 2% al consumo).

Por otra parte, el efecto de gravar más de una vez, la misma operación de consumo, generará alzas de los precios de bienes y servicios se incrementarán, y generarán un efecto inflacionario, cerrando con ello un círculo vicioso, por al tratamiento de la inflación al ser considerada de la misma naturaleza de la contribución que se indexa.

Por otra parte, citemos un ejemplo de la multigravación. El impuesto al

valor agregado grava la importación, el impuesto sobre autos nuevos grava la importación, el impuesto especial sobre producción y servicios, grava la importación, obviamente el impuesto general de importación grava la importación y si agregamos el 2% del mal llamado IVA disfrazado, también gravaría la importación recordemos que de la información dada a conocer en el proyecto de reforma, se habla de gravar todo acto de consumo y el adquirir una mercancía de procedencia extranjera, se causaría el impuesto por el consumo. Así tenemos una cadena de imposiciones, producto de la multigravación del consumo. Esto a pesar de la situación económica que vive el país, aunado a la falta de empleo y el incremento de población en la pobreza.

No debe soslayarse que un *Sistema de Contribuciones debe tomar en consideración la perspectiva de la Economía.*

Mientras más pronto la política Fiscal y el Derecho se percaten de la realidad y de la posibilidad de la economía para beneficio del hombre, y se ocupen de que las leyes de la sociedad incluyendo las fiscales estén por encima de las reglas técnicas de la oferta y la demanda, más pronto se saldrá la deuda pendiente con la justicia distributiva fiscal.

También el principio de la capacidad contributiva refleja la racionalidad del derecho. El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad de tributar, por esta razón tan evidente no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no existiría el basamento y fuente de la carga

contributiva, “ nadie esta obligado a lo imposible”, el nivel de vida, en la gran mayoría de los particulares, en nuestro país está en grave crisis económica, no hay ingresos, no hay liquidez, al contrario el endeudamiento para sobrevivir ha crecido con el uso del dinero de plástico. No es posible aumentar o generar nuevos impuestos al consumo.

Por otra parte resulta ser inequitativo, y aún más, es ilegal, gravar a los particulares apoyado el caso en una ficción lisa y llana; es contra los principios de justicia no gravar una capacidad económica y contributiva que sea esencialmente similar a una que sí soporte una carga fiscal, por justicia elemental, procede restar de la capacidad económica, los recursos económicos que requiere la existencia humana cuando el estilo del impuesto lo permite, para hacer posible la libertad y proteger la dignidad de la persona. Por la misma razón la prohibición constitucional de la confiscación general de bienes que es principio correlativo de la capacidad económica de los contribuyentes.

Por tanto la ley fiscal debe ser instrumento para la justicia, no se debe soslayar que la ley formalmente procede de cuerpos colegiados integrados por representantes del pueblo, elegidos por voto directo de la sociedad y renovada la representación en lapsos constantes, de tal forma que siendo el proceso legislativo, la función fundamental del Poder Legislativo, podemos afirmar que la ley debe ser el instrumento más idóneo para obtener la justicia y la seguridad de los particulares, en todo

tipo de ley, incluyendo las que establecen contribuciones como son los impuestos al consumo.

CONCLUSIONES

1.-Se cuestiona en el trabajo sobre, el procedimiento o método estimado por el que el Banco de México, aplica su procedimiento determinativo de la inflación a valores ponderados, y que se basa en un acto formal y materialmente legislativo, no puede haber certidumbre a los contribuyentes, porque en esencia, el método adoptado por la ley, se basa en ponderaciones, es decir en promedios, que no se ajustan a la realidad, ya que las lecturas que arrojan los promedios sólo indican una “una aproximación” del fenómeno, ya que al promediar los precios, muchos de los productos que se incluyen en la canasta básica, no suben de precio al mismo tiempo y mucho menos en la misma proporción, esto porque durante los periodos de inflación, todos los precios y los costos aumenten en la misma proporción ya que, en realidad, raras veces varían simultáneamente. Los periodos inflacionistas son, más bien aquellos en que asciende el nivel general de precios tal como es medido por los índices de precios, que son medias de los precios de consumo o al por mayor. *Por tanto no puede haber certidumbre, requisito irrestrictamente jurídico, en la forma de determinar una contribución.*

2.- Se identifica la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución debe ser preciso, es decir no quedar al arbitrio de un procedimiento, que en su propia natura, deviene incierto, al

calcular solo promedios o ponderaciones de incrementos de los precios de los servicios o productos, que fueron tomados como muestra aleatoria. tendría que dejar se aplicarse procedimientos basados en estimaciones .

3.- No se esta determinando el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución.

Ésta no requiere para tener la naturaleza aludida, de integrarse con todos los elementos de un tributo, como serían entre otros, una base y una tasa, en la medida que no constituye una contribución diversa e independiente de la que se actualiza, sino que es la propia contribución no cubierta en tiempo pero a la que no se ha dado el valor real que le corresponde. Precisamente porque el valor agregado o actualizado aplicado a la contribución, es un valor que no es real, es decir es estimado, por tanto si bien no se integra la actualización, con todos los elementos materiales de una contribución, porque no es una nueva, si en cambio sufre una modificación sustantiva, que es su incremento de valor, pero con un método que no tiene precisión cuantitativa, ya que opera bajo valores “ estimados” bajo criterios de ponderación, que jamás se ajustarán al valor real, por tanto no hay certeza jurídica, en cada uno de los elementos en la contribución de origen ya actualizada, ya que es afectada en su cuantía y naturaleza jurídica, por valores estimados. No debe prevalecer el concepto puramente económico, sobre el concepto jurídico de la

certeza.

4.- Por otra parte también se desprenden dos efectos económicos, por el fenómeno a estudio, la actualización, con efectos jurídicos distintos y que afectan al contribuyente de la manera siguiente:

a.) Por la falta de pago oportuno, al decir que se impone como única consecuencia por la mora en el pago, la de cubrir recargos (intereses), como indemnización. y luego de la propia corte en forma contradictoria dice que DE MANERA ALGUNA CONSTITUYE UNA PENA (entonces dónde queda la multa, se trata de dos sanciones).

b.) Se trata de dos efectos, que duplica la carga al contribuyente, por un lado, la que corresponde por una parte a la de pagar recargos y por la otra pagar actualización o devaluación monetaria, previniéndolo con actualizar el adeudo no cubierto en tiempo conforme al valor monetario que corresponda,

5.- El Índice Nacional de Precios al Consumidor, es sólo un indicador económico, y que no puede integrarse sobre los elementos de la contribución al actualizar, ya que los valores resultantes no se ajustan al valor real, son aproximaciones que generan falta de certeza en la determinación de una obligación tributaria..

6.- Por consiguiente, si a los recargos se les suma la actualización del importe de las contribuciones que les dieron origen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, es evidente que un mismo ingreso-la contribución original- está siendo gravada con dos créditos fiscales distintos al mismo tiempo: los recargos y el factor de actualización de la propia contribución original.

7.- Se debe evitar la doble tributación, como un principio de justicia tributaria universal que debe prohibir que una contribución se convierta en confiscatoria. Creemos que la actualización constituye una consecuencia al incumplimiento y la única calificación que puede tener es la de resarcir el fisco el daño sufrido; por esta razón, un puede ser más que indemnizatoria, de tal suerte que constituye una duplicidad con los llamados recargos y ello afecta a la justicia tributaria, debiendo ser declarada inconstitucional.

8.- La figura denominada “ actualización” prevista en la ley fiscal federal genera la doble sanción económica, o en su caso también causa una doble indemnización, a cargo de los contribuyentes. Genera una sobrecarga económica.

9.- Definitivamente el método para obtener los índices nacionales de precios al consumidor por el Banco de México conculca la Ley Fundamental, y los principios rectores del derecho tributario, al basarse

en una técnica muestral, o valor estimado afectando la garantía de legalidad y certeza en las contribuciones, que exige la puntual fijeza en sus elementos para determinar su cuantía.

Por tanto La inflación no debe ser objeto de gravamen y por tanto no es una contribución como ha venido aplicando el legislador en las leyes fiscales secundarias y que antieconómicamente es aplicada a los sujetos obligados.

10.- Por otra parte la doble o múltiple tributación basada en la capitalización de los impuestos, rompe con la justicia fiscal, abundando que una de las características de este fenómeno, es la aplicación a impuestos indirectos o al consumo, dónde se observa la máxima incidencia de la capitalización.

11.- Se rompe la justicia fiscal, ya que la capitalización del impuesto indirecto impacta el consumo o sea el gasto, es decir no grava utilidades o ingresos obtenidos por el contribuyente, derivado de actividades productivas, sino un impuesto sobre otro impuesto, es decir se tributa sobre un gasto, de tal forma que se obliga al particular a contribuir con impuestos que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a su capacidad contributiva, afectando la garantía de proporcionalidad, debido a que los impuestos al consumo, son regresivos. porque no se ajustan a la capacidad económica del obligado.

12.- Por el lado económico los impuestos indirectos son causa de inflación, y ésta se multiplicará, por el sólo efecto de la capitalización. Lo que redundará en la afectación de un incremento más acelerado a los niveles de precios en el mercado, para el último consumidor, que no tiene derecho al traslado de la carga impositiva.

13.- Jurídicamente existe una trasgresión tributaria, por el legislador en el ámbito federal, porque se desprende de las leyes analizadas, que exclusivamente, la Federación, es la que establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, tal es el caso de la importación. Que se grava hasta más de dos veces. Lo que violenta el principio de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales.

14.- La capitalización de impuesto sobre impuesto, descubre, otro problema que incide en los elementos de las contribuciones, por lo siguiente:

A) El legislador ordinario no puede, sin dejar de afectar el principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando transmuta las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto. Es

inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto.

B) Por otra parte también se desnaturaliza el elemento que corresponde al objeto con la base gravable, porque precisamente el legislador transmuta la esencia jurídica de éstos elementos, al incluir un elemento cuantitativo que adiciona a *la base gravable*, y que es (el monto en cantidad líquida), del pago de otros impuestos o contribuciones, pero que ninguna relación sustantiva de causa-efecto, tiene con el objeto del impuesto a determinar. Esto acarrea otra desnaturalización tributaria, que es la modificación, sin legislar de las tasas impositivas, el legislador establece tasas porcentuales impositivas a valor nominal, que serán modificadas materialmente a valor real precisamente al aumentar la base gravable.

C). El efecto inflacionario que se genera, no se ajusta a la política tributaria saludable, ya que, al incrementar los precios de los bienes y servicios al consumo por el efecto capitalizado , las bases gravables también se incrementan, debido a las tasas reales impositivas.

PROPUESTAS:

El Estado que cobra impuesto a la inflación, necesariamente es el resultado de un sistema fiscal regresivo, que en lugar de gravar las ganancias, las utilidades, grava el gasto el consumo y lo más grave, grava la ineficacia, de un país que no es productivo, ni genera el desarrollo económico de sus ciudadanos, antes lo agrava, con parches y remiendos de reforma fiscal, esto se observa en los últimos cuarenta años aproximadamente. Lejos de argumentar la simple inconstitucionalidad de una ley, esto tiene una trascendencia más grave y profunda, que es el desequilibrio y la inequidad de las cargas tributarias en México, podemos decir que, hay una crisis fiscal del Estado Mexicano. La democracia no existe, lo que existe con las pruebas de la democracia. Una de esas pruebas , y de carácter decisivo, está en la gestión de las finanzas públicas, es decir en la naturaleza del sistema fiscal de una sociedad, lo que llamaremos la fiscalidad. Esa prueba esta irresuelta o en el mejor de los casos, esta pendiente en el orden político mexicano que sigue vigente. Esto constituye de modo efectivo, una limitación para cualquier proyecto de crecimiento económico, de desarrollo social y de instauración de un régimen democrático en el país. Queda planteado en vínculo estrecho entre las actividades del sector público y las que se consideran como cuestiones fundamentales, que pueden tratarse a partir de la formulación de cuatro preguntas básicas. La primera es que ¿qué se produce?, y se refiere a la parte de los recursos de la sociedad que han de dedicarse a la

producción de bienes públicos como son vías de comunicación, obras hidráulicas, defensa nacional, y a la generación de bienes privados como son los distintos bienes y productos de consumo . La segunda es ¿ como se produce?, es decir cuándo debe asumir el Estado la responsabilidad directa de producir bienes y cuando deben hacerlo las empresas privadas. La tercera es ¿para quién se produce?, lo que tiene que ver con la fijación de los impuestos, los subsidios, los programas de asistencia social y una serie de acciones que inciden sobre la determinación de la cantidad de ingreso disponible para los individuos y que incide en su capacidad de acceso a los mercados. La cuestión se refiere, por lo tanto, al asunto básico de la distribución . Finalmente, la cuarta pregunta es ¿ cómo se toman las decisiones colectivas (la política fiscal y financiera por ejemplo)?, y aquí es dónde la disciplina de la economía tiene menos que decir, puesto que se sale del ámbito propio de la formulación teórica del funcionamiento del mercado, o sea la fijación de los precios y, desde ahí la forma en que se asignan los recursos. De cualquier manera, la pregunta no puede eludirse ya que se refiere a las diversas decisiones que debe tomar una sociedad en conjunto y que van desde la estructura jurídica (sistema de leyes fiscales y otras), e institucional hasta la prestación de una amplia gama de servicios públicos. Aquí entran factores distintos a los que usualmente se consideren en el proceso de la toma de decisiones y que, se vinculan con la capacidad de participación de los distintos grupos sociales en función de su poder relativo , lo que sitúa la cuestión en el campo de la política. Como puede advertirse de las

cuestiones económicas fundamentales, las respuestas que se den de modo práctico constituyen elementos esenciales de la conformación de un entorno democrático y justo en la política de las finanzas públicas, que incluye la vertiente fiscal.

Buena parte de la discusión acerca de la política fiscal recaudatoria en México se da en el marco de la necesidad de una amplia reforma fiscal, lo que se ha repetido en una pieza repetida del discurso político, aunque sin una contraparte práctica que se materialice en una forma de gestión distinta de las finanzas públicas. La última versión de una propuesta de reforma se dio con la denominada “Nueva Hacienda Pública Distributiva” y en ella se señalaba que, existe una coincidencia generalizada respecto al bajo nivel que presenta la recaudación en México. Ello evidentemente limita las posibilidades de atender las necesidades crecientes en materia de gasto social e inversión pública. Por ello uno de los principales retos de la Administración Hacendaria es mejorar la actitud de las personas a cumplir con sus obligaciones fiscales. Esto permitirá sobre una base mas amplia captar recursos recurrentes e impulsar y fortalecer los programas sociales. De esta manera en México se construirá mejor en la medida que se generalice la contribución al gasto público. La reforma fiscal de cada año pretende, entre otros objetivos, reducir el nivel de inflación y que esta se mantenga según las autoridades fiscales federales en los niveles que se observan en los países que son los socios comerciales mas importantes de México. Aquí hago notar la contradicción, con la figura

jurídica de la “actualización” que es gravar con impuesto la inflación, esto es una doble tributación para los mexicanos, además como ya quedó expuesto lo sancionan, dos veces porque también se cobra la inflación a la multa, y a los recargos con su inflación, con esta sobrecarga económica, jamás se obtendrá el desarrollo y la equidad que tanto se recita en los discursos oficiales que demuestran la “ indigencia” del sistema fiscal mexicano.

Declaraciones similares se pueden encontrar en los planteamientos que el gobierno hace en los Planes Nacionales de Desarrollo o en los distintos Programas de Financiamiento, sino que durante décadas acabe por modificarse la gestión fiscal que, en cambio tiene cada vez mas deformaciones que distorsionan el funcionamiento de la economía y no consiguen establecer las condiciones de un crecimiento sostenido del producto.

De manera inicial debe anotarse que el debate sobre la necesidad de realizar una profunda reforma fiscal en México es ya muy viejo. Dicha reforma se plantea de modo constante, según se advierte de lo anterior, como un requisito para que se eleve el monto de la recaudación impositiva que hace el gobierno, y para que se asigne el gasto público de manera consistente con las necesidades de la expansión sostenida de la economía y en el marco de una mejor distribución del ingreso entre la población. El discurso no se acopla con la realidad de la persistente

indigencia fiscal del Estado mexicano y sus secuelas. Hay necesidad urgente de una reforma radical y general del sistema impositivo de México. Por dos razones fundamentales:

La primera es que los ingresos corrientes provenientes de los impuestos indirectos (al consumo) ya son una carga excesiva, afectan a la economía de las clases sociales más desprotegidas, son inadecuados para el desarrollo y crecimiento económico de la población y sus necesidades de desarrollo acelerado. El ingreso fiscal corriente proveniente de los impuestos sean federales, estatales, y municipales en México se encuentra en niveles acordes a la recesión económica. Existe una dependencia a los ingresos petroleros.

La segunda razón es en parte política. Radica en el hecho de que la creciente desigualdad económica entre las diferentes clases, junto con el carácter regresivo del sistema impositivo actual, amenaza con minar el edificio social, poniendo así en peligro las perspectivas de una evolución pacífica y constitucional de la sociedad. Si seguimos gravando el egreso, y junto con ella la inflación del mismo, tenemos un sistema fiscal regresivo que corroe el patrimonio, y pulveriza la escasa liquidez de los mexicanos.

La tercera razón: Para realizar las esperanzas de un progreso económico acelerado, que conciben los países subdesarrollados,

difícilmente puede exagerarse la importancia que tiene el ingreso público. Cualquiera que sea la ideología prevaleciente o el color político de un gobierno en particular, precisa expandir constantemente toda una gama de servicios que no producen ingreso alguno- educación, salubridad, sistemas de comunicación y así sucesivamente, como prerrequisito del desarrollo cultural y económico de su país. Estos servicios tienen que financiarse con el ingreso público. Además de hacer frente a estas necesidades, los impuestos y otros gravámenes obligatorios proporcionan los instrumentos mas adecuados para fomentar el ahorro destinado a la formación de capital proveniente de fuentes internas. Al proveer un excedente sobre el nivel de los gastos recurrentes, permiten que se consagre una proporción más grande de los recursos a la creación de bienes de capital.

La cuarta razón: Estos argumentos se pueden admitir hoy caso al pie de la letra, después de 40 años de haber sido formulados. Ellos centran la atención en los problemas esenciales asociados con las finanzas públicas, mismos que tienen que ver con los dos lados de las cuentas, es decir la captación de los ingresos y la asignación de los gastos. Por ello la fiscalidad puede ponerse en el centro de análisis de la política económica que aplica un gobierno, o cuando es el caso un Estado. Sólo a partir de la posición fiscal del gobierno vista en su conjunto, se pueden tomar medidas para promover y sostener el crecimiento del producto en el largo plazo. El crecimiento es la base de

cualquier proceso efectivo de distribución del ingreso y del aumento de la productividad del sistema económico. Esto se consigue, precisamente, con la provisión suficiente y oportuna de servicios públicos y con la acumulación de capital como cimiento del crecimiento productivo. Por el contrario tenemos un sistema económico, basado en el endeudamiento, en la escasa exportación y medidas financieras que siguen produciendo altos niveles de devaluación y de inflación, para que el fisco mexicano, siga determinando y obteniendo mayor recaudación “ imponiendo un impuesto a la ineficiencia (**la actualización**) ³⁶, que parece ser la política estrictamente recaudatoria, que orienta las Finanzas Públicas del Estado Mexicano .

Así mismo, el fenómeno inflacionario ha provocado importantes consecuencias sobre el derecho fiscal. No hay duda de que muchas de las causas de la inflación están originadas en actos del Poder Ejecutivo, esto porque una de las causas invocadas de inflación es la emisión de moneda en forma descontrolada por el Ejecutivo, como política financiera, éste provoca exacciones fiscales ilegítimas al provocar una mayor incidencia fiscal dentro del sistema tributario que no contempla mecanismos anti-inflacionarios, por lo que debe, someterse a control constitucional el ejercicio de la política monetaria, debe separarse de la ley fiscal para evitar la incertidumbre, en la aplicación de los índices inflacionarios, y no debe dejarse en manos del Ejecutivo, la determinación a su arbitrio, del método de valoración de la inflación, porque vulnera el

³⁶ Lo resaltado es nuestro.

principio jurídico de la certeza y seguridad jurídica, los principios del derecho constitucional deben estar por encima de decisiones administrativas en materia monetaria por el Ejecutivo Federal, debiendo fincar responsabilidad patrimonial objetiva por el detrimento a la economía de los particulares, al Estado, por el uso indiscriminado e irresponsable del flujo monetario a través del Banco Central.

BIBLIOGRAFIA

1. ARRIOJA Vizcaíno, Derecho Fiscal, Novena Edición. Editorial Themis México, 1994.

2.- BOBBIO, Norberto, El problema del positivismo jurídico, 7ª edición, Distribuciones Fontamara. México D.F. 2001.

3.-CARRASCO Iriarte Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Cuarta Edición, Oxford, México D. F.,1999.

4.CARRASCO Iriarte Hugo, Derecho Fiscal II, Iure Editores, México D.F.,2001.

5.- CHAPOY Bonifaz, Dolores, Panorama del Derecho Mexicano, Mac Graw Hill, México D.F.,1999.

6.- CERRONI, Umberto, Marx y el derecho moderno, Grijalbo, México,D.F. 1975

7. DIEP Diep Daniel, Exégesis del Código Fiscal de la Federación, PAC México D.F., 2003.

8.-.DIEP Diep Daniel, Fiscalística, Ediciones Cedrus Libanis, México D.F. 1991

9.- MARGAIN Manatou Emilio, Derecho Tributario Mexicano, Novena Edición, Porrúa , México D.F.1997.

10. MIRANDA Amador Candelario, Análisis Practico de los Impuestos.Segunda Edición, Editorial Themis, México D.F. 1998.

11.- PAZOS, Luis,Ciencia y teoría económica,7ª edición, México D.F., Diana, México D.F.,1988.

12. NINO, Carlos S., Algunos Modelos Metodológicos de “Ciencia” Jurídica,Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política-25, Distribuciones Fontamara, México D.F.1999.

13.- PASHUKANIS, E. B., La Teoría General del Derecho y el Marxismo, Teoría y Praxis,27, Grijalbo, México D.F.,1976.

14.- RIDDALL, J.G.,Teoría del Derecho, Gedisa Barcelona, España,1991.

15.-TAMAYO Y SALMORAN, Rolando, Introducción al estudio de la Constitución, 2ª Edición., Distribuciones Fontamara, México D.F.,2002.

16.-ZORRILLA Arena Santiago. Economía Conceptos Básicos, 22ª Edición, Limusa Noriega Editores, México D.F.,2002.

LEGISLACION :

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

2. Código Fiscal de la Federación 2009

3. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2009

4. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Art. 7,2009

MEDIOS ELECTRÓNICOS

1.- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Jurisprudencia y Tesis de la Corte, Octava y Novena Época IUS 2007 (CD ROM), México, D.F. 2007.