

179

29.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
CAMPUS ARAGON**

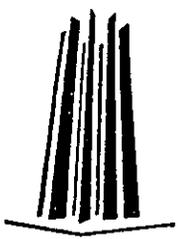
**"ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LOS RECARGOS  
ACTUALIZADOS EN MATERIA FISCAL"**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
JACQUELINE GONZALEZ HERNANDEZ**

**ASESOR DE TESIS: LIC. JOSE EDUARDO CABRERA MARTINEZ**

**MEXICO 1998**



**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

263037



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.

## **GRACIAS**

**Ai Director del Universo  
que apacigua mis miedos.**

**A Adela, que una y otra vez  
me da esperanza de vivir.**

**A Pedro, quien con su consejo  
me instruyó la disciplina del triunfo,**

**Y a Edgar Félix, el amigo inteligente  
que hace menos aburrida mi vida.**

# ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LOS RECARGOS ACTUALIZADOS EN MATERIA FISCAL.

## I N D I C E

**INTRODUCCION. . . . . I**

**CAPITULO I Panorama general del poder coactivo fiscal.**

|  |    |
|--|----|
| I.1.Nociones previas. . . . .                | 1  |
| I.1.1.Etapa Antigua . . . . .                | 2  |
| I.1.1.1.Egipto . . . . .                     | 3  |
| I.1.1.2.Hebreos . . . . .                    | 3  |
| I.1.1.3.Roma. . . . .                        | 4  |
| I.1.2.Etapa Feudal . . . . .                 | 8  |
| I.1.3.Etapa Moderna. . . . .                 | 10 |
| I.1.4.Etapa Contemporánea. . . . .           | 11 |
| <br>   |    |
| I.2.Poder coactivo fiscal en México. . . . . | 14 |
| I.2.1.Precolonia. . . . .                    | 15 |
| I.2.2.Colonia . . . . .                      | 16 |
| I.2.3.Independencia . . . . .                | 19 |
| I.2.4.Revolución . . . . .                   | 21 |
| I.2.5.Post-revolución . . . . .              | 23 |
| I.2.6.Contemporánea . . . . .                | 25 |

**CAPITULO II Análisis de los recargos en materia fiscal.**

|  |    |
|--|----|
| II.1.Evolución normativa de los recargos . . . . .       | 29 |
| <br>   |    |
| II.2.Concepto de recargos. . . . .                       | 33 |
| II.2.1.Otras terminologías . . . . .                     | 35 |
| <br>   |    |
| II.3.Naturaleza jurídica de los recargos . . . . .       | 36 |
| II.3.1.Teorías mexicanas . . . . .                       | 36 |
| II.3.1.1.Doctrina derivada del Derecho Público . . . . . | 36 |
| II.3.1.2.Doctrina civilista . . . . .                    | 39 |
| II.3.2.Teorías extranjeras . . . . .                     | 41 |

|   |    |
|---|----|
| II.3.3.Comparación con los intereses civiles, mercantiles y fiscales. . . | 42 |
| II.3.3.1.Intereses mercantiles. . . . .                                   | 43 |
| II.3.3.2.Intereses civiles . . . . .                                      | 45 |
| II.3.3.3.Intereses fiscales. . . . .                                      | 48 |
| II.4.Tipos de recargos.. . . .  | 49 |
| II.4.1.Recargos moratorios.. . . .  | 50 |
| II.4.2.Recargos financieros . . . . .                                     | 53 |
| II.5.Perspectivas de los recargos . . . . .                               | 55 |
| II.5.1.Legislativo . . . . .  | 56 |
| II.5.2.Jurisprudencial. . . . .   | 57 |
| II.5.3.Ejecutivo. . . . .   | 61 |
| II.6.Importancia de los recargos para el Estado. . . . .                  | 63 |
| II.6.1.En el aspecto económico. . . . .                                   | 63 |
| II.6.2.En el aspecto jurídico . . . . .                                   | 64 |
| II.7.Concepto de actualización. . . . .                                   | 65 |
| II.7.1.Fórmula de actualización fiscal . . . . .                          | 67 |

**CAPITULO III.Análisis del artículo 31 Constitucional, fracción IV.**

|   |    |
|---|----|
| III.1.Conceptos de Constitucionalidad y anticonstitucionalidad. . . .   | 71 |
| III.2.Antecedentes normativos de la fracción IV del artículo 31<br>Constitucional. . . . .                                | 73 |
| III.3.Principios que consagra en la actualidad. . . . .   | 76 |
| III.3.1.Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los<br>gastos públicos. . . . .                        | 79 |
| III.3.2.Reconoce a las entidades con derecho a percibir, que son: la<br>Federación, los Estados y los Municipios. . . . . | 79 |
| III.3.3.Las contribuciones se deben establecer por medio de las leyes.81  |    |
| III.3.4.Las imposiciones se deben establecer para cubrir los gastos<br>públicos. . . . .                                  | 83 |
| III.3.5.Garantía de Proporcionalidad y Equidad. . . . .   | 83 |
| III.3.5.1.Principio de generalidad. . . . .   | 90 |

|  |    |
|--|----|
| III.3.5.2.Uniformidad del impuesto. .... | 90 |
|--|----|

**CAPITULO IV.Garantías Constitucionales que vulneran los recargos actualizados en materia fiscal.**

|   |            |
|---|------------|
| IV.1.Planteamiento del problema. ....                                 | 95         |
| IV.2.Proporcionalidad y equidad. ....                                 | 103        |
| IV.2.1.Cumplimiento extemporáneo voluntario. ....                     | 104        |
| IV.2.2.Cumplimiento extemporáneo coactivo . ....                      | 108        |
| IV.2.3.Pago en parcialidades . ....                                   | 113        |
| IV.2.4.Consideraciones generales . ....                               | 115        |
| IV.3.Principio de legalidad constitucional y de legalidad fiscal. . . | 118        |
| IV.4.Principio "non bis in idem". ....                                | 122        |
| IV.5.Exceso del poder tributario del Estado . ....                    | 123        |
| IV.6.Impacto en los contribuyentes. ....                              | 134        |
| <b>CONCLUSIONES</b> . ....  | <b>141</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIA.</b> . ....   | <b>150</b> |

# **ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LOS RECARGOS ACTUALIZADOS EN MATERIA FISCAL.**

## **I N T R O D U C C I O N .**

El decaimiento que en las últimas décadas ha sufrido nuestro país, ha provocado una revisión completa de los principios básicos de la organización económica, jurídica, social y política por parte del Estado Mexicano, vinculado a su paulatino y reciente nacimiento a la vida democrática y a la verdadera aplicación del principio de división de poderes, fenómenos suscitados en 1997, que marcan una novedosa etapa en el Derecho y en la Historia de nuestro país, en virtud de lo anterior es necesario el control pacífico de las conductas de los gobernados, no sin olvidar las estructuras y límites del Estado a través de las normas y su estricto cumplimiento.

Los Planes de Desarrollo, intentan hacer frente a contingencias presupuestales, ante las constantes caídas económicas que ha sufrido el país en los últimos años, así que en la búsqueda incansable del crecimiento económico de nuestro país, surge especial interés en la forma en la que los gobernados contribuyen a la satisfacción de las necesidades del Estado y en los medios materiales mediante los cuales pueden hacer sus aportaciones.

Nuestro actual Código Fiscal, es producto de las desesperadas necesidades económicas de otras épocas, el Estado tiene la obligación de organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima equidad al aumento y mejoramiento de la economía y con ella el crecimiento de la nación. En la estructura jurídica tributaria, es notable la influencia del Código Fiscal de la Federación, en virtud que los demás ordenamientos fiscales se inspiran en sus principios.

En el mundo del deber ser existen las normas jurídicas y la posibilidad de que sean vulneradas, existiendo la consecuencia de imponer una sanción o medidas coactivas, con dos fines principales uno retributivo y otro preventivo, esto es, el primero compensará la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y económico, por otro lado el preventivo o intimidatorio, pretendiendo disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el sancionado en lo individual, como para el resto de la comunidad en general.

Al respecto de compensar la alteración provocada en materia fiscal, cuando se deja de cumplir o pagar por parte del contribuyente (obligación sustantiva o principal), se obliga también a pagar lo que se denomina "recargos", que son equiparables a los intereses moratorios que se devengan por no haber pagado un crédito, en materia fiscal son considerados como el resarcimiento a favor del Estado, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación que nace de la relación tributaria, la justificación de estos, es que la autoridad sufrió un perjuicio, y deberán calcularse de acuerdo a los porcentajes que indique el Banco Nacional de México, sin embargo, además de estos existe la llamada "actualización de contribuciones", para el caso de que no se cumpla el pago de la contribución en el plazo indicado y que se causan por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, aplicando el factor de actualización a las cantidades a actualizar, situación que señala el artículo 21 y 17-A del actual Código Fiscal de la Federación, respectivamente, indicando que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

De lo anterior, se desprende que el contribuyente en caso de incumplimiento, pagando voluntariamente se obliga a cumplir con el pago de la contribución principal, más su respectiva actualización, más los recargos, y si se requiere por parte de la autoridad, además se le impone una multa, se observa claramente la desproporcionalidad y exceso del poder impositivo por parte del sujeto activo, es decir, el Estado, que atenta incluso contra principios generales del derecho, consistentes en la falta de equidad cuando existen varias sanciones o medidas impuestas simultáneamente, desprendidas de una sola violación, que en el caso que nos ocupa, coexisten hasta tres "sanciones pecuniarias" por el hecho de incurrir en mora; además, al elaborar el cómputo de las cantidades a deber al fisco, lo accesorio puede exceder en cuantía al adeudo principal, transgrediendo además principios que son a todas luces el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad y exceso en el poder impositivo del Estado, al no motivar debidamente las medidas de coacción o resarcimiento que pretende hacer valer, afectando la economía del contribuyente, disminuyendo su capacidad contributiva, así como sus garantías y seguridad jurídica.

Al respecto, se infiere que en principio la indemnización por pago extemporáneo se realiza a través de dos figuras, los recargos y la actualización, ambos resarcen como último fin al fisco, es por ello que en el título de esta tesis se denominan recargos actualizados, como cáustica a dos figuras aplicadas simultáneamente, con un mismo fin y con pretendidas diferencias que hacen más oneroso el pago intempestivo.

Por ello, la formación de este proyecto, presenta en cuatro capítulos la explicación sistemática y jurídica acerca de la anticonstitucionalidad de los recargos y actualización en materia fiscal, situación que despierta el interés de analizarlo a la luz de la ciencia jurídica, exponiendo a continuación en forma sintética el contenido de los citados capítulos de la presente investigación:

En el primer capítulo observaremos el panorama general del poder coactivo fiscal, su evolución al adaptarse a necesidades sociales, obligando a los gobernados a contribuir con el Estado. A través de los estadios históricos universales y en México se abrió paso a que en la actualidad nos encontremos en la Fórmula de Equidad para el ejercicio del poder tributario, cuenta con límites que imperativamente debe respetar, así dentro de sus atribuciones y facultades habrán de procurar no vulnerar con sus medidas de coacción los derechos de los particulares, exigencia del Estado contemporáneo, observaremos como se ha desenvuelto el poder coactivo del Estado y su forma de aplicar medidas para evitar el incumplimiento de los contribuyentes.

En el segundo capítulo, se analizará el concepto base de este trabajo de investigación, consistente en el estudio de los recargos en materia fiscal, su evolución normativa, definición, naturaleza jurídica y clasificación, asimismo se indicarán las perspectivas de los recargos en el orden legislativo, jurisprudencial y ejecutivo; su importancia en el aspecto económico y jurídico, agregando el concepto de actualización y su fórmula de cálculo.

En el tercer capítulo, se hará un breve bosquejo respecto de los principales derechos públicos subjetivos del gobernado en materia tributaria, se extienden estableciendo límites al Estado para el ejercicio de su facultad de imposición, principios que se enmarcan en el artículo 31 Constitucional, fracción IV, consistentes primero, en que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, surgiendo el derecho de percibir estas contribuciones a la Federación, Distrito Federal, Entidades y Municipio, que conforman el Estado mexicano, derecho que encuentra sus limitantes en el principio de legalidad constitucional basado en los artículos 14 y 16 de nuestro ordenamiento fundamental, motivando y fundamentando todo acto de autoridad, así como el principio de legalidad fiscal, consistente en que toda contribución debe señalarse expresamente en disposición legal emitida por el poder legislativo; segunda que su destino sea el gasto público, tendiente a que las erogaciones se realicen a satisfacción del Estado y la necesidad colectiva; tercero y principal que el poder impositivo no sea excesivo cuidando la proporcionalidad y equidad en la aplicación de exigencia de contribuciones, respetando además el principio de igualdad, asentado en la Constitución Federal, gravando en proporción y dando trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, de acuerdo a la capacidad contributiva de los individuos para que el impacto que sufran no los deje en estado menesteroso.

Por último, en el capítulo cuarto se expondrán las principales razones por las cuales los recargos aplicados simultáneamente con la actualización vulneran garantías constitucionales ya que el Estado debe dirigirse bajo criterios de equidad social y productividad, logrando el beneficio general, explotando los recursos, permitiendo la organización y expansión de la actividad económica del país, alentando y protegiendo la actividad económica que realicen los particulares de manera que contribuyan al desarrollo económico nacional.

Para finalizar, es mi recomendación, que la política tributaria sea justa, y verdaderamente se apegue el Código Fiscal de la Federación, a los principios establecidos en la Constitución, garantizando efectivamente la seguridad jurídica y económica desprendida del artículo 31, fracción IV Constitucional, a partir del pago de los impuestos, siendo acorde con la capacidad de todos los contribuyentes; mejorando la equidad tributaria y las medidas que se proponen, y al mismo tiempo se combatirá la evasión fiscal, reduciendo las distorsiones del sistema impositivo y que influye en las decisiones económicas y en nuestro marco jurídico.

Vinculado con todo lo anterior, la iniciativa que se somete al presente análisis, sobre la anticonstitucionalidad de los recargos y actualización en materia fiscal, propondrá que sea sólo una la medida o interés causado por la mora para que no vulnere las garantías del contribuyente, evitando que haya perjuicio económico que repercuta en el Estado.

## **CAPITULO I**

**Panorama general del poder coactivo fiscal.**

---

**PANORAMA GENERAL DEL PODER COACTIVO FISCAL.**

**1.1.Nociones Previas.**

Las obligaciones impuestas a los gobernados a través de la ley, necesariamente deben estar provistas de una sanción para el caso de incumplimiento, o serían potestativas y no obligatorias, de esta manera cuando el cumplimiento no es voluntario el Estado tiene facultades para exigir la ejecución forzosa, a lo que jurídicamente llamamos poder coactivo, es decir, a través de Instituciones jurídicas se han establecido diferentes mecanismos para que las obligaciones sean cumplidas.

En materia tributaria este poder coactivo ha evolucionado y es necesario señalar que la historia de los gravámenes o impuestos la encontramos unida a la de los gobiernos, estos son reflejos de formas políticas que adopta el Estado intentando adaptarse a las necesidades económicas y sociales.

La obligación de contribuir nace simultáneamente con el Estado, desde su más primitiva forma, no sólo para cumplir sus finalidades, sino para su misma subsistencia, de ahí parte la importancia de asegurar su cumplimiento.

Por ello desde los inicios de la vida en sociedad se han aplicado medidas o sanciones a aquellos que no cumplieran con la obligación tributaria, que se traduce en la fuerza del Estado para obligar a los gobernados a contribuir, es decir, el poder coactivo en el aspecto fiscal, sin embargo este se ha desenvuelto de manera exagerada desde los tiempos pretéritos, lesionando derechos de los gobernados.

**Observemos someramente las consecuencias que han tenido que pagar los contribuyentes omisos a lo largo de la historia de la humanidad, así como la forma en que se ha manifestado el poder coactivo en materia fiscal.**

### **1.1.1.Etapa Antigua.**

**En la etapa salvaje del hombre, la propiedad y el trabajo eran de forma colectiva, por lo que todos contribuían para el bienestar de unos y otros mediante la caza y la recolección, de forma libre y espontánea a los investidos con poder, que generalmente eran los ancianos de la tribu; pero a medida que la división del trabajo se hizo presente, algunas personas se convierten en depositarios de la justicia, el poder y guardianes del orden; hacen de esas funciones su actividad principal, dejando a un lado la producción de bienes, para brindar un servicio y satisfacer sus necesidades colectivas, se plantea entonces el fenómeno de contribuir a este primitivo Estado.(1)**

**Los que asumen el gobierno se dedican a impartir justicia, mantener el orden y dar protección a los otros miembros mediante la fuerza o la cooperación voluntaria, requiriendo contribuciones en especie producto del trabajo agrícola para satisfacer sus necesidades.**

**El primitivo Estado, tuvo ventajas al ser teocrático, pues las omisiones de pago de impuestos apenas existen, ya que estas personas creen en demonios que castigan con enfermedades y muerte a quien no paga y la falta la asemejan a un crimen.**

**Posteriormente, con el crecimiento de la población los grupos sociales defienden su territorio y comienzan además a expandirse, entonces los gobiernos primitivos gravan con tributos a sus vencidos, obligándolos por la fuerza o haciendo convenios con ellos.**

1.Pazos, Luis. Límites de los impuestos. Uso y Abuso del Poder.Ed. Diana. México, 1983, p.43.

**Surgen y se desarrollan grandes civilizaciones gracias a los tributos, siendo drásticas las consecuencias a las que se enfrentaban los omisos de contribuir con su opresor, distinguiendo entre algunas a:**

#### **1.1.1.1.Egipto.**

**Como una de las primeras grandes civilizaciones se observa en las pinturas encontradas en las pirámides, dibujos que indican que cuando los agricultores morosos no pagaban impuestos en especie a tiempo, los funcionarios los azotaban y que incluso en algunos casos se llegaba a la confiscación de bienes y a la venta del deudor como esclavo.**

**El faraón cobraba impuestos y disponía de todos los brazos de los súbditos para servicios y prestaciones personales, muestra del exagerado poder real, asimismo tal era el temor, que los príncipes de las ciudades que pretendía atacar el faraón, le enviaban tributos en cuanto veían acercarse el bien organizado ejército egipcio, limitándose el poderoso Egipto a imponer el reconocimiento de su soberanía percibiendo elevados tributos.**

#### **1.1.1.2.Hebreos.**

**En la Biblia, se señala que las diez tribus de Israel, produjeron el desquebrajamiento de la monarquía judía a consecuencia del fenómeno fiscal, la revuelta se debió a la negativa de Robiam a reducir los onerosos impuestos de su predecesor, el Rey Salomón, quien embarcó un ambicioso programa de obras públicas. Ante la imposibilidad de pago del pueblo judío, el nuevo rey, acogió una solicitud para que redujese los impuestos, haciendo la fea amenaza:'El menor dedo de los míos es el más grueso que los de mi padre, ahora pues, mi padre os cargo de pesado yugo, más añadiré yo a él; mi padre os hirió con azotes, más os heriré yo**

con escorpiones<sup>2</sup>, ante esta contestación la revuelta de las tribus respondieron al rey apedreando hasta matar a sus agentes recaudadores.<sup>(2)</sup>

Como se observa, por lo que respecta al pago de impuestos no se consideraban las condiciones económicas de los contribuyentes y se vulneraban sus derechos con medidas intransigentes.

### **1.1.1.3. Roma.**

Como símbolo del auge en la etapa antigua, la propiedad privada ya es predominante, existiendo esclavos con un Estado clasista y dictatorial, desarrollándose la agricultura, el comercio y la navegación; marca su evolución en tres períodos: la Monarquía, la República y el Imperio, actuando el sistema tributario como un factor significativo de la grandeza y la decadencia de esta notable civilización.

En la Roma Monárquica sólo pagaban impuestos los patricios, siendo estos los que tenían el control político por lo que no eran muy gravosos, el sistema impositivo era desordenado, apoyado en el amontonamiento de normas y de instituciones no bien definidas, prescindiendo de consideración de los fenómenos económicos, por otro lado los excesivos gravámenes se imponían a los pueblos conquistados, quienes sufrían la opresión de los recaudadores romanos.

La población que no contribuía al sostenimiento de la *res publicae* crecía, y la carga de las responsabilidades ahogaba a los patricios, a Servio Tulio nombrado por primera vez por el Senado, se le atribuye la llamada reforma Serviana, la cual se considera republicana, estatuyó el censo para distribuir equitativamente los impuestos según las posibilidades de cada uno de los ciudadanos, estableciendo rangos de acuerdo a su patrimonio, al mismo tiempo que los plebeyos exigen su tribuna.

2. Groves Harold M. Finanzas Públicas. Ed. Trillas. México 1975, p.851.

Fue hasta la época de la República cuando Roma presentó la más alta perfección del pensamiento jurídico y de la praxis fiscal de la historia antigua, ordenando tributos sobre bases legislativas y principios que hallaron su realización concreta en Instituciones tributarias originarias; el sentido de la medida y de las proporciones era considerado por los romanos, cualquier carga se debía fundar sobre principios de equidad y justicia, aseverando Tiberio que "las ovejas deben ser trasquiladas pero no desolladas".<sup>(3)</sup>

El régimen imperial se esforzó por promover un Estado de confianza entre el erario y el contribuyente romano, mediante una circunspecta administración, creando tributos especiales para los peregrinos y las provincias.

Sin embargo, la represión de las violaciones tributarias estuvo presente, al principio las relaciones entre el Estado y el ciudadano se concebían como recíprocas; en el orden del deber de este último cumpliendo con la obligación de los tributos y concurrir a los gastos públicos, tuvo como presupuestos el mutuo respeto y la comprensión de los correlativos derechos y obligaciones. Las declaraciones juradas se denominaban réditos, tomada en sentido antiguo la acepción empezó a aplicarse desde la antigua Roma, equiparable a las declaraciones verbales, el acto era formal y solemne en el Campo Marte, bastando la respuesta del romano al cuestor respecto de sus propiedades para que quedaran sujetas a tributo, la razón que inducía al contribuyente romano a cumplir con sus deberes con el Estado era el solemne juramento, pero este sistema se volvió obsoleto con el crecimiento de la población y de la riqueza, así que a partir de la citada reforma Serviana la inscripción en el censo servía para el enrolamiento y distribución de la carga fiscal, en consecuencia su recaudación, y las declaraciones juradas, denominadas réditos, tomadas en sentido antiguo cuya revisión estaba a cargo de los censores -urbanos o rurales-

---

3. Giorgette, Armando. La Evasión Tributaria. Ed. Depalma. México, 1970, p.22.

verificando que todos los ciudadanos estuviesen inscritos, así como el cumplimiento de cargas fiscales que derivaran de ellas; y como en todo sistema jurídico, no falta quien incurra en incumplimiento de su obligación, se hacía acreedor a gravísimas sanciones, tales como:

La *Capitis Deminutio* , que significa limitación de derechos de la persona, que en materia tributaria se aplicaba la "media" y la "máxima", consistentes en la pérdida de derechos de ciudadano y en la pérdida de la libertad respectivamente, con ellas la confiscación de bienes por parte del Estado, forma en la que aumentaba su patrimonio.

Las deudas de orden público subsistían, extinguiéndose sólo mediante el pago de estas, por ello quienes se sustraían al deber del fisco no sólo se les aplicaba la *Capitis Deminutio* , sino que además resultaba la llamada *Infamia* , consistente en la falta de honorabilidad, afectando la consideración de que gozaba el individuo en la sociedad; la degradación en que incurría el ciudadano tachado de infame resultaba hasta la muerte, aunque los efectos podían ser borrados pero solo por el Senado y el Emperador.

Fuera de las operaciones del censo y de clasificación del pueblo, tenían los censores el poder discrecional de excluir del senado a alguno de sus miembros o de la orden ecuestre a un caballero. Podían excluir al ciudadano de las centurias y de privarle del derecho de sufragio, por el motivo de negligencia en las gestiones del patrimonio, lo que además implicaba un deshonor, es decir, la llamada nota censorial, que solo se podía borrar por alguna decisión de los censores sucesivos.<sup>4)</sup>

Los ciudadanos excluidos estaban inscritos fuera de los registros del censo, en tablas denominadas *tabula ceritum* , en recuerdo de los habitantes de ceres que tenían ciudadanía sin sufragio, lo que implicaba la *Capitis Deminutio media* además de que aparecieran en la lista de los infames.

4.Petit, Eugene.Tratado Elemental del Derecho Romano. Ed. Edinal. México 1991, pp.135,160 y 161.

A los citados ciudadanos llamábaseles *araii*, porque pagaban impuesto no proporcional a su fortuna como los ciudadanos de las cinco clases, sino que se les gravaba con una contribución arbitraria.

También existió la figura llamada *incensus*, que designaba a aquel que no cumplía con la inscripción en el censo, era castigado con la esclavitud *-Capitis Deminutio Máxima-*, confiscándole sus bienes, ya que al no contribuir con las cargas públicas realizaba un verdadero delito, además en cualquier momento que no cumpliera escrupulosamente sus obligaciones eran aplicadas torturas sin la posibilidad de salvarse. (5)

Los castigos eran rigurosos y a los recaudadores de impuestos se les exigía una suma fija de ingresos, si no llegaban a ella, debían completarla con dinero de su bolsillo, no podían abandonar el empleo por ser servidores hereditarios. Incluso Sánchez León, considera que 'las declaraciones de impuestos en la antigüedad llegaron a ser hasta humillantes, puesto que los obligados durante estas debían arrodillarse y pedir gracia'. (6)

De la breve exposición histórica enunciada hasta este momento, se puede apreciar que sistemáticamente el principio de justicia en materia tributaria comenzó a estar presente, sin embargo, las imposiciones fiscales no observaron este elemental principio, sino que por lo contrario, su establecimiento estuvo basado principalmente en el capricho de los soberanos denotando rigidez sin apartarse de las prácticas de la barbarie, en cuanto que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas y las sanciones por incumplimiento reducían a la persona a esclavo.

---

5.Giorgette, Armando. Op. Cit. p.36.

6.Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. PORRUA . México, 1990 p.6.

### **1.1.2.Etapa Feudal.**

Con la caída de Constantinopla, se marca otra etapa en la historia universal y un nuevo sistema de organización, transformándose el Estado en Monárquico con influencia teocrática monoteísta, bajo este sistema se adapta la civilización agrícola y comercial, el rey o gobernante era el dueño del país, retenía una porción en propiedad, recibiendo renta en forma de productos, el rey no podía administrar la tierra directamente, solía dar tenencia más o menos limitada a sus favoritos y a su vez tenía vasallos que eran dueños de tierras; los poseedores o siervos prestaban servicios y el pago de tributos era muy parecido al pago de un alquiler.

Esta etapa es particularmente importante porque encontramos un gran número de antecedentes de los impuestos que son base de los sistemas fiscales actuales, con sus respectivos cambios y adecuaciones.

Los impuestos establecidos por el señor feudal no solo fueron injustos, sino llegaron a ser hasta infamantes e indignos, como el derecho de toma, que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo que necesitaba para el aprovisionamiento de su castillo, pagando por ello la cantidad que él fijaba de manera arbitraria; existían otros numerosos impuestos que pagaba el villano o siervo como el de peaje, el que gravaba el tránsito de mercancías e inclusive los que se pagaban a la iglesia y al rey.

Las contribuciones que cobraban los señores feudales lo realizaban a través de intendentes que ellos designaban, teniendo los citados funcionarios facultades discrecionales para la fijación de las cargas tributarias.

El sistema fiscal que imperaba era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante, cuando los siervos o villanos comparecían ante los tribunales en solicitud de impartición de justicia, debían pagar derechos por este servicio .

En la Edad Media no faltaban los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre hacia la cárcel, en celdas frías, tenebrosas y húmedas, y como fondo las cámaras de tormento, quien no pagaba, tenía que hacerse a la idea, por ejemplo de pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado en las galeras a cadena perpetua. También quien se negaba a pagar el diezmo y no podía hacerlo, era recluído en la torre, la cual como ya decíamos encerraba incluso una cámara de tormento. (7)

Un ejemplo era Francia, que sufría un insoportable sistema fiscal, el clero estaba exento de contribuir y los gobernados sostenían dos soberanos, el Estado, al cual pagaban el vigésimo de renta, es decir el veinte por ciento de sus ganancias, y a la Iglesia el diezmo que era forzoso en toda Europa; además de existir otros numerosos impuestos, entre los que se distinguían la Taille que gravaba las utilidades al cultivar la tierra, que no solo significaba la fuente más importante disponible para el rey, sino que imponía su soberanía mediante el derecho a gravar a sus súbditos fuera del dominio real.

Los recaudadores aplicaban arbitrariamente métodos de clasificación, la simple apariencia era base para evaluar la renta, por lo que la única resistencia era la pobreza simulada, ya que quien no pagaba era considerado deshonorado y lo sometían a la degradación, quitándole sus bienes o su rango de caballero en caso de que fuese noble.

En Inglaterra, el resentimiento de la arbitraria imposición de tributos se remonta a los días de conquista de los normandos, de igual forma se establecían las gravosas medidas en caso de no cumplir; fue hasta el reinado de Juan sin Tierra cuando concedió que las imposiciones las decretara un Consejo Común y posteriormente la fijación estricta de los impuestos correspondía a la Corona a través del Parlamento y la Cámara de los Comunes, según lo designó la Carta Magna de 1215.

7. *Ibid*, p.12.

Las principales obligaciones feudales consistían en que los poseedores de tierras, por concesión del rey habían de pagar al soberano, sin embargo Carlos I de la Casa Estuardo, en 1628 se atrevió a levantar impuestos sin el consentimiento del Parlamento, recaudando ingresos y sanciones independientemente del mismo. La consecuencia fue que lo decapitaron por haber designado imposiciones fuera de lo establecido y no respetar lo ordenado. Pero quizá el primer gran antecedente respecto a derechos en materia tributaria fue la Carta de Derechos de 1698 (BILL OF RIGHTS), durante la monarquía de Guillermo de Orange, que indicaba que la exacción de dinero para el uso de la Corona con fundamento en prerrogativas sin la aprobación del parlamento era ilegal. <sup>(8)</sup>

### **1.1.3. Etapa Moderna.**

Históricamente se ha considerado que la etapa moderna inicia con la Revolución Francesa en 1789, época en la cual Turgot señala la abolición de los numerosos impuestos existentes hasta esa época. Además en la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", se incluye el derecho a que la contribución sea común e igualmente distribuída entre todos los ciudadanos, marcando el nacimiento de un nuevo ideal consistente en que el Estado respete los derechos del hombre.

Con lo anterior inicia una nueva etapa en materia tributaria, ya que el Estado evoluciona y se establece la división de poderes, con ello la tendencia a la necesidad de ingresos para cubrir los gastos públicos que adquirieron un papel importante en la justificación del Estado; al mismo tiempo, el régimen feudal queda atrás sustituyéndolo el capitalismo.

---

8. Groves Harold, M. Op. Cit. pp. 875 - 878.

Por otra parte, el estudio de la Economía pública comenzó a latir y tener expositores que en la Edad Media no había dado lugar a su desarrollo por el hermetismo cultural que mantenía la iglesia, asimismo se elaboran estudios sobre los impuestos y sistemas impositivos como Jean Bodin, Tomas Mun, William Pretty por mencionar algunos, hasta llegar a Adam Smith y su obra "La Riqueza de las Naciones", en la cual investiga la naturaleza y causa de la riqueza, clasificando los ingresos en categorías, pero lo más importante elaborando cánones de tributación que tienen influencia teórica y práctica sobre los sistemas impositivos de hoy.

Por lo tanto, el poder coactivo del Estado tuvo que alinearse a los nuevos parámetros estableciéndose sanciones y medidas sobre bases legislativas dentro de las facultades expresamente señaladas a las autoridades, adecuándose los sistemas fiscales a las necesidades del Estado en interdependencia con los gobernados.

#### **1.1.4. Etapa Contemporánea.**

En los últimos años se ha presentado una reacción contra las anteriores tendencias macroeconómicas, muchos autores han visto la necesidad de proyección microeconómica, como en el estudio de los efectos de los gravámenes sobre el trabajo, el ahorro y la inversión, la preocupación por los altos impuestos es bastante si además agregamos las altas consecuencias a pagar en caso de incumplimiento y su posible interferencia en los incentivos a producir o sobre la oferta de capitales para la expansión de las empresas.

Se consideran específicamente los problemas derivados de la alta tasa de tributación, su impacto sobre los trabajadores e inversionistas y su actitud respecto a riesgos que en una economía mixta es fundamental para el crecimiento económico.

Hoy en día la intervención del Estado en materia económica tiene un aspecto mixto, en consecuencia en materia tributaria formula políticas fiscales que se adecúan a las necesidades tomando en cuenta factores de variables dependientes e independientes de la economía.

El importe de los programas que elabora el gobierno se cubre con los impuestos que recauda principalmente, las previsiones que procedan se hacen de acuerdo a necesidades financieras de los países en desarrollo que aumentan constantemente, se mide por el número de burócratas ocupados y los recursos empleados para la realización de servicios.

Con el objeto de aumentar la percepción fiscal, los países deben contemplar la necesidad de suprimir toda recaudación costosa que pueda llegar a tener un gasto mayor que la cantidad recaudada.

La política fiscal constituye un valioso instrumento para lograr la equitativa distribución de los ingresos, resulta impostergable que los gobiernos de los países en desarrollo la estructuren en menor tiempo posible estimulando el desarrollo económico y social equilibrado.

De lo anterior, se desprende que el poder coactivo en materia tributaria comenzó con actividades bárbaras, sin embargo ha evolucionado de tal forma que en la actualidad debe apegarse a lineamientos establecidos en normas supremas, así como las normas secundarias que integran la legalidad financiera.

Cabe mencionar que Adolfo Carretero Pérez en su libro "Derecho Financiero", señaló acertadamente que la legalidad financiera ha evolucionado de acuerdo a los tipos históricos de los Estados, etapas a las que llamó: Pluralista, Absoluta, de Derecho y Social respectivamente hasta llegar a la actual Fórmula de Equidad, etapas en las que el poder coactivo fiscal se tuvo que adecuar. <sup>(9)</sup>

9. Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Ed. Santillana. Madrid, España 1989, p. 10.

Por lo tanto, correlacionando lo anterior encontramos que el "Pluralismo", corresponde a los inicios de la etapa Antigua de la historia, en la cual comenzó el ánimo de contribuir a la comunidad en la que vivía el ser humano, para la subsistencia individual y colectiva sin ninguna coacción externa, posteriormente con el advenimiento de la propiedad privada y las clases sociales, el poder del primitivo Estado se desarrolla con la instancia "Absolutista", manifestándose el poder de imposición y coacción de forma arbitraria, a pesar de existir ya el anhelo del sentimiento de justicia en este parámetro y que predominó también durante la Edad Media, sin que el Estado tuviera respeto a los derechos de los gobernados en lo que respecta a la imposición de tributos y aplicación de medidas en caso de incumplimiento, fue hasta la etapa moderna de la historia cuando la legalidad financiera se adecuó a un sistema "de Derecho", siendo este el parámetro para imponer las exacciones y las medidas aplicables a los omisos, al mismo tiempo que la división de poderes impone límites a las facultades de las autoridades, lo que dió lugar más tarde a la aplicación de sanciones en materia tributaria de diferente naturaleza, las de carácter administrativo y las de carácter penal, comenzando su desarrollo la ciencia financiera. Hacemos mención también que debido a las corrientes marxistas se intentó aplicar sin éxito lo que se denominó legalidad financiera "Social", a lo que corresponden las políticas financieras del modo de producción socialista, sin embargo en la praxis hemos visto que esta forma de Estado resultó oprimir y en la mayoría de los casos excederse en el poder coactivo, que a pesar de los beneficios no funcionó, por ello no indagamos más en el tema; por otro lado, se debe hacer notar que actualmente la "Fórmula de Equidad", es la que impera en la mayoría de las legislaciones en el mundo como Estados Unidos, España, Italia, Francia, Inglaterra, así como en legislaciones de América Latina, estableciendo principios no sólo para imponer las contribuciones, sino para que en general la cantidad con la que contribuya el gobernado no sea gravosa, debiéndose apegar a la legalidad financiera en todos los actos de autoridad, aún en el caso de omisión de pago y los gobernantes deben respetar los derechos del contribuyente, que de todas formas contribuirá porque es

un deber asignado en legislaciones supremas, el ideal es que el sistema no sea tan rigurosamente represivo.

Así pues, el poder tributario o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, desde épocas pasadas ha tenido un sello de represión al contribuyente si cumple y más aún si no cumple.

Veamos como se ha desarrollado este poder coactivo del Estado en materia tributaria en nuestro país, por ser la que más nos atañe.

## **1.2. Poder coactivo fiscal en México.**

Es importante contar con referencias históricas, más aún de nuestro país y del Estado en que vivimos, al cual estamos constreñidos a contribuir, no sólo como obligación, sino como deber para nuestra subsistencia.

Ya hemos visto como se ha manifestado el poder coactivo del Estado en materia tributaria de manera general, ahora veremos sólo fundamentalmente la manera en la que se ha desarrollado en nuestro Estado desde antes de la Conquista española, porque es ahí donde comienza nuestra historia, elaborando una breve reseña para lo cual se ha dividido la historia del derecho mexicano en periodos:

- 1.-El Precolonial,
- 2.-El Colonial,
- 3.-De la Independencia,
- 4.-De la Revolución,
- 5.-De la Post-revolución, y
- 6.-La Contemporánea o actual.

### **1.2.1. Precolonia.**

Existieron varias etnias indígenas o reinos que se establecieron en el Altiplano de México, distinguiéndose por su avanzada cultura y organización social, sin embargo es menester precisar que los reinos de México, Texcoco y Tacuba formaban la llamada Triple Alianza, porque gozaban de absoluta independencia, costumbres electorales, organización judicial, militar y religiosa bien definidos, además de ser los que dominaban a las demás culturas. (10)

Los reinos de la Triple Alianza necesitaban de recursos para hacer frente a los gastos que ocasionaban el ejército, el clero y el sostenimiento de las casas reales.

Existió un sistema fiscal acorde a los pueblos de Anáhuac, unidos en especie de Confederación o Alianza, la hegemonía la ejercían los mexicas, duplicándose el sistema fiscal aplicando imposiciones internas en la mencionada Triple Alianza (México, Texcoco y Tacuba), y externa para los pueblos dominados.

Los pueblos vencidos eran los que soportaban la mayor parte de las exigencias pecuniarias de los vencedores.

La grandeza del Estado mexica se apoyó en el sistema tributario externo, a través de cargas canalizó en su provecho esfuerzo, capacidad y talento artístico, cada año se pagaba una parte de lo que criaban o hacían, el tributo tenía fundamento jurídico en tratados celebrados con los pueblos a los que se extendía el Imperio.

El sistema era preciso y efectivo para fijar la recaudación de tributos, cada habitante era inscrito en pictogramas desde los seis o siete años de edad y

---

10. Mendieta y Nuñez, Lucio. Derecho Precolonial. Ed. Porrúa. México 1981, p. 5.

**suprimido a su muerte, se cuidaba que cada persona cumpliera con sus obligaciones respectivas.**

**La organización fiscal de los mexicas era recia, sus severas sanciones en el caso de evasión fiscal, omisión o resistencia al pago del gravamen tributario y distribución de la carga fiscal según cánones preestablecidos imponían una especie de vasallaje. (11)**

**Los pueblos rebeldes tributaban como esclavos, la falta de pago del tributo o el retardo en el mismo ocasionaba fuertes represalias por parte de los mexicas, las que llegaban hasta la destrucción de las poblaciones, salvo en calamidades públicas, en las que se suspendía el tributo un año e incluso mandaban ayuda; asimismo estaban exentos de pago los sacerdotes, los nobles, los menores, los huérfanos, lisiados y mayeques.**

**Asimismo, los funcionarios que se excedieran en el cobro de tributo, la pena era la muerte, es decir, a aquellos cobradores que exigían más de lo que se debía pagar, si un mayordomo aplicaba así una parte del tributo lo hechaban en una jaula y se desposeía a él y a su familia de su casa y lo condenaban a muerte.**

**A nadie le valía razón o excusa para exceptuarse de pago de tributo, el pobre debía trabajar, el enfermo se esperaba a que sanase. Los exactores perseguían con crueldad, se tenía la facultad de vender como esclavos a los insolventes. (12)**

**Al mismo tiempo que si el súbdito obligado no tenía para pagar o vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto, era vendido como esclavo, es decir, los recaudadores vendían a los insolventes, pero recordemos que la esclavitud era temporal hasta que cesara la deuda, excepto en el caso de algunos delitos.**

11. Armienta, Gonzalo. Proceso Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. México 1990, p. 15.

12. Yañez Ruiz, Manuel. El Problema Fiscal. Ed. Porrúa. México 1980, p.23.

**Por lo tanto, en materia tributaria el poder es autodefensivo por parte del Estado como sujeto activo en la relación jurídico tributaria mediante el ejercicio de la facultad económico coactiva para subsistencia del Imperio Mexica, como se observa no solo eran rígidos con el que no contribuyera, sino que las fórmulas represivas eran aplicadas por el propio Estado a sus funcionarios cuando estos rebasaban los límites de sus atribuciones.**

**Y a consecuencia de los excesivos tributos, los pueblos vasallos se rebelaban, negándose a seguir cubriendo las prestaciones impuestas por los funcionarios de la Triple Alianza sin éxito.**

**Lo anterior, encontraba justificación en la protección de las normas y la cultura sobre la que se sustentaba la organización.**

### **1.2.2.Colonia.**

**Se considera que la Edad Média en Europa correspondió a la Colonia en nuestro país, lo cierto es que durante el transcurso de los 300 años el sistema hecendario de la Colonia fue verdaderamente caótico, porque a pesar de existir ordenamientos con principios protectores, estos no se aplicaban; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.**

**En la Nueva España el régimen fiscal no era unitario y se fue integrando paulatinamente mediante las Ordenanzas Reales, que crearon distintos tributos.**

**En los primeros años el "quinto real" es el principal impuesto, es la quinta parte de los metales preciosos que adquirieron los conquistadores y posteriormente los encomenderos.**

Se gravó después la plata y el azogue, el metal materia de los primeros estancos o monopolios del Estado, la plata en cuanto a su amonedación y el "derecho de vajilla", consistente en que los particulares antes de labrar la plata debían llevarlo ante los oficiales reales para que fuera quintado. La inobservancia de esta obligación se sancionaba con la pérdida del metal en beneficio de la Real Hacienda y con el fin de controlar fiscalmente a los fabricantes, se prohibió el oficio de platero a los que no residiesen en la capital de la Nueva España, se ordenó que no estuviesen dispersas las platerías, sino concentrados en una sola calle a la cual se le denominó 'Plateros'.

Los tributos que pagaban los indígenas formaban otra fuente importante de ingresos para la Real Hacienda. Del pago de impuestos estaban exentos los caciques, los enfermos y las mujeres. A consecuencia de este sistema de repartimientos, el tributo que debían cubrir los indios encomendados lo percibían los encomenderos por cesión que en su favor hizo el rey, y respecto de la prerrogativa de cobrarlos la circunstancia alentó la codicia y propició tratamientos crueles e inhumanos de los cuales eran víctimas los tributarios.

Otras imposiciones eran "las Lanzas", la "Media Anata", "la Alcabala", "el Almojarifazgo", que cubría la mercancía al salir o entrar de los puntos del reino, el "Derecho de caldos", el de "Pesca o buceo de perlas" y "papel sellado", entre otros.

Las reglas fundamentales en lo concerniente a la mencionada obligación pública individual, se prescribieron en un Título preceptivo especial, de la Recopilación de Indias, la número VII, entre ellas se proclamó el principio de legalidad de los impuestos decretados por las Córtes -órgano legislativo-, desposeyendo de esta facultad al rey, además de que existió un procedimiento de impugnación de tributo cuando era excesivo que duraba alrededor de un año y medio, sin embargo solo los españoles impugnaban. (13)

13. Porras y López, Armando. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. México 1990, p. 42.

**Y entre el ingreso al erario se encontraba la percepción de las penas pecuniarias, las cuales tenían destinos especiales que asignaba la Corona.**

**Los españoles sabían que la exigencia de contribuciones a los naturales era indispensable para el sostenimiento de la Colonia, y aunque sabían que los servicios personales y los excesivos tributos resultaban dañinos, aún así se aplicaron políticas mezquinas que forzaban satisfacer las necesidades de los pobladores, pues era conveniente ganar la voluntad de españoles recompensando servicios y asegurándoles fortuna.**

**A pesar de que en 1536 se expidió una Real Cédula, que fija normas y principios tributarios basándose en la información de los pobladores y de la calidad de tierras que tenían, estipulándose una tasa fija de acuerdo a la información de sus pertenencias, para que justa y cómodamente pagaran tributo, así como la elaboración de una minuciosa matrícula; sin embargo los naturales se endeudaban con los encomenderos de manera que se hacían trabajadores perpetuos. (14)**

### **1.2.3. Independencia.**

**Fue tal el predominio de la desproporción en la Colonia, no solo en el ámbito tributario, sino en el aspecto político y social, por la excesiva represión, que fue necesaria la Independencia en 1810, en la cual sobresale que Miguel Hidalgo y Costilla no solo declara abolida la esclavitud, sino que declara que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indígenas se les exigía, además de las imposiciones a pagar en caso de incumplimiento.**

**Sin embargo, por el caos existente a consecuencia de la guerra no se elaboraron disposiciones propias, sino que los ordenamientos que se siguieron**

14. Navarro de Anda, Ramiro y Ernesto de la Torre Villar. Historia de México I. Ed. Mc Graw Hill. México, 1989, p. 112.

aplicando fueron los de origen español, tal fue el caso de la Constitución Gaditana de 1812, ordenamiento que teóricamente estuvo en vigor en dos ocasiones durante la última década de la Colonia y durante la guerra de Independencia, la base de esta normación era el Principio de Proporcionalidad de los Impuestos, al declarar que todo español sin distinción estaba obligado a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado, como se observa se excluye a los naturales.

Durante el tiempo que duró la guerra de Independencia se exhortaba a que se contribuyera, indicando que no eran extorsiones sino donaciones para la seguridad y defensa, sin embargo por el caos no existió sistema fiscal efectivo aplicable.

Fue hasta 1821, cuando México nace a la vida independiente, y entre los problemas más difíciles de resolver se encontraba el de hacienda, el erario se hallaba agotado, el sistema fiscal desordenado y con déficit, los ingresos habían disminuído por la inestabilidad del gobierno y el atraso industrial a causa de la guerra.

Se concertaron empréstitos, recurriendo a imponer gravosas contribuciones para remediar las exigencias del momento, imponiendo medidas arbitrarias en caso de incumplimiento.

La población ganó la igualdad al ser todos ciudadanos mexicanos, ya no se distinguirían indígenas de castas o criollos, sin embargo la consecuencia de la ciudadanía fue que todos pagaran impuestos, precio alto considerando que no existía la posibilidad de disfrutar de derechos por la movilidad de gobiernos y estancamiento económico.

La política fiscal fue proteccionista para el Estado, en un sistema prohibitivo, en el que se intentaba auxiliar a un Estado carente, precario e inestable.

**Para 1830 la política intentó dar impulso a la industria, pero comenzó una persecución política contra los individuos de las ideas liberales a quienes con el pretexto de falta de contribuciones llegaron aún a fusilar.**

**La situación del país continuaba caótica por los gobiernos inestables, a menudo el erario se encontraba en banca rota, recurriendo a préstamos ruinosos a países extranjeros, aumentando la deuda pública, sin mencionar las constantes guerras e invasiones.**

**En la Constitución de 1857, se adhiere como obligación de los habitantes, pagar impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República, a pesar de ello fue hasta la dictadura de Díaz cuando el país se estabilizó políticamente y las guerras internas cesaron.**

**En toda la historia del México independiente, fue un grave problema la delimitación fiscal de la Federación, de los Estados y Municipios, pues en muchas ocasiones un mismo producto era gravado dos o tres veces por el mismo concepto, así como el número de sanciones en caso de incumplir sin ninguna defensa para el contribuyente. (15)**

#### **1.2.4.Revolución.**

**Cuando Díaz llegó al poder, la Hacienda Pública permanecía en banca rota, sin embargo se logró dominar la crisis gracias al arreglo que hizo de la Hacienda José Ives Limantour, quien estimuló la inversión extranjera y se convirtió en un elemento influyente en el régimen durante las reelecciones de Díaz, incluso un tiempo hubo auge económico, creación de Bancos y Legislaciones, prevaleciendo los impuestos directos.**

15. Iturriaga de la Fuente, José. La Revolución Hacendaria. Ed. Foro 2000 SEP. México, 1989, p. 23.

Sin embargo, a la larga su política fiscal coadyuvó a la desigualdad económica de México, propició la inequitativa distribución de la riqueza y los impuestos indirectos se aumentaron.

Sobresale que la política del porfirismo no tenía objetivos de desarrollo económico y social, sino de preservación de los privilegios de las clases poderosas -nacionales y extranjeras-, que servían de sostén a Díaz.

Limantour, se consagró como el Ministro de Hacienda del Porfirismo, aprovechó las bases sentadas para edificar una política hacendaria coherente con los fines de Díaz.

El Porfirismo no tuvo política hacendaria que se reflejara en beneficios para las clases mayoritarias de México, particularmente dejó desprotegidas a las rurales y obreras, las cuales se les imponían fuertes contribuciones, ya que al alentar las inversiones se exentaron de impuestos al capital extranjero, por lo que los gravámenes los soportaba el pueblo.

A aquellos ciudadanos que se resistían a pagar impuestos exorbitantes los conducían a la "leva" o a Quintana Roo, conocida como la "Siberia Mexicana", en donde recordemos se mantenía un sistema de esclavitud. (16)

En 1896, se prohibieron las alcabalas, logrando un comercio interno libre de gravámenes, sin embargo los salarios no se mantuvieron paralelos a la elevación de precios, la gente de la clase media protestaba por el advenimiento de un sistema impositivo injusto y excesivo, emprendiéndose el desmoronamiento de la Dictadura, incluso hubo levantamientos en contra de medidas fiscales, la pobreza aumentó y a la par las tensiones se combinaron, precipitándose en México una lucha armada durante catorce años.

16. Colmenares, Ismael, et al. Cien Años de Lucha de Clases en México 1876 - 1976. Tomo I. Ed. Quinto Sol. México 1991, p.82.

**La lucha armada inició formalmente en 1910, subió al poder Francisco I. Madero que fue continuador de la dictadura de oro, manteniendo un carácter conservador, no pudo restaurar al país y después de su muerte continuaron Victoriano Huerta, Eulalio Gutiérrez, Roque González de la Garza, quienes no estabilizaron al país que continuaba en guerra; el sistema hacendario era nulo, y solo se concentraban en obtener recursos para las armas y el ejército.**

**Durante el período que comprendió los años de 1910 a 1921 se mantuvo la guerra y la total anarquía en materia de tributos.**

### **1.2.5. Post-revolución.**

**Al concluir la Revolución armada se marca la Etapa Constitucionalista de nuestro país, nace el espíritu de leyes supremo, la Constitución de 1917, resultado de un Congreso Constituyente pluralista y con un espíritu de protección social.**

**Quedan consagradas las garantías individuales y sociales, limitando al Estado en el ejercicio de sus facultades, así como en el ejercicio de su poder coactivo, se sustentó el criterio de que el gobierno debía poseer y administrar los servicios públicos como justificación del ejercicio de su poder.**

**En ese año Carranza estableció el monopolio de moneda a cargo del Estado, instituyó un Catastro en la República, expidió la Ley del Impuesto a la Producción, el Petróleo, el Teléfono, la Energía, los Anuncios, las Minas, el Uso y Aprovechamiento de Aguas, entre otros. (17)**

**A Carranza le correspondió haber iniciado la etapa del capitalismo de Estado en nuestro país, aunque dadas las circunstancias de la época su acción puede considerarse como atisbos de lo que vendría después, ya que los múltiples ordenamientos crearon confusiones y complejidad en el sistema tributario.**

17. Iturriaga de la Fuente. Op. Cit. p.35.

Las bases de la economía mexicana fueron sentadas en 1917, pero no fue hasta el gobierno de Calles cuando habían de considerarse hechos, ya que se debía estabilizar al país después de múltiples ofuscaciones gubernamentales y de guerra. Sucedió que las disposiciones en esta materia se mantuvieron condicionadas a una economía de guerra y en tales circunstancias, ya bastante fue lo que se hizo en la legislación.

Se juzga duramente el contenido hacendario de la Constitución de Querétaro, el sistema de 1917, en materia impositiva no fue muy feliz, mantiene reminiscencias del Porfirismo, y aún de la Colonia, sus principios son realmente arcaicos, no precisa adecuadamente la competencia de la Federación, los Estados y Municipios, permite inversiones en unos y otros, la sobreposición o duplicación de tributos, impidiendo el desarrollo del comercio y de la industria. Se aplicaban los viejos principios liberales de generalidad y uniformidad, falsos e injustos en materia fiscal. Al gravar de igual modo a sujetos con diferente capacidad económica, se acentuaba aún más la desigual repartición de la riqueza y las distintas clases sociales, las cuotas eran las mismas para los ricos que para los pobres, se pagaba por los artículos de consumo y lo mismo daba que los consumieran unos u otros.

A la muerte de Carranza, Adolfo de la Huerta, Presidente interino, solo se ocupó de convocar a elecciones. Cuando Obregón estuvo en el poder realizó la nivelación de presupuestos, sin embargo, no logró el pago de deudas, la realidad era que la Constitución de 1917 significó cambios de jure no de facto.

Y es que los principios de la escuela liberal en materia de imposición son los de generalidad y uniformidad de los impuestos, de acuerdo con los cuales se debe gravar a todos sin excepción y aplicarles las mismas cuotas. Y como tales principios se deducen del postulado de la igualdad de todos los hombres, -que es falso en materia económica- se infiere la falta de justicia y equidad en un sistema que se funda en semejante absurdo.

### **1.2.6. Contemporánea.**

Ya mencionamos que las bases de la economía mexicana contemporánea fueron sentadas en 1917, pero no fue hasta el gobierno de Calles cuando habían de considerarse hechos.

Para 1924 el Presidente Plutarco Elias Calles, aplicó políticas basadas en resolver preocupaciones sociales, hubo tendencias a simplificar más técnicamente los ingresos Federales, comprendiendo impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos, asimismo inauguró el Banco de México.

Ricardo J. Zevada asegura que no es posible dejar de mencionar los adelantos que el Régimen del Presidente Calles propició en el sistema fiscal y tributario del país, aún cuando algunas de esas reformas proceden de la administración Obregonista de 1925 a 1928, se impusieron las bases del sistema fiscal mexicano, quedando definidas y dieron lugar a la actual organización fiscal, que si no es perfecta, si está muy distante de las formulaciones liberales heredadas por la Revolución. (18)

Sin embargo, otro criterio considera que fue hasta después de la época superavitaria del presupuesto de 1925 a 1934 cuando se inició un cambio estructural en la política presupuestaria y que sólo entonces se orientó principalmente al desarrollo de obras públicas para el fomento de los servicios públicos.

Fue desde Plutarco Elias Calles, cuando se inició con energía dicho cambio en la estructura de los presupuestos Federales, al cesar el presupuesto de guerra, comienza a producir el país.

---

18. J. Zevada, Ricardo Calles el Presidente. Ed. Nuestro Tiempo. México 1971, p. 45.

**En la política fiscal de Calles se aplicaron por vez primera los principios de revolución social a la política hacendaria del gobierno, se redujeron los impuestos indirectos, evitando traslación en la masa consumidora débil y se estableció el impuesto al timbre bajo a las industrias, por lo tanto en el Callismo inicia la imposición fiscal directa, que es la más adecuada para redistribuir la riqueza.**

**Después de varios años de promulgada la Constitución y que se debilitaron los grupos políticos, en 1925 se convocó a la Primera Convención Nacional Fiscal, reuniéndose en la ciudad de México, para estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y los Estados, distribuyendo poderes y mejorando los sistemas fiscales.**

**Del proceso histórico constitucional nace el ejercicio del poder fiscal o de imperio de imposición de tributos, Dionisio J.Kaye cita a Luis Martínez López, que nos dice: "hace poco ... nada hacía esperar el nacimiento y arraigo de nuestro derecho fiscal, antes de esa fecha no existía propiamente una legislación tributaria, las leyes que establecían las contribuciones eran expedidas sin base jurídica ni apego a los elementales principios de economía pública. Sólo se tenían en cuenta las necesidades del Estado por lo que sus recursos eran fijados arbitrariamente y si las leyes daban resultado se mantenían en observancia y si no se derogaban por disposiciones secundarias, que algunas veces no llegaban al conocimiento de los causantes o se abandonaba su aplicación sin un Decreto o determinación que declarara su abrogación. Por lo que respecta a autoridades, las oficinas federales de Hacienda solo sustituyeron en nombre a las administrativas del timbre; conservaron sus facultades arbitrarias y continuaron usando procedimientos caprichosos para hacer cumplir sus determinaciones y los empleados inferiores, con el ejemplo de los jefes e ignorantes de las leyes que**

habrían de aplicar, incitaban al cohecho o lo admitían como único medio de regular la situación de los causantes'.<sup>(19)</sup>

Por otra parte, había resistencia de los contribuyentes, en una situación de arraigado desorden, en la cual se pensaba que era menos costoso el soborno, por lo que fue lento el convencimiento de contribuyentes a cumplir con sus aportaciones a fin que el Estado subsidiará los gastos públicos.

Excluyendo los impuestos municipales existían más de 100 diferentes impuestos en la República, cada Entidad establecía su propio sistema, no había planes concretos, ni definición de competencia, los impuestos se hacían cada vez más onerosos por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable.

En 1932, el Presidente Pascual Ortiz Rubio convocó a los gobiernos de las entidades, a la Segunda Convención Fiscal con el objeto de revisión de conclusiones de la primera, para delimitar jurisdicciones y coordinar el sistema federal.

Pero fue hasta el gobierno del Presidente Lázaro Cárdenas que se produce un incremento, en 1936 envió el Proyecto al Congreso de la Unión para reformar las fracciones XIX y XXIX del artículo 73 y el 131 Constitucional, para delimitar competencias; en 1940 se reformaron dichas fracciones, sin embargo lo más apremiante fue sin duda la promulgación del primer Código Fiscal de la Federación en 1938, con el que se marca el inicio verdaderamente técnico de la sistematización tributaria del país.

De lo anteriormente expuesto, inferimos que en todos los Estados en todas las épocas se ha ejercido el poder tributario, la obligación de contribuir

19. Kaye J. Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis. México 1990. p. 20.

siempre ha existido en las sociedades humanas, bajo diferentes denominaciones y formas, su cumplimiento ha sido y es indispensable para el sostenimiento económico y político del Estado y su actividad, estos denotan por sí mismos la situación de superioridad del Estado muchas veces ejercida de forma despótica o arbitraria.

Así pues las características del poder tributario consisten en su abstracción, ya que deriva del poder de imperio del Estado con el derecho de aplicar tributos consignado en una ley; es permanente, por ser connatural al Estado y derivar de su poder; es irrenunciable, porque sin él el Estado no subsistiría; es indelegable, ya que no se transfiere, sin embargo existen limitaciones al poder tributario, que en la propia Constitución aparecen con el nombre de garantías individuales que constituyen las restricciones al poder del Estado, tanto en su aspecto legislativo, como ejecutivo, y hacen del Estado mexicano un Estado de derecho.

Ya mencionamos la importancia del primer Código Fiscal, en su momento tuvo que principiar por colocar el régimen de sanciones dentro de un absoluto respeto a las garantías consignadas en la Constitución, de la que ha derivado la necesidad de establecer dos tipos de sanciones, las administrativas y las penales, junto con ello las autoridades fiscales han aplicado diversas medidas a efecto de evitar la omisión en el pago de contribuciones, tales como el apercibimiento, la multa, la clausura, la inhabilitación, la configuración de delitos y los recargos, estos últimos considerados como figura polémica dentro de nuestro sistema fiscal, concebido como medida aplicable a los omisos de pago en el plazo establecido, mismos que analizaremos a continuación.

## **CAPITULO II**

**Análisis de los recargos en materia fiscal.**

---

**Análisis de los recargos en materia fiscal.**

**II.1.Evolución normativa de los recargos.**

Los denominados recargos, han tenido naturaleza jurídica distinta en la legislación positiva mexicana, en épocas pretéritas era una verdadera multa, aplicándose desmedidamente sin consideración a la pobreza general desde antes de 1854, hasta que el Plan de Ayutla manifiesta en el punto tercero la inconformidad respecto a las contribuciones onerosas y los múltiples recargos. (1)

A partir de la época Constitucional, en el derecho fiscal se aplicaron los recargos debido a la resistencia de los contribuyentes a cumplir voluntariamente, resultado de las situaciones imperantes en nuestro país, suceso que manifestó complejidad en virtud de la falta de delimitación de competencias, ocasionando multiplicidad de cuotas y recargos que aumentaban desproporcionadamente.

Fue desde un Decreto en Mayo de 1927, cuando se logró uniformar los recargos en la legislación fiscal, estableciéndose desde entonces que estos no tienen carácter de multas, sino son intereses moratorios que deben cubrirse por la falta de pago oportuno de los impuestos, sin embargo, hasta antes de 1937 el sistema tributario no era organizado y continuaban existiendo un sinnúmero de legislaciones, por ello el Código Fiscal de la Federación expedido en 1937, merece especial mención, contiene normas de derecho positivo que unificó los más avanzados principios de la ciencia de las finanzas en materia tributaria, antes no existía un ordenamiento que recogiera los principios que se habían quedado en la Constitución y dejado a la lucubración doctrinal, este Código es el primer esfuerzo

---

1. Briseño Sierra, Derecho Procesal Fiscal, Ed. PORRUA, México 1990, p. 7.

**serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del Derecho Tributario, entró en vigor durante el gobierno del Presidente Lázaro Cárdenas en 1938.**

**Nace con este primer Código la etapa verdaderamente técnica de nuestro derecho fiscal; los recargos están contemplados como ingreso federal, dentro de la clasificación de los aprovechamientos, se denominaron "rezagos", citados en el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación de 1938, no mencionándose su calidad accesoria expresamente.**

**Se habían establecido desde entonces dos supuestos para el pago de recargos, primero a consecuencia de pagos parciales, resultado de convenios en relación al pago de contribuciones, en virtud de la situación económica insuficiente de los causantes, concediéndose prórrogas en cuyo caso se pagaban recargos del 9% anual, y el segundo supuesto era por falta de pago oportuno de contribuciones, derivado del artículo 228, fracción XIV, con un porcentaje del 2% mensual, sin embargo, el último supuesto se encontraba en el Capítulo de las Infracciones, con este motivo el Tribunal Fiscal de la Federación dictó resoluciones contrarias aseverándoles el carácter de sanciones a pesar de que los legisladores habían establecido el carácter de interés moratorio, era pues una contradicción tipificar los recargos como sanción, al no pagar la prestación en el plazo señalado en el artículo 223, fracción VII.**

**En el Código Fiscal de la Federación de 1962, continuaban contemplándose los recargos dentro del Capítulo de Infracciones y Sanciones, para el caso de pago realizado fuera del plazo señalado por las leyes fiscales, a razón del 2% sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, sin que en ningún caso exceda de 48% del importe del impuesto (a.207) y cuando medie requerimiento o gestión de la autoridad dará lugar a la aplicación de sanciones.**

En el Código Fiscal en mención se establecía que los recargos mayores de 500 pesos se remitieran a revisión por la Procuraduría Fiscal, además que dejarían de causarse durante tramitación de inconformidades que los interesados promovieran, garantizando el adeudo (a.208).

Asimismo, encontramos contradicción en virtud de que en el artículo 207 se menciona que los recargos se consideran indemnización al erario federal por falta de pago oportuno, mientras que en el artículo 332 se clasifica a los recargos dentro de sanciones aplicables en caso de infracción, situación que se consideró un error legislativo.

En el Código Fiscal de la Federación expedido en 1967, ya se define más técnicamente los aprovechamientos, derivándose el carácter accesorio de los recargos, fueron catalogados fuera de las sanciones hasta la Reforma del 30 de Diciembre de 1951, elevando su tasa; doctrinariamente fue difícil aceptar el carácter exclusivamente indemnizatorio, se le atribuyó también el punitivo por su elevada tasa.

En 1981, los plazos concedidos por prórroga causan recargos (a.2), estos son en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, asimismo, aparece el supuesto de cobrar recargos cuando la autoridad encuentra diferencias a cargo del contribuyente (a.22), se pagan recargos desde la fecha en que se debió hacer el pago, además, al Ejecutivo Federal se le atribuye la facultad de conceder mediante Decreto, plazos con reducción o eliminación de recargos para favorecer ramas industriales que pudieran estar afectadas (a.30).

Se enuncia la prohibición de no causación de recargos sobre estos, ni multas, estableciéndose una tasa del 50% más de la fijada en la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación por el Congreso de la Unión, tomo en cuenta el interés de mercado computándose para el fisco, un 12.7% mensual, asimismo el monto de recargos a cobrar en caso de prórroga era del 5% mensual a diferencia del interés que paga el fisco en caso de devolución que era del 9% anual.

En el Código Fiscal de la Federación de 1982, los recargos continúan en concepto de indemnización a una tasa de 50% mayor a la que fije el Congreso de la Unión, ascendiendo a un 4.5% mensual, (36% anual), tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México (a.21), estableciendo el tope de que dichos recargos no excedan del 100% de las contribuciones, asimismo, se tomará en cuenta lo mismo que para el pago a plazo o en parcialidades (a.66), no imponiendo multas por cumplimiento voluntario. En el cuarto transitorio se enuncia que cuando se hubieran causado recargos con anterioridad a este Código sobre contribuciones federales no pagadas que alcanzaron el 100% del importe de dichas contribuciones, reanudándose la causación de estos sobre las mismas aún cuando excedan del porcentaje mencionado, situación que para el Código Fiscal de la Federación de 1983 se modificó, aceptando que se calcularan sobre el total del crédito fiscal sin que excedan del 250% de dicho monto.

Para 1986, se elimina el límite de 250% porque abarca un período de cuatro años aproximadamente, se aprueba un aumento a la tasa de recargos, haciendo necesaria la eliminación de dicho límite para evitar que con el transcurso del tiempo prescriba y se obtenga una ventaja financiera, existiendo una tasa de 5.5% mensual que asciende en el Código Fiscal de la Federación de 1987 a 8.5% mensual sobre el saldo a pagar.

En 1989, el Código en mención, señalaba la forma de establecer los recargos, cambia en cuanto al mecanismo de cálculo, aplicándose el Índice Nacional de Precios al Consumidor, calculado por el Banco de México publicado en el Diario Oficial dentro de los 10 primeros días del mes siguiente al que corresponda, y para 1990 se adhieren las actualizaciones a los recargos en virtud del transcurso del tiempo, situación que prevalece hasta la actualidad, a pesar de pequeños cambios en los artículos ha conservado su esencia, cuestionamiento que analizaremos en el presente estudio concienzudamente, no sin antes determinar que debemos entender por recargos y cual es la concepción dogmática de estos.

## **11.2. Concepto de recargos.**

Las definiciones actuales sobre los recargos en materia fiscal conforman una gran variedad, examinemos algunas concepciones objetivas de los estudiosos del derecho fiscal, con el objeto de encontrar entre ese conjunto, los elementos constantes que destacan, o bien aquellos que son objeto de polémica, sin atender por el momento el carácter de la prestación, citaremos las concepciones siguientes:

De conformidad con el Diccionario de Economía y Finanzas, el término recargo en la fiscalidad, "es el aumento de la carga tributaria que grava al contribuyente cuando sobre la base liquidable o sobre la cuota se establece un determinado porcentaje de exacción adicional para un fin determinado". (2)

Se deriva la neutralidad de la definición, no prejuzga respecto a la determinación del carácter indemnizatorio o sancionador, punto de polémica que será materia de una análisis aparte; se afirma simplemente que es una exacción adicional que grava al contribuyente sobre la base liquidable.

Margain Manautou, nos dice que: "recargos son indemnizaciones que el erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales, se origina por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tiene como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella, de ahí el elevado interés que se exige en la ley". Aquí ya se acepta que la prestación tiene carácter indemnizatorio, sin embargo, señala la finalidad de hacer incosteable que se incurra en pago extemporáneo, supuesto que pertenece al carácter sancionatorio. (3)

2. Tamames Santiago Gallego, Ramón. Diccionario de Economía y Finanzas. Ed. Alianza, Limusa Editores, México 1994, p447.

3. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. PORRUA, México 1996, p. 331.

**Sáinz de Bujanda, presenta la característica exclusivamente indemnizatoria de la prestación, indicando que es "interés de demora aquel que tiene el carácter indemnizatorio, consiste en imponer al deudor el pago en beneficio del fisco acreedor de una indemnización para pagar los daños y perjuicios de este último". (4)**

**Se observa los elementos de la obligación al indicar el sujeto pasivo, el contribuyente; el sujeto activo el fisco y el objeto, indemnizar por daños y perjuicios en virtud de la demora.**

**Para López Martínez, "los recargos incorporan o suplementan al concepto de deuda una prestación pecuniaria debida a un ente público como respuesta de un ordenamiento a una determinada situación que afecta la satisfacción del crédito tributario". (5)**

**Lo anterior se ocupa de los recargos como una obligación derivada de normas y aplicable a los sujetos que se encuentren en el supuesto de aquella, no indaga en su finalidad ni en su carácter, solo les atribuye la característica de suplementarios.**

**Por último, Sergio Francisco de la Garza opina que "los recargos son la relación tributaria que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal y su contenido es el pago de intereses". (6)**

---

4.Sainz de Bujanda, Fernando.Notas de Derecho Financiero.Tomo I, Madrid 1975, p.238.

5.Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano.Ed. PORRUA, México 1990, p. 33.

6.De la Garza, Sergio Francisco.Derecho Financiero Mexicano.Ed. PORRUA, México 1994, p.461.

**Para tener un concepto más preciso diremos que los recargos son considerados como un resarcimiento a favor del fisco, en virtud de la falta de pago en el plazo señalado en ordenamientos fiscales, cuyo porcentaje sobre la base liquidable grava al contribuyente con la finalidad de indemnizar los daños y perjuicios. Es necesario agregar la posición expuesta por Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, infiriendo que "son el recurso que establece la autoridad por falta de pago oportuno de las prestaciones fiscales a que tienen derecho el gobierno local y que la propia legislación hacendaria debe de señalar como una especie de indemnización por la falta de pago oportuno de las prestaciones a que el Estado tiene derecho". (7)**

**Para concluir, en la actualidad el Código Fiscal de la Federación nos señala en el artículo 21 que deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.**

### **11.2.1.Otras terminologías.**

**La palabra recargo la adaptamos de otros sistemas fiscales al nuestro, concebido como el gravamen derivado de obligaciones principales debidas al fisco y aplicado a contribuyentes morosos; conocidos en Francia (surcharge), Inglaterra (new charge), Italia (sopraccarica), Alemania (belastung), España (resago) entre otros, concepción que se incorporó a nuestro sistema de manera sui generis, es decir, adquiriendo un matiz especial. (8)**

**También se le conoce como interés de demora, recargo de apremio o interés punitivo, es fácilmente constatable la utilización de otras expresiones que al respecto se han empleado en los distintos textos positivos, con el afán de recoger en el ordenamiento jurídico tributario, un concepto que designe la consecuencia ante el pago no tempestivo de las obligaciones fiscales.**

**7.S/a. Estructura Jurídica de las Contribuciones Especiales y otros Ingresos derivados del Principio del Beneficio. Ed. INDETEC. México 1992, p.32.**

**8. Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana. Vol. 49. Ed. ESPASA-CALPESA. Madrid, España, p.1138.**

### **11.3. Naturaleza Jurídica de los recargos.**

Con anterioridad indicamos que los recargos han tenido naturaleza jurídica distinta en la legislación positiva mexicana, los autores fiscales también han hecho esta distinción, su carácter ha sido discutido por doctrinarios, legisladores y magistrados.

La circunstancia de atribuirles a los recargos un carácter de interés moratorio o sanción, tiene importantes consecuencias jurídicas, ya que al aceptarse de una u otra naturaleza adquiere enfoques distintos a la luz de la Constitución Federal que como norma fundamental deben acatarse sus lineamientos.

Examinemos las posturas de juristas sobre el carácter de los recargos en materia fiscal, así como su encuadramiento en nuestro sistema fiscal.

#### **11.3.1. Teorías mexicanas.**

La doctrina mexicana se ha dividido en cuanto a la concepción de los recargos, destacando dos principales teorías que explican su naturaleza en materia fiscal, la primera derivada de nociones de derecho público, sus exponentes son Francisco de la Garza, Briseño Sierra, Sánchez León, entre otros, atribuyéndole un carácter o matiz sancionatorio; y la segunda, atendiendo a conceptos civilistas siendo sus expositores Otto Mayer, Lomelí Cerezo y otros, asignándole carácter puramente indemnizatorio.

##### **11.3.1.1. Doctrina derivada del Derecho Público.**

Para fundarla, recordemos que desde la época Constitucionalista de nuestro derecho, el recargo en materia fiscal se aplicó como una verdadera

sanción derivada de la ley, aplicada a aquellos contribuyentes que no pagaban en el plazo establecido; incluso en el Código Fiscal Federal de 1938, se encontraban los fundamentos del recargo en el Capítulo de Infracciones, clasificándose como una verdadera sanción, situación que creo confusión, toda vez que al concebirse como sanción, se sumaba a la multa por falta de pago, existiendo duplicidad, contrariando a la Constitución, adaptando incluso el sistema de alternatividad, circunstancia que cambio en el Código Fiscal de la Federación de 1967.

Se deduce de lo anterior, que la concepción del recargo fiscal para esta doctrina es de atribuirle un carácter sancionatorio, es decir, en virtud de la potestad coactiva de la que goza el Estado, conlleva y atiende al carácter represivo, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora u omisión de cumplir en plazos señalados.

Ahora bien, debemos indicar que toda violación tiene como consecuencia una sanción, logrando dos fines principales, uno retributivo o compensatorio de la alteración provocada en el orden jurídico, y otro, preventivo o intimidatorio que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el sancionado (prevención especial), como por el resto de la comunidad (prevención general).<sup>(9)</sup>

De esta manera los recargos se conciben en esta doctrina como sanción a grosso modo, debido a la falta de cumplimiento de pago de la contribución en el plazo señalado; más específicamente, es una infracción administrativa, derivada de la coacción del Estado para obligar a los particulares al acatamiento de las normas tributarias, sino lo hacen en forma voluntaria, derivada de la facultad ejecutiva, y al ser de tipo pecuniario, tienen por objeto resarcir al fisco, en virtud del retraso en el pago y en función del lapso transcurrido entre este y la fecha en que se paga, el fisco debe recuperar lo perdido.

---

9. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. PORRUA, México 1994 p.861.

**Se afirma que los recargos proceden solamente por falta de pago del crédito fiscal, la cual constituye una infracción, según el propio Código Fiscal de la Federación, agregando la circunstancia de la alta tasa.**

**Así tenemos que las sanciones en materia tributaria tienen como supuesto que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia o regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales a que esta a cargo el Estado, es decir su característica o fin primario consiste en la represión del sujeto pasivo de la obligación tributaria y amenaza e intimida a los demás sujetos de cometer un ilícito administrativo.**

**Este criterio lo sustenta Sánchez Piña, conceptuando a los recargos como : "la obligación del deudor ante el fisco a liquidar o pagar cuando no cumple con el pago de contribuciones en el plazo señalado para ello", atribuyéndole la finalidad de sancionar la violación a la disposición fiscal. (10)**

**Por su parte Dionisio J. Kate, la clasifica dentro de las sanciones o clases de castigo impuestas al infractor de la ley fiscal, consistente en cargar una cantidad extra de la debida al contribuyente. (11)**

**Francisco de la Garza, reconoce que en la legislación mexicana, los recargos son una indemnización, pero dentro de su clasificación de grupos de sanciones, a estos los sitúa dentro de aquellas que se imponen al deudor en beneficio del fisco para indemnizar daños y perjuicios. (12)**

**Por su parte Briseño Sierra y Lerdo de Tejada, niegan el carácter puramente indemnizatorio y consideran que son punitivos. Para fundar su aserto**

10. Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. PAC. México 1991.

11. Kaye, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. Ed. THEMIS, México, 1990. p67.

12. Ver De la Garza, Francisco. Op. Cit. p.939.

**afirman que los recargos proceden solamente por la falta de pago oportuno del crédito fiscal, la cual constituye una infracción según el propio Código de la materia, esto es, un acto u omisión de un particular trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. (13)**

Nosotros creemos que en esta vista de la legislación mexicana y a pesar de la enfática negativa legislativa, los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción el recargo y la multa.

Sin embargo, a pesar de las anteriores opiniones se descarta la idea en nuestro sistema tributario de concebir a los recargos como sanción, en virtud de que con dicha naturaleza estos serían a todas luces anticonstitucionales, vulnerando al artículo 22 del ordenamiento fundamental, por ello ya no se incluyó expresamente dentro de la clasificación de sanciones fiscales, y se ha buscado la manera de adecuarlos al sistema tributario con el carácter de indemnización, circunstancia que a continuación explicaremos.

### **11.3.1.2. Doctrina civilista.**

La conducta de la que se deriva el incumplimiento de una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, debe ser resarcida económicamente por el contribuyente, la consecuencia jurídica del incumplimiento de un deber se produce en relación con el obligado, es decir, debe haber un señalamiento de consecuencias que se deriven de la inobservancia de un precepto.

Existe responsabilidad en cuanto a que debe haber reparación del daño causado a la administración por tributos cubiertos en forma extemporanea lo que da como consecuencia el pago de recargos.

13. *Ibidem*. p. 878.

**Lo anterior, se traduce en la responsabilidad fiscal existente cuando el contribuyente incumple con su obligación de pago, lo que hace que nazca la facultad de Estado de exigir el cumplimiento forzado de la obligación, además de la reparación de daños y perjuicios e imposición de la pena a la que haya lugar.**

**Al presentarse el incumplimiento o la infracción como supuesto jurídico, la consecuencia es imponer una medida al responsable a través de la ley.**

**Así los recargos son el resarcimiento y no pena a favor del fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella cuando se paga, por tal razón constituye en el fondo un verdadero interés moratorio, como lo establece el actual Código Fiscal.**

**Inferimos que es regla general, que en caso de incumplimiento en el derecho privado debe haber resarcimiento de daños y perjuicios que el incumplimiento de la obligación ocasionó a la parte afectada, lo anterior, aplicado a derecho tributario, advertimos que el Estado tiene especial interés en que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales de las que esta a cargo.**

**El criterio de Mendez Aparicio respecto al tema que nos ocupa lo traduce en la manifestación de defensa pecuniaria y recuperación o resarcimiento moratorio y finalmente una fuente de recursos independiente. (14)**

**De esta manera, la teoría civilista se refiere sobre todo a la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por la impuntualidad del deudor en el**

14.Cit. por Margain Manautou, Op. Cit. p.329.

**cumplimiento de sus obligaciones, es decir, su función es compensatoria a través de la indemnización que cubrirá de acuerdo a la deuda.**

**Se agrega que no es una penalización, sino una compensación específica con arreglo a un módulo objetivo, se intenta evaluar el coste financiero que para la administración tributaria supone al dejar de disponer de las cantidades debidas y no ingresadas en el plazo estipulado. El carácter resarcitorio, esta inspirado en el instituto civilístico de la mora, carácter que adopta la legislación tributaria.**

**Por último se indica que la obligación tributaria es un vínculo o deber jurídico, que implica la aportación al fisco, nace una relación jurídica en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al obligado, y la función del recargo es de tipo indemnizador y no sancionador.**

### **11.3.2. Teorías extranjeras.**

**La doctrina extranjera esta dividida. Presutti los considera indemnización. Tesoro indica que es sanción complementaria o accesoria, sustenta que se aplica tanto a violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria, consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo, y que tiene la misma consecuencia jurídica de estos. (15)**

**Asimismo, Bielsa narra: la obligación de pagar recargos o intereses punitivos como los llama la legislación argentina, tiene función de resarcimiento y no de pena por lo que punitivo es incorrecto.**

**Para Villegas, es sanción compensadora, la cual solo pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado por la infracción. (16)**

---

15. Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez. Derecho Tributario Mexicano, Ed. TRILLAS, México, 1988 p. 74.

16. De la Garza, Op. Cit. p. 878.

Giuliani Fonrouge no las incluye entre las sanciones, atribuyéndoles carácter indemnizatorio, con lo que esta de acuerdo Bujanda, al indicar el interés de demora con carácter indemnizatorio, en virtud de que la sanción consiste en imponer al deudor el pago, en beneficio del fisco acreedor, de una indemnización por los daños y perjuicios que este último haya experimentado, lo cual es correcto si se toma en cuenta que la tasa del interés de demora es el básico del banco de España, es decir el interés normal del dinero. Inclusive sostiene que el legislador cometió un error al calificar de sanción al interés de demora. (17)

Así vemos, que los recargos son 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 que se evite incurrir en ella, se exige en la ley hasta llegar a 5 años de lo omitido.

Aún cuando el sistema de multas fijas se aplica además a la omisión de contribuciones que descubra la autoridad fiscal en actos de fiscalización los recargos no se dejan de percibir.

### **11.3.3. Comparación de los intereses civiles, mercantiles y fiscales.**

Es indudable la inspiración de los recargos fiscales en los intereses civilistas, y en esta línea, desde una perspectiva ius privatista en la que se ha forjado, se señala su origen tras la aparición de la moneda en la Edad de Bronce, pudiendo remontarnos hasta Mesopotamia, Egipto y Grecia, en la que se genera la función crediticia, aunque con el advenimiento del Imperio romano encontramos las primeras definiciones, para la época cristiana se prohibió absolutamente el interés del dinero, en la Encíclica *Vix Pervenit*, de **Benedicto XIV** en 1745, se autoriza por fin el interés con el requisito de

17. Giuliani Fonrouge Carlos. Derecho Financiero, Vol. 2. Ed. DEPALMA, Buenos Aires, Argentina 1970.

hacerlo valer a justo título, y a partir de ahí surgen tres distintas tipologías de interés que han perdurado hasta nuestros días, entre ellos el interés convencional, que se pacta derivado de un contrato generalmente de mutuo en el cual el acreedor obtiene una ganancia o lucro; los intereses moratorios, su función es resarcir un daño al acreedor a consecuencia del retreso culpable, cumplen la función de compensar el uso del dinero ajeno; y los intereses compensatorios, en el cual hay un rendimiento por la privación de la cosa debida.

Al equipararse los recargos con los intereses, debemos entender en general que el interés es la cantidad que se paga como remuneración por la disponibilidad de una suma de dinero tomada en concepto de crédito. Se justifica como retribución por el factor capital, o por la abstinencia de consumo que significa para el prestamista. El interés es el origen de la renta generada por las instituciones crediticias que toman dinero con pago de intereses pasivos y lo prestan con el cobro de intereses activos.

Nos damos cuenta que el interés da la idea de la liquidez de un mercado de opciones o futuros, como una noción de recuperabilidad o de rendimiento de un capital tomado a préstamo, acumulándose los intereses generados sucesivamente, en un proceso de retroalimentación que ensanchan momento a momento, el capital total a pagar.

De lo anterior, se debe señalar que en nuestro sistema jurídico los intereses tienen perspectivas de acuerdo a la materia, así contamos con enfoques distintos de acuerdo a si son intereses mercantiles, civiles o fiscales, veamos algunas diferencias.

### **11.3.3.1. Intereses mercantiles.**

Los intereses mercantiles se encuentran considerados desde dos aspectos, el primero aplicable de forma general como efecto de la morosidad y el

segundo en forma específica como ganancia o lucro consecuencia de un contrato de préstamo.

El aplicable como efecto de la morosidad consiste en que cuando existe la morosidad o incumplimiento en cualquier contrato mercantil, se puede estipular un porcentaje sobre la cantidad principal como indemnización por la falta de cumplimiento.

Por otro lado, el aplicable en forma específica derivado del contrato de préstamo mercantil, se indica en el artículo 361 del Código de Comercio Vigente que la prestación pactada a favor del acreedor que conste precisamente por escrito, se reputará interés, aquí sobresale que en virtud del negocio que se realiza conlleva un lucro que consiste precisamente en el porcentaje pactado en dicho contrato.

El artículo 362 del citado Código señala que los deudores que demoren en el pago de sus deudas deben satisfacer desde el día siguiente al del vencimiento, el interés pactado para este caso, o en su defecto el 6% anual.

Asimismo, el préstamo en especie computa también crédito, graduando el valor precio de mercadería prestada que tenga en plaza al día siguiente del vencimiento o por el que determinen los peritos si la mercadería se extinguió al tiempo de valuarse.

En cuanto a títulos o valores el crédito por mora, será el mismo que el título devengue o el 6% anual, determinándose el precio de Bolsa o la cotización o el precio de plaza al día siguiente de su vencimiento.

El artículo 363, indica que el interés vencido no devenga intereses y los contratantes podrán sin embargo capitalizarlos.

El artículo 364 estipula que el recibo del capital por el acreedor, sin reservarse expresamente el derecho a los intereses pactados o debidos, extinguirá la obligación del deudor respecto a los mismos, las entregas a cuenta cuando no resulte expresa su aplicación, se imputan primero al pago del interés por orden de vencimiento y en segundo lugar al capital, excepto en pacto contrario.

El artículo 380 indica que en la compraventa se paga el precio en los términos y plazos convenidos y la demora en el pago del precio constituye la obligación de pagar créditos al tipo legal sobre la cantidad que adeude.

### **11.3.3.2. Intereses civiles.**

En sentido estricto se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital, es decir un beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión.

Su justificación va ligado al objeto del cual resultan, así tenemos que en primera instancia el dinero tomado como mercancía puede ser alquilada o vendida como todas las otras, así se obtiene una ganancia; el segundo criterio asevera que existe una privación de su uso por parte de quien lo presta, por lo que debe gratificarsele, y el propósito es que quien tiene una suma de dinero, para un futuro debe aumentarla en virtud de la dinámica económica porque sufre pérdida de valor adquisitivo con el paso del tiempo.

En materia civil son considerados como frutos, de acuerdo al artículo 893 del Código Civil vigente, "son frutos civiles... los réditos de los capitales...", en este caso se trata de los intereses lucrativos, los cuales generalmente se pagan derivados de un contrato de mutuo civil, que inclusive pueden ser en dinero o especie, permitiéndose la libertad de los contratantes de estipular la cantidad o el porcentaje, pero a pesar de ello cuando el interés sea tan desproporcionado que haga fundadamente creer que sea ha abusado del uso pecuniario, de la

**inexperiencia o de la ignorancia del deudor, a petición de este el juez teniendo en cuenta las especiales circunstancias del caso, podrá reducir equitativamente el interés hasta el de tipo legal (a.2395 C.C.).**

**Se prohíbe convenir que los intereses se capitalicen y que produzcan intereses, y esta puede ser anulada en caso de pactarse(a.2397 C.C.).**

**Pero la otra circunstancia que da nacimiento a los intereses es cuando se incurre en mora, es decir, cuando el deudor no paga al momento en que se hace exigible la obligación ya sea por haberse cumplido el plazo establecido o por haberse llenado los requisitos legales para ello.**

**Es un retardo injustificado en el cumplimiento de una obligación y presupone siempre la existencia de una prestación ya sea real o personal, eficaz, exigible o vencida.**

**No todo incumplimiento o retardo en el pago constituye una mora del deudor, solo en el caso de que sea culpable o imputable a este.**

**Son varios los sistemas en los que se coloca en mora al deudor, en México se sigue el sistema consistente en que las obligaciones a plazo, en el término estipulado la obligación se hace exigible, puede dar lugar al ejercicio de la acción rescisoria, con el pago de daños y perjuicios a título de indemnización compensatoria o al cumplimiento forzado de la obligación no cumplida, con el pago de daños y perjuicios, ocasionados por el retardo en el cumplimiento a título de indemnización moratoria independientemente de la acción que elija el acreedor, el deudor se hace responsable como consecuencia de su mora de daños y perjuicios que le ocasione al acreedor el riesgo de la cosa recae sobre él por encontrarse en culpa, y queda obligado al pago de estos accesorios.**

**Al hacer un pago de título de reparación, se engendra la figura llamada indemnización, que es aquella cantidad que cubre la pérdida del acreedor por los daños y perjuicios, es decir, el que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres causa un daño a otro esta obligado a repararlo, a menos que demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima.**

**La responsabilidad procedente de dolo es exigible en todas las obligaciones, la renuncia de hacerla efectiva es nula (a.2106 C.C.).**

**Se entiende por daños la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación(a.2108 C.C.), y se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación(a.2109 C.C.). Los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse (a.2110 C.C.).**

**La responsabilidad civil puede ser regulada por convenio de las partes, salvo en aquellos casos en que la ley disponga expresamente otra cosa. Si la prestación consistiere en el pago de cierta cantidad de dinero, los daños y perjuicios que resultaren de la falta de cumplimiento no podrán exceder al interés legal, salvo convenio en contrario (a.2117 C.C.).**

**De lo anterior, se deduce que se pacta derivado de un contrato el pago de intereses en caso de incumplimiento, para cubrir los posibles daños y perjuicios que le causa el retraso del cumplimiento.**

**Además, el llamado interés legal es el que sirve para determinar con fijeza las cargas adicionales que se devengan por demora en el pago de una obligación, puede servir también de referencia para la fijación de tipos en casos concretos. En materia civil es del 9%, estableciéndose el principio de que lo accesorio no puede rebasar la cuantía de la suerte principal.**

### **11.3.3.3. Intereses fiscales.**

**Primeramente se indica la noción de interés, se considera como parte de este el ajuste que a través de la denominación de unidades de inversión, mediante la aplicación de índices o factores, o de cualquier otra forma, se haga de los créditos, deudas, operaciones así como del importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero.**

**Por otra parte, la autoridad fiscal cuando esta obligada a devolver las cantidades recibidas indebidamente hará la devolución oficiosa o a petición de parte. Se paga la devolución actualizada conforme al artículo 17-A del código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago indebido o presentó la declaración, hasta que se efectúe. Si la devolución no se efectúa en cincuenta días, la autoridad fiscal pagará interés, calculado a partir del día siguiente del vencimiento de dicho plazo conforme a una tasa igual a la de los recargos y actualizada (a.22).**

**La devolución se aplica primero a intereses y después a la cantidad. No se excederán en su causación diez años. Si la devolución se hubiera efectuado y no procedían, se causan recargos desde la devolución.**

**Las diferencias existentes entre los recargos y los intereses fiscales, son el sujeto a aplicarse, mientras los primeros los paga el contribuyente, los segundos los paga el fisco, sin embargo, el cómputo es casi el mismo; asimismo la finalidad es diferente, ya que los intereses financieros son generados por el uso indebido del dinero del contribuyente, es decir, hubo un lucro indebido y le corresponde la recuperación de este, además que no tiene ninguna relación con la mora, en cambio los recargos son en concepto de indemnización por daños y perjuicios ocasionados al fisco.**

Para concluir, se señala que las semejanzas entre los intereses civiles, mercantiles, fiscales y los recargos es que existe prohibición para que se capitalicen, es decir, se computen unos sobre otros, así como en que tienen como presupuesto el menoscabo del patrimonio, sin embargo, las diferencias entre los recargos fiscales y los intereses mercantiles y civiles es que los primeros son fijados mediante ley, y nunca se convienen entre las partes, en su determinación participan órganos del Estado como lo es el Poder Legislativo y el Ejecutivo, así como Instituciones con carácter público el menoscabo sufrido es en el patrimonio del Estado, afectando a la colectividad, por lo que al ser un ingreso existe ganancia colectiva, su finalidad es solo de resarcimiento y lo accesorio se permite que rebase la cuantía de lo principal.

En cambio los intereses mercantiles y civiles los pueden fijar las partes o adherirse al de tipo legal, el menoscabo patrimonial es particular solo afecta al acreedor, la ganancia es particular, su naturaleza varía determinándose un lucro o resarcimiento en concepto de indemnización según el caso y existe la prohibición en la ley respectiva de que lo accesorio no rebase la cuantía de la suerte principal, además el porcentaje es bajo en comparación de los recargos.

#### **II.4. Tipos de recargos.**

Se distinguen tipos de recargos que constituyen indemnización al fisco, primero los moratorios, equivaldrían al interés legal que le corresponde al erario, en virtud de que este los fija, cuando el contribuyente ha incurrido en mora; y segundo los impositivos, son cantidades adicionales a las tasas previstas en leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente, en virtud de que el pago no es cubierto a tiempo.

Contamos con el principio de que el pago de recargos surge cuando existen alteraciones de plazo respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los plazos en materia tributaria pueden sufrir alteraciones como: la anticipación que en materia tributaria solo existe cuando la ley lo autorice; el aplazamiento, que la autoridad señala mediante Decreto ante situaciones de fuerza mayor o de caso fortuito; la prórroga, que surge de convenios entre la autoridad y el contribuyente en virtud de las especiales circunstancias expuestas y acreditadas por este; la interrupción o suspensión del período o plazo, toda vez que no se llega a realizar el hecho generador de la obligación principal y la moratoria.

Se dispone que los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de la exigibilidad, hasta que se efectúe el pago, es decir que todo paso del tiempo sin pagar causará recargos, esto es lo que conocemos como el presupuesto de hecho, de esta relación de recargos es el no pago de los créditos fiscales o tributarios en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación, o sea, la mora en el cumplimiento de una obligación tributaria o fiscal de carácter sustantivo.

Analicemos los tipos de recargos que reconoce el actual Código Fiscal de la Federación.

#### **11.4.1. Recargos moratorios.**

La obligación de pagar estos recargos nace, como obligación ex- lege, por el hecho de que no se haya hecho el pago en forma oportuna, es decir, automáticamente, al día siguiente al en que venció el plazo para el cumplimiento de la deuda principal y es de carácter continuado, generándose a medida que transcurre el tiempo hasta que se efectúe el pago de la deuda principal.

Dispone el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que no se causan recargos cuando el contribuyente al pagar las contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor hasta por el monto de dicho saldo,

siempre que este se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate. Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiere originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, solo se causaran recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

Tratándose de contribuciones, los recargos se calculan sobre el total del crédito fiscal excluyendo los propios recargos, la indemnización prescrita por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, para el caso de impago del cheque los gastos de ejecución y multas por infracción a disposiciones fiscales.

En el caso de aprovechamientos los recargos se calculan sobre el total del crédito fiscal excluyendo los mismos e indemnización prevista en la ley antes mencionada y gastos de ejecución. Las multas no fiscales no causan recargos.

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado da lugar al cobro del mismo más la indemnización de un 20% que ordena la ley en cita. En este caso los recargos empiezan a correr a partir del inicio del tercer mes siguiente al día en que debió de hacerse el pago, estos conceptos se extinguen independientemente de los demás por medio del procedimiento de ejecución.

En la actualidad los recargos se aplican cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calculan conforme a tasas indicadas en el Código Fiscal de la Federación, situación que estipula el artículo 21 "cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o el plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables a cada año

para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión".

Se establece que los recargos se causan hasta por diez años, por todo el tiempo que dure la mora, por lo que viene a resultar una carga muy onerosa para el contribuyente, que inconforme con la pretensión de la autoridad fiscal, puede decidir hacer uso de medios legales de defensa, tiene que garantizar el pago de toda la cantidad debida antes de proceder el medio de defensa.

Si el contribuyente cometió la infracción por caso fortuito o vis maior, se fija un límite de causación y pago de los recargos en un año.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causan sobre el monto requerido y hasta el límite de lo garantizado cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiere sido menor al que corresponda, los recargos se deben computar sobre la diferencia.

Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 10 que cuando el contribuyente deba pagar recargos, la tasa aplicable en un mismo período mensual o fracción de este, será siempre la que este en vigor el primer día del mes o fracción de que se trata, independientemente de que dentro de dicho período la tasa de recargos o de interés varíe.

También el citado reglamento, indica en su artículo 9 que no se causan recargos de conformidad con el artículo 21 cuando el contribuyente al pagar sus contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que este se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió recargarse la contribución de que se trate.

Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, solo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

Agregamos que de acuerdo al artículo 73 del Código de la materia, no se impone sanción si el contribuyente cumple voluntariamente, es decir, sin que medie requerimiento de la autoridad, pagando solo la contribución actualizada y recargos.

#### **11.4.2. Recargos financieros.**

El mismo artículo 21 del Código Fiscal, indica que si se obtiene autorización para pagar a plazos ya sea en forma diferida o en parcialidades se causan recargos de acuerdo al artículo 66 del Código citado.

Para este tipo de pago se requiere que se garantice el interés fiscal de forma total, la contribución principal y el total de recargos conforme a los artículos 141 y 142 del Código antes mencionado.

La tasa aplicable para el pago de recargos será conforme al artículo 10 del Reglamento del Código de nuestra materia, estos nacen de contribuciones omitidas y de la solicitud de autorización de pago a plazos es decir, cuando se hacen pagos en abonos de una cantidad determinada.

**La primera parcialidad no se actualiza, sino hasta la segunda, pagandose al vencimiento, con la consecuencia de que si se deja de pagar una parcialidad , se le otorga el derecho al fisco de hacer exigible el total de la contribución omitida.**

**Los recargos financieros o de pago en parcialidades como también se les llama, se actualizan mes con mes sobre la parcialidad actualizada, aplicando el factor de actualización.**

**Como observamos, existe una relación accesoria en este tipo de recargos, por lo tanto se extingue con la principal.**

**En cuanto al pago, se estipula en el artículo 19 del Código de la materia, las reglas de imputación, aplicándose los pagos primero a gastos de ejecución, y segundo a los recargos y las multas, por lo que aquí observamos su importancia, con la consecuencia de que en los recargos financieros no se podrán hacer pagos imputables a la contribución debida, para disminuirla, sino que se exige la cantidad total.**

**La relación tributaria de recargos en este caso tiene como supuesto un acto administrativo de prórroga o de autorización de pago de un adeudo diferido en parcialidades y como contenido del pago de interés que devengue por la espera en el cumplimiento de una obligación tributaria principal.**

**La naturaleza tributaria de la prórroga fiscal, autoriza parcialidades, pero no deja de percibir el fisco indemnización el fisco por el pago intempestuoso.**

**Es diferente a los recargos moratorios, requiere para su nacimiento un acto de autoridad fiscal que autorice diferimiento del pago en su deuda principal. El carácter indemnizatorio es inegable y es de tracto sucesivo.**

Se caracteriza a los recargos principalmente por su naturaleza indemnizatoria, el hecho generador es la tardanza en el pago, su monto se calcula aplicando la tasa prevista en el artículo 21 del código de nuestra materia, al monto de las contribuciones omitidas y actualizadas, no causan recargos no obstante la mora los propios recargos, las multas por infracción a disposiciones fiscales, los gastos de ejecución y la indemnización por falta de pago de un cheque mediante el cual se cubrió la contribución.

La exigibilidad del crédito, comienza desde el momento en que la contribución no pagada, se convierte en exigible, y entre las consecuencias tenemos la actualización, los recargos actualizados y la posibilidad de multa, en virtud de la punibilidad por falta de pago oportuno, que es sancionable con multas administrativas, la omisión está tipificada.

Esta relación jurídica puede ser tributaria si el retardo en el cumplimiento es de un tributo, o puede ser fiscal si el retardo en el cumplimiento es de una prestación fiscal no tributaria.

## **11.5.Perspectivas de los recargos.**

Toda percepción tributaria, sirve para los fines del Estado, cubriendo gastos públicos y necesidades sociales, asegurando la vida social, económica y jurídica de la población de este, manteniendo la sujeción de los individuos a las normas.

Los órganos del Estado, al proponer el sistema de leyes, crean la estructura que será apoyo para el buen funcionamiento del Estado. Así cada autoridad o poder de la Federación tiene la obligación dentro de sus atribuciones de evaluar los conceptos que se someten a su consideración y definir sus alcances, por ello continuaremos este análisis con el punto de vista de los órganos del Estado.

### **11.5.1. Legislativo.**

Respecto a los recargos la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y la considera puramente un accesorio a pesar de la severidad de los recargos de la contribución omitida por cada mes o fracción hasta que se realice el pago.

En la exposición de motivos de la Reforma número veinticinco del 30 de Diciembre de 1996, se trata de adecuar la economía al Plan Nacional de Desarrollo, el objetivo es el crecimiento económico y preservar los equilibrios macroeconómicos, el sistema fiscal debe ser suficiente.

Se creó una categoría intermedia de penalidad para lograr un sistema sancionatorio justo y progresivo, para quienes hubieran omitido el pago de contribuciones o se hubiera beneficiado indebidamente en perjuicio del fisco federal por montos menores.

Se dice que una contribución que se deja de percibir, ocasiona un daño económico, lo cual es cierto, pero los legisladores, han creado una astuta manera de resarcir a través de la actualización de la contribución, el cobro de recargos actualizado y además en caso de requerimiento de la autoridad, el pago de la multa respectiva, considerándose como objeto cubrir el daño al fisco, esto en la exposición de motivos han sido consideradas como medidas para evitar que el contribuyente incurra en el pago de su obligación, dice "es medida preventiva", negando el carácter sancionatorio y evitando audazmente como se dijo, que contravenga el artículo 22 Constitucional, al menos en teoría.

Se concibe que a los aprovechamientos, corresponden específicamente los ingresos derivados del sistema sancionatorio, encajan multas administrativas que por cualquier concepto establezca la autoridad, así como los recargos, por lo que existe una contradicción.

### **11.5.2. Jurisprudencial.**

Sabemos que el criterio jurisprudencial es sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, elaborando la interpretación de normas que resuelven casos concretos, con la característica de que sus veredictos forman Jurisprudencias, que son consideradas ley, por ello es importante, verificar cual ha sido su criterio respecto a los recargos, tema de esta Tesis. La más certera la encontramos con la voz

**RECARGOS. INTERPRETACION DEL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** De conformidad con el precepto legal de referencia, siendo el pago de recargos una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de contribuciones, su cálculo debe efectuarse a partir de la fecha en que debieron pagarse dichas contribuciones, ya que la determinación correcta y en tiempo de éstas, es una obligación a cargo de los contribuyentes. Por tanto, si la quejosa no se autoliquidó correctamente y omitió el pago de las contribuciones a que se encontraba obligada, los recargos por concepto de indemnización, deben calcularse y pagarse a partir del día en que debieron cubrirse las aludidas. Octava Epoca, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II Segunda Parte-2, Página: 455.

Asimismo, ha establecido la forma en la que se generan en caso de requerimiento de la autoridad con la voz:

**RECARGOS FISCALES. CUANDO EMPIEZAN A GENERARSE.** Este Tribunal Colegiado no comparte el criterio relativo a que los recargos se deben de computar desde la fecha de la liquidación hasta que sean cubiertos, pues considera que es más justo computarlos desde el momento en que la liquidación se notifique, pues es hasta entonces propiamente cuando produce sus efectos y nace a la vida jurídica, ya que de lo contrario la apatía de la autoridad al tardarse más de 2 años en notificar el crédito le perjudicaría al particular, lo cual no puede ser considerado de manera alguna equitativo. Séptima Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192 Sexta Parte, Página: 137.

**En cuanto a su carácter accesorio no se ha discutido, marcando diferencia con el derecho común, toda vez que se permite exceder de la suerte principal:**

**RECARGOS, MONTO DE LOS. SU NATURALEZA DE "ACCESORIOS" NO IMPIDE QUE PUEDA EXCEDER DEL 100% DE LA CONTRIBUCION.** De acuerdo con lo establecido por el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, los recargos son accesorios a las contribuciones, lo que no puede interpretarse como una simple relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, conforme a la cual esto no pudiera exceder del 100% de aquello. La accesoriedad de los recargos es cualitativa, pues si bien sólo surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de las contribuciones, la determinación de su monto dependerá de las cantidades que por el tiempo de la mora hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso, hubiera obtenido el contribuyente, las cuales pueden exceder de la cantidad referida. Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216 Primera Parte, Página: 104.

**En cuanto al pago en parcialidades, recordemos que también se cobran recargos actualizados desde la segunda parcialidad, la Suprema Corte sustenta el criterio a la voz de:**

**PAGO DIFERIDO O EN PARCIALIDADES DE CREDITOS FISCALES. EL ARTICULO 66 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL NO CONTRAVIENE A LOS ARTICULOS 13 Y 28 CONSTITUCIONALES.** El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual la autoridad administrativa puede autorizar a los contribuyentes el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales a su cargo, no contiene una ley privativa, según se entiende por ésta en la tesis jurisprudencial del pleno de la Suprema Corte de Justicia visible con el rubro de "Leyes Privativas", en la primera parte del último apéndice al Semanario Judicial de la Federación, página ciento sesenta y nueve, porque esta norma no está formulada de manera que se agote con su aplicación a un caso concreto, desapareciendo después de ocurrido tal acontecimiento, si no que por su propia abstracción sobrevive a su aplicación en cada caso, permaneciendo en el sistema jurídico como una regla apta para ser observada tantas veces como sujetos se coloquen en el supuesto el artículo 13, pues el

legislador no dispone en ninguna parte de su texto que la autorización para pagar de modo diferido un crédito, o en parcialidades, proceda exclusivamente en favor de algún o algunos particulares que por sus cualidades especialísimas de raza, clase social o ascendencia, merezcan un trato privilegiado y, por ende, distinto del que podría corresponder a cualquier otro miembro de la colectividad.- La ley por sí misma, no distingue de entre los contribuyentes a quienes están en aptitud de obtener la autorización y a quienes no gozan de esta posibilidad.- Porque la norma no contiene criterios al respecto, no es jurídicamente posible sostener que consagra un trato desigual ni un beneficio injustificado en favor de cierta clase de individuos.- Lo único a lo que se constriñe el legislador es a dar en general una potestad a la administración para autorizar, cuando así lo considere conveniente, el pago de un crédito fiscal con las modalidades antes mencionadas, pero sin predeterminar el ejercicio de esta potestad en perjuicio o en beneficio de uno o varios contribuyentes singularizados.- Tampoco vulnera la garantía de igualdad del artículo 28 Constitucional, por cuanto éste prohíbe la exención de impuestos a título particular, ya que desde ningún punto de vista puede considerarse que el precepto legal libere a un contribuyente previamente identificado y singularizado de los efectos gravosos del fenómeno de imposición fiscal.- El artículo 66 no faculta a la autoridad a liberar a un contribuyente en particular de la obligación que pesa sobre todas personas de contribuir a los gastos públicos en los términos y condiciones marcados en las leyes respectivas de cada impuesto, ni tampoco prescribe que solo tratándose de ciertas personas elegidas, no por su pertenencia a una categoría general de individuos, sino por sus cualidades subjetivas, podrá concederse dicha autorización. Por el contrario, el precepto persigue justamente asegurar el ingreso a la Hacienda Pública de las cantidades a cargo de los contribuyentes, por la vía de facilitarles el entero en forma diferida o en parcialidades con los recargos que el propio numeral determina. Octava Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III Segunda Parte-2, Página: 519.

Asimismo, se reafirma el criterio de hacer exigible la deuda total en caso de omisión de pago de alguna parcialidad, estipulando:

**PRORROGA O AUTORIZACION PARA PAGAR EN PARCIALIDADES, NO PUEDE SUBSISTIR EL PORCIENTO DE RECARGOS, PREVISTO PARA LOS SALDOS INSOLUTOS CON MOTIVO DE PAGOS PARCIALES, CUANDO SE PRODUCE EL CESE DE LA.** De conformidad con el artículo 21, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, cesará la prórroga o la autorización para pagar en parcialidades y el crédito será inmediatamente exigible, cuando, en su caso, deje de cubrirse alguna de las parcialidades. Ahora bien, si por virtud de la ley debe cesar la autorización -o resolución- concedida para pagar en parcialidades y con determinado porcentaje de intereses sobre saldos insolutos el crédito fiscal, resulta inadmisibles que al ya no subsistir la autorización en cuanto el pago de parcialidades, si pudiera mantenerse la misma por lo que hace al pago de recargos previstos para el pago de aquéllas, pues al establecerse en el artículo 21-III del Código Fiscal, que al dejar de cubrirse alguna de las parcialidades, cesará la prórroga o la autorización respectiva y el crédito será inmediatamente exigible, es claro que no puede subsistir el por ciento de recargos, previsto para los saldos insolutos con motivo del pago en parcialidades, cuya autorización ha cesado. Séptima Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 139-144 Sexta Parte, Página: 118.

También, existen criterios respecto a que no se consideran inconstitucionales los recargos actualizados, por no contravenir al los artículos 16, 22 y 31 de la Constitución Federal, que analizaremos extensivamente en el capítulo cuarto de esta tesis, sin embargo, adelantamos que el criterio de la Corte nos parece ineficaz para el fin que se persigue, existe un doble y hasta triple procedimiento para resarcir al fisco, contrariando el principio "non bis in idem", nadie es juzgado dos veces por el mismo hecho, se proscriben la dualidad de actos idénticos, prohibiendo implícitamente dualidad de medidas aplicadas a un mismo sujeto.

Nosotros creemos que en esta vista de la interpretación mexicana y a pesar de la enfática negativa legislativa, los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo los recargos actualizados, actualización de contribuciones y la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble o hasta triple sanción.

**Algunas autoridades pretendieron exigir el pago de recargos con motivo del pago extemporáneo de multas, estableciéndose en la interpretación de los recargos que solo se cobran sobre los créditos principales no pagados oportunamente, pero sin que puedan extenderse a las multas que son créditos derivados, impuestos como pena por incumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento con violación a la equidad.**

### **11.5.3. Ejecutivo.**

**Se caracteriza a los recargos principalmente por su naturaleza indemnizatoria, el hecho generador es la mora o tardanza en el pago, su monto se calcula aplicando la tasa prevista en el artículo 21 del código de nuestra materia, al monto de las contribuciones omitidas y actualizadas, este no excede de los correspondientes 10 años. No causan recargos no obstante la mora los propios recargos, las multas por infracción a disposiciones fiscales, los gastos de ejecución y la indemnización por falta de pago de un cheque mediante el cual se cubrió la contribución.**

**La exigibilidad del crédito, comienza desde el momento en que la contribución no pagada, se convierte en exigible, y entre las consecuencias tenemos la actualización, los recargos actualizados y la posibilidad de multa, en virtud de la punibilidad por falta de pago oportuno, que es sancionable con multas administrativas, la omisión está tipificada.**

**Esta relación jurídica puede ser tributaria si el retardo en el cumplimiento es de un tributo, o puede ser fiscal si el retardo en el cumplimiento es de una prestación fiscal no tributaria.**

**Es una relación accesoria porque su existencia depende de la de una obligación fiscal o tributaria principal. Se desprendió del artículo 32 del Código Fiscal de 1967.**

**Es una obligación ex- lege, porque su nacimiento surge de la conjunción de la hipótesis legal y del hecho concreto e individual del retardo en el pago de una prestación fiscal concreta.**

**Su carácter indemnizatorio quedó fijado desde el primer Código Fiscal, fue ratificado actualmente en el artículo 21 del vigente Código, el cual dispone que deben cubrirse recargos "en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".**

**En el anterior Código, originalmente fueron catalogados los recargos dentro de las sanciones y posteriormente fueron clasificados fuera de ellas, aunque siendo su tasa la del doble de los intereses que para prórrogas se dispone en la actualidad, difícilmente puede aceptarse doctrinariamente que tenga exclusivo carácter indemnizatorio sino también punitivo, por su elevada tasa.**

**Los pagos que hagan los deudores de los créditos fiscales, cuando sean insuficientes para cubrirlos en su totalidad, se aplican primeramente a los gastos de ejecución, secundariamente a los recargos y a las multas, en el mismo nivel y por último a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, etc.**

**Podemos decir que esta relación es continuada o de tracto sucesivo, pues se inicia con el vencimiento del plazo para pagar el adeudo principal y se prolonga, momento tras momento, hasta que se extingue por algún método dicho adeudo, o bien se paga el recargo o transcurren 5 años.**

**Los recargos, en su polémica naturaleza jurídica en la legislación positiva mexicana, se ha disfrazado en su evolución.**

**La circunstancia de que a los recargos se les atribuye el carácter de interés, tiene la importante consecuencia jurídica de que no son jurídicamente condonables, pues al aceptarse que son intereses que derivan de la falta de pago**

**oportuno del impuesto, se aplica a ellos la regla constitucional que prohíbe exención de impuestos. Diversa situación es la de las multas, que si son susceptibles de condonarse total o parcialmente, en los términos en que la ley lo establece.**

## **11.6. Importancia de los recargos para el Estado.**

**Como medida o resarcimiento impuesto a los gobernados, adquiere importancia para el Estado en general, principalmente en los planos económicos y jurídicos, en virtud de ser ya una institución que tradicionalmente se encuentra en los Códigos Fiscales de nuestro país. Por ello es que se indica la importancia o valor en los aspectos señalados.**

### **11.6.1. En el aspecto económico.**

**Ya se ha multicitado que los recargos son la consecuencia de la omisión de pago y el pago extemporáneo conjuntamente con la actualización de contribuciones.**

**En virtud de la economía dinámica y constantemente cambiante los valores y en especial el dinero sufren modificaciones en cuanto a su valor. La economía pública no está ajena a dichos riesgos, por lo que es preciso reexpresar constantemente en términos monetarios el monto de las contribuciones dado que un peso que debió percibir el primero de Enero, no tiene el mismo valor y poder adquisitivo ya que para el mes de Febrero o Marzo del mismo año, fenómeno que se agudiza conforme al momento de pago se aleja de la fecha en que debió de efectuarse este.**

**Es por ello que el fisco tiene derecho a resarcir la pérdida sufrida, sin embargo se ha establecido al mismo tiempo que la actualización que constituye un instrumento consignado por el legislador mexicano en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación en virtud del cual se adecúa la expresión monetaria de las**

contribuciones conforme a un factor de actualización que constituye un fiel reflejo del índice inflacionario; a través de ese procedimiento pretende modificarse no el valor real de la contribución sino solo su expresión monetaria.

La aplicación de recargos es inexcusable, es indemnizatorio y no sancionador, constituyendo su hecho generador la mora o tardanza en el pago.

### **11.6.2. En el aspecto Jurídico.**

Los procedimientos son distintos, las responsabilidades son de distinto género, se justifica el doble procedimiento sancionatorio. El carácter accesorio de las multas respecto a los créditos fiscales ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que ha sostenido:

Cuando la multa es accesoria de un crédito fiscal (en virtud del estado de dependencia que guarda aquella respecto a este) que se encuentra, subjudice, jurídicamente no se puede reconocer la validez de la sanción hasta en tanto no sea resuelta en definitiva la situación legal del crédito que la originó ya que evidentemente la posibilidad lógica de que llegue a declararse la subsistencia de dicho crédito, lo que entrañaría que la multa perdiera su razón de ser, impide reconocer la legalidad de esta y que debe tenerse en cuenta cuando la multa es accesoria de un crédito fiscal, porque depende de la existencia de este para la validez de aquella, se requiere que el crédito que la origina no se encuentre subjudice, ya que al quedar el mismo insubsistente la multa carecería de sustento.

De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos.

De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los

**aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza.**

Por otra parte, el citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, el recargo impuesto "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal, con carácter indemnizatorio.

### **11.7. Concepto de actualización.**

Encontramos a consecuencia de la omisión de pago y el pago extemporáneo la denominada actualización de la contribución, se entiende que en el tiempo, el dinero en economía, esta expuesta a procesos inflacionarios, generando una serie de impactos sobre los valores monetarios o sobre la expresión monetaria de los valores de bienes o servicios, por ello se pensó en el diseño de mecanismos eficaces que contrarresten estos efectos.

Por ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comenzó a aplicar la actualización, que de acuerdo con el Diccionario de Economía y Finanzas "es la técnica de cálculo financiero para situar en unidades monetarias presentes toda una serie de magnitudes contables de diferentes momentos, a fin de obtener una visión homogeneizada temporalmente del problema que quiere estudiarse. A la actualización, también se le ha llamado indización en otros países, su monto se

**gradua en función de la contribución o impuesto'.<sup>(18)</sup>**

**Comenzó como un instituto derivado de políticas tributarias que pretenden hacer frente a las necesidades del Estado, las actualizaciones empezaron a aplicarse principalmente en las sanciones que se previeron en cantidades determinadas, con el transcurrir del tiempo debido a los ajustes naturales de toda economía, sino se realizan las actualizaciones necesarias, quedarían las cantidades fuera de toda proporción de la realidad, de tal forma que por un lado no estarían cumpliendo con la finalidad de crear un riesgo subjetivo para el infractor que lo force a cumplir cabalmente con su obligación, pues su monto podría resultar tan bajo que no afectaría al incumplido, y por otra parte, pudiese ser que para quien si es cumplido le creara la impresión de que tal vez económicamente le resultare mejor colocarse como incumplido.**

**Si nos remitimos a cantidades que se establecieron como sanciones en Códigos anteriores, en la actualidad estaríamos hablando de cantidades irrisorias, previendo esta situación el legislador estableció primeramente un mecanismo de actualización a las sanciones, y posteriormente también se ha impuesto que afecte créditos e impuestos, tasas, contribuciones, pagos definitivos, ingresos a cuentas y multas aplicadas.**

**Se ha dicho que su monto se gradua en función de la contribución o impuesto. El procedimiento de actualización vigente desde 1983 hasta 1989, se basó en la emisión de factores que hacía el Congreso de la Unión, conforme lo preveía el Código Fiscal de la Federación, estos factores se publicaron en las Leyes Misceláneas y en el Diario Oficial de la Federación, a partir de las reformas citadas que en 1990, entró en vigor el factor de actualización siguiendo otro mecanismo, que es basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, referidos al mes más antiguo y al mes más reciente del período que se vaya a actualizar.**

18. Tamames Santiago Gallego, Ramón. Op Cit. p. 22.

### **11.7.1.Fórmula de actualización fiscal.**

Ya dijimos que en 1990 sufrió modificaciones la ley tributaria respecto a las actualizaciones, se previó un mecanismo que no requiere de emisión de factores del Congreso de la Unión, sino un procedimiento mediante el cual se hace del dominio de todos los obligados fiscales, cuales serían los indicadores que se tomarían para obtener el factor de actualización.

Las sanciones se actualizan trimestralmente, se establecieron cuatro períodos trimestrales por los que se iba a hacer la actualización los cuales son:

- 1.Febrero, Marzo y Abril,
- 2.Mayo, Junio y Julio,
- 3.Agosto, Septiembre y Octubre,
- 4.Noviembre, Diciembre y Enero.

Las sanciones no pagadas en el plazo establecido por la ley se vuelven a actualizar, de acuerdo al principio de equidad de una sanción impuesta sobre determinada base, evita que pudiera quedar el monto inferior vigente al monto de su pago.

Se prevé que tales calculos de actualización se apliquen a todo tipo de contribución por el solo paso del tiempo, es decir, que se impondrán a todas las contribuciones pagadas intempestuosamente, deberan señalarse por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente por el reciente organismo encargado de recaudar los impuestos, el denominado Servicio Administrativo Tributario.

Rige respecto a las actualizaciones el artículo 17-A del actual Código Fiscal de la Federación, señala que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se

**actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones del mes.**

**En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.**

**Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.**

**Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de esta, determinada en los pagos provisionales y del ejercicio, no serán deducibles ni acreditables.**

**La motivación que pretende hacerse a este tipo de gravamen, es que debido al pago intempestuoso de la contribución principal, sufre debido a la dinámica económica cambios en su poder adquisitivo, por lo cual el fisco se ve perjudicado y es necesario que dicha contribución mantenga su valor. La fórmula para que esta actualización se realice es:**

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al mes más reciente}}{\text{Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más antiguo.}}$$

Dichos índices los emite el Banco de México dentro de los primeros diez días de cada mes, y son publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando el contribuyente presenta la declaración original y en ningún momento declara que tiene saldo a favor, sino que ello lo manifiesta al formular su declaración complementaria, la devolución se debe actualizar en los términos que señala el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, a partir de la declaración original que es la que se debe tomar en cuenta, en virtud de que el código en mención, referente a que si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia en los términos del artículo 21 de dicho Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago, ya que en la especie, interpretando a contrario sensu según el texto del referido numeral en lo conducente, es jurídicamente aceptable que por razones de equidad y justicia, sea a partir del momento en que se efectuó el pago respectivo, habida cuenta de que fué cuando se generó el saldo a favor, lo anterior se desprende de una tesis sustentada por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito, Octava Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XI-Enero, Página: 328.

Para concluir, señalaremos que cuando existe un pago intempestivo de alguna contribución a cargo del gobernado, tiene que pagar forzosamente esta, toda vez que el Estado puede hacer uso de su poder coactivo para hacer cumplir la obligación, por ello si cumple sin que haya requerimiento de la autoridad, tendrá que pagar la contribución actualizada y recargos actualizados, y si media requerimiento para el cumplimiento del contribuyente se paga la contribución actualizada, los recargos actualizados hasta el día del pago y la multa impuesta por la autoridad, que también sufrirá actualización.

Se observa que existen las actualizaciones conjuntamente con los recargos, esta situación es la médula de esta tesis, en virtud que que el fisco se

**autoindemniza en caso de que no pague el contribuyente en el plazo establecido mediante tres supuestos: las actualizaciones, los recargos y las multas, según el caso; desprendiéndose que existe un exceso en el poder fiscal y más aún en la coacción que pretende utilizar, olvidándose que existen normas supremas que consagran garantías a los gobernados, a fin de que las autoridades no se excedan en el ejercicio de sus atribuciones.**

**En materia fiscal, dichas garantías se consignan principalmente en el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Federal, que analizaremos a continuación.**

## **CAPITULO III**

### **Análisis del artículo 31 Constitucional, fracción IV.**

---

**Análisis del artículo 31 Constitucional. fracción IV.**

**III.1. Conceptos de Constitucionalidad  
y anticonstitucionalidad.**

El derecho constitucional es el faro luminoso de la vida de un pueblo que guía al Estado y a los gobernados, de ahí parten todos los ordenamientos que regirán la vida de los individuos, protegiéndolos y verificando su saludable desarrollo. Surge la importancia de mantener el Estado de Derecho y frenar los excesos por parte del Estado, para proteger con mayor eficacia el derecho de los individuos, no tanto por el aspecto formal del contrato de los gobernantes con los gobernados, sino porque es la esencia jurídica que regula todas y cada una de las manifestaciones sociales.

En el Estado de Derecho en el que nos encontramos se deben acatar las normas supremas contenidas en la Constitución, no solo se establecen las funciones del Estado sino que además se indican los límites de sus atribuciones.

En la voz constitucionalidad se hace referencia a todos aquellos actos que suceden dentro de los límites y en el marco jurídico legal de la Constitución coincidiendo aquellos con la norma.

Así, al referirnos a lo contrario de la constitucionalidad surgen los términos inconstitucionalidad y anticonstitucionalidad; para determinar su significado acudimos al Diccionario Jurídico Mexicano, en el cual se menciona que el término inconstitucionalidad es un término inequívoco por multívoco, en virtud de que el prefijo "in", tiene varias acepciones significando: en, entre, con, contra, mientras o durante, por lo que se deduce que puede entenderse dentro de

la Constitución o contra la misma. Por el contrario, el término "anti" es muy preciso, no se presta a confuciones pues significa contra, de lo cual inferimos que es todo lo opuesto a la Constitución, es decir, a las normas que esta establece, es por ello que en esta Tesis se utiliza dicho término, por ser el mas adecuado".<sup>(1)</sup>

Aclarando, que consuetudinariamente los autores y juristas utilizan el término inconstitucional para determinar aquello que no va de acuerdo a la Constitución , acepción que indica lo contrario a esta.

La anticonstitucionalidad de una ley implica afianzar la supremacía de la Constitución sobre los demás ordenamientos jurídicos de ella derivados, origina el control jurisdiccional sobre las leyes y la facultad de los ciudadanos de un país para impugnar los actos de autoridades cuando estos van en detrimento de la Constitución, en consecuencia, son causas de conflicto.

Desde el punto de vista sustantivo la anticonstitucionalidad significa la negación del deber ser, sustituido por la arbitrariedad de la autoridad en el caso concreto, supone inequidad al ser aplicada una interpretación al caso particular.

Se presume que es entre los poderes ejecutivo y judicial donde los actos anticonstitucionales tienen cabida, produciéndose el abuso de autoridad o error en perjuicio de los gobernados afectados por el trato directo que efectúan en el ejercicio de sus atribuciones; en el actual análisis, percibiremos que el poder legislativo también comete errores infringiendo derechos de los gobernados al no evaluar concienzudamente las iniciativas que se someten a su consideración.

La constitucionalidad de un acto se presupone, en virtud de que las autoridades saben cuales son sus atribuciones y los limites de sus actividades, mientras que la anticonstitucionalidad de un acto de autoridad hay que demostrarla.

1. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. UNAM, México 1990. p. 168.

Por ello, en nuestro presente estudio encontramos inherente a la materia tributaria conceptos constitucionales que los rigen, debiendo las autoridades de respetarlos, a pesar de que algunas no se encuentran en el Capítulo Dogmático de la Constitución son consideradas garantías que significan los más altos principios en materia de derecho fiscal encontradas en el artículo 31 fracción cuarta que analizaremos a continuación.

### **III.2. Antecedentes normativos de la fracción IV del artículo 31 Constitucional.**

El Estado tiene atribuciones y obligaciones respecto a los gobernados, necesita medios económicos para realizarlas, los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado, son realizadas gracias sus aportaciones. Las recíprocas obligaciones tienen su fundamento en la ley, específicamente la Constitución, es la que impone las principales obligaciones. Por supuesto que antes de nuestro Fundamento General de 1917, hubo antecedentes de estos principios consignados ahora en el artículo 31 en su fracción cuarta, de los cuales tenemos entre los principales:

El Acta del Ayuntamiento de Mexico, de 1808, en su 24avo. párrafo, se indica "México como su metrópoli...Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con su persona, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo..."; se encuentra en prosa, muy generalizado explica las obligaciones a las que deben estar sujetos los gobernados, se observa la obligación de sostener al Estado sin ninguna reciprocidad expresa, más que la de pertenecer a un país. <sup>22</sup>

Posteriormente en 1810, el Bando de Hidalgo, declara abolida la esclavitud, fue redactada en Guadalajara, destacando para nuestra materia la Segunda Declaración: "Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, 2.Cámara de Diputados. Derechos del Pueblo Mexicano, Vol.5, México a través de sus Constituciones, XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados, 1967. p. 176.

respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía'; como se indica por los excesivos tributos, fue necesario abolir el pago de estos, al comenzar la etapa Independiente de nuestro país. Actitud que continuó en 1813, considerando en los Sentimientos de la Nación de José María Morelos, sugeridos para la Constitución de 1814, indicando que "se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un 5% en sus ganacias, u otra carga igual de ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados". (3)

Se observa de lo anterior, que la preocupación principal hasta ese momento era sufragar los gastos de guerra, por tal situación en esta coyuntura no hubo momento para elaborar principios tributarios que rigieran por no existir estabilidad en el Estado.

Sin embargo, para 1813 en el Acta de la Independencia de Mexico, expedida por el Congreso de Anáhuac, en Chilpancingo, el Congreso de Anáhuac, legítimamente instalado en la ciudad de Chilpancingo de la América Septentrional por las provincias de ella, da un giro extremoso, declarando "... reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ... ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras". (4)

Esta situación influyó hasta 1821, en el Acta de la Independencia sosteniendo que "la nación se declaraba independiente a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos si fuere necesario", solemne declaración hecha en la Capital del Imperio, mostrando el cause para instituir en

3.id.

4.id.

1822 el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el artículo 15: "Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado"; desprendiéndose, las recíprocas obligaciones entre el Estado y los gobernados, utilizando posteriormente el término cooperar al bien general de la nación, se deduce que comienza el establecimiento de dos principios, primero la obligación de contribuir por parte de los habitantes y el segundo la utilización de esas contribuciones para el engrandecimiento del país, pero a pesar de la obligación consignanada en el Estado y su justificación, no se señalan los límites de esta atribución, por lo que durante los años subsecuentes operaron abusos por parte de las autoridades al establecer imposiciones y políticas fiscales con medidas represivas. (5)

En 1836, a través de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana se estableció que "Son obligaciones del mexicano: II.Cooperar a los gastos del Estado", agregando el principio consistente en que la contribución debe ser establecida en ley, así el poder legislativo compartiría la aplicación de impsiciones con el poder ejecutivo, cada uno en el ámbito de sus atribuciones.

Fue hasta el año de 1857, cuando la Constitución Política de la República Mexicana, aseveró en su artículo 31 fracción II, que "es obligación de todo mexicano: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", dicho texto fue tomado en consideración en 1916, en el mensaje y proyecto de Constitución elaborado por Venustiano Carranza, cuya presentación y debate del artículo al Congreso Constituyente, se presentó en la 51a. Sesión Ordinaria, celebrada la noche de Viernes 19 de Enero de 1917, se leyeron la dos últimas fracciones, mismas que fueron aprobadas por unanimidad de 39 votos, por lo que nuestro texto consigna principios que se ha aplicado desde 1857, a continuación daremos una explicación de los más altos pensamientos aplicados en materia tributaria.

---

5. Id. p. 180.

### **III.3.Principios que consagra en la actualidad.**

**El artículo 31 Constitucional establece las obligaciones fundamentales que tienen los mexicanos por el solo hecho de serlo, es decir, los deberes inherentes al vínculo de la nacionalidad.**

**No es concebible una sociedad en la que los individuos que la integran tuviesen exclusivamente derechos y no estuvieran sujetos a ciertas obligaciones, por lo cual este precepto señala aquellos deberes de solidaridad social y patriótica que son imprescindibles para la conservación del Estado y sus elementos. No establece todos los que la vida social impone a la persona, pues algunos de ellos son implícitos o derivan de otras normas, pero sí prescribe un mínimo de obligaciones propias de la condición jurídica de quienes la misma Constitución reconoce como nacionales.**

**Lógicamente, el primer deber de un mexicano es defender la integridad y honor de la nación y sus derechos e intereses, tanto en lo interno como en lo internacional, para lo cual son necesarios los medios económicos que se aportarán al Estado en determinadas cantidades, generalmente en dinero, a efecto de que estas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos y las necesidades colectivas. (6)**

**Se da cabida a la obligación tributaria de los mexicanos, concurriendo con otras prerrogativas que el mismo precepto se establecen, a las cuales no hacemos referencia para atender nuestro estudio más detalladamente.**

**Por su parte, la obligación tributaria es una de las primordiales a cargo de los mexicanos, estriba substancialmente en el deber de pagar impuestos, o sea, "prestaciones en dinero o especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos". (7)**

6. Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional. Ed. PORRUA. México 1990, p. 129.

7. *Ibidem* p. 131.

El impuesto no es la única fuente de ingresos del Estado, aunque si la principal, así estos ingresos cuando sufren un retardo en percibirse causan un decremento que da como consecuencia entre otras medidas, el pago de recargos y actualización, se trata pues de una obligación que se traduce en prestaciones económicas de dar, que por lo general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado. Por tanto, el recargo puede definirse como el medio normal que unilateralmente se establece, es decir, un acto de autoridad que emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal misma y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de él, de sus dependencias y organismos, dichos recargos también forman parte de la obtención de recursos para el fisco, sin embargo los consideran recuperación del fisco.

Entonces se plantea la cuestión consistente en determinar si la obligación tributaria a cargo de los mexicanos que señala la fracción cuarta se contrae solo al pago de impuestos o se extiende a las demás prestaciones, y si respecto de estos rigen las modalidades previstas en la disposición constitucional.

Así tenemos que el verbo contribuir utilizado en la Constitución, desde el punto de vista etimológico, denota dar o pagar cada uno la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento, así como concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin; proviene de la conjunción formada por las palabras latinas "cum" -con- y "tribure" -dar-, contribución por ende, significa cuota o cantidad que se paga para algún fin, principalmente la que se impone para las cargas del Estado.

Consiguientemente, la obligación de contribuir para los gastos públicos entraña no solo el pago de impuestos, sino el de derechos fiscales, recargos, actualizaciones y multas, en cuya virtud las modalidades constitucionales de toda contribución a cargo de los mexicanos comprenden a todos estos tipos de prestaciones económicas a favor del Estado, ahora bien, como el impuesto es la

**contribución predominante, las breves consideraciones que en torno a él y en el ámbito estrictamente constitucionalmente formuladas, las hacemos extensivas a las demás obligaciones tributarias. (8)**

De esta manera, los principios de la organización tributaria del Estado mexicano se encuentran en el artículo 31 en su fracción cuarta que a la letra dice:

**'Son obligaciones de los mexicanos:**

**IV. Contribuir para los gastos publicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes'.**

Los elementos constitucionales van implícitos en cualquier contribución a cargo de los mexicanos y a favor del Estado, cuyos conceptos pese a lo complejo de su implicación al consignarse en la ley tributaria, acatan los imperativos constitucionales mencionados, se debe establecer el impuesto de modo que se adecuen a dichos mandamientos, siendo estos:

**A.Establece la obligación, para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.**

**B.Reconoce a las entidades que tienen derecho a percibir impuestos: la Federación, los Estados y el Municipio.**

**C.Que las contribuciones se deben establecer por medio de las leyes.**

**D.Las impositciones se deben establecer para cubrir los gastos públicos.**

**E.Deben ser equitativos y proporcionales.**

De estos principios se derivan los principales parámetros que regirán en nuestra materia y a los cuales se apegarán todas y cada una de las contribuciones impuestas por las autoridades, por ello explicaremos brevemente cada uno de ellos.

---

8.Ibid. p.134.

### **III.3.1. Establece la obligación, para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.**

Al establecer dicha obligación, constitucionalmente se adhiere a todo mexicano, quedando constreñido a contribuir para los gastos públicos, se desprende que la población de un Estado se compone de diferentes grupos humanos colocados en diferentes situaciones económicas, en la vida social desempeñan diversas actividades; como elemento del Estado, debe contribuir para su subsistencia, por lo cual esta obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que la comparten todos los habitantes del país: nacionales o extranjeros, es decir, no prohíbe expresamente imponer contribuciones a los extranjeros, por ello se interpreta a contrario sensu, que se permite imponer contribuciones a través de la legislación ordinaria.

En sí mismo, este principio no es propiamente una garantía de los gobernados, sino que es una carga, este mismo precepto generaliza con el término contribución, como explicamos anteriormente a grosso modo, significa toda cantidad a pagar que impone el estado, que por razones prácticas y de adecuación técnica de nuestra materia a las necesidades imperantes, se han subdividido las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, así como los accesorios, de los cuales forman parte los recargos objeto de nuestro estudio.

### **III.3.2. Reconoce a las entidades con derecho a percibir contribuciones que son: la Federación, los Estados y los Municipios.**

Se sobreentiende que las percepciones obtenidas se utilizan para cubrir necesidades y gastos públicos en general. De dicho principio se deriva que los Estados, que correctamente deberán denominarse Entidades pues somos una Federación, así como el Distrito Federal y los Municipios, pueden imponer

**contribuciones de acuerdo a la residencia de una persona, sin embargo se observa, que los fiscos municipales, en relación al artículo II5 Constitucional, su Hacienda se integra con las contribuciones que decreta la legislatura local, su actividad financiera se reduce a recaudar los ingresos y erogarlos de acuerdo a los presupuestos que aprueban las legislaturas en mención.**

**Las entidades, miembros de la federación, al ser libres y soberanos en lo concerniente a su régimen interior pueden organizar libremente sus haciendas salvo las limitaciones que la propia Constitución establece.**

**Respecto al Distrito Federal, a partir del 1 de diciembre de 1997, ya es considerado una entidad más de la federación, con libertad para elegir popularmente a su Jefe de Gobierno, también tiene el derecho a percibir para sufragar el gasto público.**

**Por su parte la federación cuenta con amplias facultades desde imposición, organización y sanción, así como la posibilidad de delegar funciones en materia fiscal, como lo ha hecho a través del nuevo órgano desconcentrado que llevará a cabo la función de recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir gastos, denominándose Servicio de Administración Tributaria (SAT); en lo que coinciden estas entidades es en el derecho de percibir las contribuciones, las cuales para realizar la correcta y eficiente administración, se realizan acuerdos para coordinar actividades.**

**Dentro de las facultades de la Federación que le asignan leyes secundarias, se han delegado funciones a organismos autónomos que tienen derecho a percibir las denominadas aportaciones de seguridad social y sus accesorios, encargándose de erogarlas a fin de cumplir con el objetivo de protección social en materia de salud, créditos a trabajadores, entre otros, algunos de los organismos son el IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, los cuales como persona que sustituyen al Estado, deben cumplir a su vez obligaciones fijadas por la ley,**

**toda vez que la materia de seguridad social, es servicio considerado de carácter público por afectar a las colectividades, y por eso debe ser proporcionado por el Estado.**

**Este principio es una garantía para el gobernado desde el punto de vista que indica quienes tienen derecho a percibir las contribuciones, ya que se interpreta que contribuirá a la entidad respecto a donde fije su residencia, es decir, coadyuva a fijar competencias entre estas entidades en razón al territorio, en donde tenga su domicilio el sujeto pasivo, encuadrando este en el sistema impositivo de su circunscripción territorial, evitándose imposiciones que no le correspondan.**

### **III.3.3. Las contribuciones se deben establecer por medio de las leyes.**

**La ley es un acto jurídico proveniente del poder del Estado, tiene como atributos materiales la abstracción, la generalidad y la impersonalidad, desde el punto de vista formal emana de los órganos estatales legislativos.**

**La fuente formal de las contribuciones, cualquiera que sea su carácter, es la ley, a lo que llamamos Principio de Legalidad Fiscal, dicho principio se puede enunciar mediante el aforismo "nullum tributum sine lege", significa que el derecho del Estado para percibir ingresos, necesita el requisito de establecer el tributo definiendo sus elementos y supuestos de la obligación tributaria mediante la ley.**

**No solo que el impuesto emane del poder legislativo, satisfaciendo la exigencia de las garantías de los gobernados, sino que se determinen las cargas fiscales, la forma del impuesto, el contenido y alcance de la obligación tributaria, consignándolos de manera expresa en la ley, para que no quede lugar a la arbitrariedad de las autoridades exactoras y se conozca la obligación de contribuir.**

**Podemos decir, que la ley primaria es la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, enumera las percepciones en la que deberán de basarse las demás entidades, dicha Ley de Ingresos, al solo consignar la enumeración de contribuciones, impone también la obligación de pagarlos y declara vigentes y obligatorias las leyes reglamentarias de cada contribución, están limitadas en su vigencia al ejercicio fiscal y si no se menciona el ingreso en la Nueva Ley de Ingresos, automáticamente pierde su valor. De la ley en mención derivan la demás Leyes reglamentarias, señalando los elementos esenciales: el objeto, sujeto, la cuota, los procedimientos e infracciones y sanciones a aplicar, debiéndose apegar a los principios que analizamos.**

**Corroborado por la garantía de fundamentación legal encontrándola en los artículos 14 y 16 Constitucionales, los cuales los conocemos cumunmente como Principio de Legalidad Constitucional (diferenciándolo del ya mencionado Principio de Legalidad Fiscal, pero que refuerza este mandato), de esta forma las autoridades deben apegarse a dichos preceptos garantizando que nadie será privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso, de acuerdo a los citados artículos de la Ley Fundamental, y al ser la contribución una carga para el gobernado ya que la fijación y el cobro de estas en cada caso concreto, implica un acto de molestia que afecta al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar las citadas garantías, además de estos deberán de cumplir con el requisito de fundamentación y motivación, señalado en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, no solo desde el acto creador de la contribución, emanado del poder, que conforme a la Constitución está encargado de la función legislativa, sino también de las autoridades ejecutivas, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades y el sujeto pasivo de la relación pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.**

**Así debemos considerar que habrá arbitrariedad en toda clase de imposición que no tengan claro apoyo legal, considerándose absolutamente**

proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

### **III.3.4. Las imposiciones se deben establecer para cubrir los gastos públicos.**

De acuerdo con la jurisprudencia es una condición de validez constitucional de los tributos; la Suprema corte de Justicia de la Nación, ha establecido que gasto público se entienda como todos aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos, basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación para percatarse de su fin específico.

El gasto público tiene un sentido social y alcance de interés colectivo, de esta manera el importe de lo recaudado a través de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y accesorios se destinarán a la satisfacción de atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales ya sea directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

Concluimos que son gastos públicos todos aquellos que el Estado realiza para el cumplimiento de su actividad o como señala Miguel Acosta Romero: "es la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de interés general y conforme a las disposiciones legales". (9)

### **III.3.5. Garantía de Proporcionalidad y Equidad.**

La sociedad no es un todo uniforme, sino que implica un conglomerado que se caracteriza por la homogeneidad de sus elementos integrantes. Nunca ha existido ni podrá existir una sociedad sin clases, pues la realidad fenoménica revela como dato invariable y permanente a través del tiempo histórico una - - -

9. Acosta Romero, Miguel. Derecho Administrativo. Ed. PORRUA. México 1990. p.498.

**desigualdad plural entre los múltiples grupos que forman las comunidades humanas.**

No puede afirmarse que la población de un Estado se encuentra como totalidad humana en una sola y única situación económica. Por contrario, en su seno surgen y se desenvuelven prolijamente diversas situaciones compuestas por un número indefinido de sujetos individualizados unidos cualitativamente por los mismos intereses pero diversificados cuantitativamente dentro de esa unidad.

Por ello se estableció el Principio de Proporcionalidad y Equidad, este interpreta justicia, que los impuestos sean justos quiso decir el constituyente. Esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, fue aprobado en sesión el 26 de agosto de 1855, seguramente la Comisión de Estilo lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción II, por reforma de 10 de Junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917 como fracción IV, pero con la misma redacción. (10)

Aplicando estas ideas a la materia tributaria, se concluye que la proporcionalidad y equidad, entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos publicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normarlas de manera que al aplicarse no vulneren garantías.

Esta diversa normación equivale a las distintas situaciones jurídicas abstractas de carácter tributario, las cuales se establecen por la ley atendiendo a las diferentes situaciones económicas que existen en la realidad social y tomando en cuenta las modalidades que variadamente las caracterizan.

10. Cámara de diputados, Op. Cit p.176.

Bastante controversia ha producido este principio Constitucional, entre doctrinarios y aún más en cuanto a los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, existe la postura que asevera que el precepto es una expresión pleonástica, sin embargo, ha perdurado desde 1857 como ya lo señalamos, los doctrinarios han tratado de distinguir las acepciones, no sin separarlas, ya que es claro que la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa, y tampoco son conceptos contradictorios o excluyentes en virtud de que esos dos conceptos deben ajustarse simultáneamente a toda ley tributaria que emita el Congreso, y si fueran contrarios ninguna ley se ajustaría a ambos, ya que la adecuación a uno implicaría el desajuste del otro.

Por lo cual es preciso examinar los conceptos con el objeto de determinar el contenido de las expresiones y su coincidencia con la norma tributaria.

Así pues la proporcionalidad indica disposición o correspondencia entre las cosas, la igualdad entre estas, es decir, en materia tributaria la cuota debe ser fijada en relación con la categoría o volumen del objeto gravado, habiendo correspondencia o igualdad.

Para Servando J.Garza, la proporcionalidad equivale a la aplicación de una idéntica cuota aplicada analógicamente a las capacidades contributivas, determinando que lo más viable es que los impuestos directos tengan cuota proporcional y los indirectos la cuota progresiva, criterio con el que esta de acuerdo Francisco de la Garza y Cortina Gutiérrez; de acuerdo a las capacidades contributivas se ajustarán los impuestos, al respecto Manautou indica que la proporción comprende el principio de igualdad, ya que se debe aplicar a todo individuo que se encuentre en la misma situación. En cambio para Rivera Pérez Campos, la proporción la determinan factores de economicidad del impuesto, es decir, se ve como un concepto matemático en el que trabajan economistas y fiscalistas.<sup>(11)</sup>

11. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, Ed. HARLA. México 1995 pp.155-157.

La proporcionalidad se revela cuando de una misma situación tributaria los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta), por lo que deben pagar más impuestos, en proporción a estos.

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad, aunque se escuche tautológico.

Por lo que respecta a la equidad, tiene un contenido en amplio sentido correctivo de generalidad de la ley, la norma como disposición general puede encontrarse en que el legislador omitió proveer alguna situación o incurrió en error a causa de la expresión universal, así se determina que la naturaleza de la equidad es corregir a la ley cuando omite algo a raíz de su generalidad y abstracción.

Sin embargo esta usual acepción no es válida ni adecuada en materia tributaria, ya que al imprimir la equidad como un requisito de validez constitucional de la norma tributaria, debe ir implícita desde el momento de creación de la norma, es decir, el Poder Legislativo debe imprimirle este requisito conjuntamente; en nuestro caso debe ser un sello a priori porque la ley debe ser equitativa desde que se promulga, como se señala en la jurisprudencia:

**IMPUESTOS, DESTINO DE LOS , EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.**-De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos. Tesis Jurisprudencial, Apéndice al T. CXVIII p. 1000.

Por ello, es necesario interpretarlo en un sentido especial adecuándolo a lo que quiso decir el Constituyente de 1917, asimismo los doctrinarios indican cual es su contenido; para Manautou, consiste en que el impacto del tributo debe ser el mismo para todos en la misma situación dándose como consecuencia la igualdad.

Rivera Pérez Campos señala a la equidad como la norma que lleva implícita la abstracción y generalidad. (12)

Por otro lado, Cortina Gutiérrez, concuerda en cuanto a la equidad hace alusión a lo justo, sin embargo advierte que el concepto es variable y no implica la misma idea, en cualquier sociedad humana o la etapa histórica, es decir, no corresponde lo mismo a una persona en determinado régimen fiscal, porque estos cambian; por su parte Reyes Vera indica que la equidad es sinónimo de justicia de la norma legislativa tributaria Federal, y que solo el poder judicial esta facultado a resolver equitativamente los casos en los cuales los demás poderes no han aplicado equidad, concluye que la equidad no debe seguir el principio de aplicación estricta, ya que esta tiende al equilibrio de los intereses económicos particulares y los del Estado; significa moderación o benevolencia de la aplicación concreta de la norma tributaria al sujeto pasivo y se debe contemplar y aplicar para el beneficio del sujeto pasivo. (13)

Es interesante el punto de vista de Miguel Valdés, ya que le da cuatro significados a la palabra equidad:

1o. Significa distribución equitativa de los recursos económicos nacionales y su aplicación a propósitos directos de particulares y fines del gasto público, se refiere a una debida asignación del producto nacional a cumplimentar sus fines, este parámetro, le corresponde al Poder Legislativo decidir dichas cuestiones cuando aprueba el Presupuesto.

12. Cit. por Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit. p. 155-157

13. Id.

**2o.** Es manifestada en el sistema tributario, los impuestos de afectación de personas respecto a sus bienes y actividades, se debe considerar que la carga sea justa, correspondiendo al legislativo tal actividad.

**3o.** En cuanto a la aplicación de la ley, que no se deje de aplicar, que se ejecute correctamente en ámbitos de legalidad, y adecuación de la norma, dicha función corresponde al ejecutivo al actuar dentro de los límites de sus atribuciones, y al judicial en caso de litigio.

**4o.** Debido a la aplicación de los recursos recaudados las contribuciones se deben destinar al gasto público, de acuerdo al ejercicio originado y con eficaces programas de gobierno, correspondiendo al legislativo aprobar el presupuesto y su destino y al ejecutivo en cuanto a la realización de dichas actividades. (14)

Sin embargo, acordandonos del criterio de no separación de los términos proporcionalidad y equidad, agrega Flores Zavala que "no es posible separarlos, pues ambas significan justicia tributaria. Este principio a su vez requiere de la realización de dos principios el de generalidad y el de uniformidad". (15)

La Generalidad consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar algún impuesto, este debe representar el mínimo sacrificio posible, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar. La contribución debe coincidir con la ley y el hecho generador sin excepciones.

La Uniformidad consiste en que los impuestos graven a todos los contribuyentes para el gasto público teniendo igual sacrificio, la ley impositiva es aislada, por lo que todos los de la situación generadora deben recibir trato igual.

---

14. Carrasco Iriarte, Hugo. Op Cit. p. 155-157.

15. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas. Ed. PORRUA, México 1995 p.475.

**Todos los sujetos individualizados que se encuentren en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, circunstancia que denota igualdad jurídica o equidad.**

**Deben contribuir en proporción a su capacidad contributiva, las situaciones económicas son diferentes entre sí, y si la ley tratara a todas ellas con un mismo criterio preceptivo imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que distintamente pertenezcan a diferentes situaciones, violaría el principio de equidad.**

**Si la equidad entraña la igualdad cualitativa dentro de una determinada situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentren, es decir, no todos deben hacer aportaciones cuantitativamente iguales sino en atención a su capacidad contributiva que se determina por el capital o la renta que son fuentes principales del impuesto.**

**Lo anterior se basa en los principios instituidos por Adam Smith, dentro de los principios teóricos de los impuestos establece el de Justicia, consistente en que 'Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir en proporción a los ingresos de que gozán bajo la protección del Estado. De la observancia o del menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos'. (16)**

**El Principio de justicia varía, se desarrolla a través de los principios o reglas que ya mencionamos con anterioridad: generalidad y uniformidad.**

---

16. *Ibid.* p.476.

### **III.3.5.1.Principio de Generalidad.**

Todos deben pagar impuestos y nadie debe estar exento de pagarlos, se limita por el concepto de capacidad contributiva, de los obligados, hay impuestos que solo pagan ciertas personas, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos.

Correlacionado a que si de acuerdo con la tesis democrática, todos intervienen en el gobierno para subrogar la cosa pública, todos deben cubrir los gastos nacionales. En México, sin embargo, se adoptado el sistema de conceder exenciones de impuestos directos a mínimos de existencia, precisamente por el principio de justicia, porque los impuestos indirectos gravan más frecuentemente a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos.No se rompe con el principio de generalidad porque no puede tener obligación quien no tiene capacidad contributiva, cuando una ley exceptúa de impuestos ciertos mínimos, no se conoce exención sino reconoce un límite a partir del cual empieza la capacidad contributiva, se funda en el propósito de facilitar desarrollo o inversión.

### **III.3.5.2.Uniformidad del Impuesto.**

La Uniformidad consiste en que todos son iguales frente al impuesto, existe igualdad entre las personas, pero por lo que respecta a bienes, surgen diferencias entre estas, es decir, en cuanto a su capacidad económica o contributiva, se manifiesta por la riqueza que se gana, se gasta y los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público. El impuesto no solo sirve para cubrir necesidades fiscales, sino corregir la repartición de las rentas y las fortuna, las consecuencias de esta posición política son que la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo concerniente a miembros del Estado. Así la uniformidad se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser en lo posible proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según la progresión más rápida que la renta.

**Deben hacerse distinciones respecto a los diferentes tributos en cuanto a que los requisitos de proporcionalidad y equidad, deben interpretarse en forma distinta de acuerdo al tipo de contribución.**

**En cuanto a los impuestos se viola la garantía cuando son notoriamente exorbitantes y ruinosos, como se señala en la jurisprudencia 543, ratificada con posterioridad que a la letra dice:**

**IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.-El tribunal Pleno ratifica la Jurisprudencia 543 del Apéndice al semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, que sostiene que el poder Judicial de la Federación está capacitado para revisar a través del juicio de amparo los decretos o actos del poder legislativo. Las condiciones a las que se refiere dicha jurisprudencia, de que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el Poder legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria; pero que no constituyen un tema de procedencia o improcedencia del juicio de garantías. Amp. en rev. 5983/57 Inf. 1960 Pl. pag. 138.**

**La Suprema Corte también ha considerado que la equidad exige que se respete el Principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que esten en situación jurídica diferente. como se indica en la jurisprudencia:**

**IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS .-De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la carta magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por la ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General, ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y**

equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de alguna de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho del contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual, es decir, este tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales o equitativos, cuando el gravamen es exorbitante o ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Séptima Época, primera parte, Vol 62, p31. Apendice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.

Concluimos, que por lo que concierne a las demás contribuciones, cuya definición legal ya expusimos, la proporcionalidad estriba en que la cantidad que el causante pague debe estar en relación con el costo del servicio que preste el Estado, consistiendo la equidad en que las cuotas respectivas sean fijas o iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Se ha planteado el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al poder legislativo, o si también puede hacerlo el poder judicial a través del juicio de amparo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación puede examinar leyes fiscales en cuanto a equidad y proporcionalidad. Si es lícito que los tribunales conozcan de los abusos legislativos en materia de impuestos, pero no siempre fue así, desde Ignacio L. Vallarta en el 57 se sostuvo la incapacidad judicial para

ponderar los ordenamientos fiscales en términos apuntados, afirmándose que solo incumbe a órganos legislativos y al presidente, establecer la conveniencia, necesidad económica y social de los impuestos. Sin embargo, se ha aseverado por la doctrina y jurisprudencia mexicana que esa incapacidad no excluye la facultad que tienen los órganos del poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo para decidir en caso concreto si determinado impuesto es ruinoso o exorbitante, si la ley que lo estatuya violara alguna garantía constitucional del gobernado, o si el legislador al expedirla lo hizo sin facultades o contraviniendo la Constitución.

Ahora, si está capacitado el poder judicial Federal para revisar decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte de Justicia proviene de la obligación que tiene de examinar la queja cuando se ha reclamado como violación de garantía si falta proporción o equidad en un impuesto.

Y si bien el artículo 31 constitucional, establece la proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías. De suerte que si la Suprema Corte de Justicia de la Nación ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 Constitucional que establece el amparo contra leyes que violen las garantías individuales, puesto que la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes, tal como se indica en la jurisprudencia:

**IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.-**Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia estableciendo que si esta el poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución, establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a la garantías individuales, la lesión a este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, no puede negarse la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra de ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria a la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del poder legislativo. Jurisprudencia 543, Apendice pag. 1004.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, distingue la justicia considerada desde el punto de vista de todo el sistema tributario, en relación con la necesidad de cubrir el presupuesto de egresos y la justicia considerada como referencia a un impuesto individual aislado.

Primero el poder judicial tendría que hacer estudio global de todo el sistema impositivo, en los aspectos legal, económico y social, y en sus efectos para determinar si es o no equitativo.

Una vez que contamos con un breve panorama de las garantías a favor del gobernado en materia tributaria, pasemos a analizar porque consideramos anticonstitucionales los recargos y actualización simultánea, materia de esta tesis.

## **CAPITULO IV**

**Garantías Constitucionales que vulneran los recargos  
actualizados en materia fiscal.**

---

**GARANTIAS CONSTITUCIONALES QUE VULNERAN LOS  
RECARGOS ACTUALIZADOS EN MATERIA FISCAL.**

**IV.1. Planteamiento del problema.**

Ya hemos visto que es obligación de los gobernados de acuerdo a la multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución contribuir para los gastos públicos, correlativamente el Estado tiene facultades para imponer mediante leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de la colectividad de acuerdo con los Presupuestos de Egresos que se formulen para ese efecto.

El ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y las legislaturas locales dan origen a un voluminoso cuerpo de normas tributarias cuya aplicación puede hacerse coactivamente cuando no son cumplidas en forma espontánea por sus destinatarios.

Para asegurar el acatamiento a las disposiciones fiscales, la administración pública, está dotada de un potestad que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico y en tal virtud, el ejercicio de esa potestad plantea numerosas cuestiones que no han sido definitivamente resueltas en el campo de la doctrina y la jurisprudencia, por lo que ameritan seguir siendo estudiadas, tal es el caso del tema que hoy nos ocupa relativo a los recargos y actualizaciones como la forma de imponer medidas para resarcir al fisco, fin que se persigue al imponerlos a los contribuyentes.

El presente estudio pretende contribuir aunque sea en forma mínima a que esos problemas sean más ampliamente analizados, con el propósito de llegar a soluciones que realicen efectivamente los valores de justicia y seguridad jurídica

que deben ser el objetivo de todas las normas legales, sin perder de vista el interés público que conforma la actuación de la administración fiscal, a fin de llegar a un justo equilibrio entre dicho interés y los derechos que en favor de los particulares consagran las normas constitucionales.

Contamos con un marco general para comprender que al respecto de compensar la alteración provocada en materia fiscal, cuando se deja de cumplir o pagar por parte del contribuyente (obligación sustantiva o principal), se obliga también a pagar lo que se denomina "recargos", que son equiparables a los intereses moratorios que se devengan por no haber pagado un crédito en materia fiscal, y que son aplicables a toda contribución.

Al considerar los recargos como el resarcimiento a favor del Estado, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponden cubrir al sujeto pasivo de la obligación que nace de la relación tributaria, la justificación de estos, es que la autoridad sufrió un perjuicio y deberán calcularse de acuerdo a los porcentajes que indique el Banco Nacional de México, equiparandose a una indemnización.

Y agregamos que además de estos existe la llamada "actualización de contribuciones", para el caso de que no se cumpla el pago de la contribución en el plazo indicado y que se causan por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, aplicando el factor de actualización a las cantidades a actualizar.

Las anteriores situaciones se señalan en los artículos 21 y 17-A del actual Código Fiscal de la Federación respectivamente, indicando que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

De lo anterior, se desprende que el contribuyente en caso de incumplimiento, pagando voluntariamente se obliga a cumplir con el pago de la contribución principal, más su respectiva actualización, más los recargos y si se requiere por parte de la autoridad, además se le impone una multa, así tenemos que:

|              |   |  |
|--------------|---|--|
| CUMPLIMIENTO | } | CONTRIBUCION                               |
| EXTEMPORANEO |   | PRINCIPAL + ACTUALIZACION + RECARGOS       |
| VOLUNTARIO   |   |  |
| CUMPLIMIENTO | } | CONTRIBUCION                               |
| EXTEMPORANEO |   | PRINCIPAL +ACTUALIZACION + RECARGOS +MULTA |
| COACTIVO     |   |  |

De lo anterior, se observa que las consecuencias de la omisión de pago o de pago extemporáneo son la actualización, los recargos y en su caso la multa.

Por otro lado, recordemos que además existe la posibilidad para el contribuyente de solicitar la autorización de pago en plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Para 1998 se mantiene el procedimiento que se introdujo en 1997 para determinar el monto de los pagos en parcialidades.

El procedimiento para el cálculo de las parcialidades que ya se incluía dentro del texto del Código Fiscal de la Federación desde 1997, consiste en dos fases. La primera en la cual se calcula solo la primer parcialidad integrando el adeudo inicial, formándose de los siguientes conceptos:

A)Monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se concede la autorización.

**B) Los recargos que tenga a cargo el contribuyente que son accesorios distintos a las multas.**

**C) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que debieron pagarse y hasta aquel en que se concede la autorización.**

**Las actualizaciones mencionadas se efectuaran de acuerdo con lo previsto en el artículo 17-A del citado Código.**

**La segunda y siguientes parcialidades mantienen también el procedimiento para determinar el monto, para las cuales se forma el saldo que se tenía después de descontar el monto de la primera parcialidad, de esta forma inferimos que:**

**PAGO EN PARCIALIDADES**

$$\frac{\text{CONTRIBUCION ACTUALIZADA}}{\text{NUMERO DE PARCIALIDADES OTORGADO}} = \text{CONTRIBUCION MENSUAL}$$

**PRIMERA PARCIALIDAD**      **CONTRIBUCION + RECARGOS + MULTAS MENSUAL**

**SUBSECUENTES PARCIALIDADES**      **CONTRIBUCION + ACTUALIZACION + RECARGOS MENSUAL**

**Así el recargo financiero, aplicable en el supuesto de prórroga que se encuentra previsto en la normativa, actúa de forma automática, constituye el objeto de una petición y expresa concesión por parte de la autoridad competente.**

**De lo anterior, se observa la existencia de recargos moratorios y financieros, por ello se distinguen los términos mora y moratoria, el primero se presenta cuando se agotan estérilmente los plazos señalados, mientras que la moratoria implica estiramiento de los plazos, hay muerte de la mora, es una institución quizá poco estudiada, jurídicamente consiste en una concesión de la ley y la autoridad a título de gracia o equidad, que suspende, amplía, concede o**

**rehabilita plazos para el cumplimiento de obligaciones en el ejercicio de sus derechos.**

**Por ello, nos encontramos ante supuestos diferenciados que requieren soluciones técnicas distintas, cada una obedece a una concreta finalidad.**

**Así en nuestro sistema se califica erróneamente como recargo a los supuestos de prórroga en comparación del recargo moratorio, cuando ambos ofrecen diversas peculiaridades y requieren diferentes instrumentos técnicos para la reparación. Su divergente naturaleza exige una estructura de cuantificación claramente diferenciada, por ello en el presente análisis expresaremos en que consiste la vulnerabilidad, de ambos supuestos, simultáneamente con las denominadas actualizaciones.**

**De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos.**

**De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado.**

**Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza.**

**Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos**

descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, el recargo impuesto al contribuyente "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

Así de conformidad con el precepto contenido en el artículo 21 del Código de referencia, siendo el pago de recargos una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de contribuciones, su cálculo debe efectuarse a partir de la fecha en que debieron pagarse dichas contribuciones, ya que la determinación correcta y en tiempo de éstas, es una obligación a cargo de los contribuyentes.

Sin embargo, existe una tesis jurisprudencial que no comparte el criterio relativo a que los recargos se deben de computar desde la fecha de la liquidación hasta que sean cubiertos, pues considera que es más justo computarlos desde el momento en que la liquidación se notifique, pues es hasta entonces propiamente cuando produce sus efectos y nace a la vida jurídica, ya que de lo contrario la apatía de la autoridad al tardarse más de 2 años en notificar el crédito le perjudicaría al particular, lo cual no puede ser considerado de manera alguna equitativo. Séptima Epoca Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: 187-192 Sexta Parte Página: 137.

Pero el criterio aplicable ejecutivamente sigue siendo de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, por tanto, si el contribuyente no se autoliquidó correctamente y omitió el pago de las contribuciones a que se encontraba obligado, los recargos por concepto de indemnización, deben calcularse y pagarse a partir del día en que debieron cubrirse las ahudidas.

Los distintos parámetros a tener en cuenta a la hora del cálculo del recargo oscilarán en torno a la cuantía que resulte debida, al tiempo en el que se extiende la impuntualidad en el pago y al tipo que resulte aplicable; incidiendo de

**esta forma en la naturaleza indemnizatoria que tradicionalmente le ha dotado de cobertura jurídica.**

**Cuando nos encontramos ante el expediente técnico del recargo, sus elementos de determinación no tienen en cuenta el factor del coste financiero, como claro exponente de una naturaleza indemnizatoria, por lo tanto no se fundamenta en el simple no pago puntual de una cosa que resulta debida, sino que es una forma de represión ante el pago intempestivo.**

**Recordemos que en nuestro primer capítulo observamos como los Estados a través de la historia incluyendo el nuestro han creado las medidas, sanciones y represiones respecto al incumplimiento fiscal; hoy, deben adaptarse a la Fórmula de Equidad, sin embargo se observa que las figuras materia de este estudio no se adhieren al principio constitucional consignado, siendo una forma más acumulada a la historia de represión hacia el contribuyente.**

**Considerando que además existe la figura de la actualización simultáneamente como consecuencia del pago intempestivo o no puntual, que se causa por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, aplicando el factor de actualización a las contribuciones, teniendo este también carácter accesorio y siendo parte del crédito fiscal.**

**Se ha pretendido que el recargo y la actualización cumplen funciones distintas que son incompatibles y se complementan entre sí, aseverando que la finalidad del recargo es compensar al acreedor por la pérdida del capital debido, mientras que la actualización tiene por objeto compensar la pérdida de valor del capital adeudado, de manera que la exigencia conjunta de recargos y actualización, se dice que puede ser necesaria para mantener indemne al acreedor y hacer efectivo el principio de reparación integral.**

**Al respecto no coincidimos con este criterio, se infiere que en principio la indemnización por pago extemporáneo se realiza a través de dos figuras, los**

**recargos y la actualización, ambos resarcan como último fin al fisco, es por ello que en el título de esta tesis se denominan recargos actualizados, como cáustica a dos figuras aplicadas simultáneamente, con un mismo fin y con pretendidas diferencias que hacen más oneroso el pago intempestivo.**

**En virtud de que ambas figuras, materia de este análisis, son consecuencia del pago intempestivo, consideramos que vulneran garantías constitucionales, tales como la de equidad desprendida del artículo 31 en su fracción cuarta del ordenamiento fundamental principalmente, además de no estar debidamente motivada la actualización legislativamente, ni ejecutiva, por lo que vulnera la garantía de seguridad jurídica, contenida en el artículo 16, y por otro lado al hacer diferenciación de criterios se vulnera la garantía de igualdad derivada del artículo 13 del ordenamiento en comento, mismos que analizaremos específicamente a continuación.**

**Se trata de determinar el coste financiero del aplazamiento o del no pago puntual de la cosa debida, salvo pacto o precepto en contrario, de manera que es la reacción del ordenamiento ante el simple retraso en el pago, sin que el mismo, sea el expediente técnico más adecuado, sino que consideramos que su aplicación conjuntamente con la actualización como vimos, ante aquellos supuestos, vulneran la Constitución.**

**Hemos de precisar minimamente el concepto del denominado interes fiscal que indica el Banco de México, no será sino un nuevo parámetro, que la norma puede expresar con un lenguaje distinto de la actualización, para fijar la reacción del ordenamiento ante los supuestos de impuntualidad en el cumplimiento de las obligaciones.**

**Todo lo anterior, con independencia de la opción política que en cada momento puede adoptar el legislador permita equiparar o diferenciar los términos que nos ocupan, elaboramos a continuación un análisis explicativo de las**

**especiales circunstancias que hacen susceptible los recargos y actualización simultáneamente aplicados de anticonstitucionalidad.**

## **IV.2. Proporcionalidad y Equidad.**

Partimos de los multinombrados principios contenidos en el artículo 31 de la Constitución Federal en su fracción IV, los cuales vimos ampliamente en nuestro capítulo anterior, desprendiéndose que el Estado solo debe de imponer a los particulares contribuciones indispensables para cubrir el presupuesto, por ello, jurisprudencialmente se ha dicho que se requiere la satisfacción de requisitos fundamentales para la validez constitucional de las contribuciones, a saber, que sea establecido por la ley, que se destine al pago de gastos públicos y que sea proporcional y equitativo.

Por lo que respecta al último requisito no se ha precisado una fórmula general para determinar cuando se cumple con la equidad, que traducido de manera breve quiere decir que se realice el principio de justicia tributaria.

Se ha dicho que existe violación a la garantía de proporcionalidad y equidad cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes o ruinosos o en su caso la equidad exige que se respete el principio de igualdad, considerando que es aquella en la cual se encuentran obligados los contribuyentes a determinada situación, hallándose dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual y a los desiguales de manera desigual.

En conclusión, se estimó que se vulnera el derecho del contribuyente cuando los tributos son exorbitantes y ruinosos, la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

En los términos del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación los recargos y la actualización, tienen la misma naturaleza de las contribuciones y son accesorios a las mismas, lo que significa que las normas que los rigen deben sujetarse a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Ahora bien, el cumplimiento de esos requisitos debe tomar en consideración que su nacimiento tiene por fin indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que la determinación de su monto a través de dos figuras aplicadas simultáneamente deja dudas sobre su constitucionalidad y más aún específicamente de su equidad, analicemos los casos en los cuales se aplican recargos y actualizaciones como consecuencia del pago intempestivo.

#### **IV.2.1. Cumplimiento extemporáneo voluntario.**

Comencemos por el caso simple de cumplimiento extemporáneo, es decir, pagando voluntariamente, se paga la contribución principal más la actualización, más los recargos.

De lo anterior, se desprende que la violación a la garantía en comento consiste en que no son equitativos es decir, vulneran la garantía de igualdad, ya que si legislativamente se ha establecido un criterio "civilista" respecto a las cantidades a cobrar en caso de mora (intereses moratorios) por la falta de cumplimiento que oscila legalmente en 6% en materia mercantil y 9% en materia civil anual respectivamente, mientras que en materia fiscal el recargo moratorio alcanza porcentajes anuales que superan los anteriores, por ejemplo en 1997, el recargo moratorio alcanzó un porcentaje de 26.61% anual, es evidente que es excesivamente alto.

Es cierto, que en materia fiscal se buscan los autónomos y propios tecnicismos aplicables, pero de ahí a que se exceda en sus facultades imponiendo

**arbitrariamente un porcentaje sumamente alto en comparación del derecho común, y que se complementa con las llamadas actualizaciones, se denota un criterio diferenciado y más aún inequitativo por ser notoriamente desigual.**

**Recordemos que en un tiempo el derecho común consideró el interés como no adecuado y posteriormente lo justificó por el hecho del incumplimiento, sin embargo se ha regulado para que el acreedor no abuse de estos imponiéndose la condición de que lo accesorio no exceda a la suerte principal, situación que no se ha aceptado en materia fiscal, a pesar del carácter accesorio.**

**Lo anterior, de acuerdo con lo establecido por el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, los recargos son accesorios a las contribuciones, lo que no puede interpretarse como una simple relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio y como consta en una jurisprudencia que a la letra dice:**

**RECARGOS, MONTO DE LOS. SU NATURALEZA DE "ACCESORIOS" NO IMPIDE QUE PUEDA EXCEDER DEL 100% DE LA CONTRIBUCION. De acuerdo con lo establecido por el artículo del Código Fiscal de la Federación, los recargos son accesorios de las contribuciones, lo que no puede interpretarse como una simple relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, conforme a lo cual esto no pudiera exceder del 100% de aquello. La accesoriedad de los recargos es cualitativa, pues si bien solo surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de las contribuciones, la determinación de su monto dependerá de las cantidades que por el tiempo de la mora hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso hubiera obtenido el contribuyente, las cuales pueden exceder de la cantidad referida. Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216, Primera Parte, página 104.**

**La accesoriedad de los recargos, se dice es cualitativa, pues si bien sólo surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de las contribuciones, la determinación de su monto dependerá de las cantidades que por el tiempo de la mora hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso, hubiera obtenido el contribuyente, las cuales pueden exceder de la cantidad referida.**

**Este razonamiento es erróneo, porque si los legisladores consideraron para el derecho común establecer un tope legal a fin de evitar inequidad entre los particulares, comete equivocación al desigualar el criterio aplicable en materia fiscal permitiendo un excesivo porcentaje, que además según las políticas aplicables hasta se ha llegado a permitir que exceda un 500% de la suerte principal, lo que es a todas luces inequitativo y que vulnera derechos públicos subjetivos.**

**Límites de causación de recargos:**

**Hasta el 31 de Diciembre de 1982: 100%,**

**Del 1 de Enero de 1983 al 31 de Diciembre de 1985: 250%,**

**Del 1 de Enero de 1986 a Abril de 1986: 300%,**

**Del 1 de Mayo de 1986 al 31 de Diciembre de 1986: 500%,**

**Del 1 de Enero de 1987 al 31 de Diciembre de 1991: Los que se causen hasta por cinco años,**

**Del 1 de Enero de 1992 hasta la fecha: Los que se causen por diez años.**

**El criterio aplicable es que la relación no es cuantitativa, es decir no importa que sea accesorio y rebase la cuantía principal, sino que se pretende que la relación es cualitativa por ser consecuencia de la falta de pago y que la cantidad "depende de las cantidades que por el tiempo ... hubiera dejado de percibir el fisco, la cual puede exceder de la cantidad referida".**

**Pero, el problema que analizamos no es aislado, en virtud de que a partir del 1 de Enero de 1990, se crea un nuevo artículo el 17- A en el Código Fiscal de la Federación, y que acaso, la actualización no significa el resarcimiento, tomando en consideración el tiempo.**

**Esta disposición sirve de pauta para que se puedan actualizar las contribuciones, con el fin de indexar los valores por medio de los Indices Nacionales de Precios al Consumidor del mes más reciente entre el más antiguo del período que se calcula.**

**Este sistema modifica el sistema de los accesorios fiscales en un mecanismo novedoso que plantea un análisis de determinación de recuperación fiscal.**

**De tal suerte que al dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente entre el más antiguo del período que se calcula, nos arroja el factor de actualización que se multiplica a la contribución omitida.**

**Dichos factores, se elaboraron técnicamente con datos aprobados y en base al procedimiento que aplica el Banco de México, cifras que se presumen determinadas objetivamente.**

**En efecto, la remisión a este concepto para la cuantificación del tipo de interés aplicable no es sino una consecuencia del principio de la economía en la producción de normas o actos, ya que se generaliza el tipo aplicable a las operaciones.**

**Posteriormente se aplica la tasa de recargos por cada mes que transcurra a partir de la fecha de exigibilidad del pago.**

**Es evidente que la actualización constituye una consecuencia al incumplimiento y la única calificación que puede tener es la de resarcir al fisco del daño sufrido, por esta razón no puede ser más que indemnizatoria, de tal suerte que constituye una duplicidad cobrar actualización y recargos, esto es desproporcionado y desigual, atendiendo a criterios establecidos y por ende anticonstitucional, respecto la fracción cuarta del artículo 31 Constitucional.**

**Los conceptos históricamente son convergentes, y no ontológicamente diferenciados, solo se toman como identificables o referenciales en el ejercicio de un opción política del legislador en contubernio con el ejecutivo, que puede responder, como lo seguiremos analizando en su momento, en cuanto a su**

**motivación práctica, a una simple legalización que permite una más fácil manipulación del coste del pago no puntual de los débitos tributarios.**

**Inferimos, que en este caso particular es desigual el criterio aplicable en materia fiscal respecto al derecho común, y su autonomía de principios no lo exenta de pretender diferenciar la naturaleza de la accesoriedad aseverando ser cualitativa y no cuantitativa, y menos aún con la existencia de otra figura aplicable simultáneamente (actualización), que tiene el mismo fin.**

**Mencionamos además, que es notoriamente exorbitante que se permita el rebase de la cuantía accesoría a la principal, así, por desigual el criterio y desproporcionado el porcentaje aplicable, más aún si se acumula hasta rebasar la cuantía principal, es entonces violatorio de la garantía de proporcionalidad y equidad derivada del ordenamiento constitucional.**

**Por tanto es una medida más de represión hacia los contribuyentes, y no tanto de indemnización, que no se apega a la etapa de la Fórmula de equidad, como lo mencionamos en nuestro primer capítulo, por ello convendría su supresión y mejor ordenación legal como lo indicaremos subsecuentemente.**

### **IV.2.2.Cumplimiento extemporáneo coactivo.**

**Ya han quedado claramente establecidas las circunstancias generales de la aplicación de recargos y actualización en su forma más simple, ahora mencionaremos el cumplimiento extemporáneo coactivo, en el cual se pagará la contribución principal más la actualización, más los respectivos recargos, más las multas correspondientes que también se actualizarán.**

**Al respecto, creemos que se vulnera la garantía en comento debido a que existe desigualdad en cuanto al criterios de aplicación de recargos y actualización simultáneamente y además agregando la multa.**

Si bien es cierto, ha quedado claro que las multas son accesorias e independientes, no se puede negar su carácter retributivo por una parte ya que son de tipo pecuniario, sin embargo, se está de acuerdo que se pretende reprimir al que cometió la infracción, en virtud que hubo acción administrativa por parte del fisco y esto equivale a un gasto para el Estado.

Sin embargo, respecto a los recargos un tiempo se consideraron verdaderas sanciones, hasta que hábilmente se justificaron como resarcimiento al fisco por la pérdida sufrida, y al crearse la figura de la actualización se desvirtúa el sentido de ambas figuras.

Ya que la figura de la actualización y recargos simultáneamente, junto con la multa respectiva son consecuencia del no pago, quedan entonces tres figuras que de alguna manera (económica principalmente) resarcen al fisco por el pago extemporáneo, porque la multa al ser pecuniaria, no se puede negar que por una parte tenga carácter indemnizatorio como ya se mencionó.

Así los recargos fiscales que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación son los intereses moratorios, es decir, los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de su obligación de pagar los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos y derechos a su cargo, diferenciándose de las multas fiscales, que son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos señalados en la ley.

Por otra parte, la actualización también pretende indemnizar al fisco principalmente el concepto de daño por el pago no oportuno del contribuyente.

Ahora bien, conforme al artículo 1840 del Código Civil aplicable en materia federal, es principio legal de equidad que, cuando se cobra una pena, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de cumplimiento.

Entonces, si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (26.61% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil anuales respectivamente), esto hace que las disposiciones relativas sean desiguales notoriamente y contrarias a equidad y, por ende, antinconstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, como se ha reconocido en la tesis incluida en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: 145-150 Sexta Parte, Página: 228, que a la letra dice:

**RECARGOS NO SE CAUSAN SOBRE LAS MULTAS.** Los recargos fiscales que establece el Código fiscal de la Federación son los intereses moratorios, o los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de la obligación de pagar los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos y derechos a su cargo. Y las multas fiscales son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos señalados en la ley. Ahora bien conforme al artículo 1840 del Código Civil aplicable en materia federal, es principio legal de equidad que, cuando se cobra una pena, no podrán reclamarse además daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de incumplimiento.

Ahora bien, si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (26% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil), esto hace que las disposiciones relativas sean contrarias a equidad y, por ende, inconstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Pero independientemente de que tal cuestión se haya planteado o no, es de verse que pretender cobrar recargos sobre la multa es aún más inequitativo y contrario al precepto constitucional señalado, pues si no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse daños y perjuicios sobre los créditos derivados consistentes en las multas cobradas por la falta de pago del crédito principal, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos (artículo 2397 del Código Civil), ni multas por la falta de pago oportuno de los recargos. Y como los preceptos de la ley deben interpretarse,

cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse de la recta interpretación del artículo 21 del Código Fiscal es que los recargos que establece solo se pueden cobrar sobre los créditos no pagados oportunamente, pero sin que se pueda extender a las multas, que son créditos impuestos como pena por el cumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad.

En este criterio jurisprudencial coincidimos en el razonamiento medular consistente en que no es posible cobrar sobre las multas recargos, sin embargo se reconoce la anticonstitucionalidad del cobro de pena simultánea con la reclamación de daños y perjuicios, por consiguiente que al cobrar la actualización y recargos más la multa se esta cayendo en un supuesto de cobro de daños y perjuicios con la pena o sanción pecuniaria también simultáneamente.

Considerando que en el Código y jurisprudencialmente se ha determinado que los recargos fiscales son intereses moratorios que cubren los daños y perjuicios por el pago no puntual, entonces la actualización que también indemniza o resarce al fisco es un plus pecuniario que el fisco ha ocultado y que aplica no solo a la contribución sino a las multas también.

Quizá en las multas se justifica en virtud de que su cuantía con el paso del tiempo se va desadaptando a la dinámica económica del país, sin embargo se ajustan a través de la miscelánea fiscal y se actualizan al pagarlas el contribuyente.

Pero entonces se observan cuantiosos conceptos a cobrarse en virtud del pago intempestivo coactivo:

|              |  |
|--------------|--|
| CUMPLIMIENTO | $\left[ \begin{array}{l} \text{CONTRIBUCION} \\ \text{PRINCIPAL} + \text{ACTUALIZACION} + \text{RECARGOS} + \text{MULTA} \\ \text{AJUSTADA Y ACTUALIZADA} \end{array} \right.$ |
| EXTEMPORANEO |  |
| COACTIVO     |  |

**Ahora bien, el criterio civilista se esta reconociendo jurisprudencialmente, entonces legislativa y ejecutivamente, simplemente no se a querido contravenir "económicamente" el interés publico, pero vulnerando garantías sin consideración alguna.**

**Además de que la tesis jurisprudencial que mencionamos, reconoce que es excesivo el porcentaje de recargos aplicables en materia fiscal.**

**De esto inferimos que, no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse la llamada actualización sobre los créditos principales, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos(artículo 2397 del Código Civil), pues implicaría capitalización de porcentajes.**

**Así, si dos supuestos - actualización y recargos - estan cumpliendo una función similar respecto a la contribución debida, entonces implica un exceso traducido en inequidad que hace más difícil el cumplimiento de la contribución principal para el contribuyente.**

**Y como los preceptos de ley deben interpretarse, cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse que la recta interpretación del artículo 21 del Código Fiscal es que los recargos que establece retribuyen al fisco la pérdida sobre los créditos principales no pagados oportunamente, mientras que la actualización es otro porcentaje que indexará la cantidad debida, y respecto a las multas, que son créditos impuestos como pena por el incumplimiento mismo de la obligación principal, al estimar lo anterior se observa una duplicidad de represión, con un escondido carácter de sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad.**

Lo anterior, ocasiona daños que son entre otros, la inseguridad de su situación legal y el posible pago de los desproporcionados recargos legales moratorios en materia fiscal y el desigual criterio (26.61% o más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil), que es a todas luces excesiva y por tanto violatorio de la garantía de proporcionalidad y equidad.

### **IV.2.3. Pago en parcialidades.**

Doctrinaria y legalmente en nuestro segundo capítulo analizamos dicho concepto, que también lo conocemos con el nombre de recargo financiero.

Concluimos que es objeto de una petición y expresa concesión por parte de la autoridad competente, distinguimos la existencia de moratoria, que significa estiramiento de los plazos en el que existe muerte de la mora; es una institución que concede la autoridad como facultad derivada de la ley a título de gracia o equidad que suspende o amplía el plazo para el cumplimiento de obligaciones en el ejercicio de sus derechos.

Por lo que respecta al pago en parcialidades en la cual la contribución se actualiza y se divide entre el número de parcialidades otorgadas obteniendo la contribución mensual, en la primera parcialidad la contribución mensual se paga con recargos y multas, y las subsecuentes parcialidades se actualizan más los recargos.

En nuestro sistema no existe diferencia de aplicación respecto a los recargos moratorios o financieros, solo la consistente en su determinación.

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| PROCEDIMIENTO : PROMEDIO TIE        | 19.6972 |
| (X) FACTOR                          | 1.5     |
| RESULTADO                           | 29.5458 |
| RESULTADO/12                        | 2.46    |
| (-)INCREMENTO % DEL<br>INPC DE 1997 | 0.80    |
| RECARGO CON PRORROGA                | 1.66%   |
| (X) FACTOR PARA MORA                | 1.50    |
| RECARGO MORATORIO                   | 2.49    |

**Se observa, que la única diferencia de los recargos moratorios y financieros es el porcentaje, siendo menor cuando se trata de prórroga, pero a pesar de ello el porcentaje anual en 1997 fue de 17.72%, que es notoriamente excesivo en comparación del civil o mercantil, por lo que volvemos a mencionar que al existir desigualdad de criterios se deja en estado de indefensión a los contribuyentes, mencionando que si además pidieron prórroga para el pago de sus contribuciones es porque demostraron con documentos la imposibilidad de pagar dichas obligaciones, por lo que en los pagos subsecuentes esta forzado su cumplimiento, sería erróneo considerar que se esta enriqueciendo o percibiendo cantidades y que por este concepto se pagara recargos; no es idóneo que se pretenda cobrar un interés, sería tanto como lesionar al contribuyente aprovechandose del apuro económico por el que pasa.**

**Aunque si bien es cierto, es una obligación que el contribuyente debe forzosamente cumplir en virtud de encontrarse constreñido con el Estado, y este último actuar dentro de lineamientos legales.**

**Por otro lado, las actualizaciones también se aplican a este supuesto, y encontramos que es aplicable varias veces hábilmente.**

**En primera instancia, la contribución se actualiza para determinar la contribución mensual, lo cual es equivocado considerando que si bien la primera mensualidad se actualiza en forma completa y las subsecuentes se vuelven a actualizar, además de la aplicación de recargos.**

**Además, ya advertimos que los recargos y la actualización como aplicación derivada del pago intempestivo resultan ser anticonstitucionales, porque además se cobra la multa, es este caso en particular se presume la falta de capacidad económica del contribuyente para cubrir sus contribuciones, por lo que todos estos conceptos acumulados le resultan onerosos, y que a todas luces se denotan inequitativos y por tanto violatorios de la garantía en comento.**

Se dice que de conformidad con el artículo 21, del Código Fiscal de la Federación, cesará la prórroga o la autorización para pagar en parcialidades y el crédito será inmediatamente exigible, cuando en su caso, deje de cubrirse alguna de las parcialidades.

Ahora bien, si por virtud de la ley debe cesar la autorización -o resolución- concedida para pagar en parcialidades y con determinado porcentaje de intereses sobre saldos insolutos el crédito fiscal, resulta inadmisibile que al ya no subsistir la autorización en cuanto el pago de parcialidades, sí pudiera mantenerse la misma por lo que hace al pago de recargos previstos para el pago de aquéllas, pues al establecerse en el artículo 21 del Código Fiscal, que al dejar de cubrirse alguna de las parcialidades, cesará la prórroga o la autorización respectiva y el crédito será inmediatamente exigible, es claro que no puede subsistir el porciento de recargos, previsto para los saldos insolutos con motivo del pago en parcialidades, cuya autorización ha cesado.

Cuando la autoridad fiscal concede prórroga para el pago de créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, se deberán liquidar los recargos correspondientes conforme a las bases establecidas por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, las leyes de ingresos de la Federación, señalan expresamente el porcentaje de recargos que se pagará sobre saldos insolutos, en los casos de prórroga para el pago de créditos, de manera que no debe confundirse dicho concepto con el de mora contenido en el mismo ordenamiento, por referirse a supuestos y tratamientos diversos para la aplicación de la tasa de recargos.

#### **IV.2.4.Consideraciones generales.**

Ahora bien, cuando por cualquier circunstancia que ello sea, aunque la determinación del impuesto en principio correspondería al causante, en términos

**del Código Fiscal de la Federación, si dicho causante no puede hacer la determinación en definitiva sin un elemento que depende de la autoridad exactora, ya no puede decirse que los recargos señalados en el artículo 21 se causen a partir del nacimiento de la obligación fiscal, sino que sólo se pueden causar a partir del momento en que la autoridad proporciona al causante, en forma definitiva administrativamente, el elemento que aquel necesitaba para determinar su crédito.**

**Y ello, es así con mayor razón si se considera que los recargos fiscales no son sino intereses moratorios para indemnizar al fisco del retraso del causante en el cumplimiento de su obligación, retraso que, obviamente, deberá serle imputable a dicho causante.**

**Si la dilación en el pago es imputable, en cualquier forma que ello sea, a la autoridad fiscal, sería inicuo exigirle al causante el pago de los desmedidos recargos fiscales, que son sensiblemente más elevados que los intereses moratorios legales en materia civil o mercantil, en beneficio del fisco, quien así obtendría un indebido lucro por una mora que en alguna forma le sería imputable, situación que se ha reconocido jurisprudencialmente, pero no legislativa ni ejecutiva.**

**Y si el elemento proporcionado por la autoridad da lugar a un recurso o litigio, y la parte causante obtiene resolución a su favor, es claro que los recargos no pueden empezar a correr para ella sino a partir del momento en que la autoridad dicta la nueva resolución apegada a derecho, en relación con el elemento de que se trata, pues antes el causante no pudo haber pagado sin sufrir un indebido perjuicio.**

**Las tasas de recargos para el mes de Enero de 1998 son 1.65% para la autorización de pago a plazo diferido o parcialidades de las contribuciones y sus accesorios, y de 2.48% para los casos de mora o interés del fisco federal, con fundamento en los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración**

**Pública federal, el artículo 14 fracción III de la Ley del SAT y el artículo 6 de la Ley de Ingresos Federales de 1998, considerando el cálculo previsto en este último precepto ha dado como resultado las tasas señaladas dando a conocer el porcentaje de recargos.**

**La jurisprudencia que indica que sí existe inequidad y desproporcionalidad de los recargos e indica el objetivo a seguir, a la letra dice:**

**RECARGOS, INEQUIDAD Y DESPROPORCIONALIDAD DE LOS, DERIVADA DE LA NORMA QUE LOS RIGE. DEBE DETERMINARSE EN RAZON DE LA CANTIDAD QUE HUBIERA DEJADO DE PERCIBIR EL FISCO, POR LA MORA. En los términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación los recargos tienen la misma naturaleza de las contribuciones y son accesorios a las mismas lo que significa que las normas que los rigen deben sujetarse a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Ahora bien, el cumplimiento de esos requisitos debe tomar en consideración que su nacimiento tiene por fin indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que la determinación de su monto debe estar en relación directa con la cantidad que obtuvo por el tiempo en que no se cumplió con la obligación y hubiera de percibir el erario y, en su caso, hubiera obtenido el contribuyente. Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 205-216, Primera Parte, página 103.**

**A pesar de que en un gran número de jurisprudencias se acepta lo inequitativo de los recargos existen tesis contrarias:**

**ACTUALIZACION DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SU ARTICULO 21 NO CONTRAVIENE LO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La disposición contenida en el artículo 21 de dicho Código Fiscal de la Federación en el sentido de que : "cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno" ..., de ningún modo resulta violatoria del**

artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que este último precepto no prohíbe la actualización del pago de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, ni tampoco prohíbe el pago de recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, ya que en el propio precepto solo se contienen las garantías individuales de legalidad, proporcionalidad y equidad en materia impositiva. Octava Epoca, Semanario Judicial de la Federación, tesis LXXXIV, pagina 36.

Se deriva que el cuestionamiento no es si la fracción IV del artículo 31 del citado ordenamiento, prohíbe o no determinadas contribuciones, es erróneo en virtud que dicho precepto enmarca requisitos que los recargos y actualizaciones aplicadas simultáneamente son inicuas y por tanto vulneran la garantía de proporcionalidad y equidad en materia impositiva, y que todas las autoridades deben apearse a ellas, incluyendo las legislativas, y la anterior tesis no se consideró idónca para jurisprudencia

### **10.3.Principio de legalidad constitucional y de legalidad fiscal.**

Respecto a la garantía de fundamentación y motivación se establece en la primera parte del artículo 16 Constitucional que complementa la garantía de legalidad fiscal derivada del artículo 31 en su fracción IV del mismo ordenamiento.

Originalmente se consideraba que este precepto se refería a las autoridades simplemente ejecutoras pero se ha inferido en su amplísima connotación que tiene el concepto sobre actos que ocasionan alguna molestia al individuo en su persona, familia o bienes, ennumerados en la disposición de que se trata, ha llegado a interpretarse en el sentido de que abarca practicamente todos los actos de autoridad que afectan al particular en alguna forma, incluyendo por tanto los de las autoridades legislativas, ejecutivas y judiciales.

De esta forma, los actos emanados de cualquier poder del Estado, imperativamente deberán estar fundados y motivados debidamente.

**Toda autoridad tiene un marco legal de actuación,debiendo cerciorarse de la realización de hechos y actos mediante requisitos establecidos, la imposición de sanciones o medidas debe contar con los requisitos constitucionales.**

**De acuerdo al artículo 16, complemento de la garantía de legalidad fiscal como lo vimos en el capítulo anterior, se debe motivar el porque se paga la contribución, el fundamento, determinando la obligación que previamente este incluida en la ley fiscal, y que sea cobrada por la autoridad competente (garantía de legalidad constitucional), teniendo presente la Jurisprudencia No. 373, visible a fojas 636-637 del Apéndice al semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Tercera Parte, Sexta epoca, cuyo rubro y sumario expresa:**

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.**De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también debe señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

**Se desprende que toda autoridad debe cumplir con este requisito, fundando y motivando los actos que realice, de ahí que las autoridades legislativas, deben cumplir con tal mandato, así motivarán adecuadamente a través de las exposiciones de motivos respecto a las leyes que aprueben indicando las causas, razones particulares o circunstancias especiales.**

**El pago extemporáneo con recargos y actualización de una contribución fiscal, constituye un acto de aplicación de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, pues implica haber actualizado el monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal conforme a lo previsto por el primer precepto citado, aplicando el factor de actualización correspondiente, que**

se obtiene a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor que prevé dicho precepto, actualización que opera desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe según lo establecido por el artículo 21, el que además exige el pago de los recargos.

De esta forma, las autoridades ejecutoras deben cumplir lo que marca la ley dentro de sus atribuciones en virtud que a ellas no les corresponde determinar si es violatorio o no el acto legislativo y se limitan a aplicarlo.

No obsta a la anterior conclusión, respecto a las autoridades que aplican dichos preceptos, el que no consten en el recibo de pago extemporáneo las operaciones que permitan determinar que se actualizó el monto del tributo en términos exigidos por los preceptos legales de referencia, ello en todo caso, se refiere a un problema de legalidad, consistente en determinar si aquel cumplió o no correctamente con su obligación fiscal.

Existe la tesis respecto a FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. RECARGOS, REQUERIMIENTO DE PAGO POR CONCEPTO DE. El requerimiento de pago por concepto de recargos no cumple con los requisitos de fundamentación y motivación que establece el artículo 16 constitucional cuando la autoridad sólo precisa que los recargos se causan conforme a la tasa establecida en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos de la Federación, al disponer el artículo 21 en cita que los recargos se aplicaran cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calcularan conforme a las tasas que serán 50% mayores de las que mediante ley fije el Congreso de la Unión para cada uno de los períodos que en el precepto se indican, pues la sola mención del dispositivo legal de referencia no satisface el requisito de motivación legal, ya que por motivación debe entenderse la expresión de las razones que llevaron a la autoridad a estimar que el caso encuadraba en la hipótesis legal, que, en el caso, sería la explicación de las razones que la llevaron a determinar como monto de los recargos la suma señalada en el requerimiento, por la aplicación de una determinada tasa de interés, conforme al precepto legal que le da fundamento a su proceder. Octava Epoca Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XII-Septiembre Página: 234

Analizando las figuras en comento, los recargos y actualización, encontramos que si bien es cierto, que los recargos están motivados en la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación como un resarcimiento que indemniza al fisco por la falta de pago oportuno y lo fundamenta en el artículo 21 del Código citado, se podría hablar de la legalidad de estos en estricto sentido, sin embargo se adhieren a las contribuciones la denominada actualización que es un porcentaje aplicable de acuerdo al factor de actualización y que este no se encuentra debidamente motivado en la Exposición de Motivos del Código en comento, desde su inicio en 1990 hasta la fecha, ya que habla de su simple aplicación por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, fundamentándolo en el artículo 17 - A, pero sin indicar su finalidad, es admisible que es una figura indemnizatoria; o sea, objetivamente el factor de actualización pretende evitar que el monto de la contribución debida pierda al momento extemporáneo de pago el valor adquisitivo de dicha suma de dinero, es decir, resarcirá al fisco la pérdida, pero entonces que no es acaso esa la finalidad de los recargos: indemnizar, ahora bien, hay que señalar que la actualización se aplica a la contribución, y en el caso de pago en parcialidades se aplica dos veces.

Podríamos considerar a la actualización como un porcentaje que se aplica accesoriamente, y entonces si los recargos también son un porcentaje aunque más elevado que se aplica accesoriamente, como va a pretenderse que un porcentaje que considera el INPC, es una cantidad líquida determinable por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país se aplique a las contribuciones pagadas extemporaneamente; acaso no se equiparan las figuras recargos y actualización, implicando esta una especie de capitalización prohibida en materia común, y que el poder del Estado a través de sus órganos aprueba.

Si en un momento dado, no se encuentra expreso el motivo o finalidad de la actualización esta vulnera el artículo 16 de la Constitución al no motivarse debidamente en ley no solo en el aspecto ejecutivo al aplicarlos, sino legislativo por aprobarlos y judicial por reconocerlos.

**Los motivos determinantes del acto de derecho público es uno de los puntos esenciales en el estudio de todo acto, los motivos, no obstante de ser hechos objetivos, deben ser apreciados por toda autoridad, la que debe comprobar su existencia material y legal, así como su valor o eficacia para provocar la decisión o acto a emitir ya que todo acto persigue fines diversos de los que la ley tuvo en cuenta para conceder la facultad relativa, la existencia de un cierto motivo importa forzosamente la persecución de un determinado fin por lo menos cuando el acto se ha emitido.**

**Cuando existen motivos y estos son legítimos, el acto persigue necesariamente su fin normal, y tratan de justificarse pretendiendo que no existe desvío de poder o exceso en este.**

**Si el acto carece de motivo habrá claramente ilegalidad y necesariamente desvío y exceso de poder e irregularidad en cuanto al fin.**

**Así, la garantía de motivación que establece el artículo 16 de la Constitución Federal, para hacerla efectiva se debe exigir no solo que la orden exprese el motivo sino también que exista realmente y que de acuerdo con la ley sea bastante para provocar el acto.**

#### **IV.4.Principio "non bis in idem".**

**En el derecho vigente existe el principio "non bis in idem", considerado en el artículo 23 de la Constitución Federal, esta garantía aplicada en el campo tributario ha surgido principalmente en torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias que implica doble tributación, en virtud de las cuales los mismos hechos u omisiones constituyen a la vez delitos e infracciones fiscales o medidas como es el caso que nos ocupa.**

**Como se advierte existen tres o hasta cuatro consecuencias del pago inoportuno para resarcir al fisco entre actualizaciones, recargos y multas.**

En el derecho mexicano, el principio de la unidad del poder y del proceso parecen ser desconocidos en la praxis, más aún cuando la multa administrativa pretende que se considere no como imposición de pena sino que constituye la reparación del daño por lo que la equiparan a la responsabilidad de orden civil, entonces al aplicar actualización y recargo, se esta "multi-reparando al fisco".

En el principio en comento se reúnen elementos de identificación de las mismas partes (contribuyente - fisco), mismo objeto (resarcir) , y misma causa (pago extemporáneo), lo que responde a la dualidad de idénticas figuras, o sea, la incidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos, la identifica como controversia de la causa.

Existe idéntica naturaleza entre los recargos y la actualización evitar que el fisco sufra pérdida o perjuicio resarciendolo para evitarlo y junto con el cobro de multa existe un plus de reparación, rompiendo con el principio civilista de no cobro de pena e indemnización simultáneamente.

A diferencia de una multa que es de carácter represivo, no reparatorio se justifica porque la autoridad realiza procedimientos coactivos al requerirle el pago, pero respecto a la actualización y recargos existe duplicidad de conceptos con el mismo fin.

Por consiguiente se trata de dos verdaderos procesos con finalidades represivas semejantes, y no puede negarse la violación del principio non bis in idem, además, de la existencia de exceso de poder por parte del Estado al reprimir al contribuyente y rompiendo esquemas de principios básicos como a continuación explicaremos.

#### **IV.5.Exceso del poder tributario del Estado.**

Es innegable que es indispensable asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley, así el contribuyente al cumplir puntualmente sus obligaciones fiscales, se cumple con el objeto de asegurar la eficiencia y

**regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales a las que esta a cargo el Estado, de lo contrario, encuentra motivación para aplicar medidas y asegurar su cumplimiento, pero estas deben seguir lineamientos constitucionales.**

**El legislador, persigue fines respecto a la aplicación de medidas, primeramente se debe compeler al deudor al pago de la prestación debida, y si insiste en su incumplimiento hará uso de la fuerza coactiva por medio de los medios impuestos para ese objetivo.**

**La multa se distingue de los recargos por el quantum, es la sanción económica de carácter personal que se impone por actos u omisiones violatorias de disposiciones legales reglamentarias en materia fiscal.**

**Bajo este rubro las faltas tributarias, traducidas en el no pago de la contribución se han clasificado de manera que los ilícitos caen en el ámbito administrativo o penal, las tendencias de su naturaleza son autonomista o dualista, es decir, se ha derivado la necesidad de establecer represión penal y administrativamente, nuestro sistema es dualista.**

**En el ámbito penal existen delitos tipificados y sancionados, por otro lado en el ámbito administrativo se presenta una figura la "infracción tributaria", la cual no necesita recurrir a tipicidad, sino que se describe ampliamente la conducta sancionable.**

**En algunos países la simple omisión del impuesto es delito, en México no se considera éticamente reprochable que los impuestos no se cubran en la fecha y medida que establezcan las leyes, los delitos deben ser considerados en la legislación en la medida que la moral social considere el hecho como delictuoso, además sería peligroso e inconveniente pretender ampliar la extensión de delitos tributarios, no habría suficientes cárceles, en tal virtud, en nuestro actual estudio solo se analiza el ámbito administrativo, en el cual encontramos medidas -recargos y actualización-que hace valer la autoridad y las multas que aplica.**

Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza.

Por ello, el artículo 4o. del Código Fiscal Federal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa, recargos y actualizaciones impuestas al contribuyente "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo pueden entenderse como accesorios de las contribuciones, y por ende, como un crédito fiscal.

De esta forma, el poder ejecutivo puede sancionar a los contribuyentes en caso de cometer infracciones, sin embargo ha propuesto al poder legislativo que en caso de incumplimiento, el fisco sufre daños y perjuicios, por lo cual se debe imponer al deudor en beneficio del fisco una indemnización a través de los llamados recargos o intereses de demora, independientemente que se debe imponer al infractor un castigo represivo e intimidatorio pudiendo tener carácter administrativo o penal cuando lo exija la sociedad; a través de la multa que es 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 y actualización- constituyendo por tanto un plus, con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.

De acuerdo al artículo 21 Constitucional, es cosa bien sabida que es una garantía individual que las sanciones sean impuestas por la autoridad judicial, y el mismo ordenamiento legal establece una excepción para que las autoridades administrativas impongan sanciones que consistan en multas y arresto a lo más hasta de 36 horas, se afirma desde este punto de vista que las sanciones

**administrativas que los órganos de la administración financiera pueden imponer se limitan a las multas.**

**Existe fundamento de la potestad sancionadora de la administración, sin embargo en virtud de que se ha pretendido diferenciar a los recargos de las sanciones y las multas administrativas su fundamento constitucional se deriva del artículo 31, en su fracción cuarta del ordenamiento citado, en virtud de ser una contribución de tipo accesorio específicamente.**

**En efecto, dada la extensión de funciones de la administración pública, característica actual del Estado, la importancia y urgencia de los intereses generales que son objeto de su actividad, así como la necesidad de reprimir indefectiblemente las violaciones a las normas legales que protegen esos intereses, no sería factible que la administración tuviera que acudir a los tribunales judiciales para obtener que se sancionara a los infractores de dichas normas, puesto que esto entorpecería notablemente la consecución de los fines públicos que persigue.**

**Ello no significa que al ejercer su potestad sancionadora la administración pueda apartarse de las normas constitucionales legales aplicables, que forman parte del régimen jurídico a que en todo Estado de derecho se encuentra sometida su actuación, en particular a las disposiciones y principios generales de derecho relativos a la represión de los actos ilícitos de igual manera al establecimiento de los tribunales administrativos.**

**De acuerdo a la evolución del poder coactivo del Estado en materia fiscal, nos encontramos en la actual Fórmula de Equidad, se requieren medidas para el caso de incumplimiento de las obligaciones, siempre y cuando estas sean inicuas.**

**En el Código Fiscal, se colocó un régimen de sanciones y medidas simultáneamente (recargos, actualización y multas), pero estas se deben**

encontrar dentro de un absoluto respeto a las garantías de los gobernados, pero el Estado ha creado un astuto sistema por el cual justifica estas aplicaciones recordando que los límites al ejercicio del poder del gobierno tiene la consecuencia que la autoridad hace lo que la ley le permite, respetando garantías de igualdad, libertad propiedad y seguridad jurídica.

Así recordemos, que en el análisis de esta tesis se ha observado que tenemos tres principales supuestos de pago intempestivo, de los cuales se deriva que al realizar el cumplimiento voluntario, se paga la contribución principal más la actualización y los recargos, por lo que respecta al cumplimiento extemporáneo pero coactivamente, se paga la contribución principal más la actualización, más los recargos y la multa respectiva, y por último en cuanto al pago en parcialidades se actualiza la contribución dividiendo por el número de parcialidades otorgado, obteniendo la primera parcialidad de la contribución, más los recargos y multas respectivas, y en cuanto a las subsecuentes parcialidades la contribución mensual se actualiza y se suma el recargo del mes que corresponde.

Al citar a los recargos materia de este estudio y observar su naturaleza jurídica, se ha concluido en la legislación vigente mexicana que son intereses moratorios que deben cubrirse por la falta de pago oportuno de los impuestos.

Recordemos que al inicio en el primer Código Fiscal, se clasificó dentro del capítulo de sanciones, quizá por la tradición de considerarlos como multas, situación que causó contradicciones en jurisprudencias y concluyeron que era contrario al artículo 22 Constitucional por excederse en la imposición de sanciones por parte del Estado, así que audazmente el ejecutivo evitó clasificarlo como sanción y le imprimió una naturaleza resarcidora únicamente, aseverando en las Exposiciones de Motivos del Código Fiscal como medidas o consecuencias de la omisión de pago y no propiamente como sanción.

De esta manera, se justifica el cobro de recargos sin contravenir específicamente la garantía derivada del artículo 22 de la Constitución.

**Actualmente están fijados de una manera general, con la cuota de 2% mensual, es decir un 24% anual sin prórroga, y 1.65% mensual con prórroga, que al año equivale a 19.8% (aproximadamente en este año, considerando que los dígitos decimales varían o incluso aumenta el porcentaje).**

**La extinción de recargos, se da principalmente por el cumplimiento o pago, prescripción o condonación, recientemente aceptada en el Código Fiscal de 1998, ya que estaba establecido el criterio de que no eran jurídicamente condonables al atribuirles el carácter de intereses, por derivar de la falta de pago oportuno, se aplicaba la regla constitucional que prohíbe la exención de impuestos.**

**Era la diferencia de las multas, que sí son susceptibles de condonarse total o parcialmente en términos que la ley lo establece.**

**No debe perderse de vista que el infractor debe pagar la prestación omitida actualizada en su totalidad, más los recargos y en adición como un plus la multa la cual puede ser a veces el importe de uno o más veces el tributo omitido, de la cual no creo que en la conciencia de los infractores exista la creencia de que efectivamente se les está castigando cuando se les imponen esas multas y medidas.**

**El recargo y actualización como sanción no se justifican, serían contrarias directamente a los artículos 21 y 22 de la Constitución, se ha partido de la necesidad de respetar los preceptos constitucionales, por ello como interés se justifica por la facultad impositiva del Estado.**

**Se tiene la opinión que los aprovechamientos son los ingresos derivados del sistema sancionatorio, en la que encajan las multas administrativas, recargos y actualización, pretendiendo que ha quedado claro el carácter accesorio de estos.**

**Las infracciones del Código Fiscal tienen sus efectos en el tiempo, los recargos y actualización como medida también, pero el Estado ha dicho que la**

**causación de recargos y en su caso la actualización es indemnizatorio no sancionador, constituyendo el hecho generador la tardanza en el pago, por lo que existe duplicidad en cuanto a los recargos y actualización.**

**El problema consiste esencialmente en lograr el equilibrio y armonía entre los intereses de la colectividad y las garantías individuales que constituyen hoy más que nunca, en virtud de estar amenazadas por las tendencias totalitarias que pretenden avasallar al mundo moderno, una preciada conquista de la humanidad que ha de considerar el Estado democrático de nuestros días, si quiere sobrevivir como tal.**

**Dentro de nuestro derecho se encuentra legitimado el poder sancionador de la administración, por lo cual esta constitucionalmente permitido.**

**Sin embargo, al cobrar pena e indemnización simultáneamente rompe principios básicos de equidad del derecho común, más aún cuando la indemnización la hace valer a través de dos conceptos, las medidas que aplica la autoridad administrativa no deben tener una finalidad represiva alictiva, sino simplemente trata de colocar las cosas en el estado anterior a la violación, resolviendo en virtud del cumplimiento del concesionario, los vínculos jurídicos establecidos entre el contribuyente y la administración.**

**Así la autoridad administrativa ha creado a través de la multa sancionar al contribuyente incumplido, pero no podemos negar que al ser esta de tipo pecuniario, también existe cierta recuperación monetaria para el fisco, sin embargo legislativa, ejecutiva y jurisprudencialmente se ha justificado en virtud de la acción administrativa del fisco para exigir el pago de la contribución, hecho que equivale un gasto para el Estado, y que de alguna manera queda retribuido a través de la multa, así que esta queda constitucionalmente aceptada siempre y cuando no sea excesiva de acuerdo a la Constitución en su artículo 22, y las multas fiscales son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones, en los términos señalados en la ley.**

**En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento respecto a sus obligaciones fiscales, la omisión en la presentación de declaraciones, no genera por sí la omisión en el pago de impuestos, sino únicamente recargos y actualización, sin que por otra parte, resulte aplicable el supuesto previsto en el Código Fiscal, ya que no es la misma conducta omitir que presentar oportuna y espontáneamente una o varias declaraciones y omitir pagarlas total o parcialmente.**

**Otras circunstancias son las que rodean a las actualizaciones y los recargos, es verdad que la economía pública esta expuesta a estos riesgos, y es innegable que es preciso reexpresar constantemente en términos monetarios el monto de las contribuciones puesto que el valor adquisitivo del dinero no es el mismo en los diferentes meses del año, así el fisco efectivamente sufre una pérdida, pero al recuperar esta se está indemnizando.**

**Por lo que respecta a la actualización, constituye un instrumento consignado por el legislador mexicano en el artículo 17-A del Código Fiscal, en virtud del cual se adecua la expresión monetaria conforme el factor de actualización, que constituye un fiel reflejo del índice inflacionario; a través de este procedimiento pretende modificarse no el valor real de la contribución si no solo su expresión monetaria, situación que por supuesto también resarce al fisco.**

**El procedimiento de actualización es de aplicación inexcusable, no excluye causación de recargos, incluso estos últimos se calculan sobre contribuciones actualizadas son aplicables a todas las contribuciones.**

**La actualización, trata de motivarse doctrinariamente en virtud de que por el tiempo en economía las cantidades estan expuestas a procesos inflacionarios, generando una serie de impactos sobre los valores monetarios o sobre la expresión monetaria de los valores de bienes o servicios, diseñando un mecanismo eficaz, para restar estos efectos.**

**Es común pensar que con el transcurrir del tiempo y debido a los ajustes naturales de toda economía, las cantidades monetarias se desproporcionan de la realidad, de tal forma que la autoridad pretende que las actualizaciones tengan la finalidad de crear un riesgo subjetivo para el infractor que lo favorezca a cumplir cabalmente con su obligación, así evita que el monto resulte tan bajo que no afectara al incumplido y creara la impresión de que tal vez resulte mejor colocarse en este supuesto.**

**Al observar que la cantidad o monto de la contribución se desproporciona de la realidad en el momento extemporáneo, esta es una de las razones por la que se justificó el interés de demora en materia común.**

**El mecanismo de actualización establecido por los legisladores, consistente en aplicar el factor de actualización basado en Índices Nacionales de Precios al consumidor referidos a los meses que pretende proporcionar cantidades, es una adaptación de materia fiscal, se habla de la interpretación estricta en materia fiscal, sin embargo se permite aplicar otros métodos siempre que no contraríen normas específicas fiscales, al no existir norma expresa que permita que la cuantía accesoria rebase lo principal, nos encontramos ante una situación no prevista, de lo cual aplicando un criterio analógico en cuanto al aspecto civil o incluso mercantil, estamos ante una diferencia sustancial.**

**Los recargos fiscales que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son los intereses moratorios, o los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de su obligación de pagar los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos a su cargo.**

**Ahora bien, conforme al artículo 1840 del Código Civil aplicable en materia federal, es principio legal de equidad que, cuando se cobra una pena, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por**

**incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de cumplimiento.**

**Si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (26% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil), esto hace que las disposiciones relativas sean contrarias a equidad y, por ende, inconstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.**

**La referente cuestión planteada, es de verse que pretender cobrar recargos sobre la multa es aún más inequitativo y contrario al precepto constitucional señalado, pues no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse sobre los créditos derivados las denominadas actualizaciones cobradas por la falta de pago del crédito principal, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos, ni multas por la falta de pago oportuno de los recargos.**

**Y como los preceptos de ley deben interpretarse, cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse que los recargos y actualización que se establece, se cobran sobre los créditos principales no pagados oportunamente, que son créditos impuestos como pena o medida por el incumplimiento mismo de la obligación principal, al estimar esta situación, es como duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad.**

**En civil y mercantil se ha regulado esta situación por considerar los legisladores ser equitativo para los particulares, y entonces por qué se deja en materia fiscal que pueda haber exceso en cuanto a la indemnización que pretenden cobrar.**

**En mi concepto en las Exposiciones de Motivos no dan razones sólidas que distingan a los recargos de las sanciones, la multa principalmente, debido a**

que la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que son exagerados y onerosos porque son represivos y no basta la circunstancia de hecho que jurídicamente niegue que la misma ley traspasa límites claramente fijados en la Constitución, más aún agregando que las actualizaciones son un porcentaje aplicable a las contribuciones, y al ser este un elemento de indemnización al fisco, considerando además que existe falta de motivación adecuada en la imposición hasta de tres medidas para resarcir al fisco, se observa un claro exceso de poder.

El concepto de desvío de poder que se desprende de los actos mencionados, es un acto viciado, de ahí que esta irregularidad se le califique de oculta, constituye una ilegalidad disfrazada que radica en el móvil o intención perseguida por el agente administrativo y se aplica particularmente en relación con los actos administrativos en que existe un margen amplio de discrecionalidad.

Respecto al artículo 22 de la Constitución, que prohíbe la multa excesiva extendida a todas las autoridades con esta facultad para imponerlas, se ha fijado que la naturaleza de los recargos no se vincula a este y también la actualización como medidas, así habilmente no contravienen este precepto.

Sobre estas cuestiones hemos de insistir en nuestra postura, reiterando que la compatibilidad de ambas prestaciones -recargos y actualización-, demanda a nuestro juicio un análisis de las mismas por parte de las autoridades legislativas, estudio que ha de tener presente el elemento teleológico, que será en definitiva como veremos, el que nos ubique las señaladas prestaciones en el seno del concepto amplio de deuda tributaria, máxime cuando nuestros legisladores, en más ocasiones de las que serían de desear, conciben ambas prestaciones accesorias con un énfasis casi exclusivo en la distinta estructura de cuantificación de los mismos a la hora de su plasmación normativa y por lo tanto de su hipotética delimitación.

El Código Fiscal se debe apegar a los más elementales principios y bases jurídicas Constitucionales, toda vez que es suprema de acuerdo al artículo 133 del ordenamiento fundamental.

**Se debe evitar el desvío de poder o el exceso de la coactividad fiscal ya que al haber vicios en los actos administrativos, hacen anulable el acto porque la autoridad al dictar la resolución no motiva dicho acto.**

#### **IV.4. Impacto hacia los contribuyentes.**

**Hasta antes de 1997, en la Cámara de Diputados existía por costumbre apoyar y aprobar toda propuesta en materia económica que enviaba el ejecutivo, es bien sabido que a pesar de que en la Constitución se establece la división de poderes, en la praxis es rebasada la norma por la realidad y notable la influencia del poder ejecutivo hacia el poder legislativo, y este último aceptaba sin cuestionamientos de fondo las políticas fiscales y de economía a aplicar reflejadas en la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación.**

**Nos encontramos ante un paulatino y reciente nacimiento a la vida democrática de nuestro país, a partir de la LVII legislatura del Congreso de la Unión tenemos mayoría de los partidos de oposición (PRI 239, PRD 125, PAN 122, PVE 8 Y PT 6), con la consecuencia que han surgido cuestionamientos y propuestas de cambio que pretenden mejorar las políticas económicas y fiscales que el ejecutivo aplicará. A pesar de que es criticable la metodología para señalar estas propuestas, es quizá justificable por encontrarnos en transición a la plena vida democrática y a la eficaz soberanía del pueblo.**

**Ha quedado claro en nuestro primer capítulo que el sistema fiscal influye de tal manera que es la causa de grandeza o decaimiento de los Estados, revisando los principios básicos de la organización del Estado, se infiere que el control de las conductas de gobernantes y gobernados exige reciprocidad de estricto cumplimiento.**

**Por ello se insiste en la necesidad imperante de una profunda transformación de actitud por parte de los órganos del Estado, no sólo para satisfacer sus necesidades internas y externas, sino para que prevalezca y**

**evolucione hacia la estabilidad de sus gobernados, resolviendo y disminuyendo los problemas a los que se enfrenta, es verdad que es imprescindible un sistema fiscal que proporcione los ingresos suficientes y permanentes para el sostenimiento de las finanzas públicas, justificando la búsqueda incansable del crecimiento económico de nuestro país, surgiendo especial interés en la forma en la que los gobernados contribuyen a la satisfacción de las necesidades del Estado y en los medios materiales mediante los cuales pueden hacer sus aportaciones.**

**En el aspecto económico, los contribuyentes debido a las constantes caídas económicas que ha sufrido el país en los últimos años, se han visto rezagados en los pagos de sus créditos en materia común, que se ha visto reflejado también en materia fiscal.**

**Ahora bien, ya se distinguieron los supuestos de pago intempestivo, en primer término como resultado del retardo culposo en el cumplimiento de obligaciones principales, es cierto que debe haber un resarcimiento al Estado mismo, en virtud que genera endeudamiento para este por no contar con los recursos en el momento que lo necesita, sin embargo al tener un carácter de entidad pública se le prohíbe el lucro y exceso, ya que toda percepción recibida debe estar justificada dentro de los lineamientos constitucionales, debiendo ser cantidades equitativas y de acuerdo a las posibilidades del contribuyente.**

**Si se ha justificado a los recargos como el resarcimiento al fisco, equiparandolos a los intereses devengados en materia común, estos recordemos, siempre están justificados y limitados primero a que no se capitalicen y segundo a que no excedan a la cuantía principal para que no lesionen económicamente al deudor, existiendo un interés legal de 6% y 9% anual, en materia mercantil y civil respectivamente pudiendo variar estos porcentajes por acuerdo de las partes, siempre con la limitante de que lo accesorio no rebase lo principal o será nula la cláusula que así lo estipule de pleno derecho.**

Si en materia común se está protegiendo a los deudores evitando que los intereses particulares se excedan creando caos y desequilibrio e inequidad, en materia fiscal que pertenece al derecho público, que protege intereses colectivos tenemos un interés de 2% por mes, y considerando la actualización de la contribución principal y los recargos, se observa duplicidad de conceptos con un mismo fin, surge la interrogante de por qué se protegió intereses particulares estableciéndose un porcentaje de interés en materia común sumamente bajo en relación a la materia fiscal, que se supone que se apega a intereses colectivos.

El Estado debe de proceder sin ningún ánimo de lucro, es verdad que necesita las contribuciones en el tiempo señalado a fin de que disponga de los recursos para cumplir sus objetivos, pero el rezago presupuestal desgraciadamente lo provoca en la mayoría de las veces él mismo, ya que es inegable que los presupuestos llegan a las dependencias y organismos públicos tardíamente, pero esto no es culpa de los contribuyentes, sino de los gobernantes por el cúmulo de procedimientos administrativos para hacer llegar los recursos a los órganos del Estado, no porque no tengan dichos recursos.

En las Exposiciones de Motivos de los anteriores Códigos Fiscales hasta la actualidad se ha dicho que la aplicación de la fórmula de actualización estudiada y elaborada por el Banco de México, basada en los cambios de precios, ajusta la cantidad de tal manera que no pierde su poder adquisitivo, cómo puede entonces aplicarse además un porcentaje de recargos, no es una cantidad objetivamente determinada, sino objetivamente determinable, que variará de acuerdo a la cantidad principal, ya que como accesorio es una variable dependiente de la principal.

Por ello se deduce que un porcentaje no va a resarcir la pérdida de valor por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, no tienen razón de ser la actualización y el recargo, simultáneamente como consecuencia del pago intempestivo, porque si la misma actualización es un

**resarcimiento para el fisco y el recargo también, existe duplicidad y pierden razón la naturaleza de ambas.**

**Al haber actualización de contribución y recargos estamos cayendo en la figura de doble tributación, la cual jurisprudencialmente se ha considerado inconstitucional.**

**Se pretende que sea una medida a fin de que el contribuyente no incumpla con su obligación de contribuir para los gastos públicos, sin embargo el contribuyente no adquiere conciencia de ello, simplemente se paga de todas formas si quiere evitarse consecuencias más gravosas a su patrimonio.**

**Jurídicamente ya mencionamos que no está motivado el actualizar o aplicar el factor de actualización ya que si bien es cierto que cumple estar fundamentada por encontrarse en una norma establecida por el poder legislativo y en vigencia, no está motivado al no explicar la finalidad y objetivo de dichas actualizaciones, toda vez que si se pretende que el valor adquisitivo del dinero no se pierda, bastaría en todo caso aplicarlo una vez y no dos como lo establece en la actualidad a través de los denominados recargos.**

**Teniendo en cuenta las anteriores matizaciones desde un punto de vista económico, el interés dentro de la distribución funcional, es la parte de esta que corresponde al capital, por su participación en el proceso productivo, desde el punto de vista jurídico, se configura como la obligación accesoria a otra principal: la deuda que lo produce y de carácter claramente indemnizatorio.**

**El concepto de recargo incorpora o suplementa al concepto de deuda una prestación pecuniaria debida a un ente público como respuesta del ordenamiento a una determinada situación que afecta a la satisfacción del crédito tributario. Tras la supresión del recargo de prórroga, el concepto recargo como prestación accesoria que en su caso formará parte de la deuda tributaria solo se**

**producirá en supuestos de deuda apremiada, de manera que lo anterior, junto con su compatibilidad con la actualización debe hacernos reflexionar sobre su verdadero fundamento y naturaleza jurídica, que ha de ser a nuestro juicio, distinta de la exclusivamente indemnizatoria, enmarcando un sello represivo hacia el contribuyente.**

**Resulta de todo punto imprescindible a nuestro juicio que se delimiten perfectamente ambas prestaciones accesorias que pueden tener en mismo presupuesto: el pago no puntual de la deuda tributaria.**

**La diferencia se residencia exclusivamente en los diversos instrumentos de cálculo de las señaladas prestaciones, en el fundamento y en la naturaleza jurídica que ubica en el mismo seno del concepto dogmático de deuda tributaria.**

**Si convenimos señalando hasta el momento, los expedientes técnicos que nuestro ordenamiento utiliza para la neutralización financiera del pago no puntual de la prestación tributaria, constituyen prestaciones accesorias a la obligación tributaria principal, entendida esta en su sentido estricto, compuesta de la cuota y en su caso de los correspondientes recargos legales, hemos de reflexionar brevemente sobre la naturaleza de aquella deuda que no ha sido pagada puntualmente.**

**La deuda es en dinero, el objeto de la prestación consiste en una cantidad líquida de dinero, es perfectamente determinado, por lo que al reintegrar el valor de lo perdido o el daño sufrido por el acreedor, pueden ser traducidas y satisfechas en dinero.**

**Lo anterior, puede venir condicionado porque en el ámbito del mismo, la deuda de intereses puede producirse bien como consecuencia de rendimiento o bien como resarcimiento, por el retardo en la satisfacción de la deuda, mientras que las propias características del derecho tributario hacen que no sean plenamente aceptables.**

**De ahí hemos de deducir, que por las propias características que rigen en torno a nuestro sector del ordenamiento y fundamentalmente por la propia configuración legal que los incorpora en el concepto amplio de deuda tributaria, la deuda de intereses en derecho tributario tendrá las mismas características que la principal, con la única diferencia básica de que es accesoria a aquella.**

**Las peculiaridades de su régimen jurídico accesorio y de resarcimiento, significa que mientras el interés legal del dinero puede ser un parámetro adecuado para reparar el retraso en el pago del tributo y si el legislador así lo estima, incluso la mora en el mismo, la aplicación indiscriminada a modo de interés fiscal, a supuestos en los que se dan los presupuestos de constitución de la mora y a otros, que constituyen un simple retraso en la obligación, conjuntamente con la actualización, no vendrá avalada, ni por la lógica interna de las cosas, ni por una interpretación armónica de nuestro ordenamiento común, que al diferenciar entre mora y retraso, ha diferenciado también las respuestas jurídicas de nuestro ordenamiento ante los distintos supuestos.**

**Nosotros creemos que en esta vista de la legislación mexicana y a pesar de la enfática negativa legislativa y en algunos casos jurisprudencial, los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción el recargo y la multa.**

**Si la conducta es una sola y dos son los procedimientos para sancionarla uno administrativo y otro judicial las autoridades respectivas estarían autorizando o ejercitando acciones idénticas, al imponerlas su actuación es anticonstitucional.**

**En nuestro primer capítulo nos referimos al elemento esencial de la noción de lo jurídico inherente a la característica de coacción, de tal manera que no puede concebirse un derecho que no sea coactivo, y este debe ser dentro de los límites de la Constitución.**

**Así tenemos que la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado se traduce en la reacción coactiva del Estado para hacer cumplir obligaciones, reflejado en sanciones o medidas en sentido lato, a fin de restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma.**

**No reconozco que el resarcimiento pueda distinguirse formalmente de la restitución, no deja de ser una sanción de tipo o propósito satisfaciente.**

**En definitiva con las líneas que anteceden hemos intentado poner de manifiesto cómo, en primer lugar existen distintos presupuestos que originan el retraso, la mora o la moratoria, estos en relación al pago no puntual de la contribución debida; en segundo lugar, cómo la reacción a través del ordenamiento ante los mismos no ha de ser jurídicamente diferenciable; cómo en tercer lugar los expedientes técnicos de reparación recargo o actualización, han de ir referidos al fundamento y a la naturaleza de los indicados presupuestos, y como consecuencia, la idoneidad del concepto de interes para conseguir los objetivos indemnizatorios queridos por el ordenamiento, en cuarto lugar hemos señalado la diversa tipología que en el campo conceptual cabe realizar entre del concepto de recargo y actualización, por un lado entre financieros y moratorios, por último hemos intentado poner de manifiesto como pese a su contingente coincidencia los conceptos de recargo y actualización del dinero en materia común y fiscal, no son ontológicamente coincidentes sino que responden a diversos parámetros de cuantificación de los diferentes intereses, fruto de opciones legislativas que no encuentran su legitimidad y sobre ello hemos de insistir en forma extensa, en este estudio cuando incorporan respuestas distintas a presupuestos no objetivamente diferenciables.**

**Para terminar con este apartado de referencias como corolario lógico del mismo, nos resta simplemente aludir a la consideración de la planteada y a saber de las inferencias y recomendaciones que a continuación señalamos.**

## CONCLUSIONES

**El sistema tributario ha actuado como factor significativo de la grandeza y decaimiento de civilizaciones, ha quedado claro que toda obligación tiene consecuencias en caso de incumplimiento, el Estado esta facultado a ejercer coacción que en materia tributaria ha evolucionado, sin embargo a pesar de ello continúa con enfática represión que en ocasiones lesiona los derechos de los gobernados, así, de nuestro análisis inferimos**

**En la Antigüedad no se consideraban las condiciones económicas de los contribuyentes, vulnerando derechos con medidas intransigentes, se apreció que sistemáticamente el principio de justicia en materia tributaria ya existía y no había mecanismo alguno para que se respetara.**

**En la Etapa Feudal aumentaron las imposiciones, muchas de ellas continúan existiendo con algunas adaptaciones y cambios, por otro lado, las medidas en caso de incumplimiento hacían insoportable el sistema fiscal, y como antecedente de los límites en materia de imposición a los gobernantes se encuentra la Carta Magna de 1215 en Inglaterra.**

**Para la Etapa Moderna de la historia se declara el derecho a que la contribución sea común e igualmente distribuida entre los ciudadanos, naciendo el ideal de que el Estado respete los derechos de los gobernantes dentro de los límites de sus atribuciones.**

**El Estado evolucionó y una de sus justificantes es el manejo de ingresos para cubrir el gasto público a favor de los gobernados, al mismo tiempo que los estudios de economía pública se extienden sobresaliendo los principios de Adam Smith que influyen en las legislaciones actuales en materia de imposición.**

**Hoy, el poder coactivo se alinea a los parámetros estableciendose sanciones y medidas sobre las bases legislativas dentro de las facultades expresamente señaladas por las autoridades, se presenta la tendencia de cuidar la macroeconomía, como se menciona en las últimas Exposiciones de Motivos de los Códigos Fiscales.**

**Concretamente en nuestro país también el poder coactivo del Estado se ha manifestado represivo desde sus primeras formas, en un principio, la grandeza del Estado Mexica se apoyó en el hábil sistema tributario, principalmente el externo, sus sanciones eran severas e imponían miedo en los pueblos dominados. Si el obligado no tenía para pagar o vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto era vendido como esclavo o incluso hasta le quitaban la vida.**

**El poder fue autodefensivo por parte del Estado como sujeto activo en la relación jurídica tributaria, mediante el ejercicio de la facultad económico coactiva para la subsistencia del imperio Mexica.**

**El sistema de la Colonia fue caótico, con un sinnúmero de imposiciones, las reglas fundamentales se prescribieron en la Recopilación de Indias, Título VII, sin embargo en la praxis no se respetaba, ni siquiera los mecanismos de impugnación.**

**En la Etapa Independiente no hubo legislación fiscal aplicable, el problema más difícil de resolver era el de Hacienda, los ingresos disminuyeron y la política fiscal se basó en un sistema prohibitivo.**

**En la Constitución de 1857, se establecen los principios constitucionales relativos a materia fiscal, sin embargo la delimitación de competencias fue un grave problema, gravandose varias veces por un mismo concepto o incluso varias sanciones en caso de incumplir, situación que prevaleció y aumentó en el porfirismo pues la política hacendaria no beneficio a clases mayoritarias.**

**En 1917 inicia la etapa Constitucionalista, resultado de un Congreso Constituyente con espíritu de protección social, se consagraron las garantías en materia impositiva con el artículo 31 en su fracción cuarta, pero no fue hasta el gobierno de Plutarco Elias Calles cuando se comienzan efectivamente a aplicar estos principios y más tarde en 1937 entra en vigor el primer Código Fiscal de la Federación con el que se marca el inicio verdaderamente técnico de la sistematización tributaria del país.**

**En la Fórmula de Equidad para el ejercicio del poder tributario, se cuenta con límites impuestos al Estado para el ejercicio de su facultad de imposición, principios que se enmarcan en el artículo 31 Constitucional, fracción IV.**

**Además se enmarca que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, surgiendo el derecho de percibir al Estado mexicano, y sus limitantes son el principio de legalidad constitucional y fiscal, asimismo, su destino será el gasto público, tendiente a cuidar la proporcionalidad y equidad en la aplicación de contribuciones, respetando el principio de igualdad.**

**Desde el Código de 1937, se colocó un régimen dualista de sanciones que han aplicado las autoridades fiscales a efecto de evitar la omisión en el pago de contribuciones, tales como los recargos, las actualizaciones, además de las multas entre otros.**

Así, bajo el orden de ideas que toda legislación en materia fiscal debe apegarse a los principios constitucionales, los recargos aplicados simultáneamente con la actualización resultan anticonstitucionales a nuestro juicio pues no se adaptan a la fórmula de Equidad y resultan ser represivos.

Los recargos, han tenido naturaleza jurídica distinta en la legislación mexicana, se estableció el criterio de que son intereses moratorios, considerandose una medida de resarcimiento, pagándose en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno en base a la doctrina civilista que adaptaron los legisladores para justificarlos, contrariando la existencia de teorías derivadas del derecho público que los conciben como sanción.

Y como consecuencia del pago inoportuno, existe la figura actualización de contribuciones, que se estableció en 1990, en virtud del paso del tiempo y con el cambio de precios en el país, aplicando la fórmula de actualización dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente sobre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más antiguo, que se aplica aparte de los recargos.

Así, al respecto de compensar la alteración provocada en materia fiscal, se desprende:

|  |   |   |
|--|---|---|
| CUMPLIMIENTO<br>EXTEMPORANEO<br>VOLUNTARIO | } | CONTRIBUCION<br>PRINCIPAL + ACTUALIZACION + RECARGOS                              |
| CUMPLIMIENTO<br>EXTEMPORANEO<br>COACTIVO   |   | CONTRIBUCION<br>PRINCIPAL +ACTUALIZACION + RECARGOS +MULTA+GASTOS DE<br>EJECUCION |

Por otro lado, recordemos que además existe la posibilidad para el contribuyente de solicitar la autorización de pago en plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, en los términos del Código Fiscal de la Federación, sintetizando el mecanismo aplicable:

|  |   |
|--|---|
| <u>CONTRIBUCION ACTUALIZADA = CONTRIBUCION MENSUAL</u> |   |
| NUMERO DE PARCIALIDADES OTORGADO                       |   |
| PRIMERA<br>PARCIALIDAD                                 | { CONTRIBUCION + RECARGOS + MULTAS<br>MENSUAL   |
| SUBSECUENTES<br>PARCIALIDADES                          | { CONTRIBUCION + ACTUALIZACION + RECARGOS + INTERES<br>MENSUAL PORCENTUAL POR<br>FINANCIAMIENTO |

Se observa la existencia de recargos moratorios y financieros, por ello, se distinguen los términos mora y moratoria, el primero se presenta cuando se agotan los plazos señalados, mientras que la moratoria implica estiramiento de los plazos.

Al respecto, se infiere que en principio la indemnización por pago extemporáneo se realiza a través de dos figuras, los recargos y la actualización, ambos resarcan como último fin al fisco, es por ello que en el título de esta tesis se denominan recargos actualizados, como cáustica a dos figuras aplicadas simultáneamente, con un mismo fin y con pretendidas diferencias que hacen más oneroso el pago intempestivo.

En virtud de que ambas figuras, materia de este análisis, son consecuencia del pago intempestivo, consideramos que vulneran garantías constitucionales, tales como la de equidad desprendida del artículo 31 en su fracción cuarta del ordenamiento fundamental principalmente, además de no estar debidamente motivada la actualización legislativamente, por lo que vulnera la garantía de seguridad jurídica, contenida en el artículo 16, y por otro lado al hacer diferenciación de criterios se vulnera la garantía de igualdad.

En el cumplimiento extemporáneo voluntario, es inequitativo respecto a las cantidades a cobrar en caso de mora que incluso jurisprudencialmente se ha aceptado que es excesivo, además del desigual criterio aplicable en materia mercantil y civil, permitiendo que lo accesorio exceda en cuantía al adeudo principal, y agregando la actualización que es otro porcentaje aplicable, por lo tanto, transgrede la garantía de equidad.

En el cumplimiento extemporáneo coactivo, se agrega el pago de multas respectivas y a pesar de su independencia no se puede negar su carácter retributivo económicamente hablando, y por otro lado la actualización y recargos como consecuencia del no pago puntual, quedan entonces hasta tres figuras que resarcan al fisco, mencionando además que existe el principio de equidad que cuando se cobra una pena no pueden reclamarse además daños y perjuicios, y la situación que señalamos rompe este esquema.

Así dos supuestos: actualización y recargos cumplen función similar respecto a la contribución debida implicando un exceso de poder por parte de los órganos del Estado, traducido en inequidad que hace más difícil el cumplimiento de la contribución principal para el contribuyente.

Se ha dicho que existe violación a la garantía de proporcionalidad y equidad cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes o ruinosos o en su caso la equidad exige que se respete el principio de

igualdad, considerando que es aquella en la cual se encuentran obligados los contribuyentes a determinada situación, hallándose dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual y a los desiguales de manera desigual.

Se desprende que la violación a la garantía en comento consiste en que no son equitativos, vulneran la garantía de igualdad, ya que si legislativamente se ha establecido un criterio "civilista" respecto a las cantidades a cobrar en caso de mora (intereses moratorios) por la falta de cumplimiento que oscila legalmente en 6% en materia mercantil y 9% en materia civil anual respectivamente, mientras que en materia fiscal el recargo moratorio alcanza porcentajes anuales que superan los anteriores, por ejemplo en 1997, el recargo moratorio alcanzó un porcentaje de 26.61% anual, es evidente que es excesivamente alto.

Es cierto, que en materia fiscal se buscan los autónomos y propios tecnicismos aplicables, pero de ahí a que se exceda en sus facultades imponiendo arbitrariamente un porcentaje sumamente alto en comparación del derecho común, y que se complementa con las llamadas actualizaciones, se denota un criterio diferenciado y más aún inequitativo por ser notoriamente desigual.

Recordemos que en un tiempo el derecho común consideró el interés como no adecuado e incluso un delito, y posteriormente lo justificaron por el hecho del incumplimiento, sin embargo se ha regulado para que el acreedor no abuse de estos imponiéndose la condición de que lo accesorio no exceda a la suerte principal, situación que no se ha aceptado en materia fiscal, a pesar del carácter accesorio.

Entonces, si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (26.61% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil anuales respectivamente), esto hace que las disposiciones relativas sean desiguales notoriamente y contrarias a equidad y, por ende, anticonstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Y como los preceptos de ley deben interpretarse, cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse respecto al artículo 21 del Código Fiscal, que los recargos que establece, retribuyen al fisco la pérdida sobre los créditos principales no pagados oportunamente, mientras que la actualización es otro porcentaje que indexará la cantidad debida, y respecto a las multas, que son créditos impuestos como pena por el incumplimiento mismo de la obligación principal, al estimar lo anterior se observa una duplicidad de represión, con un escondido carácter de sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad.

En cuanto al pago en parcialidades, es objeto de una petición y expresa concesión por parte de la autoridad competente, la única diferencia de los recargos moratorios y financieros es el porcentaje, siendo menor cuando se trata de prórroga.

Respecto a la garantía de fundamentación y motivación, que complementa la garantía de legalidad fiscal, se ha inferido en su amplísima connotación, que tiene el concepto sobre actos que ocasionan alguna molestia al individuo en su persona, familia o bienes, ennumerados en la disposición de que se trata, ha llegado a interpretarse en el sentido de que abarca prácticamente todos los actos de autoridad que afectan al particular en alguna forma, incluyendo por tanto los de las autoridades legislativas, ejecutivas y judiciales.

Se vulnera el principio de legalidad constitucional, porque las actualizaciones no tienen motivación definida desde el acto legislativo, en virtud que no están justificando su naturaleza e implantación en la legislación fiscal, y en todo caso al querer motivarla como indemnización, encontramos duplicidad con los denominados recargos, así que desde el acto legislativo no está respaldada y hasta su aplicación ejecutivamente.

Al no encontrar motivo o finalidad, se vulnera el artículo 16 de la Constitución en el aspecto ejecutivo al aplicarlos, y proponerlos, el legislativo por aprobarlos y judicial por reconocerlos.

Los motivos determinantes del acto de derecho público, es uno de los puntos esenciales en el estudio de todo acto, deben ser apreciados por toda autoridad, la que debe comprobar su valor o eficacia para provocar la decisión o acto a emitir ya que todo acto persigue fines diversos de los que la ley tuvo en cuenta para conceder la facultad relativa,

Si el acto carece de motivo, habrá claramente ilegalidad y necesariamente desvió y exceso de poder e irregularidad en cuanto al fin.

Como se advierte existen tres o hasta cuatro consecuencias del pago inoportuno para resarcir al fisco entre actualizaciones, recargos y multas.

Más aún, cuando la multa administrativa pretende que se considere no como imposición de pena sino que constituye la reparación del daño por lo que la equiparan a la responsabilidad de orden civil, entonces al aplicar actualización y recargo, se está "multi-reparando al fisco".

Además, al advertir tres o hasta cuatro consecuencias del pago inoportuno para resarcir al fisco, existe duplicidad de conceptos aplicados

**derivados de un mismo hecho, esto es una clara violación al principio non bis in idem, que la Suprema Corte de justicia ha considerado anticonstitucional.**

**En el principio en comento se reúnen elementos de identificación de las mismas partes (contribuyente - fisco), mismo objeto (resarcir), y misma causa (pago extemporáneo), lo que responde a la dualidad de idénticas figuras, o sea, la incidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos, la identifica como controversia de la causa.**

**Por consiguiente se trata de dos verdaderos procesos con finalidades represivas semejantes, y no puede negarse la violación del principio non bis in idem, de todo esto se observa un exceso en el poder impositivo, pretendiendo imponer "medidas", elevando solo la represión en materia fiscal.**

**La referente cuestión planteada, es de verse que pretender cobrar recargos sobre la multa es aún más inequitativo y contrario al precepto constitucional señalado, pues no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse sobre los créditos derivados las denominadas actualizaciones cobradas por la falta de pago del crédito principal, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos, ni multas por la falta de pago oportuno de los recargos.**

**Sobre estas cuestiones hemos de insistir en nuestra postura, reiterando que la compatibilidad de ambas prestaciones -recargos y actualización-, demanda a nuestro juicio un análisis de las mismas por parte de las autoridades legislativas, estudio que ha de tener presente el simple resarcimiento, que será en definitiva como veremos, el que nos ubique las señaladas prestaciones en el seno del concepto amplio de deuda tributaria, máxime cuando su plasmación normativa y por lo tanto de su hipotética delimitación.**

**El Código Fiscal, se debe apegar a los más elementales principios y bases jurídicas Constitucionales, toda vez que es ley suprema de acuerdo al artículo 133 del ordenamiento fundamental.**

**Se debe evitar el desvío de poder o el exceso de la coactividad fiscal ya que al haber vicios en los actos administrativos, hacen anulable el acto porque la autoridad al dictar la resolución no motiva dicho acto.**

**Hasta antes de 1997, en la Cámara de Diputados existía por costumbre apoyar y aprobar toda propuesta en materia económica que enviaba el ejecutivo, es bien sabido que a pesar de que en la Constitución se establece la división de poderes, en la praxis es rebasada la norma por la realidad y notable la influencia**

**del poder ejecutivo hacia el poder legislativo, y este último aceptaba sin cuestionamientos de fondo las políticas fiscales y de economía a aplicar reflejadas en la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación.**

Nos encontramos ante un paulatino y reciente nacimiento a la vida democrática de nuestro país, a partir de la LVII legislatura del Congreso de la Unión, han surgido cuestionamientos y propuestas de cambio que pretenden mejorar las políticas económicas y fiscales que el ejecutivo aplicará, que aún se encuentra pendiente. A pesar de que es criticable la metodología para señalar estas propuestas, es quizá justificable por encontrarnos en transición a la plena vida democrática y a la eficaz soberanía del pueblo.

Ha quedado claro en nuestro primer capítulo que el sistema fiscal influye de tal manera que es la causa de grandeza o decaimiento de los Estados, revisando los principios básicos de la organización del Estado, se infiere que el control de las conductas de gobernantes y gobernados exige reciprocidad de estricto cumplimiento.

Por ello, se insiste en la necesidad imperante de una profunda transformación de actitud por parte de los órganos del Estado, no sólo para satisfacer sus necesidades internas y externas, sino para que prevalezca y evolucione hacia la estabilidad de sus gobernados, resolviendo y disminuyendo los problemas a los que se enfrenta.

En el aspecto económico, los contribuyentes debido a las constantes caídas económicas que ha sufrido el país en los últimos años, se han visto rezagados en los pagos de sus créditos en materia común, que se ha visto reflejado también en materia fiscal.

Si en materia común se está protegiendo a los deudores evitando que los intereses particulares se excedan creando caos y desequilibrio e inequidad, en materia fiscal que pertenece al derecho público, que protege intereses colectivos tenemos la actualización de la contribución principal y los recargos, se observa duplicidad de conceptos con un mismo fin, surge la interrogante de por qué se protegió intereses particulares estableciéndose un porcentaje de interés en materia común sumamente bajo en relación a la materia fiscal, que se supone que se apega a intereses colectivos.

El Estado debe de proceder sin ningún ánimo de lucro, es verdad que necesita las contribuciones en el tiempo señalado a fin de que disponga de los recursos para cumplir sus objetivos, pero el rezago presupuestal desgraciadamente lo provoca en la mayoría de las veces él mismo, ya que es innegable que los presupuestos llegan a las dependencias y organismos públicos

tardíamente, pero esto no es culpa de los contribuyentes, sino de los gobernantes por el cúmulo de procedimientos administrativos para hacer llegar los recursos a los órganos del Estado.

En las Exposiciones de Motivos de los anteriores Códigos Fiscales hasta la actualidad se ha dicho que la aplicación de la fórmula de actualización estudiada y elaborada por el Banco de México, basada en los cambios de precios, ajusta la cantidad de tal manera que no pierde su poder adquisitivo, cómo puede entonces aplicarse además un porcentaje de recargos, no es una cantidad objetivamente determinada, sino objetivamente determinable, que variará de acuerdo a la cantidad principal, ya que como accesorio es una variable dependiente de la principal.

Por ello se deduce, que no tienen razón de ser la actualización y el recargo, simultáneamente como consecuencia del pago intempestivo, porque si la misma actualización es un resarcimiento para el fisco y el recargo también, existe duplicidad y pierden razón la naturaleza de ambas.

Al haber actualización de contribución y recargos estamos cayendo en la figura de doble tributación, la cual jurisprudencialmente se ha considerado inconstitucional.

Nuestra propuesta consiste en la supresión a nivel legislativo de los recargos, quedando solo la actualización, por ser un mecanismo objetivamente determinado, aplicable en el caso de pago intempestivo voluntariamente y que subsista con la multa, cuando el cumplimiento sea coactivo, y en el caso de pago de parcialidades, también subsista solo la actualización aplicandose a las cantidades mensuales a deber previamente determinadas, quedando esta figura a título de indemnización, resarciendo al fisco por el pago impuntual.

Se propone que sea solo una la medida o interés causado por la mora evitando perjuicio y negligencia que repercuta en el Estado.

Es importante que se invite a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones, como lo es también que el Estado manifieste reciprocidad cumpliendo cabalmente con sus funciones, respondiendo con hechos que se reflejen en la mejoría funcional del Estado Mexicano.

## BIBLIOGRAFIA

### Doctrina:

- ACOSTA Romero, Miguel, Derecho Administrativo. Editorial PORRUA, México 1990.
- ARMIENTA Gonzalo, Proceso Tributario. Editorial PORRUA, México 1990.
- BRISEÑO Sierra, Derecho Procesal Fiscal. Editorial PORRUA, México 1990.
- BURGOA Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional. Editorial PORRUA, México 1990.
- CALVO César C.P., Estudio Contable de los Impuestos. México 1991.
- CARRASCO Iriarte Hugo, Derecho Fiscal Constitucional. Editorial HARLA, México 1995.
- CARRETERO Pérez Adolfo, Derecho Financiero. Editorial SANTILLANA, Madrid, España 1989.
- COLMENARES Ismael, et al. Cien Años de Lucha de Clases en México 1876-1976. Tomo I. Editorial Quinto Sol, México 1991.
- CORTINA Gutiérrez Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Volumen 2, Editorial del Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México 1990.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Editorial PORRUA, México 1994.
- DELGADILLO Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario. Editorial LIMUSA, México, 1993.
- DOMINGUEZ Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal. Editorial PORRUA, México 1990.
- FLORES Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial PORRUA, México 1995.
- FRAGA Gabino, Derecho Administrativo. Editorial PORRUA, México 1995.

GIORGETTE, Armando. La Evasión Tributaria. Editorial DEPALMA, México 1970.

GIULIANI Fonrouge, Derecho Financiero, Volumen 2. Editorial DEPALMA Buenos Aires 1970.

GROVES Harold, M. Finanzas Públicas. Editorial TRILLAS, México 1975.

ITURRIAGA de la Fuente, José. La Revolución Hacendaria. Editorial Foro 2000 SEP. México 1989.

J. ZEVADA, Ricardo. Calles el Presidente. Editorial Nuestro Tiempo, México 1971.

KAYE Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial THEMIS, México 1990.

MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial PORRUA, México 1996.

MARTINEZ López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial PORRUA. México 1990.

MENDIETA y Nuñez, Lucio. Derecho Precolonial. Editorial PORRUA, México 1981.

NAVARRO de Anda, Ramiro y Ernesto de la Torre Villar. Historia de México, Tomo I. Editorial Mac-Graw Hill. México 1989.

PAZOS Luis, Los Límites de los Impuestos. Uso y Abuso del Poder. Editorial DIANA, México 1983.

PETIT Eugene, Tratado Elemental del Derecho Romano. Editorial Edinal, México 1991.

PORRAS y López, Armando, Derecho Fiscal. Editorial PORRUA, México 1990.

QUINTANA Valtierra y Jorge Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano. Editorial TRILLAS, México 1988.

SAINZ de Bujanda, Fernando, Notas de Derecho Financiero Tomo I, Madrid 1975.

SANCHEZ León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano. Editorial PORRUA, México 1990.

SANCHEZ Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Editorial PAC México 1991.

S/A, Camara de Diputados. Derechos del Pueblo Mexicano. Vol. 5, México a través de

sus Constituciones, XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados de 1967.

S/A, Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial UNAM, México 1990.

S/A, Estructura Jurídica de las Contribuciones Especiales y Otros Ingresos derivados del Principio del Beneficio. Editorial INDETEC, México 1992.

S/A, Liquidación de Sanciones en Materia Fiscal. Editorial INDETEC, México 1991.

TAMAMES Santiago Gallego, Ramón. Diccionario de Economía y Finanzas. Editorial ALIANZA LIMUSA EDITORES. México 1994.

YAÑEZ Ruiz, Manuel, El Problema Fiscal. Editorial PORRUA, México 1980.

### **Legislación:**

"Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1998".

"Ley de Ingresos y Egresos de la Federación de 1998".

"Código Fiscal de la Federación de 1998".

"Codigo Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales".

"Código de Comercio".

"Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1998".

### **Econografía:**

Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo Americana, Vol. 49, Editorial ESPASA-CALPESA, Madrid 1990.

Revista Práctica Fiscal Laboral y Legal empresarial, número 148, Año VII, Segunda quincena de Agosto de 1997.

Revista Prontuario de Actualización Fiscal PAF, número 199, Año IX. Segunda quincena de Enero de 1998.