

409
2e1



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"

"EXEGESIS CONSTITUCIONAL DE LOS
RECARGOS EN MATERIA FISCAL
FEDERAL"

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

LUZ ELVIRA VIÑAS SOLANO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

San Juan de Aragón, Edo. de Méx. Octubre, 1991



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

Pag.

INTRODUCCION

CAPITULO I La Contribución

1.1	Concepto	7
1.2	Teorías explicativas de las Contribuciones	9
	a) De Los Servicios Públicos	10
	b) De la Relación Sujeción	11
	c) De la Necesidad Social	11
	d) Del Seguro	13
	e) De Eheberg	14
	f) Del Capital Nacional	15
	g) Del Sacrificio	15
	h) Del Desarrollo Económico	16
	i) Del Gasto Público	17
1.3	Características	19
1.4	Clasificación	22
1.5	Principios Jurídicos y Teóricos de la Contribución	
	1.5.1 Teóricos	30
	1.5.1.1 Justicia	31
	1.5.1.2 Certidumbre	34
	1.5.1.3 Comodidad	37
	1.5.1.4 Economía	38
	1.5.2 Jurídicos	46
	1.5.2.1 Ordinarios	47
	1.5.2.2 Constitucionales	48

CAPITULO II	De los Recargos en la Resolución Fiscal Federal	
2.1	Acepción	55
2.1.1	Doctrinaria	55
2.1.2	Legal	60
2.2	Los Accesorios de las Contribuciones	72
2.3	Actualización de Contribuciones y Accesorios	89
2.4	Cálculo de los Recargos	93
CAPITULO III	Exégesis Constitucional	
3.1	Garantías señaladas para la Contribución	103
3.1.1	De Destino	104
3.1.2	De Proporcionalidad	107
3.1.3	De Equidad	109
3.1.4	De Legalidad	113
3.1.5	De Generalidad	115
3.1.6	De Igualdad	116
3.1.7	De Irretroactividad de la Ley	118
3.2	Principales hallazgos y Confrontaciones	121
3.3	Determinación de Constitucionalidad de los Recargos	133
	CONCLUSIONES	137
	BIBLIOGRAFIA	

I N T R O D U C C I O N

La resolución miscelánea 1991, trajo consigo múltiples preocupaciones, entre las cuáles tiene singular importancia el cálculo de los recargos y la actualización de contribuciones como base para la determinación de los primeros.

Resulta una disposición en extremo rigurosa para el particular debido a la complejidad del cálculo. Este rigorismo aunado a la ignorancia de la población en materia fiscal provoca el incurrir en infracciones por extemporaneidad o mora en el pago con la consecuente obligación de pagar recargos, independientemente de alguna otra sanción.

El Código Fiscal de la Federación confiere a los recargos el carácter de accesorios de la contribución participando así de la naturaleza jurídica de ésta.

Surge aquí la inquietud personal de profundizar en el conocimiento de la contribución, implicando con ello su conceptualización, las teorías que fundamentan su percepción así como las características que ésta tiene.

Pero este trabajo no es un compendio de conceptos doctrinarios, tratamos de vertir nuestro punto de vista en cada una de las cuestiones, confrontando diversas opiniones, para después invertir todo este aprendizaje en la construcción de los propios esquemas y conceptos fiscales del tributo, para enriquecerlos con la realidad mexicana y vertir, hasta entonces, una opinión.

Los principios jurídicos de la contribución, fueron

II
necesarísimos para todo el desarrollo de la investigación, pues nos permitieron ir confrontando uno a uno los temas subsecuentes.

El capítulo segundo es una meta realizada porque no existía información completa de los recargos en los libros de consulta, hubo necesidad de acudir a las oficinas de la administración fiscal para iniciar con la investigación de los conceptos accesorios de la contribución.

Al mismo tiempo y recurriendo a fuentes directas se elabora una reseña histórica de los recargos en México, con sus adecuaciones y reformas desde el primer código fiscal.

En esencia se desarrolla el concepto de todos los accesorios de la contribución, incluidos los recargos, de una manera personal y sencilla que permite adquirir estas definiciones sin ser demasiado técnicos en el lenguaje.

El factor de actualización es una fórmula apoyada con ejemplos de tal manera que de su simple lectura se desprende la forma de aplicación sin necesidad de recurrir al código.

En cuanto al cálculo de los recargos, se utiliza similar procedimiento, incluso el desglose es individual y marcando los conceptos necesarios para la obtención del porcentaje.

La razón de proceder en esta forma, obedece a una necesidad que como alumnos deseamos satisfacer erradicando el misterio y aflicción que produce el Derecho Fiscal.

Los cálculos aparecen más sencillos si se explican con detalle los pasos para su ejecución, mejor aún si estos pasos se ejemplifican cuidadosamente.

No es nuestro objetivo elaborar un recetario fiscal, pero si dejar el precedente a quienes incursionan por vez primera en la materia tributaria, en particular en el complejo aspecto de calcular recargos. De tal manera que se aprecie como un simple ejercicio que no está vedado a un pequeño círculo de profesionistas.

Decimos que es de suma importancia este capítulo porque en el se van indicando cada una de las situaciones anómalas debatidas con fundamento en el capítulo tercero.

Luego de señalar errores en la redacción de la ley, inequidades, desproporciones y desigualdades en los casos prácticos, surge el último capítulo de este trabajo que de inicio presenta la definición de las garantías señaladas para la contribución, temas tan profundos que nos prepararon para la disertación sobre los recargos.

Es hasta este momento cuando podemos señalar con precisión los puntos controvertidos del concepto, cálculo y monto de los recargos. Una reflexión exhaustiva de las precitadas garantías, se convierte en nuestro esquema de aceptación o discriminación de actos. Con esta línea confutamos la inconstitucionalidad de los recargos dando las razones y soluciones a este caso. Nuestro objetivo es determinar si los recargos por ser partícipes de la naturaleza jurídica de la contribución, satisfacen las garantías señaladas para ella.

Con todo lo anterior, se daría un nuevo enfoque a la aplicación de los recargos, lo que traería enormes consecuencias para la política fiscal y para la formación jurídica de los estudiantes

IV

de derecho, quienes deben distinguirse por ser un factor de cambio en el sistema mexicano, pues además de poseer un sentido crítico estamos en obligación de presentar soluciones que permitan cumplir más eficazmente la labor que nos está encomendada en el marco general de las actividades del país. Estamos plenamente conscientes de la imposibilidad de realizar por lo pronto, la aplicación de la fórmula de recargos que hemos propuesto, pero debemos estar conscientes también de la necesidad de ir abandonando los vicios y corruptelas que ahora abundan en materia fiscal y que adolecen de toda ética jurídica, para dar inicio a una etapa de recaudación, donde el causante erogue convencido de la cuantía moral y económica de su aportación y en el que el papel de la autoridad sea realmente ese, no el de extorsionador con el que a veces suelen cubrirse.

Inspirados en ese afán, proponemos una sencilla fórmula que convierta a las sanciones accesorias, hasta el momento mal llamadas recargos, en verdaderas indemnizaciones.

LUZ ELVIRA VIÑAS SOLANO.

CAPITULO I

L A C O N T R I B U C I O N

La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea según han experimentado todas las naciones un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.

Adam Smith .

A través del tiempo, el estado ha elaborado estructuras ideológicas en apoyo a la recaudación de ingresos provenientes del trabajo o la riqueza de sus súbditos. Las políticas varían de época a época y de país a país; sin embargo la exigencia gubernamental del tributo no debe ser una decisión graciosa ni una arbitrariedad del ente público en su potestad de imperio. Para confutar este aserto, existió y perdura aún el interés doctrinario por delimitar criterios normativos de la función fiscalizadora, con el propósito de presentar al legislador el panorama real de las fuentes de ingreso que puede gravar y el modo en que, de no hacerlo, no transgreda el interés colectivo. Esta labor de investigación, ha permitido enriquecer el espíritu de la hipótesis normativa de tal modo que, ofrece al contribuyente un margen de seguridad frente a los actos del erario; permitiendo a su vez el convencimiento, de que esas exacciones persiguen un propósito colectivo y no representan, en ningún momento, extorsiones del estado.

La gama de opiniones al respecto, es basta, pero por su relevancia, sobresalen las del economista inglés Adam Smith, quien con aguda visión, sustentó principios dogmáticos tan profundos y prácticos que actualmente son el soporte filosófico de la justicia tributaria en muchos países, tal es el caso de México, que en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Federal, manifiesta una marcada influencia smithiana, en el pensamiento del legislador. Se torna apremiante realizar análisis de las ideas de juristas clásicos y contemporáneos que han aportado consideraciones valiosas sobre el arte de la

recaudación fiscal.

Es inquietud firme dejar manifestado qué es una contribución, cuál es la justificación legal y doctrinaria de su exigencia, qué notas la distinguen de otros ingresos, como se han clasificado y cuáles son los mínimos a considerar para precaver abusos de autoridad.

La importancia del desarrollo de este capítulo consiste, en desentrañar los conceptos relativos a la captación de ingresos que en nuestro país, tiene la peculiaridad de destinarse a los gastos públicos. Luego entonces, se adaptarán las consideraciones teóricas a la praxis fiscal mexicana para estar en posibilidad de determinar la postura hipotética de la tributación nacional.

1.1 CONCEPTO

1.1.1 Etimología.- Del latín bajo contributio-nis, de igual sentido, procedente del verbo latino contribuo-vere, contribuir, compuesto de tributo-ere, pagar contribuciones.

1.1.2 Definición.- Para determinar un concepto de contribución deben rescatarse aspectos incidentes y determinantes que en relación a ella esgrimen diversos tratadistas.

Garrone (1) colige que es un tributo impuesto para atender las necesidades del estado. Capitane (2) y Couture (3), coinciden en que es un concepto creado para repartir entre los

1 Garrone, José A. Diccionario Jurídico. Tomo I. Abelado-Petrot. Buenos Aires, Argentina, 1937. página 316.

2 Capitane, Henri et al. Vocabulario Jurídico. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1939. página 163.

3 Couture, Eduardo. Vocabulario Jurídico. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1976. página 17.

contribuyentes la carga de los gastos públicos.

De manera más completa, el Lic. Mayolo Sánchez, la define como "Los ingresos que el estado requiere para estar en condiciones de cumplir con sus atribuciones y particularmente sufragar las necesidades públicas" (4).

Margáin Manautou, aporta una definición muy loable al expresar que "Es el vínculo jurídico en virtud del cual, el estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie" (5).

Arrijoa Vizcaíno, precisa como contribución, "La prestación o prestaciones, que dentro de la relación jurídico tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al estado, con el objeto de sufragar los gastos públicos." (6).

El Código Fiscal de la Federación, enumera, más que definir, a la contribución, al señalar en el artículo segundo que ésta se clasifica en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.

En la redacción del citado precepto, existe el error de tratar indistintamente, contribución e impuesto, debemos ser precavidos en este sentido y aceptar que la contribución siempre será el género, en tanto que, el impuesto es una especie de ésta. Es bien sabido que todos los impuestos son

4 Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario. 2a. Edición. Córdana Editor y Distribuidor. México, 1988. página 129.

5 Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 3a. Edición. Porrúa, S.A. México, 1989. página 58.

6 Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Financiero. 3a. Edición. Temis. México, 1990. página 109.

contribuciones, pero, no todas las contribuciones son un impuesto. Retomando las anteriores consideraciones y partiendo de las posturas citadas, se propone la siguiente definición:

Contribución.- Ingreso pecuniario excepcionalmente en especie establecido en la ley a favor del estado, que obligatoriamente debe saldar el causante, para satisfacer el gasto público. En esta exposición, se abarca con el término ingreso a los conceptos señalados anualmente en la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos de la Federación. La Consideración "a favor del estado" surge del carácter de autoridad fiscal, conferido a éste por la Constitución. Al hablar de obligatoriedad, nos referimos no sólo a los mexicanos como literalmente lo expresa el ordenamiento; sino a todos aquellos sujetos, que por virtud de la ley se constituyan como deudores del crédito fiscal. La interpretación estricta del artículo 31 fracción IV, deja exentos de pago a extranjeros y a la propia Federación, pero para fortuna del derecho tributario, la jurisprudencia y leyes de menor jerarquía han dirimido esta controversia.

1.2 TEORIAS EXPLICATIVAS DE LAS CONTRIBUCIONES

La percepción tributaria debe fundarse, para justificar su existencia, en contenidos filosóficos y axiológicos que le den estructura a la norma jurídica que ha de gravar a una colectividad.

El por qué pagamos contribuciones, encuentra respuesta en las diversas teorías que para el efecto se han sustentado. Es oportuno señalar, que la mayoría de estas hipótesis aluden al impuesto, motivo por el cual, las adaptamos al tema que nos ocupa. Confluyen también las críticas, que se han elaborado entorno de cada teoría y la postura personal al respecto. Intencionalmente, se reservó para el final, la teoría del gasto público, fundamento legal de la tributación nacional.

A.- Teoría de los Servicios Públicos.

Sostenida inicialmente por Pufendorf, es también conocida como teoría de la Equivalencia o Beneficio. Considera que el pago de la contribución se acredita, porque sufraga los servicios públicos que el estado presta, derivándose que los particulares pagan por concepto de tributo el equivalente a los servicios que reciben

Esta teoría se confuta, por las siguientes razones :

- El concepto de servicio público, es inexacto, toda vez que su concepción se somete a ideas político-financieras de cada régimen. En la realidad Mexicana, el estado no centra toda su actividad a la prestación de servicios públicos y por ende no destina, el monto global de exacciones a la realización de éstos.
- El beneficio no es concluyente, es bien sabido que existen ciertos grupos que no teniendo la capacidad económica para tributar, se ven favorecidos con determinadas prestaciones.

- No todas las leyes impositivas, tienen un objetivo fiscal, por lo tanto, si se producen ingresos, resulta ajeno al propósito que fundamenta dichos ordenamientos.

Las consideraciones anteriores, nos llevan a determinar que es inoperante definir la contribución como el precio de los servicios recibidos.

B.- Teoría de la Sujeción.

De origen Alemán, sustenta que la obligación de pagar tributos, se funda en el deber de sujeción que tiene el contribuyente, frente al estado.

Debemos observar nuestra estructura ideológica para comprobar, que en materia de derechos humanos, hemos superado conceptos tajantes como el de súbditos. Contamos con el ejercicio de una democracia traducida en la elección de un gobierno por y para el pueblo, la colectividad a través de los cargos de representación popular ha depositado, el poder en cierto grupo. Por tanto, no es correcto justificar una obligación de pago sólo porque exista una relación de poder, pues estaría de creerlo así, ante la posibilidad de una basta gama de abusos y arbitrariedades sin límite alguno.

C.- Teoría de la Necesidad Social.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de

necesidades sociales que están a cargo del estado (7).

Para explicar su teoría, compara las necesidades del hombre con las de la sociedad y encuentra que ambos tienen necesidades físicas y espirituales, distinguiéndose unas de otras por el carácter general que contienen las de la sociedad.

Margáin Manautou, encuentra satisfactoria esta postura, incluso, ejemplifica en el plano nacional; con los siguientes ejemplos :

- Las necesidades físicas, son atendidas por el estado a través de organismos descentralizados, como CONASUPD, DIF, etc. o bien mediante el subsidio a productores; en lo relativo a habitación, se apoya en organismos como FOVISSSTE o INFONAVIT.
- Las necesidades espirituales, se satisfacen con la promoción y participación en actividades culturales, deportivas y recreativas.

Los ejemplos de Margáin, son ineludibles, sin embargo apegarnos totalmente a esa teoría, nos lleva a errar la visión jurídico-económica del estado, al circunscribir su actividad a la prestación de servicios, que pasando por alto otras facetas importantes como el carácter de administrador y productor que el ente público tiene. y si bien es cierto que es una preocupación constante la satisfacción de necesidades, no es la única que debe atender el estado.

Acceptamos la veracidad de ésta hipótesis, pero enderezando la

7 Antezcozi, David. Citado por Margáin Manautou, Emilio. Op. cit., página 135

postura de la no limitación de la actividad estatal, nos encontramos con una teoría inexacta.

D.- Teoría del Seguro.

Esta teoría considera que el impuesto, es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen, para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute. Es claro, que esta teoría, presenta al impuesto como el pago de la protección que el estado otorga a las vidas y patrimonios de los particulares; tesis que de inmediato se perfila como ambigua, porque en ningún tiempo las erogaciones por concepto de seguridad han constituido el cien por ciento de los egresos del erario.

En apoyo a nuestra observación, presentamos el comentario de Margáin, sobre ésta teoría :

... " La actividad del estado no se ha reducido en ningún tiempo, ni podrá estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos, pues de actuar el estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo y el estado no procede en esta forma, porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de

las propiedades" (8).

La actividad estatal, tutela la vida y la propiedad del sujeto, pero su actitud ante la transgresión de alguna de ellas se manifiesta en la prosecución del delito y en el castigo del responsable; sin olvidar que tiene actividades permanentes de prevención. Esta es la realidad en México, verdad que pone de manifiesto la erroneidad de ésta teoría.

E.-Teoría de Eneberg.

"Debe rechazarse la idea de sacrificio y considerar el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones que aconseja la tendencia a servir al interés general. El último fundamento jurídico del impuesto, es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno." (9).

En síntesis, según este autor, el tributo es sólo un deber que no necesita razón jurídica especial. Explica que en casos graves o incluso en cualquier tiempo, el estado puede requerir al ciudadano la ofrenda de su vida, sin que se justifique legalmente esta exigencia, por ello algo más insignificante que la vida, como lo es la contribución, puede pedirse sin justificación alguna.

Definitivamente, no es correcta esta apreciación, el poder lo

8 Margán Menéndez, Emilio. Op. cit., página 138.

9 Eneberg-Rosler, Citado por Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. 7a. Edición. Porrúa, S.A., México, 1986. página 51.

detentan hombres y desafortunadamente en México observamos los abusos que se cometen en el ejercicio de una función; sería bastante peligroso fundar la percepción tributaria, sólo en un acto de poder, que sin objetar debemos obedecer aún que se presenten anomalías e irregularidades. Al igual que las anteriores ésta teoría es equívoca.

F.- Teoría del Capital Nacional.

Sostenida por M. Menier, justifica la tributación, como el pago necesario para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del Capital Nacional (10).

Es debatible esta teoría, pues como ya se ha apuntado anteriormente, no podemos limitar en ningún tiempo la actividad estatal.

G.- Teoría del Sacrificio.

John Stuart Mill, al pronunciarse con esta teoría, aporta elementos que permiten determinar si una contribución es o no equitativa. El sacrificio que implica el pago del tributo, está en función de dos variables :

- a) La mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos,

10 M. Menier. Citado por Flores Zavala, Ernesto. Op. cit., página 47.

b) La existencia de obstáculos, que impiden el aumento de la producción (11).

El estado, al establecer el pago, debe tomar en cuenta ésta situación para que el sacrificio sea el menor posible; también considera que es de la esencia misma del estado, el derecho para exigir de sus miembros las aportaciones necesarias que demanda su actividad.

Esta máxima es recogida por el legislador mexicano, pues se comprueba la tendencia a la igualdad en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene tarifas progresivas conforme a la base gravable del contribuyente y en el Código Fiscal de la Federación, es notoria la diferencia objetiva del impuesto desde el punto de vista del derecho del estado para exigirlo.

H.-Teoría del Desarrollo Económico.

Es una aportación reciente, la encontramos en el penúltimo párrafo del considerando seis del reglamento de la Ley del Impuesto al Activo y dice: Los lineamientos del sistema de planeación económica sustentados por los artículos 25 y 26 constitucionales, han sido considerados en la Ley del Impuesto al Activo de tal manera, que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan de manera deficitaria, superen esa situación que afecta a la economía y finanzas del país, dado que estas también originan gastos

11 Stuart Mill, Jhon. Citado por Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., página 52.

públicos en relación con los cuales deben contribuir (D.O.F. 30 de marzo de 1989).

Esta teoría de percepción resulta en extremo injusta, pues el contribuyente debe pagar en proporción al valor de los bienes que posea, independientemente de los rendimientos que produzcan. Además está truncando la inversión, pues es un notorio obstáculo para ésta y para la producción, ya que a las empresas deficitarias se les arruinará con impuestos gravosos y sanciones, que lejos de ayudarlos a superar sus carencias, propiciarán la quiebra de un sinnúmero de ellas.

El trato igualitario al que se hace alusión, es más una contradicción, porque da impactos iguales a sujetos muy distintos económicamente; al señalar como tasa de aplicación el dos por ciento sobre el valor de los activos, y esto no es con el noble fin de equilibrar diferencias, es más una determinación, que analizada con el debido cuidado, carece de justificación.

1.-El Gasto Público.

El fundamento, es la obligación de los mexicanos de sufragar los gastos públicos. Legalmente está expresada en el artículo 31 fracción IV constitucional que dice:

"Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Esta hipótesis la tenemos en México, misma que debe respetarse en la esfera legal y administrativa, pues su incumplimiento brinda la posibilidad de refutarla con los medios jurídicos apropiados. Aún que su redacción es muy breve, la profundidad de cada una de las palabras que los constituye, merece un estudio por separado.

Comencemos por desentrañar lo que el constituyente consideró como gasto público.

Gasto Público.- Erogación que realiza el Estado a través de su administración activa, que siempre es de interés general y conforme a la ley.

Las características del gasto público se establecen en función del artículo 31 Fracción IV, en relación con el 79 Fracción VII, 74 Fracción IV y 126 constitucionales, enlistándose a continuación:

1.-La erogación será a través de la Administración Activa.- los mexicanos tienen que cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión en cuanto basten a satisfacer el presupuesto, mismo que preve los gastos que hará la Federación.

2.-Debe destinarse a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la Administración Activa.- La Cámara de Diputados revisa anualmente la cuenta pública para corroborar si los resultados de la gestión financiera se ajustaron a los criterios establecidos en el presupuesto y sobre todo si se cumplieron los objetivos contenidos en los programas.

3.-Previsto en el Presupuesto de Egresos.- En los términos del

artículo 126 constitucional, éste configura los gastos públicos y sólo excepcionalmente como lo anticipa el artículo 75, si se omite se estará a lo dispuesto en el presupuesto del año anterior o en la ley que estableció el empleo.

4.-La erogación se hará con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.- Es tan rígido nuestro sistema, que cualquier exceso no contemplado, deja de ser gasto público configurándose en una responsabilidad que el Congreso de la Unión está obligado a exigir.

Concretando, la teoría del gasto público es la que consideramos como válida ya que nos señala puntos específicos que de no cumplirse pueden confutarse legalmente.

1.3 CARACTERISTICAS

Al analizar el concepto de contribución, ya se aludía a las características que ésta debe reunir para erogarse sin temor a ser objeto de vejaciones. Retomando la línea que nos trazamos al aceptar como válida la teoría del gasto público, extraemos del citado numeral las más significativas particularidades del tributo en México.

1.3.1 Obligatoria.

Como ente soberano, el estado formal y materialmente, tiene la facultad de emitir leyes tendientes al bien común. Este poder ha sido conferido por la misma sociedad para su desarrollo y la

actitud de requerimiento y satisfacción de demandas populares implica también el compromiso del ciudadano de contribuir al sostenimiento de la estructura socio-económica de su país. La obligación tributaria, por tanto, se integra con los derechos que corresponden a los contribuyentes. Literalmente expresada, aparece en la fracción IV del artículo 31, como forma de captación de ingresos y como obligación que en caso de incumplimiento, puede exigirse coercitivamente.

1.3.2 Destino: Satisfacer el gasto público.

La captación de ingresos bajo el rubro de contribuciones deberá estar considerada en la Ley de Ingresos o el Presupuesto de Egresos en la partida y renglón respectivos, pues de no ocurrir así, no se entenderán como gastos públicos. Atenderá fundamentalmente al desarrollo de funciones de la administración activa, y sólo excepcionalmente, la ley misma podrá destinar una contribución a un gasto público específico.

1.3.3 Prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

La constitución no establece la forma en que debe hacerse el pago; sin embargo las leyes ordinarias suplen esta omisión. En el Código Fiscal de la Federación, en los artículos 6 y 20 las formas de pago a saber son:

- a) En moneda nacional,
- b) En moneda extranjera cuando el pago se reciba en otro país,
- c) Se aceptarán también cheques certificados y

giros postales, telegráficos o bancarios y

d) Pagos en especie cuando la ley así lo determine.

El propósito fundamental es dotar al estado de los medios y recursos para sufragar el gasto público, al tiempo que se permite una elasticidad en el pago para comodidad del contribuyente.

1.3.4 Contenido legal.

Como acto impositivo que es, aparece en la Ley Fundamental y debe aparecer previamente en leyes de menor jerarquía. Como enunciado jurídico reúne las características materiales de generalidad, abstracción e impersonalidad y las formales de emanar del Poder Legislativo y excepcionalmente del Ejecutivo. Adecuando un principio expreso, concluimos que no hay tributo sino consta en una ley.

1.3.5 Sujeto activo: La Administración Activa.

La constitución confiere, en el multicitado precepto, el papel de sujeto activo a la Federación, Estados y Municipios, estatuyendo a su favor el crédito o deber de hacer, dar o no hacer por parte del contribuyente. En otras palabras, existe por voluntad de la ley, un derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del causante. Apuntemos también que se entiende por administración activa las secretarías de estado y el Departamento del Distrito Federal con sus atribuciones en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

1.3.6 Deben ser proporcionales y equitativas.

De proporción y equidad hablaremos más ampliamente en el punto 1.5, por el momento nos basta con colegir que pretenden la justicia tributaria, esto es, la armonía entre la forma en que se capta el ingreso como el monto del mismo y la cantidad a pagar.

1.3.7 A cargo de un contribuyente.

Implica la presencia de una persona física o moral, mexicano o extranjero quién se encuentra en la situación jurídica o de hecho, que le hace por ése solo acto, deudor del crédito fiscal.

1.4 CLASIFICACION

Este tema nos conduce de primera intención no solo al análisis del Código Fiscal en este sentido, sino incluso al que realizan diversos doctrinarios quienes con aguda visión aprecian las categorías que el legislador contempla como fuentes gravables

1.4.1 Clasificación tradicional.

Se le denomina así en atención a la permanencia que en el campo de la doctrina ha tenido.

A.-Por la época de percepción:

-Ordinarias.- Son aquellas previstas en la Ley de Ingresos, percibidas por el estado en cada ejercicio fiscal y que deben ser suficientes para la satisfacción del gasto público.

-Extraordinarias.- Su origen es transitorio, se destinan a pagar gastos no previstos o déficits presupuestarios.

B.-Por los sujetos:

-Sujeto activo.- Es Federal, Estatal, o Municipal según la entidad que conforme a la ley tenga derecho a percibirlos.

-Por el contribuyente.- Son directas cuando la ley lo señala expresamente. No hay intervención entre pagador y Fisco. Por ejemplo: Artículo 10. Fracción 1a. LISR "Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto cuando residan en México respecto de todos sus ingresos".

Son indirectas cuando la ley permite que el sujeto traslade a otros. Por ejemplo Artículo 10. 3er. párrafo LIVA "el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes".

C.-Por el fin que persiguen:

-Fiscales.- Proporcionan ingresos al estado para atender el gasto público, cumpliendo así con el objetivo constitucional.

-Extrafiscales.- Su decreto obedece a una finalidad de

naturaleza económica o social diversa a la atención del gasto público.

D.-Por su extinción:

- Instantáneas.- Se satisfacen en un solo acto.
- Periódicas.- Por indicación de la ley, los pagos son aislados y sucesivos.

E.-Por la base gravable:

- Directas.- Inciden sobre utilidades o rendimientos.
- Indirectas.- Gravan operaciones de consumo.
- Reales.- Recaen sobre valores económicos derivados de la relación jurídica entre una persona física o moral y un bien.
- Personales.- Gravan primordialmente la actividad humana traducida en ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos.
- Generales.- Inciden sobre diversas actividades económicas con la misma naturaleza.
- Especiales.- Consideran exclusivamente una determinada actividad económica.

F.-Por el patrimonio del que proceden:

- Originarias.- Se gestan en el propio patrimonio del estado como consecuencia de su explotación directa o indirecta.
- Derivadas.- Como su nombre lo indica, tienen su origen en el patrimonio de los particulares como consecuencia de la

imposición unilateral o activa de la soberanía fiscal.

G.-Por su obtención:

- Derivadas del pago de impuestos.- se pagan compulsivamente en ejercicios fiscales.
- No derivadas del impuesto.- Se cargan a los particulares por prestación de servicios o adquisición o uso de bienes de propiedad pública.

1.4.1.1 Ventajas y desventajas.

Continuando con nuestra exposición debemos precisar que aún cuando existe un palpable acercamiento de la doctrina con la praxis fiscal, en ningún sistema debe establecerse una categoría rígida de captación de contribuciones, pues ello acarrea vicios que conllevan a la evasión o a la ruina del contribuyente.

En nuestro país fue un hecho relevante la exigencia de la población para establecer la cuota fija a contribuyentes ex-menores, en lugar de trabajar con el régimen simplificado. Esta acción denotó que el legislador no consideró en ningún momento al contribuyente, quien desafortunadamente no cuenta con la información fiscal necesaria para llevar por sí sus actuaciones, ni con el dinero suficiente para pagar un asesor en ésta materia. La cuota fija no es precisamente la opción más justa; sin embargo si es la que resulta más cómoda para el contribuyente.

Retomando, la clasificación de fuentes de ingresos no debe

olvidarse cuando se este previendo la captación de contribuciones, porque de ello depende en gran medida una tributación ventajosa para el erario. Hay quien señala que a menor costo y mayor número de tributos se obtienen beneficios más redituables en comparación con escasas y costosas contribuciones. No debemos inclinar la postura tributaria a los extremos, el equilibrio radica en preveer ingresos directos e indirectos que aún en épocas de crisis impidan la evasión fiscal.

1.4.2 Clasificación Moderna.

En realidad son propuestas a considerar para estructurar los ingresos que el estado percibe por concepto de gravámenes. Margáin Manautou, ofrece la siguiente clasificación (12) :

a) Fuentes Impositivas

Impuestos

Derechos o tasas

Contribuciones esp.

b) Otras fuentes

Productos

Aprovechamientos

Ingresos derivados de
financiamientos crediticios

Se observa que el jurista adopta la clasificación de contribución en sentido genérico, distinguiendo en ella los ingresos que percibe el estado en sus funciones de derecho

público, de derecho privado (productos) y de unidad productiva (financiamientos crediticios). Es una apreciación muy aceptable porque cualquier duda en cuanto al origen de los ingresos y a lo que debe entenderse por contribuciones se disipa con la simple lectura del cuadro sinóptico.

Por otra parte, Arrijoa Vizcaino somete a consideración la propuesta de Harold M. Sommers quien toma en cuenta más que características el impacto que causa en la economía nacional determinada contribución. Del manejo que de esto haga el legislador, dependerá la justicia en la imposición y el efecto económico en el erario.

a) Sobre bienes y servicios.- Gravan los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se prestan. Representan una ventajosa opción para el erario quien en ellas encuentra un mayor número de contribuyentes y una forma menos tediosa de cobro.

b) Sobre ingresos y riqueza.- Inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Se asocia con una mayor redistribución del ingreso nacional, porque se fija en función de la riqueza poseída o acumulada por la persona. (13)

La recomendación es en el sentido de que al elaborarse las disposiciones fiscales se atienda más a los ingresos y a la

riqueza, pues como no recaen en el contribuyente no producen efectos inflacionarios.

1.4.2.1 Clasificación en la Ley de Ingresos y en el Código Fiscal de la Federación.

Ley de Ingresos de la Federación

a) Unilateralmente determinadas:

Impuestos
 Aportaciones de seguridad social
 Contribuciones de mejoras
 Contribuciones causadas en ejercicios anteriores
 Accesorios

b) De tipo contractual:

Aprovechamientos
 Productos
 Ingresos derivados de financiamientos

c) Otros ingresos

Código Fiscal

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en :

Impuestos
 Aportaciones de seguridad

- a) Ingresos tributarios social
 Contribuciones de mejoras
 Derechos
 Accesorios
- Aprovechamientos
- b) Ingresos no tributarios Productos

Por último tenemos que apuntar brevemente el concepto de cada una de las contribuciones e ingresos previstos en la legislación federal, atendiendo la literalidad e interpretación corolaria del citado ordenamiento.

- Impuesto.- Aportación en dinero o especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal. Paga un servicio directo, concreto y específico.

- Derechos.- Aportación que se paga al poder público por la obtención de un servicio o uso de bienes del dominio de la nación.

- Aportaciones de seguridad social.- Son contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son substituidas por el estado en cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien por servicios proporcionados por el mismo estado.

- Contribuciones de mejoras.- Se pagan por el beneficio que se

recibe por obras públicas. La ley de ingresos solo señala para tal efecto las obras de infraestructura hidráulica.

- Aprovechamientos.- Nombre genérico que en materia fiscal se da a las multas, recargos y demás ingresos del estado no clasificables como impuestos, derechos o productos.

- Productos.- Ingresos que percibe la federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

1.5 PRINCIPIOS JURIDICOS Y TEORICOS DE LOS IMPUESTOS.

1.5.1 Teóricos.

Se extraen de contenidos filosóficos y procuran la cabal observancia de la justicia en el contenido de la norma tributaria. Encuentran al más prolífero de sus expositores en el economista inglés Adam Smith quien con sus notables aportaciones evolucionó la idiosincracia del sistema tributario mundial. Si durante mucho tiempo se pensó que la vida económica debía regirse por un orden impuesto por el estado, con la obra de Smith el cuerpo económico respondió a una instancia motora inminente.

La obra fundamental de Smith que ha ganado uno de los puestos relevantes en el pensamiento económico es su "Estudio sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones", que se divide en cinco libros de los cuáles nos interesa el último

porque estudia el impuesto y las reglas fundamentales del sistema impositivo. A partir de entonces, los principios que magistralmente desarrolló, se han tomado como pilares de la política económica y como fuente de inspiración de los doctrinarios actuales. Entremos a conocer y explicar las máximas aludidas.

A. - JUSTICIA:

" Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; Es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad en los impuestos". (14)

El concepto de justicia varía de acuerdo con la estructura filosófica dominante en un régimen político. Actualmente la interpretación que la doctrina da a este principio es considerar justo el tributo cuando sea general y uniforme.

-Generalidad.- Implica como obligados al pago a todos aquellos con capacidad contributiva y cuya situación se adecúe exactamente con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Sin olvidar que no todos pagarán todos los impuestos y que la hipótesis aludida debe ser abstracta, impersonal y no privativa. Existe como excepción un mínimo, pues exigir el pago a quienes carecen de capacidad económica se

14 Smith. Atm. Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura económica. México, 1958. página 406.

traduce en empobrecerlos más.

La Constitución Política señala como contribuyentes a :

a) Los Nacionales:

-Domiciliados en el país cualquiera que sea el origen de sus rentas.

-Con domicilio en el extranjero cualquiera que sea el origen de sus rentas.

b) Los extranjeros:

-Domiciliados en el país cualquiera que sea el origen de sus rentas.

-Domiciliados en el extranjero por los actos efectuados en la República o por rentas o capitales originados en el país.

-Transeúntes, en los casos anunciados con antelación.

c) Personas físicas.

d) Personas morales.

e) Unidades económicas.

La generalidad debe externarse a la colectividad cuando los sujetos puedan y deban pagar contribuciones.

-Uniformidad.- Es que todos se traten sin distingos frente al tributo. La aportación que hagan será en razón de los ingresos que perciban. Para apoyar este principio consideramos la "Teoría del Sacrificio" de John Stuart Mill, derivándose dos criterios para nivelar la igualdad:

- Objetivo.- Gravar atendiendo la capacidad contributiva.

- Subjetivo.- Considerar la igualdad en el sacrificio.

Debe completarse con la idea del mínimo sacrificio, esto es, que el estado contribuya requiriendo sólo lo indispensable para cubrir su presupuesto.

No podemos concluir la exposición del principio de justicia sin explicar un concepto importantísimo: La proporción.

Actualmente la proporción se entiende como el impacto cualitativo que recibe el contribuyente. La manera de lograr igualarlo es estableciendo tasas o tarifas progresivas como las de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La igualdad se alcanza cuando a causantes con ingresos distintos se les grava en proporción a su capacidad económica aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales; por el contrario, estamos ante una desigualdad, cuando a sujetos con diferente capacidad se les aplican cuotas fijas. Resumiendo, contribuciones justas económicamente hablando son aquellas que se establecen sobre un ingreso que previamente el ciudadano ha generado, que atienden a la capacidad económica, la manera en que ésta se creó y que además aplican porcentajes diferenciales sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento. Aquí se hace hincapié en incidir sobre ingresos, nunca sobre gastos, atendiendo cualitativamente todas las fuentes de riqueza disponibles en el país.

En nuestra opinión no todas las contribuciones en México resultan justas si se miran a la luz del principio que nos ocupa.

B.-Certidumbre:

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran mas o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo, algún regalo o propina. La inseguridad en el impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre". (15)

Gastón Jéze citado por Flores Zavala, desglosa este principio en los siguientes puntos:

-Las leyes tributarias deben ser redactadas claramente sin fórmulas ambiguas e imprecisas.

-Los contribuyentes deben tener los medios para conocer fácilmente las leyes que les afectan.

-Debe precisarse si el impuesto es Federal, Local o Municipal.
 15 Smith, *Adm. Q. cit.*, página 410.

-Debe preferirse el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

-La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto. (16)

Con estas pautas interpretamos el enunciado como la fijeza que en sus principales elementos debe poseer toda contribución para precaver actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Por elementos constitutivos tenemos:

Pasivo.- Debe constar claramente en que
a) Sujetos: supuestos y qué personas son deudoras del crédito fiscal.

Activo.- A favor de quién se paga el tributo.

b) Objeto.- Es el crédito fiscal causado, la obligación en abstracto cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho sancionadas por la ley.

c) Tasa, cuota o tarifa.- Es la fórmula numérica o porcentual y la fórmula matemática que debe aplicarse para efectuar el cálculo del crédito causado.

d) Base gravable.- Es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad a la que deberá aplicarse la fórmula matemática para fijar en cantidad líquida el monto de la obligación fiscal a satisfacer.

e) Fecha de pago.- Son los plazos y fechas en los que el contribuyente hará el entero del tributo, en tiempo predeterminado para que pueda planear y soportar razonablemente el impacto económico que la erogación le produce.

f) Sanciones aplicables.- Tipificación de cada infracción, montos mínimos y máximos de las multas, recargos y gastos de ejecución. Establecimiento de reglas que limiten el ejercicio de ésta facultad punitiva al previo cumplimiento de determinada condición y requisitos.

Se aprecia que en su generalidad, el principio pugna por una redacción cierta y precisa de la ley. Desafortunadamente en México esto se desoye. El Código Fiscal, las leyes y reglamentos de los diferentes impuestos, resultan demasiado complejos para la colectividad quien, como apuntábamos con antelación, no cuenta con los recursos para hacerse asesorar. Por otra parte existen diversos manuales que pretenden subsanar esta situación con poco éxito, porque los ejemplos que presentan son igualmente abstractos y están precedidos por una transcripción del artículo, por lo que definitivamente no aclaran el problema.

En cuanto a las épocas de pago, sólo presentan el inconveniente las fijadas por el uso de vehículos; porque son enero y febrero los meses en que la mayoría de las personas están normalizando su economía tras las fiestas de fin de año. El plazo, consecuentemente, es prorrogado sin necesidad ya que un cambio

en las fechas sería la solución.

Como excepción al principio de certidumbre, encontramos el segundo párrafo del artículo 131 constitucional que faculta al ejecutivo para crear, aumentar o disminuir las cuotas de las tarifas de exportación o importación.

Resumiendo, en nuestro país, la redacción de las leyes fiscales es intelegible, incluso los formatos de entero resultan vagos e imprecisos lo que redundo en declaraciones mal elaboradas y fuera de tiempo.

C.- COMODIDAD:

De este principio resulta que todo gravamen debe recaudarse cuando el contribuyente disponga de los medios para pagarlo, dada la naturaleza del impuesto y la situación especial del sujeto. La comodidad actualmente trasciende a los lugares y el procedimiento que debe seguirse para llevar a cabo el pago. Cotidianamente, tenemos el apoyo bancario y postal para efectuar pagos, igualmente cómodo es no presentar declaración cuando no hay saldo a favor ni en contra.

Del procedimiento para el pago, la ley precisará cuándo puede efectuarse en oficinas bancarias y cuándo en oficinas de hacienda.

Esta alternativa es un paliativo para el contribuyente, pues siempre resulta satisfactorio un trato amable al efectuar el pago y contar con la proximidad de una sucursal en casa o en el empleo. Anteriormente era bastante frágoso presentarse en las

oficinas de hacienda que generalmente se ubican en edificios lóbregos y de difícil acceso, para recibir además, un trato prepotente y descortés por parte de los empleados.

D.- ECONOMIA:

"Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público y eso es de las cuatro maneras siguientes:

- 1.- El cobro puede exigir un gran número de funcionarios cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto.
 - 2.- Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para invertir.
 - 3.- Los castigos en que incurren pueden constituir la ruina del contribuyente. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.
 - 4.- Al someter a la gente a las visitas frecuentes y los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerla a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias."
- (17)

Para comprobar si un impuesto es económico, basta con que la diferencia entre la suma recaudada y la que entra a las arcas de la nación sea de un 2%; porque todo tributo debe derivar de

un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable y debe constituirse para satisfacer el gasto público. En ese orden de ideas, toda contribución para justificar su existencia, será productiva y económica para la administración en su control y recaudación.

Actualmente las causas que hacen anti-económico un tributo son:

a) Exceso de funcionarios y empleados encargados de la recaudación.- Los rendimientos impositivos tienen que destinarse al pago de sus emolumentos y prestaciones en vez de ingresar a las arcas públicas. Lamentablemente, el cáncer burocrático es un mal que se ha propagado intensamente desde hace unas décadas. Como empleados que son, los burócratas merecen las prestaciones y servicios previstos en ley, lo que sí no es válido, es una disposición de la Ley de Hacienda donde se señala que lo recaudado por concepto de recargos y multas se destinará a la formación de funcionarios. Esto, como se explicará con más detalle en el tercer capítulo de éste trabajo, rompe con la garantía de destino.

b) Gravar una sola fuente de ingresos o establecer pocos tributos con cuotas excesivas.- vale más un tributo con bases razonables y muchos contribuyentes, que uno basado en cuotas exageradas ya que esto propicia la evasión y la ruina del contribuyente. Ejemplo claro es la estrepitosa cifra de cassettes y videocassettes "piratas" que ocasionan un fuerte ingreso para el que los reproduce, distribuye y vende, pero que resultan demasiado ruinosos para quienes pagan derechos y

regalías por esas obras. En México, se están desatendiendo reglas básicas y los resultados no se han hecho esperar; el comercio ambulante es otra riqueza gravable que se le está escapando al fisco por no considerar la situación económica real de la fuente tributaria.

Un estudio profundo sobre esto permitiría que el gravamen recayera razonablemente en la verdadera utilidad del administrado.

c) Castigos económicos más que corporales.- Parece que el legislador está empeñado en empobrecer al causante en vez de modificarle sus malos hábitos. No se trata de pagar altísimas multas ni recargos ruinosos, el objetivo central debe ser el cambio de conducta del infractor. Establecer castigos corporales más que económicos es la opción más próxima a la justicia fiscal, porque con el sistema que ahora se sigue si el causante tiene dinero suficiente, la sanción le parecerá mínima comparada con el beneficio que obtuvo al infringir la ley, por el contrario, si cuenta con pocos ingresos pagar desorbitantes cantidades lo hundirá más.

d) Si bien es cierto que el Fisco está facultado para verificar y comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, no significa que éste hecho conlleve una ola de terror, presión, prepotencia y chantaje con el fin de obligar a confesar omisiones que no existen o recibir dádivas y gratificaciones bajo el pretexto de silenciar irregularidades. Los auditores fiscales por instancia propia o incluso por sugerencia de terceros, se presentan a amedrentar y

extorsionar a los contribuyentes quienes, por lo ambiguo e impreciso de la ley, no saben si están cumpliendo adecuadamente.

1.5.1.1 Otros principios doctrinarios.

Partiendo de las observaciones de Smith, otros autores han elaborado axiomas para fincar más sólidamente la estructura económica de las contribuciones. Citaremos las más relevantes: Sánchez León en su Derecho Tributario suma a la exposición de Smith los siguientes principios:

a) Simplicidad y claridad.- Debe utilizarse un lenguaje claro, simple y accesible a todos en la redacción aún cuando excepcionalmente no es posible por las complicaciones derivadas del uso de terminología apropiada cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada. Este principio no es más que una derivación del de certidumbre explicado con antelación.

b) Capacidad de pago.- Los que tienen mayor ingreso, riqueza o realizan mayor gasto, soportan el pago de la principal parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de los fondos que ese impuesto le proporciona al estado.

Es innegable la presencia del concepto de proporción aludido en el principio de justicia, con la observación de que confluye también una negación implícita a la teoría del beneficio.

c) Cumplimiento voluntario de las normas fiscales.- Expresa la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por

convencimiento y propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones. Se determina en la exposición de motivos del Código Fiscal de 1982.

Es cierto en cuanto a que las políticas fiscales han venido propiciando el entero voluntario, sin embargo esta situación no encuentra feliz término por las deficiencias a las que hemos hecho referencia. Los ordenamientos, los formularios y el procedimiento de cálculo siguen representando tabúes que la colectividad no ha podido superar. Sería bueno que esta utopía se volviera cotidiana en nuestro país.

d) Conservación de la potestad tributaria.- Conduce a cuidar que el estado, las empresas paraestatales y los particulares no puedan ni tomen a su cargo la responsabilidad de los egresos por los impuestos de ellos en el curso ordinario de los negocios. El estado debe ser cuidadoso en el manejo de su responsabilidad financiera y del crédito público. (18)

Esto nos lleva a precisar que, definitivamente, las captaciones y erogaciones realizadas por el erario requieren un delicado control que impida negociaciones ilícitas por quienes no están facultados para ello.

Adolfo Wagner en su tratado de la Ciencia de las Finanzas, formula cuatro grupos de principios:

a) De política financiera.-

-Suficiencia de la imposición.- Los recursos deben ser

18 Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7a. edición. Cárdenas Editor y Distribuidor México, 1986. página 200.

suficientes para cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en la medida de que otras más no puedan hacerlo.

-Elasticidad de la imposición.- El sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura del estado, pueda recibir todos los ingresos que necesita.

b) Economía pública.- Debe elegirse prudentemente entre las tres fuentes gravables: Capital, Renta y medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada, política social y fines de aplicación del impuesto.

c) Principios de equidad.- Proclaman la generalidad y uniformidad en la tributación. Los impuestos deben tener finalidades fiscales, ser proporcionales, gravar a todos los individuos y sin cuotas progresivas.

d) Administración Fiscal:

- Fijeza en la imposición implica:

° Mayor preparación de los encargados de la administración.

° Simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

° Indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago.

° Lenguaje claro.

° Aclaración de principios establecidos en ley.

° Rigor jurídico para excluir controversias.

° Utilización de la prensa para dar a conocer leyes

nuevas.

- Comodidad en la imposición.- Para beneficio del recaudador y del contribuyente. (19)

Los principios de Wagner son una presentación de la justicia, comodidad, certidumbre y economía de Smith de acuerdo con el destino que el estado debe darles y haciendo hincapié en los objetivos a cuidar en cada uno. Resulta una aportación valiosa la elasticidad de la imposición, pues permite la creación de impuestos y contribuciones variados y no tan gravosos para la colectividad. Destaca igualmente la indicación de las tres fuentes gravables, que no deben descuidarse por el legislador, porque en ellas está la virtud o el fracaso de la labor tributaria.

Adecuándonos más a la vida económica actual, plétórica de transformaciones y avances, manejamos la última tendencia en principios doctrinarios de la contribución: Los del economista estadounidense Harold M. Sommers.

a) Capacidad de Pago.- Los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios del gasto de estos fondos. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso.

19 Wagner, Adolfo. Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 15a. Edición. Porrúa, S.A., México, 1986. página 388.

b) Del Beneficio.- Los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. El principio del beneficio, solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.

c) Del Ingreso Ganado.- Aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo recibirán un tratamiento favorable o que el ingreso que la ley considera como no ganado debiera ser castigado.

d) De la Ocupación Plena.- Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso.

e) Conveniencia.- A veces los impuestos se establecen con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces sería simplemente la de conveniencia. La idea que se encuentra detrás de esto es que lo que el pueblo no conoce, no le duele. (20)

Comentarios:

a) Volemos a la proporción en la imposición, que para Sommers es la fórmula mágica de igualdad de trato para desiguales situaciones. Es cierto que se debe pugnar porque el impacto económico sea el mismo para todos, pero es muy difícil conseguir una paridad en la distribución.

b) Este principio es una justificación de la relación tributaria que contrasta notablemente con la postura que hemos adoptado. No es justificable el pago de contribuciones como precio de servicios recibidos. Insistimos que el beneficio en ningún tiempo será excluyente porque no deben existir distingos ni elitismos que perjudiquen al económicamente débil.

c) Por la forma de ganar el ingreso, será mayor o menor la imposición, Sommers pretende con esto que el legislador considere el ingreso gravado. Parece connotar un espíritu de justicia válido de primera instancia, porque retomando la Teoría del Sacrificio de Mill, es justificable que se beneficie el causante con consideraciones de ésta naturaleza.

d) Se trata de que sin oprimir, se sancione a quienes no reinviertan capitales. En México no se sigue este principio pues la ganancia de los inversionistas en bolsas de valores que no ahorran ni generan empleos, se encuentran exentas. Interpretando a contrario sensu, debe insistirse en reinversiones de utilidades con propósitos de generación de empleos o con el fin de mantener a un plano el nivel de ocupación, para asegurar la prosperidad y riqueza nacional. Esto tiene razones positivas, sin embargo la forma de sancionar o las infracciones mismas, atemorizan a los inversionistas quienes lejos de pensar en invertir prefieren la seguridad de las gavetas bancarias extranjeras.

Confluye a minar esta intención, el Tratado de Libre Comercio, pues se erige como una doble posibilidad: Estimular a los inversionistas para superarse y actualizarse o quebrarlos

por la falta de calidad competitiva y la consecuente pérdida de consumidores.

e) El caso típico es el Impuesto al Valor Agregado, grava tantos artículos y servicios que se ha vuelto familiar para la población. Tiene la ventaja, para el Fisco, de pagarse instantáneamente y como es susceptible de traslación, el contribuyente evita las penosas declaraciones. No es del todo justo, pero es realmente cómodo en su pago.

1.5.2 Principios Jurídicos.

Considerando que no debemos colocarnos en una posición apasionada, es inexcusable aludir a las cuestiones legales que fundamentan la percepción tributaria. A continuación haremos un examen de lo que constituyen los principios jurídicos dentro del derecho fiscal. Preliminarmente incluimos la siguiente definición:

"Son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho de tal manera que el juzgador pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si estuviere presente o hubiera establecido en caso de prever el asunto, siendo condición que los aludidos principios no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse." (Semanao Judicial de la Federación V época Tomo 555 página 2641)

1.5.2.1 Ordinarios.

Se refieren, regulan o reglamentan, todo lo relativo a los elementos esenciales de las contribuciones, mismas que no pueden dejar de estar reguladas por la ley y los reglamentos fiscales.

No tienen la fijeza de los principios constitucionales, pero su existencia se justifica porque son los lineamientos en específico de la hipótesis normativa.

En nuestro derecho, estos principios derivan de las siguientes disposiciones ordinarias:

- a) La Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio respectivo.
- b) Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de Derechos, etc., y,
- c) Demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos.

Para ejemplificar citaremos algunos principios:

1.- Principio de anualidad.- El Congreso debe decretar anualmente las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos. Por consecuencia los impuestos sólo tienen vigencia un año si no se renueva su existencia. (artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV Constitucionales)

2.- Principios contenidos en el Código Fiscal:

°concepto de contribuyentes.

°concepto de crédito fiscal.

°concepto de actividades empresariales.

*interpretación de la ley fiscal, etc.

El incumplimiento de alguna de estas máximas posibilita al causante para entablar una litis con las formalidades y en los términos que la propia ley establece.

1.5.2.2 Constitucionales.

A ellos debe someterse toda actividad tributaria del estado y de los particulares. Se dividen para su estudio en tres grupos:

1.-Derivados de los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales, las cuales no deben ser violadas ni coartadas por la actividad impositiva del estado. Estos principios serán el tema central del tercer capítulo de este trabajo.

2.-Derivados de la organización política del Estado Mexicano:
a) Artículo 31 fracción IV.- "Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así como de la Federación, como del estado o municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Principios derivados:

- Obligación de todo mexicano de contribuir al gasto público.-
Esto no exime a los extranjeros porque las leyes ordinarias sí los contemplan. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que tienen obligación de contribuir, pues se benefician también con las instituciones y servicios del estado. Como obligación puede hacerse efectiva coactivamente.

- Contribución.- En el citado numeral, se connota como el género, entendida en su acepción más amplia.
- Las entidades con derecho a percibirla son: la Federación, Estado o municipio en que resida el contribuyente.
- Deben cubrir los gastos públicos.- Gasto público es toda erogación hecha por la Federación con motivo del cumplimiento de sus fines y el mantenimiento de los servicios públicos, siempre y cuando no pueda prescindirse de él y reúna los requisitos siguientes:
- ° A través de la administración activa.
 - ° Que satisfaga las funciones establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
 - ° Prevista en el Presupuesto de Egresos.
 - ° Con cargo a la partida respectiva.
- Contenida en ley.- No puede haber tributo, si no está expresamente determinado en la ley, desde el punto de vista material y formal.
- Equitativas y proporcionales.- El legislador debe imprimir esta característica al enunciado legal para obtener con ello una idea de justicia. La proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente, es un vínculo económico entre Estado y causante que debe distribuir las exacciones de manera general (gravando a todos cuya situación coincide con el hecho generador del crédito fiscal) y uniforme (igual sacrificio recibe trato igual) entre la colectividad.
- La equidad es un medio para limitar la onerosa carga fiscal. Sobre proporcionalidad y equidad existen dos tesis:

- La que afirma que la Suprema Corte de Justicia debe sancionar de equitativo y proporcional al impuesto.
- La que se funda en que es facultad del legislativo pronunciar la última palabra sin intervención de los tribunales.

La controversia se resuelve con jurisprudencia fallada en el sentido de que "Sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial o cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso". (Compilación de Jurisprudencia 1917-1974. Tesis 543 Tomo II, página 1804).

b) Artículo 36 en relación con el 38 Constitucional.- Es obligación de todo ciudadano manifestar en el catastro municipal, la propiedad, industria, profesión o trabajo de que subsista, pues de no hacerlo se hará acreedor a la pérdida de sus derechos como tal. Este es un medio de control fiscal.

c) Artículo 74 fracción IV Constitucional.- Confiere a la Cámara de Diputados una triple facultad económico-financiera:

- Revisar la cuenta pública.
- Discutir y aprobar las contribuciones que conforman el Presupuesto de Egresos.
- Examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos.

d) Artículo 115 fracción V.- El municipio percibirá las contribuciones sobre propiedad inmobiliaria de sus residentes.

Estos principios como puede observarse, son acciones que por una parte tienden a la captación de ingresos, por otra precisan quién debe aportarlos y quién debe decretarlos, revisarlos, o cobrarlos.

3.-Basados en consideraciones económicas:

a) Artículo 73 fracción XXIX Constitucional.- Concede facultades exclusivas al Congreso para establecer contribuciones especiales sobre:

- ° Comercio exterior.
- ° Uso y aprovechamiento de recursos naturales del 4° y 5° párrafo del artículo 27 constitucional.
- ° Instituciones de crédito y Sociedades de seguros.
- ° Servicios públicos concesionados o explotados por la Federación.

Trata de salvaguardar bajo el rubro de contribuciones especiales, aquellas actividades, empresas y recursos que por su naturaleza, no pueden delegarse totalmente a los particulares.

b) Artículo 117 Constitucional.- Es una clara manifestación de la supremacía federal, al limitar de manera absoluta el impuesto al Timbre y la libre circulación de personas y

productos por el territorio nacional.

Ratificando la postura que hemos enderezado, insistimos en que la contribución, doctrinaria y legalmente debe justificarse minuciosamente para garantizar a los sujetos de la relación tributaria, el correcto desempeño de sus obligaciones y la culminación de sus propósitos.

C A P I T U L O I I

**DE LOS RECARGOS EN LA
RESOLUCION FISCAL FEDERAL**

**Las palabras de la ley
deben pesarse como
diamantes.**

B e n t h a m .

Hemos establecido en el capítulo que precede, el concepto de contribución, su clasificación, características y principios rectores de su establecimiento y cobro.

Partiendo de estas bases, es posible adentrarnos en el conocimiento de las contribuciones accesorias, objeto principal del presente capítulo.

Cuáles son los conceptos accesorios, a razón de qué se cobran y cuál es su naturaleza jurídica, son de las preguntas a resolver en el desarrollo de este tema, donde los recargos ocupan el lugar prioritario debido a que son el soporte que afirmará o deshechará las hipótesis que dieron origen al inicio de esta investigación. Ambiciosamente pretendemos demostrar un panorama legislativo que haga comprensibles los motivos por los cuales se han establecido los recargos, desde que fecha han operado y las modificaciones que han sufrido a través del tiempo.

Este análisis comparativo tiene como finalidad definir los recargos en la legislación actual y ulteriores, enriquecido con algunas tesis jurisprudenciales falladas al respecto.

También se conceptualizan las restantes contribuciones accesorias permitiendo diferenciaciones y similitudes entre ellas. Haciendo un poco de historia, determinamos desde cuándo aparecen éstas en la legislación, cómo se calculan, si tienen independencia respecto de los demás accesorios y algunas reglas básicas para su cobro.

Posteriormente se explicará el proceso de actualización, para finalizar con el cálculo de los recargos.

2.1 ACEPTACION

Existen variadas opiniones respecto a lo que debemos entender por recargos; básicamente hay dos tendencias: La primera que se refiere a ellos como una sanción y la segunda que considera son una indemnización al fisco.

Debemos ser cuidadosos al analizar estos conceptos, por que un rasgo equívoco nos conduciría a errar su naturaleza jurídica. En atención a ello, se ha dividido este estudio en la concepción doctrinaria y legal de los recargos en la actualidad y a través del tiempo.

Buscamos intencionalmente definir qué son y cuál es la paridad existente entre los dos enfoques.

2.1.1 Doctrinaria.

Cuando pensamos en el fin general de los preceptos legales que es la observancia del derecho, también evocamos la realidad social: La eterna infracción a las leyes que ha sido compañera del derecho desde sus primeros principios.

Esta afección histórica ha imprimido desde siempre las características de coactivo, coercitivo o autárquico al derecho, porque en esencia el contenido de la coactividad es la sanción.

La transgresión de la norma jurídica se realiza en formas y condiciones diversas. Los intereses afectados varían también y en consecuencia la sanción debe establecerse de manera distinta en cada caso.

De ahí la diversidad de sanciones, en algunos casos el derecho pretende con la sanción destruir todo lo hecho en contravención a él, estableciendo entonces la nulidad de los actos.

Ante la ausencia del cumplimiento voluntario el derecho exige coactivamente su observancia; cuando esto no es viable se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente o indemnización.

La agravación de la obligación incumplida o la modificación de la misma en perjuicio del infractor son otro tipo de sanciones que buscan restablecer el derecho violado.

Perder derechos es también una sanción; existen casos en los que definitivamente el derecho transgredido no puede restablecerse, en estos casos la pena es la sanción que tiende a reprimir la repetición de ilícitos similares mediante la intimidación y la ejemplaridad.

Ordenando de alguna manera las consideraciones precedentes, observamos tres tendencias: La primera que denota la similitud entre el contenido de la sanción y el de la obligación; la segunda cuando no es posible conseguir de manera coactiva el cumplimiento de una obligación, pero en cambio existe la posibilidad de exigir al infractor que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar y la tercera cuando la indemnización no es suficiente surge la figura del castigo. Son dos tipos básicos de sanción:

a) Las que tienen un fin satisfaciente o de restitución en sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación.

b) Las sanciones que no tienen ese propósito sino uno predominantemente aflictivo o represivo y que constituyen una pena o castigo impuesto al infractor.

La Doctora Margarita Lomelí adopta para el derecho tributario únicamente la sanción en sentido estricto, es decir, a las de tipo aflictivo o represivo sin menoscabo de la utilización de los otros tipos de sanción. (21)

Partiendo de estas bases, analicemos los conceptos de recargo que diversos tratadistas han aportado para dirimir la controversia de la naturaleza jurídica del recargo.

A.-El recargo como sanción:

Giorgio Tesoro explica "El recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste, por lo que se siguen las mismas condiciones del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación" (22).

Por otra parte Eduardo Franco lo considera como la "cantidad o cantidades que la autoridad fiscal cobra a los causantes como sanción por el pago tardío de un impuesto" (23).

21 Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Porrúa, S.A., México, 1969. página 18.

22 Tesoro, Giorgio. Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. Op. cit., página 201.

23 Franco Díaz, Eduardo M. Diccionario de Contabilidad. Siglo Nuevo Editores. México, 1984. página 171.

En ambas definiciones se habla de un pago, pero no de un pago punitivo como sería la multa, sino de una cantidad independiente a las sanciones a las que se ha hecho acreedor por no cumplir en tiempo con sus obligaciones. Esto significa que dicha cantidad es un resarcimiento al fisco por demorar el pago y no podemos considerarla una sanción.

Por otra parte es contradictoria la observación de Tesoro al imputar al recargo la característica de accesorio con la misma naturaleza jurídica del tributo y marcarlo como una sanción que coexiste con otras.

Es cierto que es una sanción, pero la ley como veremos más adelante, tendenciosamente lo presenta como una indemnización y lo ubica en el rubro de derechos y obligaciones del contribuyente.

B.- El recargo como indemnización:

Acosta los define como "una indemnización que debe cubrirse al fisco federal por falta de pago oportuno de los tributos. Se causan por cada mes o fracción desde la fecha en que el crédito fiscal sea exigible y hasta que se efectuó el pago". (24) Ramírez Ruiz en su Comentario al Código Fiscal de la Federación 1991, señala que los recargos constituyen una indemnización que debe pagarse por no haber cubierto el contribuyente un crédito fiscal dentro del término concedido por la ley para ello. (25) Por otra parte el licenciado Adolfo Arrijoja precisa que son

24 Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer curso. Textos Universitarios. U.N.A.M., México, 1973. página 277

25 Ramírez Ruiz, Luis E. Código Fiscal Comentado 1991. PAC. México 1991. página 48

"una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago." (26)

Encontramos también la definición del licenciado Sergio de la Garza, quien apoyado en la jurisprudencia concluye: "Son cantidades de acuerdo al monto que obtuvo el contribuyente en el lapso en que incumplió y que en su caso dejó de percibir el erario." (27)

Es de mencionarse la consideración del tratadista italiano Pressutti "El recargo es equivalente al tributo, o a una fracción o múltiplo de él y presenta un resarcimiento hacia el erario por la falta o retardo del pago del tributo y en consecuencia puede coexistir con las sanciones propiamente dichas. (28)

En opinión personal los recargos son los porcentajes determinados en ley, que han de aplicarse a las cantidades no cubiertas en tiempo por el contribuyente y que constituyen un resarcimiento al fisco por la falta oportuna de pago.

Con esta gama de conceptos, nos es fácil rescatar los siguientes elementos:

a) Son una indemnización, porque su finalidad es resarcir los

35 Arrijoa Vizcaino, Abldfo. Op. cit., página 361.

27 De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., página 288

28 Pressutti, Citado por Lorell Cerezo, Margarita. Op. cit., página 201.

daños que con la omisión o la extemporaneidad en el entero se causó al fisco. Obedecen a una causa satisfactoria y no represiva.

b) Siempre serán a favor del erario y a cargo del contribuyente, excepto cuando la ley señale expresamente lo contrario. Esto en atención a las relaciones de alteridad que el derecho mismo ha establecido entre ellos.

c) Se causan por mes o fracción transcurridos desde el día en que debió hacerse el pago y hasta el día en que se realice.

d) Coexisten con independencia de otras sanciones a las que el sujeto se haga acreedor por incumplir con la hipótesis normativa.

e) Para su cálculo nos basamos en los porcentajes que anualmente fija el Congreso de la Unión.

Los recargos son un resarcimiento y no pena en favor del fisco, determinándose en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga.

Tomaremos la forma de indemnización o reparación del daño sufrido al hablar de recargos, pues en nuestra legislación federal, como más adelante veremos, se utiliza la fórmula de cumplimiento más indemnización más castigo.

2.1.2 LEGAL.

Antiguamente se presentaba en el Código Fiscal, una doble naturaleza del recargo: Como sanción y como indemnización.

Con la celeridad que el trabajo nos exige, realizaremos un análisis histórico de este concepto.

2.1.2.1 El Código Fiscal de 1938.

El primer Código Fiscal fue expedido el 30 de diciembre de 1938, los criterios que se siguieron para su elaboración estaban orientados en el propósito de procurar entre la autoridad fiscal y las entidades, empresas o personas un buen entendimiento que evitara en todos los casos el antagonismo. Este código derogó la Ley General sobre percepciones fiscales de la Federación, la ley de Justicia Fiscal y el Título II de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación. Contenía los siguientes títulos:

- I .-Disposiciones generales.
- II .-Créditos Fiscales.
- III.-Fase oficiosa.
- IV.-Fase contenciosa.
- V.-Infracciones y sanciones.
- VI.-Delitos fiscales.
- VII.-Ingresos fiscales.

Este primer código es de suma importancia, porque en él se sustentó el concepto de recargos con las características que aún le conocemos. A diferencia del actual, sólo contemplaba en su artículo primero a los impuestos, derechos y aprovechamientos, mismos que se regulaban por las disposiciones

del código y las leyes fiscales especiales; sin que en esta enumeración se hiciera clasificación alguna. En el artículo quinto, por exclusión, se obtiene el concepto de aprovechamientos: "Son los demás ingresos ordinarios del erario federal, no clasificables como impuestos, derechos o productos, los rezagos, que son ingresos federales que se perciben en año posterior al que el crédito sea exigible y las multas."

Lo anterior, nos permite colegir que los recargos, las multas y los rezagos constituían la clasificación de los aprovechamientos y se enunciaban en el título de las disposiciones generales.

Por otra parte, el artículo 31 establecía que el crédito fiscal nace en el momento que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales den origen a una obligación tributaria para con el fisco; siguiendo con la exposición del código, encontramos que las prestaciones fiscales son exigibles a partir de la fecha señalada por la ley.

En el capítulo de extinción de créditos fiscales, en la sección del pago se determina que cuando el crédito fiscal esté constituido por impuestos y recargos, los pagos que haga el deudor se aplicarán a cubrir los recargos y la diferencia, si la hubiere, se aplicará al impuesto. (art. 40)

Hasta este momento y sin apartarnos del objeto de nuestro estudio encontramos:

a) Que los recargos son aprovechamientos.

b) Derivan de una obligación que tiene el contribuyente para con el erario y son exigibles desde el momento que la ley lo establezca.

c) Son preferentes en relación al impuesto.

d) Se sitúan en los títulos de disposiciones generales (art. 1, 5 y 22), de créditos fiscales (art. 31 y 32) y de extinción de créditos fiscales (art. 40).

Para ulteriormente enfatizar en el título V de las infracciones y sanciones lo siguiente:

Los recargos deberán considerarse, en todo caso, como indemnización al erario federal por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos. (art. 207).

Cesará su causación durante el trámite de las inconformidades que los interesados promuevan. (art. 208).

Esto significa que aún contemplados en el título de infracciones y sanciones, los recargos son una indemnización, pero la contradicción viene al incluirlos en el catálogo de sanciones y al tipificar como infracción la falta de pago oportuno con la sanción de pago del impuesto con un recargo de 2% por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente; en ningún caso el recargo excederá del 48% del impuesto. (art. 236 fracción VII en relación con la fracción XIV del 228).

Durante el transcurso de las prórrogas que se concedan para el pago de un crédito fiscal, se causarán recargos al 9% anual. El carácter de sanción que la ley confiere al recargo, se refuerza con lo siguiente:

Artículo 235 las infracciones y delitos previstos, serán sancionados, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las leyes fiscales con:

- 1.-Multas administrativas.
- 2.-Recargos.
- 3.-Caducidad de concesiones y suspensión de derechos.
- 4.-Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con asuntos fiscales.
- 5.-Suspensión de cargos.
- 6.-Prisión y multas.

Por otra parte, algunas salas del Tribunal Fiscal declararon que los recargos constituían una pena; porque tomando en cuenta la tasa de los mismos, no podían considerarse intereses moratorios, ya que excedían del tipo que marca el Código Civil para el caso de incumplimiento de las obligaciones en dinero. "Típicamente el carácter de indemnización civil que puede desprenderse de algunas disposiciones del Código Fiscal, es el que se encuentra en el artículo 209 de dicho ordenamiento, que señala recargos a razón del 9% anual durante el transcurso de las prórrogas que se concedan para el pago del crédito fiscal, puesto que la tasa de dichos recargos es exactamente igual a la que el Código Civil establece en su artículo 2935, de donde cabe concluir que cuando se señala como monto de los mismos el 2% mensual, se trata de una verdadera sanción por infracción legal." (Revista, Números 37 a 48, página 82).

La doble consideración de los recargos originó una serie de controversias que años más tarde se dirimieron con el decreto de 30 de diciembre de 1951 que reformó el artículo 207 quedando en los siguientes términos:

"El pago del impuesto o derecho realizado fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales, siempre que dicho entero se efectúe en forma espontánea, sólo dará lugar al cobro de recargos a razón del 2% sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, sin que en ningún caso pueda exceder del 48% del importe de los impuestos y derechos de que se trate".

El propósito de la reforma fue el de que los recargos se consideraran exclusivamente como sanción por prescripción legal. Comentario muy adecuado al respecto, realiza el licenciado Luis Martínez al señalar: "Suprimido expresamente su carácter de sanción, es posible cobrar recargos y aplicar multa por la omisión o presentación extemporánea del documento que debe ser exhibido para el pago de la prestación". (29)

2.1.2.2 En el Código fiscal de 1967.

Fue promulgado el 30 de diciembre de 1966 y abrogó el entonces vigente código de 1938. Este cuerpo legal presentaba sólo cuatro títulos:

I .-Disposiciones generales.

II .-Normas sustantivas, inclusive sanciones administrativas y

delitos.

III.-Procedimiento administrativo y,

IV .-Procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En el informe razonado al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, rendido por la Comisión Redactora se enfatizó:

..."En el caso de prórrogas para el pago de créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, se establece que durante los plazos concedidos, se causen recargos conforme a la tasa que anualmente fija la Ley de Ingresos, tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado. El criterio que informa a este precepto se apoya en la consideración de que cuando el fisco no recibe oportunamente el pago de créditos a su favor, sufra faltantes asumiendo obligaciones crediticias con intereses y es justificado que éstos se recuperen con cargo al contribuyente que dejó de cumplir en su oportunidad sus obligaciones."

En cuanto a recargos en los que los sujetos contributivos de créditos fiscales incurran sin que medie otorgamiento de prórrogas o plazos concedidos por la autoridad fiscal, se propone que los mismos se causen al doble de la tasa indicada, sin que en ningún caso excedan del importe del crédito fiscal de que se trate.

En este nuevo código son válidos para la formación del concepto que nos ocupa, los siguientes numerales:

Artículo 5.- Son aprovechamientos los recargos, las multas y

los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos.

Artículo 12.- La garantía de un crédito fiscal deberá comprender, la de los posibles recargos y gastos de ejecución.

Artículo 19.- La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas determina que el crédito sea exigible.

Artículo 22.- Cuando no se pague un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos en concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno.

Como puede apreciarse en la lectura anterior, los recargos en el Código Fiscal de 1967 son:

- a) Una indemnización por falta de pago oportuno.
- b) Aprovechamientos por exclusión.
- c) Son preferentes al impuesto mismo. (art. 24)
- d) Variables según la situación que los origine: Prórroga o mora.

Además presentan las siguientes innovaciones:

- Tienen dos tasas a saber: una concedida por la autoridad (prórroga) y que será la establecida en la Ley de Ingresos de acuerdo con el interés que rija en el mercado.

La otra será el doble de la anterior cuando el recargo sea originado por mora del contribuyente en el pago.

- Existe una limitación superior a la del código del 38, pues ahora el límite máximo de recargos es el importe del crédito de

que se trate.

- Se establece su causación por mes o fracción transcurridos desde su exigibilidad, hasta que se efectúe el pago.

- Aparecen en las disposiciones sustantivas, erradicando así el error técnico legal de situarlos entre las sanciones.

- Se perfila la intervención del congreso para fijar anualmente la tasa de recargos.

- Presenta además los gastos de ejecución, antes ignorados, como crédito preferente aún sobre los propios recargos.

Este código subsana ciertos errores del anterior ordenamiento, sin embargo deja entrecver fines recaudatorios más que legales respecto del establecimiento de los recargos. Sin lugar a dudas en este documento, la naturaleza del recargo es bastante clara en su postura de indemnización y justifica su existencia por el perjuicio que sufre el fisco asumiendo obligaciones crediticias con intereses. En lo personal la justificación nos parece errónea, pues la comisión no explica con quien se endeuda el erario ni en cuanto se cotizan los intereses que deba pagarle a su acreedor. Es válido que el legislador no proteja a los causantes morosos, pero la justificación que dé, debe ser más aceptable.

2.1.2.3 Código Fiscal del 31 de diciembre de 1981.

Abrogó el código de 1967, resulta innovador en el concepto que nos ocupa porque es el primero en señalar que los recargos son accesorios de las contribuciones y partícipes de su naturaleza jurídica.

En las líneas subsecuentes haremos un análisis de los artículos trascendentes, para ulteriormente comparar con la legislación actual, que aún dependiendo de este ordenamiento ha sufrido reformas y adiciones tan severas, que le imprimen un toque voraz en las recaudaciones; situación que en 1981 apenas se vislumbraba.

En la exposición de motivos se hacía hincapié en el caso de los recargos aplicables por falta de pago oportuno de las contribuciones, así como los intereses que el fisco federal está obligado a pagar por las cantidades no devueltas a los contribuyentes en los plazos fijados legalmente. Se procura adecuarlos a la realidad económica cambiante, por lo que se propone calcularlos de conformidad con la tasa que anualmente fije el Congreso de la Unión, tomando en cuenta el costo porcentual promedio de captación bancaria que señale el Banco de México.

Inicialmente, este ordenamiento contemplaba el cálculo de recargos sobre el total del crédito fiscal, en pagos espontáneos el límite era el 100% del monto de las contribuciones y en caso de prórroga era sobre saldo insoluto y con la tasa fijada por el Congreso.

Se hace referencia a la participación de los recargos en la

naturaleza jurídica de la contribución, a los momentos de causación, al incremento existente entre los recargos por mora y por prórroga, la forma de pago y la preferencia crediticia de que gozan.

Actualmente, algunos aspectos de este código se conservan, las modificaciones objeto de controversia son las siguientes:

a) Los recargos se independizan, por decirlo de alguna manera, de los aprovechamientos, para formar parte de los accesorios de los propios aprovechamientos y de la contribución, hecho que por sí mismo los dota de la naturaleza jurídica de éstos.

b) Su cálculo, la forma de pago, el tiempo y porcentaje permitido en caso de pago extemporáneo, se circunscriben al capítulo de derechos y obligaciones del contribuyente, porque es en este código donde de manera expresa el legislador manifiesta que corresponde a los causantes, la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario, dentro de los 15 días siguientes a su causación.

c) Siguen en su concepto de indemnización, desvinculados totalmente del título de las infracciones y delitos fiscales; expresamente determinados en el artículo 21. Difieren del código anterior por el término "contribuciones" que antiguamente era créditos fiscales.

d) El recargo es también un crédito fiscal.

e) Ahora se calculan sobre contribuciones actualizadas, por mes

o fracción, con límite de cinco años, sin que en este tiempo se determine un porcentaje máximo de ellos.

Aún con todo lo que se diga teórica y legalmente respecto al carácter indemnizatorio del recargo, en la realidad es una sanción accesoria que perjudica considerablemente al contribuyente.

Desde luego no ignoramos que la posición que hemos adoptado en relación con este tema pueda ser objeto de críticas y quizá hasta ser refutada con argumentos sumamente atendibles y respetables, toda vez que distinguidos juristas opinan lo contrario. De modo que ante posibles impugnaciones sólo deseamos subrayar que la conclusión a que hemos llegado, no representa por sí misma un planteamiento original; exclusivamente es el resultado de haber interpretado y complementado en la medida de nuestras posibilidades los conceptos vertidos en un inicio.

Para concluir con este punto nos resta decir que la ley sólo fue confusa en el primer código fiscal al imputar el carácter de sanción e indemnización al recargo, posteriormente se subsanó esta deficiencia para legitimar el concepto indemnizatorio, que con todo, no deja de representar una sanción resarcitoria.

Tal vez resultemos reiterativos e insistentes, pero no se debe perder de vista la forma en que la ley presenta al recargo, puesto que va más allá de un simple pago de perjuicios: Es una tendencia creciente hacia indemnizaciones mejor cotizadas. Las razones del incremento, creemos, obedecen a la crisis

económica que arrastra el país de unas décadas a la fecha, pues no era costeable requerir extemporáneamente una cantidad que en su momento era suficiente, pero al ser cobrada resultaba anacrónica y absurda o pudo ocurrir que el número de contribuyentes morosos representara un lucrativo porcentaje. Cualquiera que haya sido el motivo, no es razón suficiente para afectar tan severamente el patrimonio de las personas. Finalmente, para dar por terminado este controvertido concepto, puntualizamos que legal y doctrinariamente el recargo es una indemnización al fisco por la falta oportuna de pago.

2.2 LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Desentrañar históricamente el concepto de recargos, permitió percatarnos de la evolución que la contribución misma ha sufrido.

En el código de 1938, no se hacía alusión alguna al concepto genérico de contribución como hoy le conocemos, sólo se hablaba de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, rezagos y multas; quedando los recargos comprendidos en el concepto de aprovechamientos por interpretación excluyente del artículo 5°. En 1967, por prescripción legal, el mismo artículo establecía: "Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público no clasificables como impuestos, derechos o productos."

En este ordenamiento el recargo es manejado como crédito

fiscal.

Es hasta el código de 1981, donde se presenta el concepto de contribución que ahora conocemos, su clasificación y la presencia de accesorios.

A diferencia del anterior ordenamiento, los accesorios pertenecen a contribuciones y aprovechamientos, participando de su naturaleza jurídica, son residuales, porque no entran en ninguna categoría de ingresos y tienen variada naturaleza.

El Código Fiscal de la federación para el ejercicio de 1991, contempla en el último párrafo del artículo segundo, los siguientes accesorios:

- 1.-Los recargos (artículo 21)
- 2.-Las sanciones (artículos 70 al 91)
- 3.-Los gastos de ejecución (artículo 150)
- 4.-La indemnización del 20% por cheques devueltos
(último párrafo del artículo 21)

Surge de inmediato la pregunta ¿En qué consisten?, para dar respuesta no sólo a ésta sino a algunas interrogantes más, tratamos de analizar con sumo cuidado la legislación vigente, para presentar de manera sencilla, cada uno de los accesorios previstos en el código fiscal.

I.- Los recargos.

Son los porcentajes determinados en ley, que han de aplicarse a las cantidades no cubiertas en tiempo por el contribuyente y que constituyen un resarcimiento al fisco por la falta oportuna

de pago.

La legislación federal preve básicamente una causa para el origen de los recargos: No cubrir contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales. Sin embargo existen otras situaciones que facultan a la autoridad para cobrarlos. Del contenido legal, obtuvimos las siguientes:

- a) Por declaraciones mal elaboradas.
- b) Garantía de obligación fiscal a cargo de terceros.
- c) Por diferencias.
- d) Por acreditamientos, compensaciones y devoluciones de cantidades y posibles intereses improcedentes.

Por ende, los plazos para computar los recargos varían según la causa que los origina. Retomando los anteriores incisos, tenemos que los recargos empiezan a correr:

- a) A partir del día en que debió hacerse el pago, y hasta que el mismo se efectuó.
- b) La fecha en que debió hacerse el pago.
- c) Por mes o fracción.
- d) A partir de la fecha de acreditamiento, del mes en que se efectuó la compensación indebida o la fecha de devolución.

Existe un caso especial: El de los recargos en caso de prórroga y pagos parciales. Al igual que los anteriores, se causan por incumplimiento, sin embargo la legislación da un trato "atenuante" a quien de buena fe solicita el pago de su crédito en parcialidades. La figura misma del recargo no varía, sigue siendo una indemnización por la falta de pago, la modificación

es en el sentido de beneficiar a quienes no cuentan con el dinero suficiente para liquidar en efectivo sus obligaciones y que se han allanado a cumplir ese crédito.

Los plazos, a diferencia de los anteriores, no excederán de 36 meses, las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir del mes en que debieron pagarse, hasta que se conceda la autorización.

Las parcialidades se actualizarán desde la fecha de autorización hasta su pago.

Los recargos que se causen en este plazo, se calcularán sobre saldo insoluto actualizado, desde la fecha de autorización hasta el mes por el que se calculan.

Es importante señalar, que no en todos los casos se calculan recargos sobre el total del crédito fiscal, en el punto 2.4, indicaremos las variaciones en el cálculo y las distintas bases de aplicación de éste porcentaje.

Para culminar nuestra exposición sobre el primero de los accesorios de la contribución, colegimos que está presente en todo momento desde la fecha en que se incumplió; su naturaleza jurídica presupone su destino a la satisfacción del gasto público, aún que la ley no hace referencia al respecto; es una indemnización que como veremos más adelante, resulta excesivamente onerosa, sin considerar los pagos diferidos o los demás accesorios.

II.- Las sanciones.

Al inicio del capítulo comentábamos que el tipo de sanción

adoptado por nuestro código fiscal es la multa.

Reglamentada en los artículos 70 a 91, esta sanción tiene un fin primario de represión a la infracción cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. El fin secundario es el carácter pecuniario que trae aparejado. "La Suprema Corte de Justicia y el Tribunal Fiscal de la Federación han admitido la naturaleza represiva de la multa, pues consideran que respecto de las penas administrativas impuestas por la autoridad fiscal, son aplicables principios de derecho penal común. La multa no es un mero accesorio del crédito fiscal constituido por el gravámen que se omitió, sino que constituye una sanción." (30)

Las multas son definidas con toda claridad por el jurista Adolfo Arrijoja al señalar que son "Sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que de alguna forma han infringido las leyes fiscales." (31)

Partiendo de las observaciones anteriores encontramos que este tipo de sanción persigue dos finalidades:

- a) La sanción directa aplicable a todo contribuyente que incumple a sus obligaciones fiscales.
- b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la ley otorga al estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones.

Respecto de las multas existen dos corrientes:

30 Lonelf Ozezo, Margarita. Op. cit. página 195.

31 Arrijoja Vizcaino, Adolfo. Op. cit., página 363.

a) La civilista.- Sostenida por Otto Mayer, atribuye a la multa como fin primordial, el pago de una indemnización al estado, por concepto de gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como por resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se cometen en su perjuicio. (32)

b) La de derecho público.- Francis Gerbino, considera que por el hecho de emanar y ser impuesta por un ente de derecho público, la multa conlleva esa naturaleza y por tal razón atiende al carácter represivo de la sanción, en virtud de la potestad sancionadora de que goza el estado, pretendiendo obtener con ello, que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato en el cumplimiento de la obligación. (33)

Consideramos que de ambas posturas solo es válida la última, por que no se presta a confusión como la primera, ya que la multa tiene un carácter represivo y coactivo, dejando el aspecto indemnizatorio al aludido recargo.

El establecimiento de multas debe ceñirse al marco jurídico constitucional que preserve el principio de legalidad. Derivadas de ello, encontramos las siguientes reglas para su establecimiento y cobro:

-Para que no transgreda los artículos 16 y 22 constitucionales:

32 Mayer, Otto. Citado por Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Trillas. México, 1988. página 73.

33 Gerbino, Francis. Citado por Quintana Valtierra, Jesús. Op. cit., página 74.

1.- La multa expresará con precisión el precepto legal aplicable al caso (fundamento) y señalará las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en cuenta para su imposición con la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables (motivación).

Que se tome en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios ocasionados, la reincidencia y la capacidad económica del infractor.

Cuando la multa oscile entre un mínimo y un máximo, deben invocarse las circunstancias por las que se establece cualquiera de los dos o el intermedio.

2.- Cuando la infracción sea por evasión u omisión de una prestación fiscal, la multa variará entre el 50 y 150% , pudiendo disminuirse hasta 25% o aumentarse en un 60%, según haya agravantes o atenuantes.

3.- Si no es posible precisar el monto económico de la multa quedará a facultad discrecional de la autoridad establecerla conforme a cantidades fijadas entre mínimos y máximos.

Para esclarecer esta tercera regla, nos apoyamos en la fracción IV del artículo 75, y artículos 76 y 78 del código que nos presentan las agravantes y el ejercicio de las facultades discrecionales.

Agravantes:

*reincidencia.

*uso de documentos falsos

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

- °utilizar documentos expedidos a nombre de tercero.
- °llevar dos o mas sistemas de contabilidad.
- °microfilmación de documentos para efectos fiscales sin registro legal.
- °que se destruya total o parcialmente la contabilidad.
- °omitir el pago de contribuciones recaudadas por terceros.
- °infracción en forma continuada.

El juez se apoyará para el incremento o reducción en los siguientes puntos:

- Si se paga en un mes se reduce la multa en un 20%.
- Se reduce 50% cuando pague con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.

Aumento

20% mas en caso de reincidencia, 60% en caso de agravante y 50% mas por retener contribuciones de terceros y no enterarlas.

Disminución

25% si se declaró estado financiero por contador público autorizado y 20% si se paga dentro de los 45 días siguientes a la notificación.

Lamentablemente de este análisis se desprende que la ley ya no considera, como en el código de 57, la importancia de la infracción, la condición económica del contribuyente y la conveniencia de prácticas establecidas. Estos incrementos, mas bien persiguen un fin recaudatorio e inquitativo, pues favorecen considerablemente a quienes por tener dinero, pagan

con mayor celeridad.

El contribuyente no es precisamente una víctima indefensa, estamos totalmente a favor del castigo a quien transgrede el orden legal; sin embargo es tan clasista el código, que a sujetos iguales los trata considerablemente desigual y no precisamente para beneficiarlos.

El rigor de la multa debe ser general y no excluyente, pues esto permite que personas morales con ingresos cuantificados en sumas muy aceptables y asesorados por contadores públicos, estén en condiciones mas ventajosas que el contribuyente dedicado al pequeño comercio, y todo por virtud de la ley. Aún que no es materia de este trabajo, consideramos que la multa también requiere de un exhaustivo análisis que permita dilucidar algunos vicios en la aplicación y cálculo de esta sanción.

Apoyamos nuestra opinión con las siguientes tesis jurisprudenciales:

"Desvió de poder.- Existe cuando se fija la sanción máxima no obstante que la infracción la denuncie el propio causante." (Sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, con fecha 5 de julio de 1937, en juicio de nulidad número 7852/937).

"La autoridad debe razonar y determinar en la propia resolución, los motivos por los que se considera aplicable la sanción en determinada cantidad, aún cuando ésta se encuentre dentro de los límites mínimos y máximos señalados por la ley, a efecto de justificar su arbitrio." (Resolución de la H. Sala

Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de fecha 10 de enero de 1979 dictada en la revisión 393/73. Ponente Magistrado Lic. Eduardo Plascencia Gutiérrez).

Resulta obvia la postura jurisprudencial al constreñir el arbitrio de la autoridad a un verdadero análisis y adecuación de la infracción a la situación jurídica. Es aceptable creer que, si el estado desea un cabal acatamiento a sus normas tributarias, necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador, pero esto no va a traducirse en una fuente de extorsiones, cohechos y arbitrariedades, por el contrario, la línea a seguir es contar con un derecho lo bastante claro para evitar las peligrosas facultades discrecionales.

III.- Los gastos de ejecución.

Brevemente explicaremos los motivos por los que se llega al procedimiento administrativo de ejecución, posteriormente y con pleno conocimiento de las fases de éste, determinaremos cuál es su cuantía y jerarquía dentro de los accesorios de la contribución.

La legislación federal faculta a las autoridades en esta materia para exigir el pago de los créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento se inicia con el requerimiento de pago, sigue con el embargo y culmina con la aplicación del remate.

Para requerir el pago es indispensable que el crédito fiscal sea exigible. Los supuestos que el código plantea son:

a) Cuando la autoridad determine por el ejercicio de sus

facultades de fiscalización las cantidades omitidas, el plazo es de 45 días contados a partir de la fecha de notificación. (artículo 65)

b) Cuando la contribución no la determine la autoridad, se estará a lo dispuesto en la ley y en caso de que no aparecieran en ella existen dos opciones:

- Por período.- Se enterarán el día 11 del mes siguiente al de terminación del período de la retención o recaudación respectivamente.
- En cualquier otro caso.- Dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Demos por hecho que no se cubrieron las contribuciones ni sus accesorios en los plazos señalados, estamos por ese sólo acto ante la fase ejecutiva del procedimiento fiscal en su primera etapa.

Como primer paso está el embargo precautorio de muy dudosa justificación, pues se deja a criterio de la autoridad decidir si se practica antes de que el crédito sea exigible, por la sola presunción de que el sujeto pueda evadir el cumplimiento. En esta etapa es posible que el deudor se allane, liberándose de la obligación de pagar la diligencia y beneficiándose con el levantamiento del embargo. También causa este efecto, el garantizar el crédito fiscal con depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza, obligación solidaria por tercero o embargo por la vía administrativa.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad que lo emitió no determina, en el lapso de un año, los créditos fiscales.

De no estar en alguna de estas hipótesis, las autoridades harán el requerimiento de pago. El embargo se vuelve definitivo y damos formalmente inicio al procedimiento.

Se embargarán bienes suficientes y negociaciones a fin de obtener los ingresos necesarios para satisfacer el crédito fiscal.

El ejecutor se constituirá en el domicilio del deudor y levantará el acta de la diligencia, notificando personalmente al deudor, a quien se encuentre en el domicilio, algún vecino o por medio de un instructivo, según se den las circunstancias que previene la misma ley.

El acta deberá constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado o motivado, expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y el de la persona a quien se dirija.

Posteriormente se designarán depositarios para la guarda de los bienes que previamente se han secuestrado.

Como última etapa está el remate, el cual comienza con la enajenación de los bienes embargados, la base que será el avalúo para inmuebles y el avalúo pericial para negociaciones. La enajenación se hará en subasta pública en el local de la oficina ejecutora. Si no existe inconformidad sobre la valuación, se convocará a remate dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se determinó el precio base. En caso de discrepancia, se puede hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la

148)

- 3.- Las contribuciones son obligaciones que traen aparejada ejecución.
- 4.- Los gastos de ejecución originan una obligación de pago a cargo del ejecutado, por una cantidad equivalente al 2% del crédito fiscal o si fuere menor que una vez el salario mínimo general vigente diario de la zona económica correspondiente, se cobrará esta cantidad en lugar del 2% por cada una de las diligencias siguientes:
 - Requerimiento de pago.
 - Embargo.
 - Remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.
- 5.- La determinación de éstos, la realizará la autoridad ejecutora.
- 6.- Se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales.

No podemos considerar los gastos de ejecución ni como sanción ni como indemnización.

Definitivamente el legislador deja entrever un fin muy diverso a un resarcimiento o a una represión, en este caso el embargado es responsable de los gastos que originen las diligencias del procedimiento al que se hizo acreedor por no cubrir o garantizar sus créditos.

Este accesorio presenta, al igual que los anteriores, una serie de anomalías que dejan sin defensa al particular. Por no dejar

este aserto sin apoyo jurídico mencionaremos algunas.

- El destino no es la satisfacción del gasto público.
- El numeral 145 es incierto, toda vez que no precisa el trámite a seguir en caso de que la autoridad no emita resolución que determine los créditos fiscales.
- No existe defensa alguna contra la presunción del citado precepto, en la que se otorga libertad total a la autoridad para "presumir" si alguien va a evadir o no el pago.
- Los gastos y honorarios extraordinarios no tienen límite ni porcentaje determinado, lo que enfrenta una vez más al particular con la discrecionalidad de la autoridad.

Resumiendo, es lamentable encontrar en una figura jurídica tan importante como lo es el procedimiento administrativo de ejecución, que contenga preceptos que adolecen de certidumbre y de proporcionalidad y que constituyen una irrefutable transgresión a los derechos del causante.

IV.- Honorarios por notificación de créditos.

"Son las cantidades que el fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que les adeudan, por el sólo hecho de requerirles por escrito y de manera personal el cumplimiento de sus obligaciones" (34).

Tienen su fundamento en el último párrafo del artículo 137 y en el artículo 72 del reglamento. Su importe es el equivalente a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito federal.

No aparece expresamente como un accesorio, sin embargo los gastos de ejecución lo contemplan y por ende le imprimen ese carácter.

Las reglas para su establecimiento y cobro son:

- 1.- Debe existir un adeudo vencido.
- 2.- Se obtienen por realizar una notificación por escrito, dada a conocer al deudor de manera personal en su domicilio o a través de comparecencia.
- 3.- Si el interesado no se encuentra, se hará por citatorio para el siguiente día hábil; sino se atiende, se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio o con algún vecino.
- 4.- Se entenderá con el representante legal si se trata de una persona moral.

Este concepto que hemos incluido como accesorio, es un pago que eroga el contribuyente por recibir el servicio de notificación, acto gratificante para el notificador, quien en cierta manera recupera los gastos de traslado y la pérdida de tiempo, por decirlo de alguna manera; pero a los ojos del lastimado causante, no es mas que otro golpe económico de los muchos que ofrece nuestra novedosa y controvertida legislación fiscal. Nos preguntamos si sería mejor destinar el importe de los gastos de ejecución a satisfacer estos honorarios en lugar de formar funcionarios, que sin generalizar, parecen presentar ciertas deficiencias en su formación o por el contrario habilitarlos de tal forma que se actuación se destaque por justa.

V.- Indemnización del 20% por cheque devuelto.

Resulta comprensible que teniendo una legislación con finalidades recaudatorias mas que correctivas, y con objetivos casi paternalistas en el cuidado de los ingresos del erario, se busque resarcir los perjuicios que contribuyentes de mala fe causan al fisco, por lo tanto, si las autoridades reciben un cheque en tiempo, pero que no sea pagado se procederá a:

- a) El cobro del monto del cheque, y
- b) A una indemnización del 20% del valor de éste.

Esto con independencia de la contribución, los recargos y las multas, e incluso los recargos que esta nueva cantidad pueda generar.

El procedimiento de cobro es el administrativo de ejecución, al igual que los recargos tiene un fin resarcitorio.

Ante situaciones así, a veces nos cuestionamos qué sería de la sociedad si el estado vertiera todo su paternalismo en defensa de sus derechos, como lo hace con sus instituciones. La respuesta está en cada uno de acuerdo a los criterios con los que ha normado su postura ideológica.

Para concluir el apartado de los accesorios de la contribución, tuvimos a bien establecer semejanzas y diferencias entre ellos, que nos permitan comprender la naturaleza jurídica intrínseca de cada uno y el porqué afirmamos que ésta es variada.

a) Semejanzas:

- 1.- En general, todos participan de la naturaleza jurídica de la contribución.

- 2.- Son créditos fiscales determinados.
- 3.- Traen aparejada ejecución si no se cumplen en tiempo.
- 4.- Son créditos preferentes.
- 5.- Son independientes entre sí, excepto los gastos de ejecución y los honorarios, por lo que el pago de alguno de ellos no exime al deudor de los demás.

b) Diferencias:

- 1.- Los recargos y las multas se actualizan según lo dispuesto por el artículo 17-A.
- 2.- La multa es una sanción, el recargo y la indemnización del 20% son un resarcimiento y los gastos de ejecución con los honorarios, son el pago por un servicio de la oficina ejecutora.
- 3.- Varían en las hipótesis de su causación.
- 4.- Los recargos tienen un tope máximo del que carecen los otros accesorios.
- 5.- Las multas y gastos de ejecución se destinan a la formación de funcionarios.
- 6.- Los recargos e indemnización no tienen en el código fiscal un destino específico por lo que se presupone el gasto público.
- 7.- Se contemplan en títulos diferentes, hecho que por sí mismo les imprime diferente naturaleza posicional.

2.3 ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS

Es un tema reciente el que nos ocupa. En el código de 1981 se

establecía el cálculo de recargos sobre el total del crédito fiscal y en caso de prórroga sobre el saldo insoluto y con la tasa fijada por el Congreso de la Unión.

Desafortunadamente esta vida de crisis sirvió de justificación para que en la "Miscelánea Fiscal" de 1990 se adicionara el artículo 17.

El resultado de la adición fue el establecimiento del factor de actualización que tiene como propósito, valga la redundancia, actualizar las cantidades por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país. Se consideró que el fisco no estaba recibiendo lo correcto, pues cuando lograba cobrar los créditos, el poder adquisitivo que tenían se había perdido.

Este sistema de actualización se creó en sustitución de las exorbitantes y ruinosas tasas del 10 y 12% mensual por recargos en 1988, como paliativo a los contribuyentes morosos que no dejan de existir en el país.

Opera para todos los casos en los que el código exige actualización y para su obtención se requiere el índice nacional de precios al consumidor (INPC) que mensualmente se publica en el Diario Oficial de la Federación, el día 10 del mes siguiente.

Aparece regulada en el precitado artículo 17-A del código y en artículo 7-A del Reglamento del Código Fiscal. De donde se desprende que:

El factor de actualización (F.A.) se obtiene de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al

mas reciente entre el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al mas antiguo, de dicho período. Se calcula hasta diezmilésimos.

No se actualizarán contribuciones por fracciones de mes y las cantidades actualizadas conservan su naturaleza jurídica. Derivándose de estas reglas la siguiente fórmula:

$$\text{Factor de } \underline{\text{INPC del mes anterior al mas reciente.}} \\ \text{Actualización} = \text{INPC del mes anterior al mas antiguo.}$$

Esto se traduce en una situación de manifiesta desventaja para el contribuyente porque el período de actualización comprende fechas en las que aún el contribuyente no adeudaba el crédito fiscal, pero que para efectos de esta fórmula, así como para el cálculo de recargos, debe considerar.

Como explicaremos posteriormente, este es un punto controvertido el cual, según palabras del personal de la Administración Fiscal Oriente, fue la opción apropiada para disipar la dudosa redacción de 1990.

El factor de actualización se aplica básicamente con la fórmula precedente, los plazos de adecuación varían según el hecho que los origina y la misma ley establece los períodos de cálculo. Para hacer mas accesible esta cuestión, presentaremos el hecho generador y la fórmula que le corresponde.

a) Se aplica obligatoriamente en contribuciones no cubiertas.

F.A. X Contribución no cubierta

b) Sobre devoluciones a cargo del fisco.

F.A. X Monto de la devolución

c) Para el caso de las multas se manejan los siguientes supuestos:

1.-En cantidades determinadas entre una mínima y una máxima (multas) en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre el F.A. se obtiene:

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC del último mes de calendario anterior a la fecha de actualización.}}{\text{INPC del quinto mes inmediato anterior}}$$

F.A. X cantidad determinada o cantidad a pagar.

Esto nos da la multa a pagar, si no hacemos el pago en tiempo, sobre esa cantidad determinada, procede otra actualización:

$$\text{F.A. X Multa}$$

2.-Sobre el 50 o 100% de contribuciones omitidas que sean la base de una multa.

$$\text{Base de la Multa} = \text{F.A. X Cantidad omitida}$$

d) En el caso de prórroga la actualización procede:

1.-Desde el mes en que debió pagarse hasta que se conceda la autorización de pago diferido.

$$\text{Saldo} = \text{F.A. X (contribución + accesorios)}$$

2.-Parcialidad.- Desde la autorización hasta el mes que cada autorización se pague.

$$\text{F.A. X Parcialidad}$$

3.-Saldo.- Desde la fecha de autorización hasta el mes en que se calculan los recargos.

$$\text{F.A X Saldo insoluto}$$

e) En la garantía del interés fiscal el cálculo es anual.

F.A. X Importe de la garantía

f) De las cantidades a favor por compensar debidas o indebidas:

1.-Desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquel en que la compensación se realice.

F.A. X Compensación

2.-Desde el mes en que se efectuó la compensación, hasta aquel que se haga el pago.

g) Los gastos de ejecución no están sujetos a actualización, con ellos sólo procede el cobro del 2% para cada una de las diligencias y si es inferior a una vez el salario mínimo general diario, se tomará esta cantidad en lugar del porcentaje referido.

Es de observarse que este factor no es mas que un numeral aparentemente poco nocivo, sin embargo en los ejemplos con los que ilustramos el cálculo de los recargos nos percatamos del incremento en miles de pesos que esta cifra constituye.

No estamos de acuerdo con el establecimiento del factor de actualización, pues si se trata de poner al día las contribuciones, basta con la simple aplicación del porcentaje de recargos.

2.4 CALCULO DE LOS RECARGOS

Es necesario conocer el factor de actualización, porque sobre contribuciones actualizadas procederá el cálculo de los recargos. Superando este punto analicemos la manera en que se

determinan estos porcentajes en la Resolución Fiscal 1991. En primer término se delimitarán reglas para su cobro y condonación, después se establecerá la fórmula de cálculo, para terminar con tres ejemplos que apoyen la teoría de tratos diferentes en iguales situaciones.

A.- Reglas para su establecimiento y condonación.

-Corren a partir de la fecha de exigibilidad del pago, hasta que el mismo se efectúe.

-La tasa se fija anualmente según el tipo de interés que rija en el mercado bancario, adicionada en un 50%.

-Se causan por mes o fracción transcurridos a partir de la exigibilidad del pago y hasta que el mismo se efectúe.

-No se causan sobre contribuciones accesorias.

-Cuando la omisión es descubierta por la autoridad hacendaria, se causan hasta por cinco años a partir de la fecha de exigibilidad.

-Por pago extemporáneo, pero espontáneo se causan por un año.

-Se causan por el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementando dicho importe en las cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones.

-El ejecutivo puede condonar o eximir el pago, cuando se afecte algún lugar o región del país, una rama o actividad productiva o venta de productos o en caso fortuito.

-No se causan cuando al pagar extemporáneamente se compense saldo a favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste sea anterior a la fecha en que debió pagarse la

contribución,

-Cuando el saldo a favor sea posterior a la causación, los recargos serán por el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

En el artículo 6 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se estableció que durante dicho año los créditos fiscales causarían intereses ordinarios o recargos al 1.5 % mensual sobre saldos insolutos en los casos que se hubiere concedido prórroga para el pago de los créditos, así la tasa aplicable para calcular los recargos moratorios por el incumplimiento de pago de una contribución, será la que resulte de sumar las tasas mensuales que hubieren estado vigentes durante el período de actualización de la contribución omitida adicionado en un 50%.

Por ello durante 1991, la tasa mensual para calcular los recargos moratorios será la que resulte de adicionar a dicha tasa del 1.5 % el 50% de la misma, es decir, una tasa adicional de 0.75%, lo cual nos da como resultado un 2.25%. Ahora bien, si durante el período de actualización transcurrieron varios meses, consecuentemente, será necesario multiplicar la tasa mensual de recargos por dicho número de meses.

Para esquematizar lo antes dicho presentamos las siguientes fórmulas básicas:

a) La de actualización de contribuciones.

$$F.A. = \frac{\text{INPC del mes anterior al mas reciente}}{\text{INPC del mes anterior al mas antiguo}}$$

b) La propia del cálculo de los recargos moratorios.

RECARGOS= Contribución actualizada X (Tasa de recargos X No. de meses)

c) La de los recargos por pago diferido:

RECARGOS

ORDINARIOS= Saldo insoluto X % de recargos.

SALDO

INSOLUTO = Contribución + recargos actualizados.

B.- Ejemplos

Partiendo de un caso, plantearemos tres situaciones polémicas de el cálculo de recargos para comprobar prácticamente, el exceso del que son objeto las contribuciones accesorias.

"En su actividad de abogado, un sujeto percibe en 1990 por concepto de honorarios, la cantidad de 18 000 000 de pesos. Esta persona no realizó pagos provisionales razón por la cuál aplica la tarifa del artículo 141 de la LISR y obtiene su impuesto anual."

Supongamos que el resultado de este cálculo es la cantidad de - 1'051,405 pesos. El entero debe efectuarse en los meses de febrero a abril de 1991; sin embargo esta persona no realiza el pago - configurándose la hipótesis normativa de incumplimiento que - trae aparejado el cobro de recargos.

Supuesto Número 1.

Paga el ocho de mayo antes de que se publique el INPC de abril

por tanto utiliza para el cálculo del factor de actualización el INPC de marzo.

F ó r m u l a s

$$F.A. = \frac{\text{INPC del mes anterior al mas reciente}}{\text{INPC del mes anterior al mas antiguo}}$$

Contribución Actualizada = F.A. X Contribución no cubierta.

Recargos = (Contribución Actualizada X % de recargos) X Núm. de meses.

Crédito Actual = Contribución no cubierta + Monto de recargos.

Desglose:

$$F.A. = \frac{\text{INPC de marzo}}{\text{INPC de enero}} \quad F.A. = \frac{26576.00}{2572.80} \quad F.A. = 1.02$$

Contribución Actualizada = 1'051,405 X 1.02 C.A. = 1'072,433

Recargos = (1'072,433 X 2.25) X 3 Recargos = 72,387

Crédito Actual = 1'051,405 + 72,387 = 1'123,792.

Supuesto Número 2

Paga el doce de mayo y por tanto tiene el dato del INPC de abril.

definir si la tasa de recargos se multiplica por el número de meses que corresponde a la actualización o por el tiempo en que se incurrió en mora. Creemos mas adecuada la primera opción por ello los cálculos se hicieron en atención a esta postura.

- 2.- En comparación de los supuestos 1 y 2 encontramos que si la persona paga el día ocho se beneficia por un factor de actualización mas bajo y por un mes menos de cómputo. Por el contrario si paga 4 días después es un factor más alto, un mes mas y una diferencia cuantificable de 26,971 pesos. Esta diferencia perjudica considerablemente al fisco y al causante, porque quien pague el día 12 pagará lo mismo que quien lo haga el día 30. Lo que viene a significar la creación de contribuyentes morosos por un lado y por otro crea un sentimiento de injusticia para quien pagó primero, al no ver atenuado su castigo.
- 3.- Como observamos en el caso tres, se da la situación de quienes se benefician con un factor de actualización de 1 y que al aplicarse a la contribución y recargos se traduce en un ahorro de miles de pesos.
- 4.- Para quien debe pagar a fin de mes se le considera el mes completo aunque en este período no adeudaba cantidad alguna. Esto es, la persona que debía pagar el 15 de abril, pagará lo mismo en cuanto a factor de actualización y recargos, que la que debía hacerlo el 30, si ambas pagan el 8 de mayo.

Es fácilmente detectable la falta de equidad existente entre

estos casos, razón por la cual consideramos necesaria esta demostración cuantitativa, que de hacerse o pensarse como el código lo previene, hubiera arrojado opiniones y resultados diversos, sin llegar a esclarecer nuestra posición.

Nos resta decir que los recargos son indemnizaciones bien cotizadas y que además tienen como nota distintiva la difícil interpretación de sus preceptos, quedando a tras luz que el lenguaje simple y llano al que tanto se alude es sólo palabrería utópica muy distante a la praxis fiscal mexicana.

CAPITULO III

EXEGIS

CONSTITUCIONAL

El hombre sin necesidades no tendría derechos : más puesto que tiene aquellas en todas las condiciones de la vida, preciso es reconocerle éstos, y preciso también hacerlos de seguro goce.

Isidro Montiel y Duarte.

No basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sobre todo si se consideran las irregularidades que hemos señalado en lo relativo a los recargos; es necesario que la ley ordinaria se funde en los preceptos constitucionales o al menos evite contrariarlos.

En materia fiscal existen principios que representan las pautas supremas del orden tributario, por que las normas que lo integran deben reflejarlos y respetarlos en todo momento. Si recordamos la exposición de principios de Adam Smith, nos resulta sencillo constatar la adecuación a éstos que nuestra ley fundamental hace no sólo pensando en el bien del estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Surgen así las garantías individuales en materia tributaria, que no son mas que las limitaciones a cualquier acto estatal o a las atribuciones conferidas a cualquier órgano.

Del precepto constitucional, en materia impositiva, se desprenden las de equidad, proporcionalidad, legalidad y destino; sin embargo para demostrar con mayor claridad nuestra postura en cuanto a los recargos, aunamos a éstas las de igualdad, generalidad y retroactividad de la ley.

Conociendo en qué consisten y que valor jurídico tutelan, estamos facultados para discernir algunas hipótesis sobre los recargos con el propósito de fundar nuestro dicho.

No es un objetivo firme contrariar las exposiciones de brillantes juristas, ni crear derecho o erradicar vicios, básicamente pretendemos indicar las situaciones en las que no

estamos de acuerdo y el porqué.

Siendo este trabajo producto de una hermosa carrera como lo es la nuestra, brevemente se dará el medio de defensa legal que consideramos procedente ante la transgresión de las citadas garantías; aunque pudimos constatar en el curso de la investigación que este recurso legal no se ha intentado, incluso en los momentos de mayor extorsión en la tasa de recargos.

Esta investigación no sería completa sino se dieran alternativas de solución, por lo tanto con toda sencillez presentamos, al finalizar este capítulo, la opción con la que consideramos los recargos serían una verdadera indemnización.

3.1 GARANTIAS SEÑALADAS PARA LA CONTRIBUCION

Hemos venido haciendo hincapié en la necesidad de tener presente el límite constitucional que toda ley, poder y acto de autoridad tienen.

No es posible concebir un estado de derecho sin garantías de seguridad jurídica para los gobernados.

Las garantías, nos dice Burgoa, en sentido lato son el aseguramiento o afianzamiento, pero en nuestra constitución son los derechos del gobernado frente al poder público. (35)

En opinión del licenciado José Fernández y Cuevas, son limitaciones a las competencias otorgadas a los órganos estatales, sin circunscribirse al capítulo I del título I de la Constitución

35 Burgoa O., Ignacio. diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo. Porrúa. S.A. México, 1981. página 447.

Carta Magna, porque no hay impedimento para que otras normas ahí manifestadas se consideren garantías. (36)

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución, representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que los preceptos que lo constituyen deben reflejarlos y respetarlos en todo momento. En la materia que nos ocupa, fundamentalmente encontramos las siguientes garantías:

- Equidad y proporcionalidad.
- Destino o vinculación con el gasto público.
- Legalidad.

Esto en ningún tiempo debe entenderse como único, porque el sujeto tiene además el derecho al goce de todas las garantías que consigna nuestra ley fundamental.

Por ello también analizamos la de generalidad, igualdad y retroactividad de la ley, porque las consideramos necesarias para fundar algunas opiniones que mas adelante sustentamos. En este orden de ideas, primero trabajaremos con las derivadas del artículo 31, para ulteriormente abocarnos a las que seleccionamos de la basta gama que magistralmente consignó el constituyente de Querétaro en 1917.

3.1.1 Destino

Recordando la fracción IV del multicitado artículo 31, encontramos la siguiente frase "Es obligación de los mexicanos...contribuir para los gastos públicos...".

Al pronunciarse en este sentido el legislador aporta la principal justificación de la relación jurídico tributaria. Es un deber impuesto, pero en contraprestación otorga un derecho a la sociedad para negarse al sostenimiento económico de un gobierno que dilapide y malgaste sus aportaciones.

Esta breve frase constituye una obligación muy seria a cargo del estado, quien sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios recaudados.

Además, para que tenga validez esta tarea se requiere de la divulgación y publicación de estos gastos, porque la población tiene derecho a conocer de que manera se manejan sus contribuciones. Valdés Villareal, considera que para que exista gasto público es necesario que:

- a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, de los estados o del Municipio.
- b) Quien haga el gasto sea la administración pública centralizada o descentralizada o los otros poderes de la unión, de los estados o del municipio.
- c) Que se haga conforme a una autoridad consignada en el presupuesto anual de egresos o por una ley posterior que convalide el gasto. (37)

Es muy clara la tendencia del legislador en este sentido, porque como explicábamos en el primer capítulo, el gasto público tiene características y fines muy específicos delimitados en leyes de menor jerarquía. Cualquier erogación

debe realizarse a través de la administración activa y conforme a los lineamientos de su ley orgánica.

Luego entonces, el fundamento y justificación de la captación de ingresos bajo el rubro de contribuciones, es precisamente la satisfacción del gasto público. Principio que permite tachar de inconstitucional todo gasto que no satisfaga estrictamente las exigencias que la misma ley prevé.

La jurisprudencia ha fallado también en este sentido, tesis bastante concisas respecto a lo que debe entenderse por gasto público. Consideramos que como garantía es bastante clara y tiene un fundamento legal, jurisprudencial y doctrinario difícil de rebatir.

Para concluir la exposición de la garantía de destino o satisfacción del gasto público, consideramos apropiado presentar tres tesis del supremo tribunal que esclarecen, en definitiva, cualquier laguna surgida en atención a este tema.

Tesis 541.-Impuestos destino de los, en relación con los obligados a apagarlos.- "De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: Primero, que sea proporcional, segundo que sea equitativo y tercero que se destinen al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que a juicio del estado fueran convenientes;

sino una facultad limitada por estos tres requisitos." (Recopilación 1955)

Tesis 118.- Gastos Públicos.- "Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos." (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, la. parte Tesis 118, se repite en AR 284461/61, Clotilde Acevedo Vda. de Flores, en Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973 la. parte p.p. 383-384)

"Sostener otro criterio o apartarse en otros términos de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones publicas y atender a las necesidades sociales y coletivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación. (A.R. 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo vda. de Flores, visible en las páginas 383-384)

3.1.2 Proporcionalidad

En el primer capítulo se aludía a lo que debe entenderse por proporcionalidad, en este tratamos de ceñir el concepto de proporción como un bien jurídico tutelado por el legislador. La proporcionalidad como garantía es el "Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato

constitucional deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica." (38)

Desprendemos que la proporcionalidad es la disposición debida de las partes con un todo. En este caso, al hablar de proporción en las contribuciones debemos tomar en cuenta:

- a) La capacidad económica de los sujetos, para que en atención a ella se establezcan los gravámenes.
- b) El patrimonio individualmente considerado, porque sólo una parte razonable de éste puede gravarse de acuerdo a su monto.

La proporción no es un axioma, es una estructura económica integrada por los siguientes elementos:

- a) La capacidad económica de los sujetos, para que cada uno contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) La base del impuesto, que siempre será una parte justa y adecuada del patrimonio del individuo, en esta forma, los que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.
- c) Considerar todas las fuentes de riqueza gravables en el país a fin de no incidir todos los gravámenes en una sola.

La proporcionalidad en definitiva, esta directamente relacionada con la capacidad contributiva del ciudadano. Es la nota cualitativa de la exacción, es el pagar gravámenes mayores si se obtienen mayores ingresos.

No constituye un concepto difícil de asimilar, para concluir el tema, señalamos sus principales características que son a la vez los puntos que la distinguen de la equidad:

- Atiende a la capacidad económica del contribuyente y las fuentes de riqueza gravables.
- Afecta económicamente más fuerte a quienes poseen mayores ingresos.
- Se inspira en criterios de progresividad, por ello emplea tarifas, cuotas o tasas.
- Cuida de la correcta distribución de las cargas públicas para que sean suficientes y cumplan con su destino: la satisfacción del gasto público.

Cuando una tasa cuota o tarifa se estatuya sin atender estos requisitos, estaremos ante una contribución desproporcional.

3.1.3 Equidad

La equidad es un axioma de muy elevado sentido jurídico. A través de la consulta de investigación nos percatamos de que varios autores inciden en denominarla como una igualdad de ánimo, que no es más que el sentir un deber de conciencia para actuar de acuerdo con la razón, más que por lo expresamente determinado en ley.

Es un sentimiento, una obligación ineludible que nos lleva a tratar con justicia a todos aquellos que han caído en una misma situación de derecho.

Entre las concepciones de equidad de distinguidos tratadistas, optamos no por las mejores, porque todas son excelentes, sino

por aquellas sencillas y claras que son de exquisita lectura y fácil comprensión.

Quintana Valtierra considera que la equidad "Es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley, implicando un sentido de moderación, de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima." (39).

Ignacio Burgoa precisa, "Todos los sujetos que se hallen comprendidos en una cierta situación económica demarcada y regulada por la ley, deberán contribuir para los gastos públicos por el sólo hecho que implica esta comprensión." (40) El común denominador de este principio es la igualdad, pero entendida en relación a todos los elementos que integran la contribución, exceptuando las tasas cuotas o tarifas, para no transgredir lo tutelado por la proporcionalidad.

Aquí no se atiende a la capacidad económica del sujeto, más bien se pugna por una generalidad en el trato que deben recibir los contribuyentes. Es la justicia cualitativa del tributo, por decirle de algún modo.

Entre sus características se encuentran:

- Opera respecto de quienes se encuentran en la misma hipótesis normativa, para darles un trato igualitario en todas las facetas de la contribución, excepto en relación a sus respectivas capacidades económicas.
- Es una posición concreta del contribuyente frente a la ley.

39 Quintana Valtierra, Jesús. Op. Cit., página 61.

40 Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. Cit., página 103.

- Es la aplicación de la justicia a casos concretos.

Concluyendo, la equidad es el límite a la proporcionalidad, no puede existir una sin la otra aunque al afirmar esto no manifestamos que sean sinónimos, mas bien, son en conjunto la justicia tributaria.

El Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Campos, expone de una manera sencilla que no hay redundancia en el precepto constitucional al señalar "El requisito de equidad significa que debe ser universal de tal manera que si adolece o falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la ley es inequitativa. Por otro lado el requisito de proporcionalidad mira a la economicidad del impuesto." (41)

Consideramos que la proporcionalidad es gravar al sujeto de acuerdo a su capacidad económica, en tanto la equidad es tratar en forma igualitaria a aquellos que han sido gravados.

Para concluir el breve análisis de estas garantías, que lo son por virtud de la jurisprudencia número 11 de la recopilación 1965 "La proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual aún cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución." (Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V época Tomo XVII, página 1013 y apéndice al S.J.F., 1967, 1a. Parte, Pleno tesis 11 página 42).

41 Rivera Pérez Campos, José. Proporcionalidad y equidad en los impuestos. Monografía. Revista de Investigación Fiscal. Volúmen 51. S.H.C.P. México, marzo de 1970.

Nos resta colegir que como no existe fórmula general para el establecimiento de proporcionalidad y equidad, estas deben precisarse en ley o determinarse jurisprudencialmente, por lo que a continuación presentamos la más concluyente tesis respecto a ambas garantías.

Impuestos.- Su proporcionalidad y equidad.- "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 relación a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y 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 cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos. 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 tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc. debiendo variar únicamente la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte, pleno 1980, página 402).

3.1.4 Legalidad.

La facultad impositiva del estado descansa en la ley constitucional y ordinaria, siendo esta la más importante limitación, de modo que sólo podrán percibirse las contribuciones determinadas en ley.

Este principio incluye dos aspectos:

- a) Sobre el establecimiento de contribuciones.
- b) Sobre actuación de la autoridad.

a) Sobre establecimiento de las contribuciones.- Se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional y nos dice que la ley debe establecer los elementos y supuestos de la obligación en abstracto y el objeto o cantidad de la prestación, de tal modo que no haya margen para la arbitrariedad, el cobro imprevisible y las extorsiones.

Este principio pugna por la certeza en todos los elementos del tributo, certeza que se encuentra exactamente definida en la ley fiscal.

Este precedente nos lleva a considerar el principio de reserva de la ley, en virtud del cual las contribuciones sólo pueden establecerse ex-lege.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expuesto que la carga tributaria debe ser tan clara en sus elementos que permita al contribuyente conocer las causas ciertas por las que paga, la manera y el tiempo de hacerlo, dejando a la autoridad sólo la aplicación de las disposiciones generales.

b) Sobre actuación de la autoridad.- Se reglamenta en el

primer párrafo del artículo 16 y en el tercer y cuarto párrafos del artículo 14 constitucional.

Artículo 16 constitucional.- Contiene la garantía de legalidad en amplio y estricto sentido. La primera consiste en que todas las resoluciones fiscales que se emitan deben estar basadas en ley y no ser contrarias a algún precepto legal, independientemente de la jerarquía o naturaleza del orden a que pertenezca. La garantía en estricto sentido, consiste en el derecho que tienen los gobernados a que todo acto de molestia sea emitido por escrito, de autoridad competente y estar fundado y motivado.

Artículo 14 constitucional.- Se entiende como garantía de legalidad jurisdiccional, y trata de que al juez no le es permitido absolver ante el silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley, sujetando su resolución a lo siguiente:

- Si la letra de la ley es clara, debe atenderse a su contenido literal.
- Si es oscura o insuficiente y existe jurisprudencia, debe aplicarse esta última.
- Si la legislación contiene lagunas, es oscura o insuficiente y no hay jurisprudencia al respecto, la resolución debe fundarse en los principios generales de derecho.

Además este principio proscribire que no pueden aplicarse penas por simple analogía o mayoría de razón.

"La aplicación analógica tiene lugar cuando la sanción o pena se hace extensiva a una situación no prevista expresamente por la ley que establece dicha sanción. La imposición por mayoría

de razón existe cuando la ley que la determina se extiende a hechos u omisiones que se consideran de mayor gravedad o ilicitud que los previstos expresamente en la ley aplicada." (42).

En síntesis, la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar cualquier función dentro del ámbito fiscal, sino se encuentra expresamente facultada para ello en la ley aplicable. Los contribuyentes se encuentran obligados a cumplir con las cargas que ex-profeso les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos concedidos por las mismas leyes.

No pueden juzgarse los actos por mayoría de razón o analogía, y si hubiere lugar a la realización de actos de molestia, éstos deben constar por escrito, fundados, motivados y emanados de autoridad competente.

La ley debe ser lo bastante clara para que no exista la posibilidad de servirce de ella, para extorsionar al causante.

3.1.5 Generalidad

Al hablar de equidad, hicimos mención de la generalidad, pero ¿Cómo se entiende ésta constitucionalmente?.

Encontramos su fundamento en el encabezado del artículo 31 y es un principio que puede enunciarse diciendo: "Solo están obligadas a pagar los tributos, aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes

tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador de los tributos." (43)

La generalidad es producto de nuestro sistema de derecho, es una característica del acto que le da vida: La ley. Por lo tanto es un acto legislativo que no puede transgredirse.

La generalidad es una obligación, que en materia impositiva, se traduce en el hecho de que todos deben contribuir al gasto público, sin que esto signifique que todos deban pagar la totalidad de los impuestos o que toda la sociedad debe pagar. Ya se hablaba en principio que la obligación de contribuir estará circunscrita a la capacidad económica del sujeto y lo más importante, que dicho sujeto haya realizado o esté dentro de la hipótesis normativa que origina el tributo. Sin estos elementos no podemos hablar de generalidad.

La garantía para los ciudadanos se traduce en estar seguros de ser sujetos o no del pago, en caso afirmativo recibir un trato igualitario ante la ley, donde no haya elitismos ni arbitrariedades. Sin generalidad no existe acto legislativo válido.

3.1.6 Igualdad.

Es una garantía vinculada con la de generalidad, tiene su fundamento en el artículo 13 constitucional y se subdivide en cuatro garantías específicas que son:

- 1.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas.- Que en concepto jurisprudencial son "Aquellas que carecen de los

atributos de abstracción, generalidad, impersonalidad y permanencia, o sea que se agoten con la aplicación en dos o tres casos. (Apéndice 1975, Tesis 76, Pleno Suprema Corte de Justicia de la Nación.)

- 2.- Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales.- Son los famosos tribunales ad-hoc, o sea aquellos que se establecen para juzgar determinadas personas o casos para luego desaparecer.
- 3.- Ninguna persona o corporación puede tener fuero.- Entendiendo por este cualquier distingo o consideración.
- 4.- Ninguna persona puede gozar de más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados en ley.

La igualdad en materia tributaria se traduce en gravar sin distinción, de manera general y en forma igual a todos los sujetos que realicen el mismo género de actividades, con el objeto de no afectar desigualmente a la misma clase de contribuyentes.

Finalmente transcribimos la tesis 17 que ilustra ampliamente el principio que nos ocupa.

"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta, es decir que deban contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previeron, en tanto no sean atrogados. Una ley que carece de éstos caracteres va en

contra del principio de igualdad garantizado en el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia." (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965 primera parte tesis 17, pág. 58).

3.1.7 Irretroactividad.

Como garantía se estipula en el primer párrafo del artículo 14 constitucional "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" y al final del segundo párrafo establece : "Nadie podrá ser privado de sus propiedades o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Esto se traduce en que ninguna ley fiscal podrá lesionar derechos o sancionar acciones que se hayan efectuado o adquirido antes de la expedición de dicha ley.

La Doctora Lomelí preceptúa que la retroactividad existe cuando se aplica una norma jurídica a hechos, actos, o situaciones producidas con anterioridad al momento en que aquella entra en vigor. (44).

En el Código Fiscal la característica de retroactividad se establece en el artículo 6º. Asegura al individuo que no será castigado por infringir ordenamientos con una ley emitida con posterioridad al hecho, luego entonces, sólo podrán generarse

42 Lomelí Orezco, Margarita. Op. cit. página 52.

efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.

Como excepción se presenta cuando los derechos adquiridos se encuentran en pugna con el orden público o con el interés general, donde sí puede afectarse con una ley nueva.

Resulta interesante la postura del Lic. Flores Zavala en este tema quien en siete incisos precisa cuando se está ante una ley retroactiva. A continuación presentamos una síntesis de la teoría del distinguido tratadista:

- A.- Las leyes impositivas solo son aplicables a situaciones que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Si pretende aplicarse a una situación anterior será retroactiva.
- B.- La ley tributaria puede gravar los efectos producidos de un acto o contrato, aunque este se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.
- C.- Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales del impuesto solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- D.- Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar desde luego a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.

- E.- Aún en los casos en que las nuevas cuotas al impuesto sean mas bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante.
- F.- Las leyes que modifiquen aumentando o disminuyendo los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.
- G.- En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del estado, solo puede hablarse de derechos realizados. (48).

Resulta clara la concepción de retroactividad que el legislador establece: No se pueden transgredir derechos anteriores a la nueva ley, pero tampoco puede existir beneficio en situaciones antiguas por lo dispuesto en normas recientes.

La suprema Corte de Justicia ha dado luz en este sentido al fallar lo siguiente:

"En términos generales puede decirse que nuestro derecho positivo tratándose de la retroactividad de las leyes ha sustentado hasta la fecha la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cuál se establece en esencia, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuáles no se les pueden ya arrebatar." (Sala Auxiliar,

revisión 1803/942/1º. de 9 de marzo de 1954. 4 votos).

"Si bien es cierto que pueden darse efectos retroactivos a la ley si esta no causa perjuicios, también lo es que tal retroactividad sólo se surte tratándose de leyes procesales o de carácter penal, haciéndose extensiva también a la materia de infracciones y sanciones fiscales." (Amparo en revisión 6050/1949. Federico M. Flores. Resuelto el 16 de marzo de 1960. Boletín de Información Judicial, abril de 1960, pág. 164).

Resumiendo, dos elementos son necesarios para que una ley se tache irretroactiva:

- a) Que afecte derechos adquiridos.
- b) Que se base en el hecho generador del crédito fiscal.

Por lo tanto no podemos arbitrariamente impugnar cualquier acto legislativo, porque es un requisito también que los derechos adquiridos hayan entrado al patrimonio de los contribuyentes y eso resulta sino imposible si un poco difícil de probar, porque la ley no es muy específica en cuanto a las características de la prueba.

3.2 PRINCIPALES HALLAZGOS Y CONFRONTACIONES.

Desde que comenzamos a tratar lo relativo a recargos nos encontramos con una serie de elementos que consideramos inadecuados. Sin embargo, deben tener un fundamento válido para sustentarlos como objeciones.

Básicamente todas las observaciones en contra versan sobre el monto total del recargo y el procedimiento que se sigue para obtener dicho porcentaje.

Estructurando lógicamente todas las anomalías imputables a esta figura jurídica, proponemos el análisis de los siguientes puntos:

- A.- El recargo como un caso de doble tributación.
- B.- Desproporcionalidad del recargo.
- C.- Inequidad del recargo.
- D.- Desigualdad.
- E.- Casos de retroactividad.

A.- El recargo como un caso de doble tributación.

Preciso es, para llegar a tal afirmación, entender qué es la doble tributación.

Flores Zavala afirma que es "Cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en ella dos o más entidades" (45).

Sergio Francisco de la Garza opina que hay doble imposición cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos establecidos en diversos actos legislativos que gravan el mismo objeto y se establezcan por la misma entidad titular del poder fiscal. (47).

Nos adherimos a éste último concepto porque en realidad no es

46 Flores Zavala, Ernesto. Op. cit., página 531.

47 De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., página 279.

la fuente gravada, sino el impacto económico que recibe el sujeto lo que nos preocupa.

Dos conceptos son fundamentales para continuar la exposición del tema:

- El objeto.- Es el ingreso obtenido por el causante y que constituye a su vez la base gravable del impuesto.

- Fuente.- Es la actividad económica gravada por el legislador. La doble tributación por lo tanto se presenta únicamente sobre el objeto debido a que el mismo, al recibir varios impactos tributarios, disminuye de tal forma el ingreso bruto, que deja al sujeto una percepción tan escasa que da margen para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, en proporción a su verdadera capacidad económica. Dicho lo cuál, desprendemos las siguientes hipótesis de doble tributación:

- a) Cuando el mismo sujeto activo establece más de un tributo sobre el mismo objeto.
- b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un gravamen sobre el mismo objeto.
- c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.
- d) Acumulación de impuestos.

La doble tributación es inconstitucional porque viola la proporción y equidad. En el tema de los recargos se presenta doble imposición porque el mismo sujeto activo, o sea la Federación, establece más de un gravamen, léase contribución

actualizada más porcentaje de recargos más multa. Todo esto sobre un mismo objeto: La contribución omitida.

Este hecho convierte al crédito actual en una cantidad bastante considerable, además de flagelaria con tres imposiciones.

B.- Desproporcionalidad del recargo.

Cuando hablamos de proporción como garantía, nos percatamos que está encaminada directamente al aspecto cuantitativo del individuo.

Pugna por causar impactos iguales entre sujetos con diferente capacidad contributiva, esto es, que cada quien contribuya dentro de los límites de su propia capacidad, todos deben ser sujetos a un pago; sin embargo ese pago variará según las condiciones y el tipo de ingresos que capte el contribuyente. Luego entonces, la proporción se traduce en tasas progresivas y flexibles que permitan al fisco cobrar más o menos según cada caso en particular sin que haya injusticias y desigualdades. Desafortunadamente en el tema que nos ocupa encontramos dos cuestiones fijas: El porcentaje de recargos y la forzosa actualización de contribuciones.

Se puede confutar este aserto, diciendo que no causa impactos iguales y por lo tanto es proporcional de acuerdo al tiempo que tenga en mora el individuo y según la cantidad omitida.

Nosotros no lo creemos así, tal vez numéricamente se den resultados distintos si caen dos personas en el mismo supuesto jurídico, porque cada una tendrá diferente cantidad omitida y diferente resultado, aun que los INPC sean iguales, pero el

impacto cualitativo es el mismo, además que esto no atiende en estricto sentido la capacidad económica del sujeto, porque bien sabemos que entre más pronto se pague menor será la cuantía de la indemnización.

Se presenta una doble situación, por una parte es válido que se sancione a quienes incumplen con algo tan importante como los recargos, pero por otra no sabemos que hay detrás de ese retraso en el pago, quizá la empresa o la persona física tuvieron gastos de consideración, incluso una posible quiebra y por ello no atendieron sus obligaciones oportunamente. En respuesta el fisco les va haciendo la carga más pesada en lugar de averiguar o pedir comprobantes de las situaciones por las que no cubrieron en tiempo sus pagos.

Hay quienes con dolo, se hacen acreedores a recargos, pero conocen la ley tan bien, que antes que les realicen una auditoría, pagan espontáneamente y resuelven el problema pagando recargos sólo por el monto de los causados en un año. Esto de ninguna manera es justo mucho menos proporcional. Olvidemos por un momento las sanciones que existen para quien comete los ilícitos contemplados en el código fiscal. El sólo factor de actualización y la tasa de recargos constituyen una pena pecuniaria para el moroso.

En ulteriores ordenamientos se frenaba la excesiva causación poniendo como límite el importe de la contribución omitida, hoy eso es sólo un recuerdo, para la legislación actual no importa si la excede en un 100, 200 o hasta 500%; sólo es suficiente que el sujeto no haya pagado recargos, para que estos crezcan

desenfrenadamente.

El fisco exige una actualización por los cambios de precios en el país y una tasa de recargos mensual, hecho que convierte un resarcimiento en una tasa de interés casi equiparable a la bancaria. Ojalá esa actualización mensual se diera también en los salarios.

La proporción se pierde con el transcurso del tiempo y la indemnización va configurándose en una cuantiosa sanción, totalmente independiente de las multas o las penas corporales.

En este marco de modernización de apertura al cambio, de progresos notables en la esfera administrativa y de los derechos humanos, el porcentaje de recargos y el factor de actualización siguen firmes en la resolución fiscal sin que el legislador reflexione si son o no adecuados y si en realidad cumplen con su función de intimidación. La proporción queda en teoría sin que podamos llevarla a la praxis fiscal. Resulta inconcebible que a quienes solicitan pago diferido se les castigue con parcialidades equiparables a las utilizadas en el Monte de Piedad.

Es tiempo de que la estructura jurídico tributaria se revise y ponga al día por expertos en la materia, para que realmente exista una correcta distribución de las cargas y un eficiente control recaudatorio que permita captar más ingresos erradicando los vicios y malos hábitos de los contribuyentes. La solución no es imponer tasas ruinosas ni realizar cacerías de brujas, sino llevar a la población al convencimiento de que sus exacciones se traducen en beneficios tangibles para el

país. En esta medida se reducirá considerablemente el porcentaje de infractores a la ley fiscal.

En síntesis, los recargos son desproporcionales toda vez que su establecimiento y cobro no considera la capacidad contributiva del sujeto ni tiene límite razonable su causación.

D.- Desigualdad e inequidad en el recargo.

La equidad es una igualdad de ánimo, es procurar un trato igual ante el tributo y la certeza de que los contribuyentes conozcan la contribución y sus elementos antes del pago.

Los recargos no contienen esa certeza y no dan tratos iguales. En el primer caso hablamos de inequidad en los recargos porque la redacción del artículo 21 no es comprensible, por lo tanto es incierta. Los sujetos al no entender el contenido del precepto lo interpretan mal o parten de índices equivocados lo que conlleva a la elaboración errónea de estos porcentajes.

En realidad no se desprende de la simple lectura el procedimiento a seguir para el cálculo, razón que pone de manifiesto la ausencia del lenguaje simple y llano por el que tanto se pugna en materia fiscal.

No se sabe a ciencia cierta cuál es la fórmula exacta para calcular el factor de actualización, sobre todo con la reforma de 1991 donde se habla del mes anterior al mas reciente o mas antiguo, logrando con ello un verdadero descontrol en el cálculo.

La redacción del artículo presenta una fórmula casi mágica de

determinación, pues no se entiende si la tasa de recargos se multiplica por el número de meses considerados en la actualización o por el número de meses durante los cuales se omitió la contribución.

Aparte de lo comentado existe una marcada desigualdad al comparar los artículos 21 y 22 del código fiscal. Mientras que el contribuyente cubre por mora los recargos comunes incrementados en un 50% a partir de la fecha en que nació su obligación, el fisco paga por igual concepto la misma tasa, pero computable dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se descubre el adeudo.

En el ejemplo del capítulo segundo existe una evidente desigualdad en el trato de los contribuyentes, porque quien pague antes de la publicación del INPC que corresponda estará reduciendo ventajosamente su adeudo, mientras que quien lo haga al día siguiente a esta publicación pagará el mismo porcentaje que quien lo haga a fin de mes.

Son situaciones iguales, pero con trato muy diferente, lo que nos lleva a pensar en la igualdad como una utopía lejos de nuestra realidad.

En cuanto a la garantía del interés fiscal el artículo 141 señala que cada doce meses deberá ampliarse la garantía incluyendo contribuciones y accesorios actualizados por el importe de doce meses más de recargos.

Si tomamos en consideración que los recargos no tienen límite alguno, excepto en pago espontáneo, resulta difícil encontrar una afianzadora que pueda garantizar ilimitadamente los

créditos.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha mostrado muy parca fallando en tal sentido que resulta evidente su interés por eludir el problema, ya que solicita pruebas para ser sometidas a consideración de un tercero y que además tienen la característica de ser tan fáciles de demostrar como la defensa propia.

A continuación presentamos la criticable postura de la Corte: "...Si la inequidad y desproporcionalidad de los recargos debe determinarse en cuanto a su monto en relación con las cantidades que hubiera dejado de percibir el fisco, por la mora y en su caso hubiere obtenido el contribuyente, resulta lógico que cuando se pretende que la norma que señala el máximo al cual pueden ascender estos recargos no es proporcional ni equitativo, se requieren pruebas para acreditar esos extremos, ya que deberá llegar a la convicción de que ese máximo autorizado por la ley excede lo que durante la vigencia del precepto podría obtenerse normalmente con el movimiento del dinero." (Informe del Presidente, Suprema Corte de Justicia de la Nación 1986, 3ª parte Tribunal Colegiado página 174).

Retomando el aspecto de la desigualdad definitivamente existen marcadas diferencias entre el causante y el fisco.

Al primero el artículo 21 lo obliga a computar desde el día siguiente en que debió pagar, sin embargo al fisco se le conceden tres cómodos meses después de los cuales empieza a correr el pago de intereses, porque en este caso no se les da el terrible apelativo de recargos.

Aquí no existe distinción al aplicar el gravamen, pero se denota un marcado proteccionismo en favor del erario.

Es totalmente injusto el período de tres meses que el legislador proporciona al fisco porque pone en desventaja económica al contribuyente.

E.- Irretroactividad.

Se presenta en las siguientes situaciones:

- a) Que las contribuciones deban determinarse conforme a las disposiciones vigentes en la época en que las autoridades procedan en tal sentido según lo previsto en el artículo 6 del código y no así conforme a las vigentes en el momento en que nace la obligación fiscal.
- b) El que pretenda el cobro de recargos adicionales a los contribuyentes que ya habían alcanzado el tope máximo del 100% conforme a la ley vigente según lo establece en sus artículos transitorios.

Por último, otros hallazgos importantes en relación al tema de los recargos son:

- a) Que los calculables a partir de la fecha en que se incumplió serán del 27% anual, sin tope máximo y además no deducibles (como es de esperarse) para efectos de ISR. En infinidad de casos el contribuyente no tendrá siquiera la protección del término de caducidad de cinco años, porque éste puede ampliarse por uno igual o mayor por necesidad jurídica.

Esto hace que los recargos adquieran un carácter punitivo

violando el principio jurídico "Non bis in idem".

- b) Los recargos constituyen verdaderas sanciones accesorias por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de doble sanción a parte de ser un doble gravamen.
- c) no es técnico que los códigos por propia naturaleza recurran para su aplicación a una ley única, salvo que sea la Constitución. El artículo 21 al establecer los recargos recurre primero al artículo 66 que fija la situación de prórroga y a su vez éste se apoya en la ley de Ingresos de la Federación, considerando además la publicación mensual de los INPC en el Diario Oficial. Como la Ley de Ingresos cambia cada año el procedimiento trae desconfianza e incertidumbre por parte de los causantes.
- d) El destino no resulta lo bastante justificable. Como hemos analizado a lo largo de este trabajo, la multa y el recargo casi siempre van en comunidad; el artículo 70-bis señala como destino de estos ingresos, la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento para el personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales.

En lo personal resulta una incitación al trabajo y eso es bueno, lo que no resulta muy loable es premiar a quien cumpla con las obligaciones a que se hizo acreedor por un contrato de trabajo, de ser así debieran otorgarse recompensas al contribuyente que cumple en tiempo sus obligaciones fiscales.

Estas anomalías que se han tenido casi en el olvido desde 1981, constituyen verdaderos abusos al particular.

El Código Fiscal de la Federación en la fracción I del artículo 117, concede al contribuyente la posibilidad de interponer el recurso de revocación contra actos que determinen contribuciones y sus accesorios y el de oposición al procedimiento de ejecución, si consideran que el pago es inferior al requerido por la oficina extractora, artículo 118 fracc. I.

La interposición del primero es optativa antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, el segundo deberá agotarse previamente a la promoción del juicio ante dicho tribunal. El plazo para la interposición es dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación y puede gestionarse a nombre propio o por Lic. en Derecho. La autoridad debe resolver en un término no mayor de 4 meses a partir de la fecha de interposición, de no ser así se tiene por confirmado el acto impugnado.

El sentido de la resolución que ponga fin al recurso podrá :

- Deshacerlo por improcedente.
- Sobreseerlo.
- Confirmar el acto impugnado.
- Reponer el procedimiento administrativo.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar o crear un acto.

Además plantea dos recursos más para impugnar dicha

resolución. Es una buena alternativa, aunque presenta el inconveniente de juzgar improcedente el recurso.

3.3 DETERMINACION DE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS RECARGOS.

Para desarrollar satisfactoriamente este punto debemos recordar una serie de conceptos vinculados con la constitucionalidad y el amparo.

El amparo es un juicio que salvaguarda la constitucionalidad y legalidad, entendiéndose por la primera la subordinación de las leyes, decretos o resoluciones que dictan los organismos administrativos a las normas de un país, y la segunda, es la exacta aplicación de la ley.

Existen por parte de las autoridades dos actos en contra del particular:

- a) Los actos de privación.- Son el egreso de algún bien material o inmaterial del patrimonio del sujeto.
- b) Los actos de molestia.- Son la afectación o transgresión de la esfera jurídica de los gobernados.

Los hallazgos anteriores se perfilan como actos de molestia, la constitucionalidad entonces protege contra las violaciones directas a los preceptos de la ley suprema y siempre que el agraviado por esos actos de molestia ejercite la acción de amparo.

Luego entonces, la inconstitucionalidad se presenta cuando hay oposición de un acto, de un decreto o una ley a los preceptos de la constitución.

Por los fundamentos presentados en el punto de hallazgos y confrontaciones, concluimos que los recargos son inconstitucionales porque violan las garantías de proporcionalidad, equidad, igualdad y retroactividad de la ley consignadas en la carta magna, incluyendo aquí la doble tributación, que si bien no es una garantía expresamente señalada, si vulnera la proporción y equidad por las siguientes razones:

- 1.- La acumulación de dos más tributos sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimiento gravables o bien la acumulación de impuestos sobre el mismo acto de consumo.
- 2.- Al incidir sobre percepciones gravables es por lógica contraria a una de las características esenciales de la proporcionalidad: la de la justa distribución de las cargas fiscales.
- 3.- Al coincidir un gravamen federal con uno estatal, se crea una situación de desigualdad: Por cuestión territorial unos sólo afrontan el tributo federal. Aquí se transgrede la equidad al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los causantes.

Retomando, los recargos son una clara vulneración a lo estatuido por la Constitución. La solución a este problema es el amparo directo también conocido como amparo casación.

De él conocen en única y originaria instancia la Suprema Corte de Justicia y los Tribunales Colegiados de Circuito de acuerdo a su competencia con motivo de la impugnación de las sentencias dictadas por las salas regionales del Tribunal Fiscal, o bien

de las pronunciadas por la Sala Superior del referido Tribunal. La Suprema Corte de Justicia conoce contra sentencias definitivas por violaciones cometidas en ella durante la secuela del procedimiento y en juicios de cuantía determinada cuando exceda de cuarenta veces el salario mínimo anual elevado al año.

Creemos dejar satisfecho el concepto de inconstitucionalidad, la forma de hacerlo valer, las autoridades competentes para conocer del asunto y la distribución de competencias.

Esperamos que esto sea el inicio de una nueva concepción respecto al recargo como indemnización. Es tiempo de erradicar todos los vicios que hasta ahora se han venido suscitando, para dar comienzo a una práctica fiscal menos represiva, pero más preventiva.

La fórmula para que el recargo sea una verdadera indemnización acorde con la norma constitucional, es que se elimine el factor de actualización y que no coexista con la multa .

Que se especifique que al existir solo extemporaneidad en el pago, el contribuyente que acredite estar al corriente de sus obligaciones fiscales, estará sujeto únicamente al pago de la tasa de recargos considerando las fracciones de mes.

Por otra parte, quien transgreda otros preceptos, es merecedor del pago de recargos más las sanciones fijadas por el Código para esos casos.

Esto facilitaría el cálculo, ya que solo es suficiente conocer la tasa mensual de recargos y multiplicarla por el mes o meses de mora.

La fórmula propuesta es :

RECARGO = Contribución omitida X % mensual X No. de meses.

En el caso de prórroga se debe evitar el pago de parcialidades actualizadas, procurando estimular al sujeto que más pronto pague con concesiones y eliminación de tan gravosas cargas fiscales.

El lenguaje debe ser lo bastante claro para que con la simple lectura se comprenda el contenido. En estos tiempos de incremento de contribuyentes, las disposiciones deben llegar al generador de la hipótesis jurídica y no quedarse como hasta ahora en el conocimiento de unos cuantos.

Ayudaría a subsanar este error, la elaboración de cuadernillos que guen paso a paso al contribuyente en el proceso de cálculo, pues desafortunadamente por ahora no existen éstos para la determinación de recargos y los que hay son una transcripción de los artículos del Código que no esclarecen en lo más mínimo el procedimiento de cálculo.

CONCLUSIONES

- 1.- La contribución es el ingreso pecuniario excepcionalmente en especie establecido en la ley a favor del estado, que obligatoriamente debe saldar el causante para satisfacer el gasto público.

- 2.- Las teorías que fundamentan la percepción tributaria nos permiten comprender el porqué pagamos contribuciones. Destaca entre ellas la del gasto público, por ser el fundamento de la relación jurídico-tributaria y la razón de ser de todo el sistema impositivo mexicano. Constituye el destino de nuestras exacciones y es al mismo tiempo un derecho que permite negarnos al pago si los gastos no reúnen las características del sentido público.

- 3.- La contribución, para ser considerada como tal, debe satisfacer los siguientes requisitos:
 - Ser obligatoria, integrándose con los derechos que corresponden a los entes públicos y con las obligaciones de los contribuyentes.
 - Satisfacer al gasto público.- Estar considerada en la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos, atendiendo el desarrollo de funciones de la administración activa.
 - Ser una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.
 - Estar contenida en ley.

- Delimitar al recaudador y al contribuyente tan claramente que no haya lugar a incertidumbres.
- Ser proporcionales y equitativas.

4.- La clasificación de contribuciones permite al legislador conocer el panorama real de las fuentes y objetos gravables para que al determinar el tributo, distribuya equilibradamente la cargas fiscales entre unas y otros sin incidir tendenciosamente en uno solo.

5.- Los principios jurídicos son la especificación del contenido de la ley, son los puntos que dan certeza al tributo y al legislador para que redacte normas justas y claras que en esencia conlleven intrínsecos axiomas filosóficos constitucionales.

6.- Los recargos son los porcentajes determinados en ley que han de aplicarse a las cantidades no cubiertas en tiempo por el contribuyente y que constituyen un resarcimiento al fisco por la falta oportuna de pago.

7.- Inicialmente los recargos presentaban el error de ser considerados como sanción e indemnización al mismo tiempo, luego la jurisprudencia subsanó esta deficiencia confiándoles sólo el carácter de indemnización con las siguientes características :

- Siempre serán resarcitorios.

- Se causan por mes o fracción.
- Coexisten con independencia de otras sanciones.
- La tasa mensual es determinada anualmente por el Congreso de la Unión.

8.- Los accesorios de las contribuciones aparecen definidos por primera vez en el Código Fiscal de 1981, donde se les confiere la misma naturaleza jurídica de la contribución. Son residuales porque no entran en ninguna categoría de ingresos y tienen variada naturaleza.

9.- Las semejanzas que existen entre los accesorios son:

- Todos participan de la naturaleza jurídica de la contribución.
- Son créditos fiscales determinados.
- Traen aparejada ejecución.
- Son créditos preferentes.
- Son independientes entre sí, excepto los gastos de ejecución y honorarios por notificación, por lo que el pago de alguno de ellos no exime al deudor de los demás.

10.- Para calcular recargos es necesario que se actualicen las contribuciones omitidas. Este proceso de actualización fue una equivocada adición a partir de 1990, porque aunque acabó con las tasas aplicables en 1988, que eran en extremo exorbitantes empeoró la cantidad líquida a pagar, además que complicó el cálculo.

Este factor altera de modo tal el porcentaje de recargos, que les hace perder su concepto de indemnización.

- 11.- La fórmula para el cálculo es de difícil comprensión, traduciéndose en cifras mal elaboradas que al revisarse en las oficinas de hacienda, ocasionan más recargos por presentar datos erróneos. Esto no es culpa del contribuyente, es un acto que imputamos al legislador pues el lenguaje por él utilizado resulta complejo y sin el menor indicio de sencillez.
- 12.- El cálculo de los recargos brinda la posibilidad de crear situaciones de desigualdad específicamente en tres casos:
 - Cuando el deudor es el fisco, porque le concede tres meses para pagar.
 - Entre causantes, porque los factores de actualización varían tanto que en razón de cuatro días, los INPC reducen o aumentan en un mes la contribución omitida.
 - En los casos de prórroga en que el contribuyente es severamente castigado con las constantes actualizaciones de sus parcialidades y saldo insoluto.
- 13.- Las garantías de igualdad, proporcionalidad y equidad son violadas por los recargos, constituyéndose en figuras inconstitucionales. Dado que existen tratos distintos entre el fisco y el contribuyente, hay desigualdad. Se presenta también un caso de doble tributación que vulnera los

conceptos de proporción y equidad. Además se pretende el cobro retroactivo de recargos adicionales a los contribuyentes que hayan alcanzado el tope máximo del 100%.

14.- Los recargos son verdaderas sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago, esa mora es objeto de una doble sanción violando el principio " non bis in idem ".

15.- El carácter de indemnización con que se ostentan los recargos en la ley, solo podría alcanzarse omitiendo el factor de actualización y fijando situaciones en las que se de sólo el pago de éstos sin que se genere multa.

16.- Es necesaria una renovación en la política tributaria que permita recavar porcentajes menores entre un sector más amplio de la sociedad. Para lograrlo se necesita un lenguaje sencillo en la redacción de las leyes fiscales y tasas progresivas que afecten diversos objetos y fuentes gravables de una parte racional del patrimonio del sujeto.

17.- Antes del código de 1981, los recargos eran una verdadera indemnización. A partir de esa fecha satisfacen los requisitos de inconstitucionalidad.

B I B L I O G R A F I A

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL. "Teoría General de Derecho Administrativo". Primer Curso. Textos Universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F., 1973.
- ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. "Derecho Fiscal". Sexta Edición. Themis. México, D.F., 1990. 473p.
- BODENHEIMER, EDGAR. "Teoría del Derecho". Vicente Herrero, Traductor. Colección Popular. Fondo de Cultura Económica. México, D.F., 1989. 418 p.
- BURGOA O., IGNACIO. "Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1984. 447 p.
- "Las Garantías Individuales". Décimo Sexta Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1982.
- CAPITANT, HENRI et al. "Vocabulario Jurídico". Aquiles Horacio Guaglianone, Traductor. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1989.
- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. "Estudio Preliminar de la obra Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese". Segunda Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1982.
- COUTURE, EDUARDO. "Vocabulario Jurídico". Con especial referencia al Derecho Procesal Positivo Vigente Uruguayo. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1976.
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H. "Principios de Derecho Tributario". Tercera Edición. LIMUSA. México, D.F., 1988. 223 p.
- ESPINOSA SUÑER, ENRIQUE. "Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación". Tesis Profesional. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F., 1967.
- FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE M. "Derecho Constitucional Tributario". DOFISCAL. México, D.F., 1982. 154 p.
- FERNANDEZ VAZQUEZ, EMILIO. "Diccionario de Derecho Administrativo-Constitucional-Fiscal. ASTREA. Buenos Aires, Argentina, 1981.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas". Los Impuestos. Vigésimoséptima Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1986.
- FRANCO DIAC, EDUARDO M. "Diccionario de Contabilidad". Siglo

Nuevo Editores. México, D.F., 1984. 210 p.

GARRONE, JOSE ALBERTO. "Diccionario Jurídico Abeledo Perrot". Tomo III P-Z. ABELEDO-PERROT. Buenos Aires, Argentina, 1987.

GARZA, SERGIO F. de la. "Derecho Financiero Mexicano". Decimoquinta Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1988. 1025 p.

GOMEZ LARA, CIPRIANO. "Teoría General del Proceso". Séptima Edición. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F., 1987. 379 p.

HERNANDEZ, OCTAVIO A. "Curso de Amparo". Instituciones Fundamentales. Segunda Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1983. 442 p.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. "Diccionario Jurídico Mexicano". Tomo VII P-REO. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1985

-----Tomo VIII REP-Z. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1985.

KELSEN, HANS. "Teoría Pura del Derecho". Roberto J. Verengo, Traductor de la Segunda Edición en alemán. Universidad Nacional Autónoma de México. México, D.F., 1982. 364 p.

LOMELI CEREZO, MARGARITA. "Derecho Fiscal Represivo". Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1989. 271 p.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "El Recurso Administrativo en México". JUS. México, D.F., 1985. 178 p.

-----"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Novena Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1989. 342 p.

-----"La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Nacional de San Luis Potosí. México, 1983.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS. "Derecho Fiscal Mexicano". ECASA. México, D.F., 1985. 378 p.

PAEGE, FRITZ J. "La Constitución de 1917: Las garantías individuales en fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación". S.E. México, 1960. 48 p.

PADILLA, JOSE R. "Sinopsis de Amparo". Tercera Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. Tijuana B.C., México, 1986. 482 p.

PALOMAR DE MIGUEL, JUAN. "Diccionario para Juristas". Mayo Ediciones. México, D.F., 1981.

- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. "Derecho Fiscal: Aspecto jurídico contable". Textos Universitarios. México, D.F., 1967.
- QUINTANA VALTIERRA, JESUS y ROJAS YAÑEZ, JORGE. "Derecho Tributario Mexicano". Trillas. México, D.F., 1988. 371 p.
- RIVERA PEREZ CAMPOS, JOSE. "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos". Monografía. Revista de Investigación Fiscal. Volumen 51. S.H.C.P. México, D.F., marzo de 1970.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. "Derecho Fiscal". Colección Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición. HARLA. México, 1988.
- SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO. "Derecho Tributario". Segunda Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. Tijuana, B.C., México, 1988. 892 p.
- SANCHEZ LEON, GREGORIO. "Derecho Fiscal Mexicano". Séptima Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. Tijuana, B.C., México, 1986. 602 p.
- SANCHEZ PIÑA, JOSE DE J. "Nociones de Derecho Fiscal". Cuarta Edición. PAC. México, D.F., 1987. 146 p.
- SMITH, ADAM. "Estudio sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones". Fondo de Cultura Económica. México, D.F., 1958.
- SERRA ROJAS, ANDRES. "Derecho Administrativo". Doctrina, legislación, jurisprudencia. Tomo II. Decimocuarta Edición. Porrúa Hermanos y Cía. México, D.F., 1988. 762 p.

L E G I S L A C I O N

Código Fiscal de la Federación y Legislación Conexa. S.H. y C.P., Dirección General de Estudios Hacendarios. México, 1967.

Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio de 1990.

Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio de 1991.

E C O N O G R A F I A

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938.

Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1966.

Diario Oficial de la Federación del 31 de
diciembre de 1981.

Diario Oficial de la Federación del 31 de
diciembre de 1989.