

229
Lij

002363

Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ACATLÁN"

'97 ABR 16 PM 6 52

DEPTO. DE TÍTULOS
PROFESIONALES
Y CERTIFICACION

**LA ACTUALIZACION DE LAS
CONTRIBUCIONES**

T E S I S
Que para Obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO
P r e s e n t a

GUILLERMINA MENDOZA GLEASON

Santa Cruz Acatlán, Edo. de México

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México



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 esta 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.

A MIS PADRES :

**GUILLERMO MENDOZA CORDOVA,
AURELIA GLEASON BARRERA.**

Con cariño, por su apoyo incondicional que me brindaron tuve la oportunidad de concluir mis estudios hasta el grado - profesional.

A MIS HERMANAS :

**ANGELICA
CARMEN
ISABEL.**

Mi gratitud por su aliento para que concluyera este trabajo.

Gracias, porque no solo los la-
zos familiares nos han manteni-
do unidas sino también los la-
zos de amistad.

A LA LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS.

Mi agradecimiento, por su dirección
y gran profesionalismo con que supo
guiarme para la culminación del pre
sente trabajo de tesis.

I N D I C E G E N E R A L

	Páginas
INTRODUCCION	4
CAPITULO PRIMERO. LA OBLIGACION FISCAL	7
1.1. La Potestad Tributaria	7
1.1.1. La Garantía o Principio de Legalidad	9
1.1.2. Garantía o Principio de Proporcionalidad y -- Equidad	11
1.1.3. La Irretroactividad de la Ley	13
1.1.4. Principio de Igualdad y Prohibición de Leyes Privativas	14
1.1.5. Prohibición de Multas Excesivas	15
1.1.6. Penas Inusitadas y Trascendentales	16
1.1.7. Principio o Garantía " Non bis in idem "	17
1.2. El Hecho Imponible	19
1.3. El Hecho Generador	21
1.4. La Obligación Fiscal	22
1.5. Clasificación de las Obligaciones	23
1.6. Los Sujetos de la Relación Tributaria	24
1.6.1. El Sujeto Activo	24
1.6.2. El Sujeto Pasivo	25
1.7. La Determinación	27
1.8. El Crédito Fiscal	29
CAPITULO SEGUNDO. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES	31
2.1. Aplicación de Sanciones	31
2.2. Concepto de Sanción	33
2.3. Naturaleza Jurídica de las Sanciones	34
2.4. Clasificación de las Sanciones	36

CAPITULO TERCERO. LAS SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	40
3.1. Constitucionalidad de la Facultad Sancionadora de la Administración	40
3.2. Infracciones en Sentido Amplio	42
3.2.1. Infracciones en Sentido Estricto	44
3.2.2. Delitos	45
3.3. Sanciones en Materia Tributaria	46
3.3.1. Concepto de Sanción Tributaria	46
3.3.2. Tipos de Sanción	47
3.3.3. Sanciones por la Comisión de infracciones e Sentido Estricto	48
Multas	48
Recargos	49
Clausura de Establecimientos, Fábricas o Negociaciones	51
3.3.4. Sanciones por la Comisión de Delitos Fiscal Privación de la Libertad	51
El Decomiso	52
3.4. Sanciones en el Código Fiscal de la Federación.	53
3.4.1. Pago de Contribuciones	53
3.4.2. Multa	54
3.4.3. Recargos	54
3.4.4. Clausura Preventiva	55
3.4.5. Cancelación de la Autorización para recibir Donativos	55
3.4.6. Gastos de Ejecución	56
3.4.7. Indemnización por librar cheque sin fondos	57
3.4.8. Privación de la Libertad	57

Páginas

CAPITULO CUARTO. LA ACTUALIZACION	59
4.1. Concepto	59
4.2. Naturaleza Juridica	61
4.3. Antecedentes Históricos	63
4.4. Algunas Características de la Actualización ...	64
4.5. Inconstitucionalidad	65
CONCLUSIONES	71
BIBLIOGRAFIA	74
LEGISLACION	77
OTRAS FUENTES	78

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

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos se establece la obligación de los - ciudadanos mexicanos a " contribuir para los gastos públicos así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Si bien es cierto que este artículo se refiere a los mexicanos, eso no significa que los extranjeros estén exentos de las obligaciones fiscales, ya que las contribuciones de--ben pagarlas quienes se sitúan en los supuestos previstos -- por las leyes que las crean y éstas determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos. Además existen diver--sas disposiciones legales que ordenan a los extranjeros cum--plir con sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, derivado del mandato constitucional, los ingresos fiscales constituyen el más directo y sano funcionamiento de las actividades gubernamentales y son un importante medio que coadyuva con los demás instrumentos de la política económica para conseguir y cumplir con los fines nacionales y es por medio del cumplimiento de las obligaciones -- fiscales como el Estado puede realizar tales fines, porque - su incumplimiento genera una lesión al erario federal y con ello, también un quebrantamiento en ciertos bienes jurídicos valiosos para la colectividad que el ordenamiento jurídico - se ocupa de salvaguardar, por ello el Estado está investido, - por nuestra Carta Magna, de potestad coactiva para obligar, a -

toda aquella persona, física o moral que incumpla con sus -- obligaciones para que contribuya.

Derivado de la Potestad coactiva del Estado, éste impo-
ne diversas sanciones, y según se trate del tipo de obliga-
ción que se haya incumplido, será el tipo de sanción aplica-
ble al infractor; como consecuencia de ese incumplimiento, -
algunas de esas sanciones pueden ser, las multas, la clausu-
ra, el arresto; pero existen en nuestra legislación fiscal -
también otras consecuencias jurídicas que se aplican por el
incumplimiento de obligaciones fiscales y que no se les cali-
fica como sanciones, estas son los recargos y la actualiza-
ción de las contribuciones, esta última producto de la refor-
ma al Código Fiscal de la Federación, que tuvo vigencia a --
partir del año de 1990 y que es el objeto principal de nues-
tro estudio.

La Actualización de las contribuciones, según lo dispo-
ne el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es -
aplicable como consecuencia de la falta de pago oportuno, im-
poniéndose por el mismo motivo que los recargos, sólo que en
este artículo si se menciona para que efectos son éstos últi-
mos, es decir, indemnizatorios, pero no establece para que -
efectos es la actualización de las contribuciones.

En la presente tesis se expondrá la naturaleza y fun---
ción que desempeña la actualización para establecer su con-
travención constitucional, para lo cual expondremos primera-
mente las obligaciones de las personas ya sea, físicas o mora-
les, a contribuir con el Estado con una parte de su r'iqueza
y las limitantes de éste para imponer las contribuciones. En

segundo término estudiaremos que en todos los ámbitos del de recho se imponen sanciones por el incumplimiento a sus dispo siciones, como consecuencia de esto analizaremos en tercer - término que en el ámbito fiscal también se aplican sanciones por incumplimiento, es decir, por la comisión de infracciones o delitos fiscales. Estudiaremos también una de las conse--- cuencias jurídicas que se originan por el incumplimiento del pago oportuno de las obligaciones fiscales, es decir, la ac- tualización de las contribuciones, señalando su inconstitu- cionalidad; y por último haremos una propuesta de solución - al problema.

CAPITULO PRIMERO
LA OBLIGACION FISCAL

1.1. La Potestad Tributaria.

El Estado desarrolla una actividad que va encaminada a la realización de servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales, actividad que ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual conoce tres momentos; el -- primero, que se encarga de la obtención de ingresos, el segundo a la gestión o manejo de los recursos y por último, la -- realización de un conjunto de erogaciones.

Para cumplir los objetivos de esa actividad y con ello lograr el objetivo primordial del Estado que no es más que -- el bienestar de sus miembros, es decir, del pueblo, necesita contar con la facultad o fuerza para que éste aporte algo de su riqueza al Estado. Esa facultad la encontramos regulada -- en la ley fundamental de todo Estado, su constitución Política. Nuestra constitución reconoce esa fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado.

Esa fuerza que se le da al Estado para que obtenga ingresos del pueblo y así cumplir con sus objetivos, se le conoce como Potestad Tributaria que el tratadista De la Garza define como " la facultad del Estado por virtud de la cual -- puede imponer a los particulares la obligación de aportar -- una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".¹

1. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 17a.edición, México, 1992, p.207.

Para el maestro Rodríguez Lobato, la potestad Tributaria del Estado es " el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos".²

De lo anterior, podemos concluir que la potestad tributaria , es el poder que tiene el Estado para establecer contribuciones mediante ley, para que los particulares aporten algo de su riqueza y, el Estado pueda ejercer sus atribuciones y cumplir los cometidos que tiene encomendados.

Como ya hemos dicho, la Potestad Tributaria, se expresa en la Norma Suprema. Esa Potestad se ejerce cuando las legislaturas correspondientes establecen contribuciones en una ley con los límites que la Norma Suprema establece.

El poder tributario, según la mayoría de los tratadistas y criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene su fundamento en el artículo 124 de la Constitución Federal que dispone que " las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, es decir, las atribuciones que la Carta Magna no confiera a los Poderes federales, implícitamente podrán ser ejercidas por las Entidades Federativas.

En la Constitución se establece un sistema de concurrencia entre la federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la federación por la Constitución Federal en su artículo 73 fracción XXIX A; así como también algunas prohibiciones a los Estados, las cuales se encuentran en las fracciones IV, V, VI,

2. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial -- HARLA, S.A. México, 1986, p.6

VII, VIII, IX, del artículo 117 de nuestra Carta Magna, que sólo la federación debe realizarlas.

El artículo 118 de la Constitución Federal en su fracción I, señala que para establecer derechos de tonelaje, puertos, imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, se requiere autorización expresa del Congreso de la Unión, es decir, estatuye a los Estados prohibiciones relativas, puesto que están sujetos a dicha condición.

Por otra parte, el artículo 115 en su fracción IV estatuye para los municipios que estos tendrán patrimonio propio, que administrarán libremente su hacienda la cual se integrará de los rendimientos de sus bienes, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas determinen a su favor.

El poder tributario que ejerce el Estado no es absoluto se encuentra sujeto a limitaciones, establecidas en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, algunas de las cuales tienen el carácter de garantías individuales o derechos subjetivos públicos.

A continuación estudiaremos algunas de esas garantías.

1.1.1. La Garantía o Principio de Legalidad.

Se encuentra consignada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna en el cual se dispone que las contribuciones que los mexicanos están obligados a pagar para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios deben estar establecidas en leyes.

En apoyo a lo anterior, el artículo 14 del ordenamiento antes invocado garantiza que " nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

En analogía del derecho penal, el principio de legalidad puede enunciarse con el aforismo " NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE."

Por lo anterior, podemos decir que el principio de legalidad significa, en primer término, que todo tributo debe estar en una ley y en segundo término que la ley que establece dicho tributo debe contener, cuáles son los sujetos a quienes se dirige; sobre qué materias se causará; cuáles son las bases para realizar el cálculo de los impuestos y qué cuotas se aplicarán; de la misma forma, cuando algún sujeto o alguna materia no se debe incluir, deberá ser expuesta en forma precisa; o cuando alguna parte del objeto no se debe incluir en la base para el cálculo, o una cuota no deba ser aplicada, deberá señalarse expresamente.

Por lo tanto, el Estado no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito tributario sin encontrarse previa y expresamente facultado para ello, -- por una ley aplicable al caso. De contravenir esto estaría -- violando el principio de reserva de la ley y con ello pasando por alto el mandato constitucional.

1.1.2. Garantía o Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Este principio se encuentra establecido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, el cual dispone que al contribuir a los gastos públicos, los obligados deben hacerlo " de la manera proporcional y equitativa que -- dispongan las leyes."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció - en la ejecutoria Aurelio Maldonado y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965 " que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual aun cuando se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución".³

Algunos juristas mexicanos tales como Ernesto Flores Zavala , Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, opinan que la proporcionalidad y Equidad constituyen un solo principio indivisible. pero nosotros adoptamos la posición del fiscalista Arrijoja Vizcaino, por las razones que mencionaremos adelante, de que la proporcionalidad y la Equidad representan dos principios distintos en materia fiscal y no uno solo.

Tales principios, el de proporcionalidad y equidad, los separa como diferentes la Sentencia dictada con fecha 12 de junio de 1984 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en pleno, que en esencia establece :

" RENTA .- SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 FRACCION I Y 25 FRACCION I DE LA LEY DE LA MATERIA (VIGENTE RESPECTIVAMENTE EN LOS años de 1979, 1980 y 1981).- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en fun-

3. Citada por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 17a. edición, México, 1992, p.269.

ción de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos lo que se logra através de las tarifas progresivas. La equidad significa, toralmente, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad por que el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse que sea aplicable una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilita-

rá que se le aplique una menor, se vulnera el principio de - proporcionalidad pues el pago del tributo no se encontrará - en lo que toca a este punto en proporción a la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella".⁴

1.1.3. LA Irretroactividad de la Ley.

El artículo 14 constitucional, en su primer párrafo, -- dispone que " a ninguna ley se dará efecto retroactivo en -- perjuicio de persona alguna ". Esta prohibición debe ser re-petada por todas las áreas del derecho así como por los tres poderes del Estado, Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Respecto a este principio, se ha discutido sobre el pro-blema de la aplicación de la ley, cuando una situación jurídica nace al amparo de esa ley y se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. En este caso es preciso determinar cuando la ley es retroactiva, y esto ocurre cuando la nueva ley es aplicada a hechos ocurridos -- con anterioridad a la vigencia de esa ley, pero no será re-troactiva cuando se aplica a hechos futuros.⁵

En materia tributaria, el punto de partida para determi-nar si una ley es retroactiva o no, esta en la realización - del hecho generador y la vigencia de la ley, esto es que sólo se aplicará la ley vigente en el momento que el hecho generador se realice, y en ese sentido lo establece el numeral 6 del Código Fiscal de la Federación.

4. Citada por Arrijoja Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, 5a. edición, México 1989, p.193.

5. Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de De-recho Tributario, Editorial, PAC, S.A. DE C.V. 2a. edición, México, 1986, p. 40, 41.

1.1.4. Principio de Igualdad y Prohibición de Leyes Privativas.

El artículo 13 de la Constitución Federal prescribe que " nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". Esta garantía tuvo comienzo en materia penal, como la mayoría de ellas, pero también tiene su aplicación en la materia tributaria.

El maestro Flores Zavala expresa el principio de igualdad en materia de leyes privativas de la siguiente manera:-- " Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravámen se debe establecer en tal forma a cual quiera persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto ".⁶

En materia tributaria la igualdad se traduce en que las leyes fiscales deben tratar como igual a los iguales, no establecer o imponer contribuciones a uno o varios individuos en particular sino tomar en consideración las circunstancias de cada persona o grupo para determinar quienes son iguales y quiénes no lo son y de esa manera gravarlos.

Al respecto, el Licenciado Francisco De la Garza en su obra de Derecho Financiero Mexicano, cita una resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde menciona que " el principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino tiende a que en condiciones análo-

6. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A. 26a. edición, México - 1985, p. 153.

gas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. - Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para -- hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se -- apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica social".⁷

Si el legislador modificara la situación de los particulares gravando a un cierto número de sujetos con características semejantes, comerciantes, empleados, arrendadores, etc; y excluyera dentro de uno de esos grupos a determinados individuos, dejaría en desventaja los que siguieran sujetos al gravamen, produciéndose la falta de igualdad y por lo tanto la violación al precepto constitucional.

1.1.5. Prohibición de Multas Excesivas.

En la constitución de los Estados Unidos Mexicanos en - su precepto 22, se establece, entre otras cosas, la prohibición de aplicar multas excesivas.

Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria im- puesta al infractor, para prevenir la infracción tributaria salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable, cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado en relación a la gravedad - del ilícito fiscal.

7. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 17a. edición, México, 1992. - p. 294.

El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos.

Para que la multa no sea contraria al texto constitucional, al establecerse su monto debe tomarse en cuenta las -- condiciones individuales del infractor en relación con el hecho que la motiva.

Las multas excesivas pueden estar establecidas en Ley, -- cuando la sanción pecuniaria sea fija o invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto.

Por lo tanto, al imponer una multa debe atenderse a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, los perjuicios ocasionados a la colectividad o sean susceptibles de ocasionarle, el monto del beneficio que la infracción proporcionó o podría proporcionar al infractor, la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva; todo ello en relación con la capacidad económica del infractor. Tales elementos deben considerarse y sopesarse en su conjunto y relacionándolos unos con otros. Además la autoridad al aplicar la multa debe citar el precepto que le sirve de apoyo.

1.1.6. Penas Inusitadas y Trascendentales.

Las penas inusitadas y trascendentales se encuentran -- dentro de las prohibidas por nuestra Carta Magna en el numeral 22.

El concepto gramatical de la palabra inusitada como sanción es " aquella que está en desuso, que no se acostumbra -

aplicar, que no es impuesta normalmente"⁸la que choca con el sentir general de una colectividad.

Jurídicamente por pena inusitada se entiende como "aquella sanción que no está consagrada por la ley para un hecho delictivo determinado"⁹, es decir una pena será inusitada, - cuando su imposición se debe al arbitrio de la autoridad y no obedezca a la aplicación de una norma que contenga el acto impositivo. Por lo que no se debe aplicar sanción alguna, en las que se incluyen las sanciones tributarias, sino está contemplada en la ley. La prohibición constitucional de las penas inusitadas confirma el principio " nullum crimen sine lege", consagrado en el artículo 14 del ordenamiento referido.

En lo que se refiere a las penas trascendentales, éstas son aquellas que no sólo afectan al autor del hecho delictivo por ella sancionado, sino que se extiende a los familia--res del delincuente que no participaron en la comisión del -delito.

La prohibición del precepto constitucional 22, en relación a las penas inusitadas y trascendentales abarca no sólo al ámbito penal sino también a otros ámbitos en los que se -encuentra el tributario.

1.1.7. Principio o Garantía " Non bis in idem".

El artículo 23 constitucional establece en parte que:
" Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene". (Non bis in idem).

8. Burgoa, Ignacio, Diccionario de Derecho Constitucio--nal, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, S.A. 3a.edición - México, 1992, p. 335.

9. Ibidem.

En la materia tributaria una conducta ilícita puede ser calificada como infracción en sentido estricto o como delito; la sanción respectiva a la infracción en sentido estricto, - la aplica la autoridad administrativa y la del delito, la - aplica la autoridad judicial, lo que puede hacer pensar que se castiga a una persona dos veces por el mismo hecho, lo -- cual es contrario al principio constitucional, " non bis in idem ", pero no es que se sancione dos veces la misma conducta ilícita, sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo, pena corporal y sanción económica, que son impuestas por autoridades diferentes.

En relación a lo anterior citamos una tesis de la Suprma Corte de Justicia de la Nación :

" ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL. La multa impuesta por una autoridad administrativa, no constituye una pena, ni por esa circunstancia puede considerarse que una persona ha sido jugada como responsable de un delito, haciendo inconstitucional el procedimiento que posteriormente sigan los jueces penales".¹⁰

Las garantías anteriormente señaladas son límites al Poder Tributario del Estado toda vez que si se transgreden los derechos de los contribuyentes, la tutela de tales garantías se encuentra reconocida y es ejercida por el Poder Judicial a través de los juicios de amparo que llegan a su conocimiento.

Las facultades constitucionales del Poder Judicial para intervenir en todos los casos que se violen las garantías --

10. Citada por Genaro Góngora Pimentel y otro, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Doctrina y - Jurisprudencia) Editorial Porrúa, S.A. 4a. edición, México 1992, p. 493.

constitucionales en materia tributaria se encuentran en los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal.

1.2. El hecho imponible.

El maestro Delgadillo define al hecho imponible como - " la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por - un sujeto, se generara precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar".¹¹

Por su parte, el magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo don Adolfo Carretero Pérez, define al hecho imponible como " el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídica-tributaria, equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo".¹²

De los conceptos antes mencionados podemos concluir que el hecho imponible es aquella situación jurídica o de hecho establecida en la norma, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, que al realizarse produce - la obligación tributaria.

Al hecho imponible se le ha denominado también, presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia.

Los hechos imponibles pueden clasificarse tomando en cuenta su aspecto material, entre otros, de la siguiente manera :

- 1.- Percepción de ingresos.

11.- Delgadillo Gutiérrez L.Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC, S.A. de C.V.2a.edición, México 1986, p. 89.

12. Citado por Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal Editorial Themis, 5a. edición, México, 1989, p. 91.

2. Propiedad o posesión de bienes.

3.- Actos jurídicos.

4.- Consumo de bienes o servicios.

5.- Producción de bienes o servicios.

6.- Nacionalización de mercancías extranjeras.

Las cosas a que se refieren los hechos impositivos pueden agruparse de la siguiente manera :

a) Un bien jurídico, es decir el resultado de una creación del derecho como pueden ser, patentes, derechos de autor, póliza de seguro.

b) Un bien material, como son predios, vehículos, vino, cerveza, edificaciones.

c) Un concepto abstracto, el cual requiere de una definición legal o de la Ciencia del Derecho, renta, herencia, legado, patrimonio.

Los hechos impositivos se pueden clasificar desde el punto de vista de su aspecto temporal en :

a) Instantáneos, y

b) Periódicos.

a) Los instantáneos, son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma, por ejemplo : el impuesto de importación, cada vez que se introduce mercancía extranjera a territorio nacional surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

b) Los periódicos, son los que requieren de un determinado periodo de tiempo precisado por la ley para su consumación y cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos.

1.3. El hecho Generador.

El Licenciado Rodríguez Lobato define al hecho generador como " un hecho concreto material que se realiza en la vida real y que es el que cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose al presupuesto, genera el crédito tributario".¹³

Para el maestro De la Garza el hecho generador es " el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo".¹⁴

De los conceptos antes mencionados podemos decir que el hecho generador es aquella conducta concretizada en la norma, que al realizarse da origen a la obligación tributaria.

Podemos decir y hacer una comparación mencionando que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el Tipo es al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho en el Derecho Penal.

Para conocer mejor las diferencias y peculiaridades, de tales figuras, hemos tomado, de la obra del maestro De la Garza, Derecho Financiero Mexicano, un cuadro del tratadista Ataliba.¹⁵

13. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial - Harla, 2a. edición, México 1986 p.20

14. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A.de C.V. 17a. edición, México 1992 p. 412.

15. Cfr. De la Garza, Sergio Francisco OP.CIT.p.413.

PRESUPUESTO DE HECHO O
HIPOTESIS DE INCIDENCIA

- Descripción genérica e hipóte-
tica de un hecho.
- Designación del sujeto activo.
- Criterio Genérico de identifi-
cación del sujeto pasivo.
- Criterio de fijación del momen-
to de la configuración.
- Eventual previsión genérica de
circunstancias de modo y lugar.
- Criterio genérico de medida
(Base imponible)

HECHO GENERADOR

- Hecho concretamente -
ocurrido en el mundo
fenoménico empíricamen
verificable (hic et -
hunc).
- Sujeto activo ya deter-
minado.
- Sujeto pasivo: Ticio.
- Realización, (día y -
hora determinados).
- Modo determinado y ob-
jetivo, local determi-
nado.
- Medida (dimensión de-
terminada).

1.4. La Obligación Fiscal.

Para efectos de entender mejor lo que es la obligación fiscal definiremos lo que es la obligación en sentido general, definición tomada del maestro Floris Margadant que menciona que " la obligación es un vínculo jurídico entre dos o más personas de las cuales una o más (sujeto activo o sujetos activos) están facultados para exigir de otra u otras - cierto comportamiento positivo o negativo (dare, facere, -- praestare, non facere, pati) mientras el sujeto o los sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar este compor-
tamiento, deber mencionado mediante una acción personal".¹⁶

16. Margadant S. Guillermo F., Derecho Romano, Edito-
rial Porrúa, S.A. México, 1986 p. 307.

Expuesto lo anterior diremos lo que es la obligación tributaria, definición tomada del Doctor Delgadillo Gutiérrez, es aquella conducta de un sujeto adecuada al supuesto que establece la norma tributaria, tal conducta puede ser de dar, llamada obligación sustantiva; o de hacer, no hacer o tolerar, llamadas obligaciones tributarias formales.¹⁷

Podemos decir que la obligación tributaria, es una obligación ex-lege, ya que nace, se crea, se instaura por fuerza de ley. La obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino solo en el caso en que su situación coincida con el supuesto normativo, esto es, que la voluntad del legislador hizo posible que la obligación naciera.

1.5. Clasificación de las obligaciones.

En el Derecho Romano, como en nuestro derecho, las obligaciones tienen su fuente en los hechos jurídicos que les dan origen.

Las obligaciones las podemos clasificar en obligaciones de Derecho Privado y obligaciones de Derecho Público.

Dentro del Derecho Público hay tres aspectos fundamentales:

- a) Como derecho del Estado en sí mismo;
- b) Como derecho que fija las relaciones de los órganos del Estado con los particulares; y
- c) Como derecho que establece las relaciones entre los Estados.

Los dos primeros aspectos constituyen el Derecho Público interno y en esta forma pueden encontrarse, al Derecho --

Constitucional, Jurisdiccional o Procesal, Penal, Administrativo, Fiscal. Por otro lado el Derecho Público externo, es - decir aquel que reglamenta las relaciones de los Estados entre sí, constituye el Derecho Internacional, que se divide - en Derecho Internacional Público y Derecho Internacional Privado.

Por lo que se refiere al Derecho Privado, en este encontramos al Derecho Civil, Mercantil, Obrero o Derecho del Trabajo y Agrario.

1.6. Los Sujetos de la Relación Tributaria.

La realización de diversas conductas o presupuestos establecidos en las leyes dan nacimiento a relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de determinadas prestaciones ya sea de dar, hacer, no hacer y de tolerar. Por ello las relaciones jurídicas constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero exige la realización de determinada conducta, ya sea de dar, hacer, no hacer, tolerar y el segundo efectúa la obligación exigida por el primero.

1.6.1. El Sujeto Activo.

Según se desprende del artículo 31 fracción IV de la -- Constitución Federal, el sujeto activo recae en el Estado, - ya sea federación, Estados o Municipios, los cuales están facultados para establecer y exigir o simplemente para recau--

dar los tributos.

También pueden ser sujetos de la obligación fiscal, los organismos descentralizados fiscales autónomos, tales como - el IMSS, el INFONAVIT, que son algunos de los organismos que componen la administración pública paraestatal ya sea federal, estatal o municipal.

1.6.2. El Sujeto Pasivo.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, en su artículo 13, conceptuaba al sujeto pasivo diciendo que " sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

El maestro Gregorio Sánchez León define al Sujeto Pasivo como " la persona física o moral o cualquier agrupación - que constituya una unidad económica diferente de la de sus miembros, mexicana o extranjera que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuando con cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal".¹⁸ En este concepto se incluye la responsabilidad por deuda ajena como un caso especial de sujeto pasivo.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal - contiene implícita la calidad de sujeto pasivo al mencionar la obligación de " contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan ", quiénes, las personas que se si---

18. Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, - Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 5a. edición, México 1980, p. 290.

túen en el presupuesto de hecho contenido en la norma tributaria.

En los numerales 1o.de las Leyes al Impuesto Sobre la Renta, al Impuesto al Activo y del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente, se establece los sujetos obligados al pago del impuesto de que se trata tomando en cuenta su actividad gravada específica y el monto de sus ingresos.

La calidad del sujeto pasivo puede recaer en :

- a) Una persona física, nacional o extranjera.
- b) Una persona moral privada, como es el caso de las -- asociaciones civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido -- su domicilio social.
- c) Los establecimientos públicos y en general organismos públicos descentralizados del Estado, pero con personalidad jurídica propia.
- d) La federación, Estados y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado, en el caso de que actúen en el desempeño de sus funciones propias de derecho público, -- cuando así lo determinen las leyes especiales.
- e) Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica propia, sean diferentes de la de sus miembros. En este caso para la aplicación de las leyes fiscales se asimilan a las -- personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hecho.
- f) Las naciones extranjeras, en caso de reciprocidad -- cuando en ellas se grave al Estado mexicano.

g) Los sujetos por deuda ajena, con responsabilidad solidaria, sustituta, objetiva o por garantía.

1.7. La Determinación.

Para el Fiscalista Adolfo Arrijo Vizcaino, la determinación " es la operación matemática a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Fijar el impuesto es determinar -- cuáles son las bases imponibles y, seguidamente medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto".¹⁹

Por su parte el fiscalista Giulliani Fonrouge a la determinación de la obligación tributaria la define como " el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance -- cuantitativo de la obligación".²⁰

Los Procedimientos de Determinación que se conocen son

3 :

- 1.- La determinación que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, a la que se llama determinación por el sujeto pasivo, o autodeterminación.
- 2.- La determinación efectuada por la administración -- sin cooperación del sujeto pasivo, es decir, determinación de oficio.

3.- La determinación realizada por la Administración Pública con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, puede considerarse una combinación de los sistemas anteriores, también llamada concordato tributario.

La determinación se puede realizar sobre base cierta, - ésta se da cuando la autoridad administrativa dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación también se puede realizar sobre base presunta que se da cuando la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces, puede efectuarse por presunciones o indicios. También es llamada determinación presuntiva o estimación de oficio.

En relación a lo anterior los artículos 62, 64A y 65, - entre otros, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor establecen el procedimiento sobre base presunta el que se da cuando la Administración Pública ante la imposibilidad de determinar una "base cierta" tiene que partir de presunciones que son establecidas por la ley a partir de los hechos que pueda comprobar de la información de terceros, de los libros de contabilidad del contribuyente, de la documentación que obre en su poder y de otros medios indirectos.

1.8. El Crédito Fiscal.

Debemos distinguir entre obligación fiscal y crédito fiscal ya que éste es la obligación determinada en cantidad líquida, definida así por el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967. En el Código vigente en su artículo 40. se define a los créditos fiscales como "los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de -- sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como a aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Ambos preceptos definen al crédito fiscal de diferente manera, pero la esencia es la misma ya que el crédito fiscal es aquel que tiene derecho a percibir el fisco por los conceptos que menciona el artículo 40. del Código citado, pero el fisco percibirá los ingresos de tales conceptos, hasta que se precise cuanto tiene derecho a obtener por cada uno de ellos por parte de los obligados a darlos, es decir, hasta que la obligación sea determinada en cantidad líquida.

Cabe mencionar que el crédito fiscal es consecuencia o derivación de la obligación fiscal como anteriormente lo expusimos, ésta nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

En la ley se establecen los plazos en los que los contribuyentes deberán pagar los créditos fiscales, transcurri

dos dichos plazos, los créditos se hacen exigibles coactivamente por la autoridad fiscal por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Las contribuciones a que se refiere el numeral 4o. del ordenamiento fiscal citado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de rechos, según lo establece el precepto 2o. del citado código

El numeral 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece en relación al crédito fiscal que -- las Salas Regionales de ese Tribunal conoceran de los jui---cios que se inicien contra las resoluciones definitivas; dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las ba--ses para su liquidación. En su fracción VIII menciona que -- las salas conocerán de las resoluciones definitivas que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores pú--blicos de los organismos que en tal precepto menciona, así - como también de créditos fiscales que se constituyan en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

CAPITULO SEGUNDO
CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

2.1. Aplicación de Sanciones.

La vida social necesita para su desarrollo del orden y la armonía, esto se logra mediante la cooperación de los --- miembros de la sociedad. Si tales miembros cooperaran en la medida de sus posibilidades al bien común, tal sociedad sería perfecta, pero no sucede así, los intereses individuales se oponen y, en ocasiones, chocan entre sí produciéndose conflictos que causan trastornos en la vida de la sociedad; para resolverlos existe un elemento regulador de la conducta, que tiene además el respaldo de la fuerza representada por el poder público, ese elemento es el Derecho que es " un sistema racional de normas sociales de conducta declaradas obligatorias por la autoridad, por considerarlas soluciones justas a los problemas surgidos de la realidad histórica"¹, pero antes que nada el Derecho es un orden directivo, regulador de las voluntades dispuestas a colaborar al bien común, es un orden de libertad; sólo en forma supletoria y para aquellos que no quieren colaborar al bien común, el derecho se vale, para hacer eficaz la observancia de sus normas, en la sanción que es uno de los caracteres distintivos de las normas de Derecho; éstas se diferencian de las normas morales, religiosas y convencionalismos sociales en que, por ejemplo, las normas de la moral tienen una sanción interna, -

1. Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A. 4a. edición, México 1980 --- p. 127.

que es el remordimiento; y las reglas de Derecho están sancionadas por el poder público y que en ocasiones aún emplea la fuerza para hacerlas cumplir. En cuanto a las normas religiosas su sanción proviene de un ser superior al hombre llamado Dios, representado en la tierra por una autoridad eclesiástica y por esa razón sus normas se convierten en obligatorias; las normas de Derecho no obligan sino han sido dictadas, promulgadas y sancionadas por el poder público.

Por lo que se refiere a los convencionalismos sociales, su sanción es generalmente indeterminada, no únicamente en lo que a su intensidad se refiere, sino en lo que a su naturaleza concierne, ejemplo de ello es el ridículo o el desprecio; en cambio las sanciones del Derecho casi siempre se hayan determinadas, en cuanto a su forma y cantidad.

De lo anterior podemos decir que, respecto a cada una de las normas mencionadas, el modo de aplicación de las sanciones podrá ser diverso, así como el órgano que las imponga pero lo fundamental es que existen sanciones tanto en lo moral, en la religión, en los convencionalismos sociales, como en el Derecho.

En conclusión, diremos que las normas de Derecho tienen sanción pública mientras que las demás no, aunque se reconoce que de una u otra forma el Derecho parte de algunas de esas normas interpretándolas y después de haberlas interpretado o determinado las sanciona o aprueba dándoles así vigencia, considerándose obligatorias para todos aquellos individuos a quienes van dirigidas, por ello éstos tienen el deber jurídico de ejecutar la conducta obligatoria por la norma o no realizar determinada conducta prohibida por ésta. De no --

acatarse lo dispuesto por ella, el Estado puede aplicar las sanciones previstas por esa norma en caso de incumplimiento. Las sanciones van a ser más o menos enérgicas, según sea leve o grave la infracción cometida a la norma de Derecho. Lo anterior no tiene más que como fin conservar el orden jurídico perjudicado por la transgresión a lo estipulado por la -- norma jurídica.

2.2. Concepto de Sanción.

La sanción es un concepto jurídico fundamental, al igual que otras nociones de Derecho, tales como, supuesto jurídico persona, derecho subjetivo y deber jurídico.

La sanción es expresada por Kelsen en su fórmula o estructura lógica de la norma jurídica al decir que " Si A es, debe ser B, si B no es, debe ser C, en la que C es precisamente la sanción".²

De tal fórmula el maestro García Maynes parte para definir a la sanción y menciona que " es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".³

Por su parte el tratadista Claude du Pasquier define a la sanción como " la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica; constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable - al autor de la violación".⁴

2. Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, S.A., México 1979, p.11

3. García Maynes, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A. 38a. edición, México 1986, - p.295.

4.- Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública, en Materia Fiscal, Editorial Continental, S.A. México 1961, p.57.

Entonces, podemos concluir que la sanción es una consecuencia jurídica que produce un mal o molestia por el incumplimiento de una norma de Derecho.

2.3. Naturaleza Jurídica de las Sanciones.

La norma jurídica está constituida por dos partes. La primera, que señala el deber jurídico, la segunda que fija la sanción para el caso de no cumplirse ese deber jurídico.

La estructura de la norma jurídica, como ya mencionamos se representa con la fórmula de Kelsen, esto es " dado A, debe ser B; o dado no B debe ser C; donde A es el primer antecedente, determinadas circunstancias de una conducta; debe ser B es la primera consecuencia, determinada prestación o conducta; o dado no B, segundo antecedente, conducta que no es la prestación debida; debe ser C, segunda consecuencia, conducta que es la sanción". Esto quiere decir que lo ilícito es el supuesto condicionante de la sanción y si ésta no se cumple voluntariamente se hará valer por medio de la coacción.

La sanción puede operar sobre la base de dos diversos presupuestos, o porque sea violada la norma que impone, en interés de la generalidad un determinado deber de comportamiento; o porque sea ofendido un derecho subjetivo ajeno reconocido, y por tanto garantizado por la norma. En cada uno de los dos casos la sanción opera para fines diferentes. En el primero la finalidad de la sanción es reintegrar el ordenamiento jurídico violado, en el segundo, la finalidad de la

sanción es restaurar el derecho subjetivo al que se haya atentado.

La violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas. Los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, es decir, la observancia del derecho, la conservación del orden jurídico. Con ese objetivo los órganos del Estado están encargados para hacer cumplir a todos sus miembros los deberes que les son impuestos.

En conclusión podemos mencionar que las principales características de la sanción son las siguientes :

- a) Es parte del contenido de la norma jurídica.
- b) En la proposición jurídica o regla de derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético.
- c) La sanción consiste generalmente en un acto que impone al sujeto infractor, un mal o un daño, la privación de ciertos bienes o valores o la imposición de ciertos perjuicios o dolores.
- d) En el derecho moderno, la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto, se le conciba como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física por sus órganos.

e) Las finalidades de las sanciones son de 3 clases : o retributivas, o intimidatorias, o compensatorias del daño -- producido por el acto ilícito. Retributivas porque tienden a corresponder al incumplimiento o infracción cometida, intimidatorias, su fin es infundir en los sujetos cierto temor para evitar que se cometan o vuelvan a cometer infracciones a las normas, compensatorias, porque tienden a resarcir del daño o perjuicio ocasionado.

2.4. Clasificación de las Sanciones.

Las sanciones pueden ser clasificadas desde diferentes puntos de vista, se pueden agrupar en sanciones pecuniarias, corporales o por las diversas ramas del derecho, pero tomamos la clasificación que hace el catedrático García Maynez, porque tal clasificación es aplicable a toda clase de preceptos , independientemente de que se trate de sanciones pecuniarias o corporales o por la rama del derecho, además que atiende a la finalidad que persiguen las sanciones y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción y, por regla general, las sanciones se traducen relativamente al sujeto a quien se sanciona en deberes que le son impuestos a consecuencia de la violación, de tal forma que el incumplimiento de un deber jurídico origina para el incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

Al examinar las relaciones entre el contenido de la sanción, relativamente a quien la sufre, y el deber jurídico cu ya inobservancia le da origen, el tratadista García Maynez - hace notar que pueden darse dos supuestos: el de coincidencia y el de no coincidencia. En el primero, es decir cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación, estamos ante el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado, ejemplo de ello es el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha vo luntariamente. En el segundo supuesto, cuando no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero hay la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, una indemnización - por los daños y perjuicios sufridos. No hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sino sólo una relación de equivalencia.

El citado tratadista menciona que las sanciones no se agotan en los dos supuestos antes señalados, el de cumplimiento forzoso y el de la indemnización porque no siempre es posible exigir coactivamente y ni encontrar un equivalente económico adecuado, porque la violación tiene en ocasiones tal gravedad o amenaza la vida social de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente, pues en tales circunstancias no se trata de reparar un daño, acaso irreparable, sino

de imponer al violador una pena. Entonces encontramos al lado del cumplimiento forzoso y la indemnización, la figura jurídica del castigo que comprende a la sanción penal, así como todas aquellas sanciones cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni en conseguir determinadas prestaciones económicamente equivalentes a los daños y perjuicios derivados del acto violatorio, sino que se incluye las diversas formas de nulidad, el derecho concedido a los contratantes de rescindir un negocio jurídico bilateral cuando la otra parte se niega a cumplir y la multa.

Lo anterior lo resume el maestro García Maynez en un cuadro sinóptico que a continuación transcribimos : ⁵

Relaciones entre el deber jurídico primario y el constitutivo de la sanción.

Coincidencia: cumplimiento forzoso (su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida)

No
Coincidencia

I. Indemnización. Tiene como fin obtener -- del sancionado una --- prestación económica--- mente equivalente al -- deber jurídico primario.)

II. Castigo. (Su finalidad inmediata es -- aflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de --- prestaciones equivalentes.)

5. Cfr. García Maynez, Eduardo Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A. 38a. edición, México --- 1986, p. 302.

El mencionado catedrático manifiesta que al lado de las formas simples de las sanciones jurídicas que señalamos anteriormente, pueden presentarse formas complejas o mixtas de sanción que son la combinación o suma de las primeras y que a continuación citamos:

1.- Cumplimiento más indemnización.

2.- Cumplimiento más castigo.

3.- Indemnización más castigo.

4.- Cumplimiento más indemnización, más castigo.

La existencia de estas sanciones revela la complejidad de los fines que las normas de derecho pueden perseguir.

Debemos reconocer que en la práctica y en el lenguaje jurídico común, independientemente de la clasificación antes mencionada, las sanciones se distinguen principalmente en, - civiles, penales y administrativas, según estén establecidas por normas pertenecientes a los Derechos Civil, Penal o Administrativo, considerándose como típicas entre las primeras - la indemnización, la rescisión, la inexistencia, la nulidad, la ejecución forzada; entre las sanciones penales, o penas - como regularmente se les llaman, la prisión, reclusión, confinamiento, prohibición de ir a un lugar determinado, la pérdida de los instrumentos del delito, la destitución o suspensión de funciones de empleos y otras análogas contempladas - en el Código Penal y entre las sanciones administrativas se cuentan la multa, el arresto, la clausura de negocios, la -- suspensión de actividades y la destitución o suspensión de - cargos públicos.

CAPITULO TERCERO
LAS SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. Constitucionalidad de la Facultad Sancionadora de la Administración.

En el artículo 21 de la Constitución Mexicana se establece que " la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial y compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por 36 horas". Del contenido de dicho precepto algunos tratadistas argumentan que la autoridad administrativa sólo tiene facultad para sancionar la violación a los reglamentos gubernativos y de policía y no puede sancionar las transgresiones a otras disposiciones jurídicas, pero es de aclararse que este artículo debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la Constitución entre los que se encuentran también el artículo 89 que en su fracción I, confiere al Ejecutivo la facultad para " ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión".

De la interpretación de este último precepto, se desprende que dentro de dicha facultad está la de realizar determinados actos para hacer efectivas, en los casos concretos, las leyes del Congreso de la Unión, lo que incluye aplicar las sanciones contenidas en tales preceptos cuando se incurran o se cometan infracciones a dichas disposiciones.

Cabe aclarar que la Administración Pública sólo tiene - facultad para aplicar sanciones por la comisión de infracciones a las leyes de cuya inobservancia está encargada y no facultad para establecer o definir las infracciones a los preceptos jurídicos, facultad que le es otorgada, por nuestra Carta Magna, al Congreso de la Unión en su artículo 73 fracciones VII, XXIX y XXX.

La constitucionalidad de la facultad de la administración pública para imponer las sanciones por la comisión de infracciones a las leyes del Congreso y no solamente de los Reglamentos Gubernativos y de Policía, ha sido reconocida -- por la doctrina y al respecto el Licenciado Abel Ramos Flores menciona que, la administración no contraviene lo dispuesto en el artículo 21 constitucional al imponer sanciones, toda vez que no hace sino aplicar una ley expedida por el -- Congreso de la Unión, quien ha establecido el castigo para los infractores, siendo el Poder Administrativo el encargado de vigilar y proveer a su exacta observancia y, por ende, el capacitado para constatar su cumplimiento y para aplicar las penas o sanciones, resultando por todos conceptos, que la facultad sancionadora de la Administración es perfectamente -- constitucional".¹

Dada la encomienda que tiene la administración deducida de la misma Constitución de " ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y sin restringir o negar la autoridad de la administración para aplicar sanciones a las leyes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado

1. Cfr. Lomeli Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, S.A. México, 1979, p. 35.

en el sentido de reconocer la constitucionalidad de la facultad de la administración para imponer sanciones no sólo de los Reglamentos Gubernativos y de Policía sino también de las leyes. A continuación citamos dos de sus ejecutorias :

" Multas

El artículo 21 constitucional no fija límite alguno a las multas que puedan imponer las autoridades administrativas; pero dichas multas deben fundarse en las disposiciones aplicables de la ley o reglamento respectivo".²

" Multa Administrativa

La que impongan las autoridades cumpliendo lo prevenido por el artículo 21 constitucional, citando la disposición legal en que se apoyan y el hecho violatorio de la ley en que haya incurrido el multado, satisface los requisitos que exige el artículo 16 de la Constitución y no viola las garantías individuales".³

De las ejecutorias antes transcritas se puede observar que la Suprema Corte reconoce que la facultad concedida por el artículo 21 constitucional a las autoridades administrativas para imponer sanciones, se extiende a las infracciones a las leyes administrativas.

3.2. Infracciones en Sentido Amplio.

Para que una persona incurra en una infracción fiscal deben existir en la legislación obligaciones o deberes fisca

2. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, - Tomo XIX, página 723, Nicandro ortiz y Cia.

3. Semanario judicial de la Federación, Quinta Epoca, - Tomo CX, página 398, Carrasco Julio.

les y que áquellas o éstos se incumplan, pero es necesario -- además, que en la propia ley se señale, en forma expresa cuá les incumplimientos configuran infracciones.

Al término infracción se le conoce también en la doctri na como contravención, falta, transgresión, torto, reato. En México se le nombra con el término infracción, aunque en la Constitución se le llama " falta" cuando en el artículo 73 - fracción XXI se establece que el Congreso "tiene facultad pa ra definir los delitos y faltas contra la federación".

El tratadista Miguel Angel García Domínguez define a -- las infracciones en sentido amplio como "toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que apa- recen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de infracción fiscal no sólo incluye la hipóte-- sis de violación de las normas de las que derivan obligacio- nes sustantivas de pago, sino también de violaciones de pre- ceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco que tienen no sólo los contribuyentes, sino también -- los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares".⁴

De lo anterior podemos decir que hay dos clases de in-- fracciones y que están previstas en el Código Fiscal de la - Federación; infracciones de carácter sustantivo, es decir, - de dar o pagar, e infracciones de carácter formal, es decir, de hacer, no hacer o tolerar.

Las infracciones tributarias pueden consistir en dos di ferentes especies : las infracciones en sentido estricto y - los delitos, que a continuación estudiaremos.

4. García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infrac- ción Fiscal, Derecho Fiscal Penal, Editorial Cárdenas Editor, México 1981, p.71.

3.2.1. Infracciones en Sentido Estricto.

El catedrático García Domínguez define a las infracciones en sentido estricto como " la conducta típica, antijurídica y culpable, con la que incumple una obligación fiscal - patrimonial o formal, de la que es responsable una persona - individual o colectiva o una unidad económica, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la Administración Fiscal".⁵

De lo anterior podemos decir que los elementos esenciales de la infracción fiscal son : Conducta, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad y ésta requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario teniendo como consecuencia la responsabilidad.

Por lo que toda infracción para que sea ilícita debe tener como característica la culpa o el dolo en el infractor - ya que en el Código Fiscal de la Federación en su artículo - 73 dispone que " no se impondrán sanciones cuando se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito".

En términos generales diremos que el Código Fiscal de la Federación en su título IV Capítulo I hace referencia a - los siguientes tipos de infracciones :

- Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones.
- Infracciones por errores aritméticos.

5. García Domínguez, Miguel Ángel, Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho fiscal penal, Editorial Cárdenas Editor, México 1981, p.415

- Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.
- Infracciones relacionadas con las declaraciones.
- Infracciones relacionadas con la contabilidad.
- Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación.
- Infracciones cometidas por funcionarios públicos.
- Infracciones indeterminadas.
- Infracciones cometidas por terceros.
- Infracciones cometidas por Instituciones de Crédito.

3.2.2. Delitos.

Los delitos fiscales " son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la autoridad judicial, como son los -- que importan privación de la libertad".⁶

Los delitos fiscales que se regulan en el Código Fiscal de la Federación en su título IV Capítulo II son, el contrabando y la defraudación fiscal.

Algunos de los hechos ilícitos que al igual que los delitos fiscales tienen como sanción la privación de la libertad son los relacionados con el registro federal de contribuyentes, los relativos a las declaraciones, contabilidad y documentación, los cometidos por depositarios o interventores por el uso indebido de bienes depositados, la alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficia--

6. García Domínguez, Miguel Ángel, Teoría de las Infracciones, Derecho Fiscal Penal, Editorial Cárdenas Editor, México 1981, p. 450.

les, las visitas domiciliarias y embargos practicados sin orden de autoridad competente, el robo de mercancías de recin-- to fiscal o fiscalizado y las operaciones con dinero o -- bienes de actividades ilícitas.

3.3. Sanciones en Materia Tributaria.

Cuando una norma tributaria es incumplida, como ya he-- mos mencionado, se incurre en una infracción, para cada in-- fracción o desobediencia de una disposición legal ésta prevé una sanción, tal es el caso de la norma tributaria, ya que - ese elemento, sanción, se convierte en vital para que el Es-- tado no se vea privado injustificadamente de los recursos -- que necesita para la oportuna atención de las necesidades co-- lectivas de interés general.

3.3.1. Concepto de Sanción Tributaria.

En el capítulo anterior definimos a la sanción como la consecuencia jurídica que produce un mal o molestia por el - incumplimiento de una norma de derecho. Aplicado este concep-- to a la área tributaria decimos que la sanción es la conse-- cuencia jurídica que produce un mal o molestia por el incum-- plimiento de una norma de carácter tributario.

3.3.2. Tipos de Sanción.

Las consecuencias por la comisión de una infracción a la ley fiscal, es decir, las sanciones que se aplican por una infracción pueden clasificarse en dos tipos básicos :

1.- Las sanciones que se imponen para colocar las cosas en la medida de lo posible en el estado en que se encontrarían de no haberse realizado la infracción, esto es, de haberse cumplido la obligación. Este tipo de sanciones puede ser de dos clases :

a) Que tienen un fin de satisfacción o de restitución, es decir, que buscan que se cumpla, aun cuando sea extemporáneamente, la obligación principal.

b) Que tienen un fin compensatorio y reparatorio, es decir, pretenden reparar el daño, compensar el perjuicio causado por el incumplimiento imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.

2.- El otro tipo de sanciones son las que tienen como finalidades intimidatorias, preventivas, aflictivas, punitivas, ejemplares, que se aplican porque la violación se ha producido constituyendo amenazas con las que se pretende disuadir de que se incurra en infracciones a la ley. Al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se busca escarmentarle para evitar la reincidencia.

Con el castigo impuesto al infractor se busca disuadirlo de que incurra nuevamente en una infracción a la ley fis-

cal. Además de disuadir a los demás individuos de la sociedad de incurrir en una infracción y así ser castigados con este tipo de sanciones.

Este tipo de sanciones puede ser de dos clases:

a) Las penas económicas aplicadas por la autoridad administrativa.

b) Las penas privativas de libertad impuestas por la autoridad jurisdiccional.

Tanto las sanciones aplicadas por la autoridad administrativa como las sanciones aplicadas por la autoridad judicial deben imponerse tomando en cuenta las circunstancias objetivas de la infracción y condiciones subjetivas del infractor.

3.3.3. Sanciones por la Comisión de Infracciones en -- Sentido Estricto.

En general las sanciones que se aplican a este tipo de infracciones son de carácter pecuniario y aplicadas por la autoridad fiscal.

Además de exigirse el pago del impuesto, existen otras sanciones que son las que a continuación estudiaremos.

Multas.

Una de las sanciones que se aplican por la comisión de infracciones en sentido estricto son las multas que el maes --

tro De la Garza define como " la cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios, recargos".⁷

Para Lomeli Cerezo la multa " tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es -- una característica de orden secundario".⁸

El tratadista Manzini sostiene que " las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter de reacción penal y de beneficio fiscal".⁹

Nosotros compartimos la opinión de la maestra Lomeli Cerezo debido a que al imponerse la multa se castiga al infractor además de que con la multa se le intimida de cometer futuras infracciones y como menciona esta tratadista y el Tratadista Manzini, el fisco, al imponer la multa obtiene un beneficio económico aunque no sea el objetivo primordial del fisco.

Recargos.

Una de las sanciones que se aplican por la comisión de infracciones en sentido estricto, es decir por el incumplimiento en las obligaciones de dar, hacer, no hacer; es la -- simple indemnización al fisco del daño causado ya sea por medios voluntarios o por el procedimiento de ejecución forzosa, el obligado entrega al fisco una cantidad de dinero, es de--

7. De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México 1992, 17a. edición -- p. 953.

8. Lomeli Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, -- Editorial Porrúa, S.A., México, 1979, p. 120.

9. De la Garza, Sergio Francisco, OP.CIT. p. 950.

cir la exacta prestación omitida a la que se agregan los recargos.

Algunos tratadistas consideran al pago extemporáneo exigido por medios coercitivos, es decir, por medio del procedimiento administrativo de ejecución, y a los recargos como sanciones de tipo reparador uno de esos tratadistas es el maestro De la Garza quien menciona que " la reparación del daño en nuestro Derecho Tributario está constituida únicamente por el pago del impuesto y los recargos causados".¹⁰

En cambio otros tratadistas como el maestro Emilio Margain Manautou consideran a los recargos como sanción punitiva al decir que " los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella, de ahí el elevado interés que se exige en nuestra legislación, hasta llegar a cinco años de lo omitido".¹¹ En --- nuestra legislación fiscal vigente se dispone que los recargos se causarán hasta por 10 años calculándose sobre el total del crédito fiscal.

Nosotros compartimos la opinión de éste último porque - además de la indemnización, reparación de los daños y perjuicios ocasionados por la morosidad en el pago, que recibe el fisco con los recargos, percibe aún más, resultando éstos - una sanción punitiva.

10. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. México 1992, 17a. edición, p. 955.

11. Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial Porrúa, S.A. 9a. edición, México 1989, p. 319.

Clausura de Establecimientos, Fábricas o Negociaciones.

La Clausura es " la cesación o suspensión del ejercicio de una actividad, ya sea comercial o industrial de cualquier tipo, puede ser definitiva o temporaria".¹² La Clausura es - una sanción accesoria o conjunta ya que a su vez puede aparecer con la aplicación de una multa.

Aunque casi ningún autor establece que carácter tiene - este tipo de sanción, nosotros diremos que es de carácter represivo, punitivo, ya que priva de obtener beneficios cuantiosos y que son en la mayoría de las veces en cuantía mayor al valor de los daños causados por la infracción, además podemos agregar que es intimidatorio y aflictivo con el objeto de que se desista de incurrir en la violación fiscal.

3.3.4. Sanciones por la Comisión de Delitos Fiscales.

Privación de la Libertad.

Una de las sanciones que se aplican por la comisión de delitos fiscales es la privación de la libertad al infractor, que se impone como castigo cuya finalidad, como lo dice el Maestro De la Garza, es esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva.¹³

Además como lo manifiesta el catedrático antes mencionado " la privación de la libertad por su naturaleza jurídica es una sanción represiva ya que infringe una pérdida de bienes jurídicos al infractor".¹⁴ que constituye una pérdida ma

12. Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot, T.1 A-D, Editorial Abeledo Perrot, S.A. E.e.i., Buenos Aires, Argentina, - por José Alberto Garrone, 1986, p. 382.

13. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero - Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 17a. edición, México 1992, - p. 940.

14. De la Garza, Sergio Sergio Francisco, OP. CIT.p.941

yor para el infractor que los daños causados por la infracción.

En algunas ocasiones cuando la sanción principal no puede ser cumplida se aplica el arresto o privación de la libertad como por ejemplo "la privación de la libertad (arresto) resultado de la conversión de una multa que no se paga por -insolvencia del infractor".¹⁵

El Decomiso

El tratadista Sergio Francisco de la Garza define al decomiso como "la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona como castigo por la realización de un hecho ilícito".¹⁶

Para el maestro Villegas Basabilvaso el decomiso "es -- una sanción penal que tiene carácter represivo-preventivo", además que tiene también un carácter resarcitorio".¹⁷

El catedrático De la Garza cita una tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde menciona en parte que el artículo 22 de la Constitución Federal prohíbe la confiscación de bienes como pena trascendental, cuando se extiende a todos o en parte de los bienes propiedad del infractor, que no tienen relación alguna con el delito más no prohíbe la privación de los bienes que han acrecentado el patrimonio de un sujeto como resultado de una actividad ilícita. Las legislaciones penales estatuyen generalmente como -- sanción la pérdida de los instrumentos del delito lo que no constituye una pena inusitada o trascendental, pues su apli-

15. De la garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero - Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 17a.edición, México 1992, p.941.

16. De la Garza, Sergio Francisco, OP.CIT.p.960.

17. Ibidem.

cación está autorizada legalmente y no trasciende a personas distintas del delincuente, lo que sí sucede con la confiscación, que es una pena inusitada, por no encontrarse autorizada legalmente y trascendental porque perjudica a personas -- distintas al infractor, el decomiso no es necesariamente una pena, puesto que no hay ningún precepto de la Constitución -- que así lo considere, y partiendo de las definiciones formales del delito y de la infracción administrativa como acto u omisión que sancionan las leyes administrativas, debe concluirse que el decomiso puede ser sanción penal o sanción administrativa".¹⁸

3.4. Sanciones en el Código Fiscal de la Federación.

3.4.1. Pago de Contribuciones.

Como es sabido el Estado para cumplir sus atribuciones debe contar con recursos suficientes y para ello se impone por medio del órgano jurídico supremo del Estado, la obligación a cada uno de sus miembros de contribuir con una parte de su riqueza ya que al no hacerlo o hacerlo tardamente -- traería como consecuencia que el Estado dejara de cumplir -- con tales atribuciones y por ende resultarían perjudicados -- en una forma indirecta y secundaria los individuos que componen el Estado.

Por lo tanto, el Estado, como ya lo estudiamos en capítulos anteriores, cuenta con la facultad de hacer cumplir a los individuos que lo componen, con sus obligaciones contributivas por medios coactivos uno de ellos es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, y en el numeral 145 del Cód-

18. Citada por De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 17a. edición, México 1992, p.961.

go Fiscal de la Federación dispone que " las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de -- ejecución". Este procedimiento tiene como finalidad intimidar para el cumplimiento de la obligación, además que es represivo, toda vez que mediante él, aún en contra del incumplido, - el fisco obtiene los créditos fiscales adeudados, ya sea en - el momento del requerimiento de pago o con la aplicación del producto de la enajenación de los bienes embargados en favor del fisco.

3.4.2. Multa.

Este tipo de sanción se encuentra regulado en los artículos 70, 70 bis y 73 al 78 del Código Fiscal de la Federación y se aplica a las infracciones en sentido estricto.

La multa tiene como finalidad castigar la violación a la ley, hacer o dejar de hacer lo que ésta establece, teniendo - así la multa un carácter represivo, punitivo.

3.4.3. Recargos.

Los recargos están contemplados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, tienen un carácter de intereses, es decir, cuya finalidad es indemnizar al fisco por la falta

de pago oportuno de las contribuciones. Aunque en el código - mencionado no se les considera una sanción, que es una conse-- cuencia por el incumplimiento a una disposición jurídica y en este caso incumplimiento a una disposición de carácter fiscal que es el incumplimiento oportuno en la obligación fiscal.

Este tipo de sanción se aplica a las infracciones en sen tido estricto.

3.4.4. Clausura Preventiva.

Esta sanción está establecida en el artículo 84 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que, se aplicará por reincidencia. Esta sanción tiene un carácter punitivo, represivo, aplicada con el fin de que el infractor no incurra de nueva cuenta en la infracción.

Este tipo de sanción es aplicada también a las infraccion es en sentido estricto.

3.4.5. Cancelación de la Autorización para recibir Donativos.

Esta sanción se encuentra regulada en el numeral 84 fragci ones IX y X del Código Fiscal de la Federación.

La cancelación se define como " anular, quitándole la au toridad a algún documento público, un asiento de un registro oficial, una obligación una nota con fuerza jurídica/ abolir, derogar".¹⁹

Esta sanción tiene carácter represivo punitivo ya que -- los infractores dejarán de recibir los beneficios que serán -

19. Diccionario Jurídico Abelardo- Perrot, T. I A-D, Editorial Abeledo- Perrot, S.A. E.e.I. Buenos Aires, Argentina, -- por José Alberto Garrone, 1986, p. 380.

mayores a la infracción, como es el caso de los donativos mencionados en el artículo del Código Fiscal de la Federación antes mencionado, al cual nos remitimos.

Esta sanción se aplica a las infracciones en sentido estricto como son las mencionadas en las fracciones del artículo aludido.

3.4.6. Gastos de Ejecución.

Los gastos de ejecución se derivan del empleo del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal y son a cargo del contribuyente deudor.

El producto obtenido por medio del procedimiento administrativo de ejecución se aplicará en primer término a los gastos de ejecución, según lo dispone el numeral 148 del Código Fiscal de la Federación.

Los gastos de ejecución contemplan los conceptos señalados en el artículo 150 del ordenamiento fiscal mencionado, al cual nos remitimos.

Los gastos de ejecución son de carácter reparador y punitivo; reparador ya que del pago que se haga de ellos el fisco recupera los gastos realizados durante el procedimiento administrativo de ejecución, punitivos porque además de aplicar el producto de la ejecución a los gastos reales generados en el procedimiento administrativo de ejecución, se impone al deudor la obligación de pagar el 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias que se señalan en el numeral 150 --

del Código Fiscal de la Federación, además de los gastos extraordinarios generados en el mencionado procedimiento.

Esta sanción es aplicada a las infracciones en sentido estricto.

3.4.7. Indemnización por librar cheque sin fondos.

El fisco al recibir el pago de contribuciones con cheque que no tenga fondos suficientes para cubrirlas, el contribuyente estará obligado a indemnizar al fisco con el 20% del valor del cheque, independientemente de que cubra el crédito fiscal y sus accesorios y la responsabilidad penal que en su caso proceda, así lo dispone el párrafo séptimo del numeral 21 del Código multicitado.

Consideramos que además de tener el carácter de indemnización el pago del 20% del monto del cheque librado en favor del fisco, también tiene el carácter punitivo ya que el 20% es lo suficientemente elevado para resarcir al fisco.

Esta sanción es aplicada a las infracciones en sentido estricto.

3.4.8. Privación de la Libertad.

Los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación en su Título IV Capítulo II, son los que tienen como sanción la privación de la libertad y varía desde los 3 meses hasta los 9 años pudiendo ser mayor en caso de agravantes,

previstas en ese mismo título del Código Fiscal de la Federación.

Como mencionamos al estudiar este tema, esta sanción es de carácter represivo, punitivo, intimidatorio ya que al privarse de la libertad al delincuente fiscal, se le restringe de realizar todo tipo de actividades; también tal privación es con el fin de que el delincuente fiscal no incurra nuevamente en la comisión de algún tipo de delito y con ello además se hace que otras personas desistan de cualquier intento de incurrir en un delito fiscal.

Esta sanción es aplicada por la autoridad judicial sin perjuicio de las sanciones que deban ser aplicadas por las autoridades administrativas.

En materia fiscal, para los delitos se aplican las disposiciones del Código Penal en lo relacionado con la participación, la instigación, la complicidad y el encubrimiento delictuosos según lo disponen los artículos 95 y 96 del Código Fiscal de la Federación. Las personas que han incurrido en un delito fiscal no quedan exceptuadas de cumplir con la obligación ante la autoridad administrativa, con las correspondientes multas y recargos.

CAPITULO CUARTO
LA ACTUALIZACION

4.1. CONCEPTO

Para tener el concepto de actualización, regulada por el Código Fiscal de la Federación, empezaremos por saber que es actualizar. El maestro Juan Palomar de Miguel define dicho vo cable como : " Poner en acto / Dar actualidad a una cosa, hacerla actual, poner al día".¹

Otra definición que consideramos nos lleva al concepto - de actualización es la palabra actual que la Enciclopedia Universal Ilustrada define de la siguiente manera : " actual o - valor actual, es el que corresponde a uno o varios capitales en un momento determinado llamado época de evaluación es, en la mayoría de los casos, el momento mismo en que se hacen los cálculos".²

De lo anterior, podemos decir que actualizar es el acto por el cual se evalúa o determina el valor real de uno o va- rios capitales en el momento mismo en que se efectúan los cál- culos.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-A establece en relación al método de actualizar - el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, y pasa a mencio- nar que " se aplicará el factor de actualización a las cantida- des que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá divi- diendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes an

1. Palomar de Miguel Juan, Diccionario para Juristas, Ma- yo Ediciones, S.deR.L.México, 1981, p.40.

2. Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana, - Editorial Espasa - Calpe, S.A. Madrid, España, 1930, T1, p.128.

terior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo". Y al igual que este artículo, el 21 del mismo ordenamiento hace referencia a que la actualización se realiza por la falta de pago oportuno de las contribuciones.

Como se puede apreciar, el Código Fiscal de la Federación no da una definición de lo que es la actualización, sólo hace mención del momento en que la contribución se actualiza, esto es "cuando el contribuyente pague extemporáneamente", y en el artículo 17-A del mismo ordenamiento menciona el motivo por el que se actualizan tanto contribuciones como aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco, que es por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, pero no menciona qué es o para qué efectos es la actualización, como sucede con otros conceptos del citado código, como por ejemplo los recargos que se menciona que son para el efecto de indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno.

Consideramos, que la actualización es el acto por el cual una cantidad de dinero pagada fuera del plazo otorgado por la ley fiscal, se evalúa o determina su valor (real) en el momento mismo de su cumplimiento, determinación que se realiza aplicando un factor a la cantidad de dinero, que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado Índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

4.2 Naturaleza Jurídica.

En el Código Fiscal de la Federación en su precepto número 17-A se estatuye que se actualizará el monto de las contri-
buciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a --
cargo del fisco federal por el transcurso del tiempo y con mo-
tivo de los cambios de precios en el país.

También en el citado artículo en su párrafo último men--
ciona que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza
jurídica que tenían antes de la actualización, más nosotros --
no pensamos que la actualización tenga la misma naturaleza --
que las cantidades que se actualizan.

En el artículo 21 del Código de referencia se hace men--
ción a partir de que momento se actualizarán las contribucio-
nes por el pago extemporáneo de las mismas.

En relación a las devoluciones a cargo del fisco federal,
el artículo 22 del ordenamiento en cita menciona que se actua-
lizarán, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebi-
do o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor
hasta aquél en que la devolución se efectúe.

De los preceptos anteriormente señalados se puede obser-
var, que se establece el motivo por el que se actualiza, esto
es, por los cambios de precios en el país, y se menciona tam-
bién a consecuencia de qué se actualizarán las cantidades, ya
sea de contribuciones, aprovechamientos así como de las devo-
luciones a cargo del fisco federal y, esto es, por el pago ex--
temporáneo de éstos.

Por lo tanto, la actualización se lleva a cabo como consecuencia de la falta de pago oportuno, ya sea de contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, además por el hecho de haber cambios de precios constantes en el país las cantidades que se debieron pagar en el plazo establecido por la ley fiscal y no se pagaron, se tendrían que actualizar tomando en consideración esos cambios de precios, pero esta situación no es generada por el contribuyente, sino sólo el incumplimiento oportuno, por lo que consideramos que la actualización tiene una naturaleza diferente de la que se estatuye en el código citado.

En el capítulo segundo de este trabajo mencionamos que la consecuencia jurídica por el incumplimiento de una obligación es la sanción, por lo que la actualización al ser una consecuencia jurídica principalmente por el incumplimiento en el pago oportuno, es una sanción.

Además, consideramos que la actualización es una sanción punitiva, ya que en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 21 estipula que además de actualizarse el monto de las cantidades de las contribuciones, por la falta de pago oportuno, se cubrirán por la misma circunstancia recargos en concepto de indemnización al fisco federal, por lo que se puede notar que por el mismo motivo, la falta de pago oportuno, se aplican dos sanciones : recargos y actualización.

4.3. Antecedentes Históricos.

El antecedente a la reforma del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación en lo referente a la actualización, lo tenemos en la reforma que se hizo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986, en lo que hace a la actualización de los valores o bienes y operaciones, cuyo objeto era recuperar la capacidad recaudatoria del impuesto, lograr un financiamiento sano de operación, una estructuración adecuada del gasto público concordante con las prioridades nacionales y una distribución justa y equitativa de los beneficios y los cargos de estas acciones demanden; objetivos mencionados en la iniciativa del Ejecutivo ante la Cámara de Diputados.

Tres años después se establece la reforma a algunos artículos del Código Fiscal de la Federación, entre los cuales está el artículo 21 del ordenamiento mencionado, en el que se adicionó la actualización de las contribuciones por la falta de pago oportuno. Esta reforma se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1989 y entró en vigor en el año de 1990.

La causa que expuso el Ejecutivo, por conducto del Secretario de Hacienda y Crédito Público de ese año, ante la Cámara de Diputados, de la necesidad de establecer la actualización de las contribuciones fue la siguiente: "Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida so--

bre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno".³

En la iniciativa del Ejecutivo se mencionaron los casos en que procedería la actualización, que a continuación señalamos, y que posteriormente formaron parte de la legislación --fiscal :

- Actualización de contribuciones o devoluciones a cargo del fisco federal, con base en factores.
- Cuando las autoridades fiscales hayan devuelto de oficio contribuciones injustificadamente.
- Aquellas que sean objeto de compensación que tengan a su favor los contribuyentes.
- Aquellas que se compensaron indebidamente.
- Las que son objeto de autorización para pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.
- Devolución de contribuciones a cargo del fisco; se actualizará a partir de que vence el plazo para su pago, tres meses.
- La actualización también deberá efectuarse a las cantidades que el contribuyente haya pagado con motivo de una determinación hecha por la autoridad en los casos en que haya interpuesto los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable.

4.4. Algunas Características de la Actualización.

Proceden por mes, no por fracciones de mes.
Adquieren la naturaleza de las contribuciones.

3. Diario de los Debates, Año II, número 8, miércoles 15 de noviembre, 1989, p. 156. LIV Legislatura, Poder Legislativo Federal.

Para efectuar el cálculo de la actualización a las contribuciones exigibles antes del año de 1990, se considera como mes más antiguo del periodo, el de diciembre de 1989.

No se libera a los contribuyentes de su aplicación.

La forma de determinar su factor se menciona en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que es idéntica a la establecida en la fracción II del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, utilizada para determinar el valor de un bien al final de un periodo.

Toda vez que se causan por mes completo y no por fracciones de mes como sucede con los recargos, al generarse éstos no necesariamente existirá actualización, pero si se genera actualización necesariamente habrá recargos.

El periodo de su causación será el mismo que el de los recargos, es decir, empieza el día siguiente al del vencimiento del plazo para cubrir las contribuciones y tendrá como duración de un mes, terminado el cual empezará otro nuevo periodo de causación.

4.5. Inconstitucionalidad.

En el primer capítulo de este trabajo estudiamos que todos aquellos individuos que se sitúan en los supuestos de la legislación fiscal tienen obligación de contribuir de manera proporcional y equitativa con los gastos públicos, según se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, de aquí que el Estado pueda establecer mediante la ley las contribuciones, a lo que se le llama, Potestad Tributaria;

pero esa Potestad estaria incompleta si no pudiera sancionar a aquellos que infringieran sus disposiciones legales. Pero - tanto la potestad tributaria como la sancionadora tienen límites, límites que se contemplan también en la Constitución Política, a los cuales tiene que sujetarse el Estado, ya que -- " rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación".⁴

En relación al tema que nos ocupa, que es la actualización de las contribuciones que se regula en el artículo 21 -- del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado lo siguiente :

" PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL VIGENTE EN 1990 NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.- La actualización del monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal y los recargos respectivos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1990, no constituyen multas o sanciones de aquellas a que alude el artículo 22 constitucional, en virtud de que provienen de procedimientos que tienen por objeto la determinación del valor real del monto de la contribución y el cálculo, de una indemnización por falta de pago oportuno de la misma, respectivamente, por lo tanto, el precepto legal -- dictado no viola el artículo 22 constitucional".⁵

Sin embargo, no compartimos esta opinión porque el artículo 22 constitucional prohíbe el establecimiento de determina-

4. Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 10a. edición, México, 1991. p. 188.

5. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8a. época, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 59, noviembre 1992, T.J/p 41/92 p. 15

das sanciones en las que se encuentran las inusitadas. Si bien es cierto que la aplicación de este artículo se conoce mayormente para el ámbito penal, también es cierto, como ya mencionamos, que los preceptos constitucionales, y más aún, las garantías constitucionales contempladas en ésta deben ser respetadas por todas las autoridades, en las que se incluye a las figuras, por lo que las disposiciones en las que éstas se basan deben tener como marco de referencia lo que establece la constitución, conculcarla provocaría que las personas a quienes -- van dirigidas tales disposiciones para que las obedezcan, evadieran cumplirlas por lesionarles, principalmente a su economía.

Además, por lo que se refiere a las penas inusitadas que "son aquellas que chocan con el sentir general de una colectividad"⁶ y atendiendo a que lo inusitado es lo raro, lo no acostumbrado, podemos decir que al establecerse que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo, que fijan las disposiciones fiscales, las contribuciones tendrán - que actualizarse se está violando tal precepto constitucional. Según los argumentos del fisco, al no cubrirse las contribuciones en el plazo fijado por las leyes fiscales se le causa - un agravio a éste, pero para evitar ello se establecieron los recargos, porque su fin es, según lo dispone el artículo 21 -- del Código Fiscal de la Federación, indemnizar al fisco por el daño y perjuicio que se le causa por no cubrirse a tiempo las contribuciones, ya que por daño se entiende el menoscabo que - sufre en el patrimonio una persona, sea física o moral, y por - perjuicio lo que se dejó de percibir durante el transcurso del

6. Genaro Góngora Pimentel y Miguel Acosta Romero, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Doctrina - Jurisprudencial) Editorial Porrúa, México 1992, 4a. edición, - p. 490.

tiempo. Por lo que pensamos que si el fin de los recargos y la actualización es que el fisco no vea disminuida la contribución que se le pague fuera de los plazos establecidos por la ley fiscal, entonces consideramos que no tiene caso aplicar -- las dos sanciones, debiendo prevalecer una sanción, considerando que serían los recargos ya que su establecimiento fue en -- primer término y con el de la actualización se está violando -- la garantía consagrada en el artículo 22 constitucional al --- aplicar sanciones inusitadas, que no están contempladas en --- nuestra Carta Magna, además que la actualización es una carga más que se agrega a los recargos.

Por otra parte en uno de los debates que se formularon el 20 de diciembre de 1986 con motivo de la discusión de la iniciativa del Ejecutivo Federal sobre las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que aunque en este caso se refiere a la actualización de bienes y valores, tiene mucha relación con la actualización de las contribuciones, se señaló que "...esta reforma a la ley ... es inconstitucional;... es la transgresión que se hace del principio de proporcionalidad y equidad, en tanto que se introduce en la fijación de la base del impuesto, el elemento inflacionario y este sencillamente, es un elemento externo ajeno al causante atribuible en su generación -- precisamente a la política fiscal".⁷

El establecimiento de la actualización de las contribuciones es una transgresión que se hace al principio de proporcionalidad y equidad, ya que para aplicar esta sanción se toma

7. Dictámen de la Cámara de Diputados a la Séptima Reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 20 de diciembre de 1986, p.264.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

como base un elemento externo, que es ajeno al contribuyente - no originado por él, el elemento inflacionario, por lo que es injusto su imposición ya que además se está aplicando aunada a los recargos por la misma circunstancia, la falta de pago oportuno, situación ésta que si es originada por el contribuyente.

Otro de los principios constitucionales que se viola por el establecimiento de la actualización de las contribuciones, es el contemplado en el artículo 23 constitucional conocido como "Non bis idem", que menciona " Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene". La actualización de las contribuciones se aplica por la falta de pago oportuno de éstas al igual que los recargos, como se puede leer del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, por lo que una misma conducta ilícita, la falta de pago oportuno, se sanciona dos veces por el fisco federal, debiéndose aplicar sólo una de las dos sanciones, siendo ésta -- los recargos.

De lo anterior concluimos que debería aplicarse una misma sanción, por la falta de pago oportuno a las contribuciones en vez de imponerle doble carga al contribuyente, por lo que deberían prevalecer, únicamente los recargos, porque si el fin de éstos es indemnizar al fisco, por el daño ocasionado al no pagar a tiempo las contribuciones, e indemnizar del perjuicio ocasionado al fisco por lo que dejó de percibir durante el tiempo del incumplimiento y si la actualización tiene como fin que el fisco reciba la contribución con el mismo valor que te-

nía en el momento en que se debió cumplir, por lo que no vemos el caso que se impongan ambas sanciones si su fin es que el -- fisco no deje de percibir lo que exactamente le corresponde. - Con ambas sanciones, se está imponiendo doble carga al contribuyente, violándose los principios constitucionales anteriormente invocados. Además de que el establecimiento de los recargos se creó primero y la actualización no ha provocado que haya una mejor distribución del ingreso o permita llevar adelante más obras de interés social y estamos de acuerdo con lo que menciona el profesor Seinho: "que sólo el Estado es estrictamente responsable de la inflación, porque sólo él determina el quantum de moneda."⁸

Por lo que reiteramos que deben prevalecer los recargos - como sanción a la falta de pago oportuno. El fisco más que utilizar el sistema tributario como medida antiinflacionaria deben estudiarse los efectos económicos que produce la inflación en la tributación, así como ver las medidas o ajustes necesarios para neutralizar tales efectos, que le hacen al contribuyente más gravoso contribuir con el Estado, ya que en algunas ocasiones los contribuyentes buscan los medios de disminuir su contribución incurriendo en infracciones, que es lo que el Estado al tomar medidas tributarias idóneas, en la medida de lo posible, debería evitar.

8. Citado por Luis Pazos. Los Límites de los impuestos, Editorial Diana, México 1987, p. 102.

C O N C L U S I O N E S

1.- Al Estado se le han conferido atribuciones que tiene que cumplir para el bienestar de sus gobernados. Pero para que pueda cumplir con dichas atribuciones necesita allegarse de -- recursos que obtendrá precisamente de sus gobernados.

2.- Los recursos que el Estado obtiene de sus gobernados no pueden exigirse arbitrariamente, para ello se han unido las voluntades de los individuos del Estado para crear una ley fundamental, llamada constitución, de la cual el Estado obtiene esa fuerza o poder para allegarse de recursos.

3.- El poder o facultad que tiene el Estado para obtener recursos, es decir establecer contribuciones está limitado también por esa ley fundamental que es la Constitución, límites - que se conocen como principios o garantías constitucionales, - que el Estado tiene que respetar y basarse en ellos para establecer en ley las contribuciones que deben aportar los gobernados, ya que al rebasar esos límites se conculcaría la constitución y con ello la voluntad del pueblo.

4.- El Estado para hacer cumplir sus determinaciones establecidas en las leyes y que no deben rebasar los límites que - en la Constitución se encuentran, tiene también poder o facultad para imponer sanciones a aquellos infractores de las leyes, poder que la Constitución también le otorga.

5.- El poder o facultad sancionadora del Estado lo tiene en todos los ámbitos del derecho, en los que se encuentra el - tributario, sanciones que están contempladas en la legislación

fiscal.

6.- Las sanciones que se imponen en nuestro derecho son - una consecuencia jurídica por el incumplimiento en alguna de - sus disposiciones.

7.- En el Derecho Tributario también se contempla que pa- ra toda violación o infracción a alguna de sus disposiciones - tendrá como consecuencia jurídica una sanción, ya que está se impone como consecuencia jurídica del incumplimiento en una -- obligación tributaria.

8.- Las sanciones fiscales que imponga el Estado no deben ir más allá de lo que la constitución permite; sanciones ade-- más que deben ser acordes con las infracciones cometidas.

9.- Una de las sanciones que aplica el Estado establecida en el Código Fiscal de la Federación es la actualización de -- las contribuciones, que en dicho ordenamiento no se le conoce como sanción, pero por ser una consecuencia de la falta de pa- go oportuno se deduce que es una sanción.

10.- Al establecerse que por el pago extemporáneo de una contribución ésta se tendrá que actualizar además de imponerse recargos a esa contribución, se está imponiendo doble carga al contribuyente, violándose principios contemplados en nuestra - Carta Magna, estos son que no deben aplicarse " penas inusita das "; " nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene", principio conocido como " Non bis in idem " y el principio de justicia tributaria contemplado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitu- ción de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de contri

buir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

11.- Al conculcarse la constitución en el sentido de imponer dos sanciones, actualización de las contribuciones y recargos, por el mismo motivo, la falta de pago oportuno, adoptamos la posición de que debe prevalecer una sola sanción, esta sería los recargos, debido a que :

A) Ambas sanciones se aplican por el mismo motivo, la -- falta de pago oportuno.

B) Ambas sanciones se establecieron con el fin de que el fisco no deje de percibir lo que exactamente le corresponde y al aplicarse ambas el Estado percibe más de lo que le corresponde .

C) El establecimiento de los recargos fue primero que el de la actualización.

D) Con el establecimiento de la actualización de las contribuciones se violan principios contemplados en los artículos 22, 23, y 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

E) El establecimiento de la actualización aunada a los - recargos no ha motivado una mejor distribución del ingreso.

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

- Arrijoja Vizcaino, Adolfo.
Derecho Fiscal,
Editorial Themis,
5a. edición,
México, 1989.
- Bejarano Sánchez, Manuel.
Obligaciones Civiles
Editorial Harla, S.A.
3a.edición.
México, 1987.
- Carrancá y Trujillo, Raúl.
Derecho Penal Mexicano,
Editorial Porrúa, S.A.
14a. edición,
México, 1982.
- Carretero Pérez, Adolfo.
Derecho Financiero.
Editorial ANTILLANA, S.A.
Madrid, 1968.
- De la Garza, Sergio Francisco.
Derecho Financiero Mexicano,
Editorial Porrúa, S.A. de C.V.
17a. edición,
México, 1992.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario,
Editorial PAC, S.A. de C.V.
2a. edición,
México, 1986.
- Flores Zavala, Ernesto.
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas
Editorial Porrúa, S.A.
26a. edición,
México, 1985.
- García Domínguez, Miguel Angel.
Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal - Penal,
Editorial Cárdenas Editor,
México, 1981.

- García Maynez, Eduardo.
Introducción al Estudio del Derecho,
Editorial Porrúa, S.A.
38a. edición,
México, 1986.
- Giuliani Fonrouge, Carlos.
Derecho Financiero,
Ediciones Depalma,
4a. edición.
Buenos Aires, 1987.
- Góngora Pimentel Genaro y Miguel Acosta Romero.
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(Doctrina, Jurisprudencia),
Editorial Porrúa, S.A.
4a. edición,
México, 1979.
- Lomelí Cerezo, Margarita.
Derecho Fiscal Represivo
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1979.
- Lomelí Cerezo, Margarita.
El Poder Sancionador de la Administración Pública
Materia Fiscal,
Editorial Continental, S.A.
México, 1961.
- Margadant S. Guillermo F.
Derecho Romano,
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1986.
- Margain Manautou, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano,
Editorial Porrúa, S.A.
9a. edición,
México, 1989.
- Margain Manautou, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano,
Editorial Porrúa, S.A.
10a. edición.
México, 1991.

- Martínez López, Luis.
Derecho Fiscal Mexicano,
Editorial Cárdenas Editor.
2a. edición.
México, 1989.
- Pazos, Luis.
Los Límites de los Impuestos,
Editorial Diana, S.A.
México, 1987.
- Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez.
Derecho Tributario Mexicano,
Editorial Trillas, S.A. de C.V.
México, 1988.
- Rodríguez Lobato, Raúl.
Derecho Fiscal,
Editorial Harlá, S.A.
México, 1986.
- Rojina Villegas, Rafael.
Compendio de Derecho Civil,
Libros de México,
México, 1968.
- Sánchez Hernández, Mayolo.
Derecho Tributario,
Editorial Cárdenas Editor,
2a. edición.
México, 1988.
- Sánchez León, Gregorio.
Derecho Fiscal Mexicano,
Editorial Cárdenas Editor,
5a. edición.
México, 1980.
- Villoro Toranzo, Miguel.
Introducción al Estudio del Derecho,
Editorial Porrúa, S.A.
4a. edición.

L E G I S L A C I O N

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Civil para el Distrito Federal.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

O T R A S F U E N T E S

- Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, por Ignacio Burgoa. Editorial Porrúa, S.A. 3a. edición, México, 1992.
- Diccionario Jurídico Abeledo - Perrot Tomo I, A-D, por José Alberto Garrone. Editorial Abeledo - Perrot, S.A.E.E.I. Buenos Aires, Argentina, 1986.
- Diccionario para Juristas. Juan Palomar de Miguel. Mayo Ediciones, S. de R.L. México, 1981.
- Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana. Editorial Espasa - Calpe, S.A. Madrid, España, 1930.
- Diario de los Debates, Año II Número 8 Poder Legislativo Federal, México, 1989.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8a. época.
- Semanario Judicial de la Federación, 5a. época.
- Semanario Judicial de la Federación, número 55, julio, 1992.
- Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996 Tomo DXIX No.21, Segunda Sección.