



879309 35 23



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE
FACULTAD DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
Clave 8793-09

LA ACTUALIZACION DE LOS IMPUESTOS
UNA FIGURA INCONSTITUCIONAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ELSA PATRICIA MORENO FERNANDEZ

ASESOR

LIC. ROBERTO JOSE NAVARRO GONZALEZ

CELAYA, GUANAJUATO.

27/10/13

OCTUBRE 1999

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS NUESTRO SEÑOR

Por hacer posible mi existencia, por darme el entendimiento y los medios para ser lo que soy y tener lo que poseo, por ser mi luz y mi guía en esta vida y en la eterna.

A MIS PADRES

ROSA MARIA Y GONZALO por las esperanzas que depositaron en mi persona por su apoyo moral y económico para lograr mi preparación profesional y por su amor incondicional en cada momento de mi vida.

A MI HIJA

MARIA FERNANDA, por ser la luz que ilumina mi existencia, por representar mi realización como mujer y por ser la mitad de mi vida.

A MI ESPOSO

JUAN RAMON, gracias por tu amor, por entender mis pensamientos, mis sentimientos y mis emociones, por tu inapreciable apoyo para mi realización personal y profesional. Y por ser la otra mitad de mi vida.

A MIS HERMANOS

Con toda gratitud, por haberme enseñado a compartir, y por hacer tuyas mis esperanzas.

A MI TIA

LIC. MARIA DELFINA, gracias tía por tu desinteresada ayuda, por tus consejos y por ser mi ejemplo de superación profesional.

A MIS ABUELOS

MARIA DE JESUS Y DAVID, por ser mis segundos padres.

A MI PRIMO

AGUSTIN por ser como eres un gran amigo.

A NORA

Gracias por brindarme tu amistad incondicional.

A MI ASESOR

LIC. ROBERTO NAVARRO, por su valiosa colaboración para la realización del presente trabajo y estudios de Derecho

A MIS MAESTROS

Un agradecimiento especial a los LICENCIADOS RODOLFO HERRERA AGUILAR, RAMON CAMARENA GARCIA, GUSTAVO RAMIREZ VALDEZ y RICARDO KINNEY, maestros y amigos que contribuyeron a mi formación como profesional del derecho.

A MI UNIVERSIDAD

Forjadora de hombres de bien.

INTRODUCCION

Al elaborar el presente trabajo, he buscado explicar y explicarme, no lo injusto de pagar tributo, porque la carga tributaria al traducirse en ingresos para el Estado y al ser administrados por éste, nos proporciona bienestar a través de la inversión, creando la infraestructura necesaria para el progreso del país; si no lo injusto de pagar tributo en demasía, en virtud de disposiciones que ajenas a nuestra Máxima Ley o en desacato de ésta proporcionan al Estado ingresos que desde mi punto de vista no tiene derecho a percibir; tales ingresos corresponden al concepto "actualización".

La actualización, es un concepto tributario que, aunque nuevo y diferente, por disposición expresa del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adquiere la misma naturaleza del concepto actualizado siendo la materia fiscal la única que contempla esta figura jurídica, y por lo tanto, el Fisco, o en su caso los sujetos pasivos tributarios en los casos de devoluciones o pagos indebidos, los únicos sujetos que pueden exigirla y percibirla, sin que en otras materias del derecho mexicano existan disposiciones expresas que aludan a la "actualización de los adeudos", debido desde luego, a que, estando contemplada ya la posibilidad de retraso en el cumplimiento del pago, se establecen o pactan los intereses como una forma de resarcir al acreedor de la falta de pago oportuno del deudor, o en su caso, se pacta a través de cláusulas penales la forma de retribuirse las partes, en los casos de incumplimiento de

las obligaciones contratadas o convenidas.

Por otra parte, si bien por disposición legal la actualización asume la misma naturaleza del concepto del que provino (base), ésta surge a partir de la aplicación a la base, del factor resultante de realizar ciertas operaciones matemáticas con los INDICES NACIONALES DE PRECIOS AL CONSUMIDOR ELABORADAS Y PUBLICADAS POR EL BANCO DE MEXICO; y es ahí, precisamente, donde la norma tributaria adquiere el carácter de inconstitucional, porque se aparta del principio de legalidad contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que categóricamente establece, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos **de la manera** proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**

En ese orden de ideas, si los Indices Nacionales de Precios al Consumidor, cuya aplicación obligatoria se encuentra prevista en las leyes fiscales, son elaborados y publicados por el Banco de México, sin que intervenga el Poder Legislativo en su formulación, las normas que exigen su aplicación son inconstitucionales, ya que la actualización resultante de tal operación, no está sustentada en una ley formal y materialmente, sino en un Índice Nacional de Precios al Consumidor, emitido por el Banco de México, que no forma parte de Poder Legislativo, y la resolución que determina dicho índice no es ley.

En conclusión, si el Índice Nacional de Precios al Consumidor, empleado para actualizar las contribuciones, dentro de las cuales

se encuentran los impuestos, tiene su origen en un órgano autónomo como es el Banco de México, quien determina los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sin que el Legislador que es el autorizado constitucionalmente para determinar los elementos constitutivos de las contribuciones intervenga, tal ausencia quebranta el principio que reza "es nulo el tributo que no está fijado por una ley", pues es evidente que la suma resultante de la actualización, tiene la misma naturaleza de las contribuciones conforme lo dispone el propio artículo 17-A del Código Fiscal Federal en su último párrafo.

Además, y como corolario, es también inconstitucional la actualización, por violación al principio de división de poderes, previsto en el artículo 49 Constitucional, al realizar el Banco de México, que depende del Ejecutivo, una atribución propia de Poder Legislativo.

Así pues, con este pequeño ensayo, al que formalmente se le llama tesis, pretendo demostrar, que el estado, abusando de las facultades que posee, está percibiendo ingresos a los que no tiene derecho, partiendo de normas secundarias que atacan el principio de legalidad establecido en la Constitución.

I N D I C E

PAGINA

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA FIGURA DE LA
ACTUALIZACION DE LOS IMPUESTOS

| | | |
|-------|---|----|
| 1.1 | LA LEGISLACION FEDERAL MEXICANA. | 1 |
| 1.1.1 | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. | 2 |
| 1.1.2 | Código Civil Federal. | 8 |
| 1.1.3 | Código de Comercio. | 10 |
| 1.1.4 | Ley de Títulos y Operaciones de Crédito. | 10 |
| 1.1.5 | Legislación Fiscal. | 11 |
| 1.2 | ANTECEDENTES EN OTROS PAISES. | 18 |
| 1.2.1 | Estados Unidos de Norteamérica. | 18 |
| 1.2.2 | Argentina. | 20 |

CAPITULO SEGUNDO

CONCEPTOS BASICOS EN MATERIA FISCAL

| | | |
|-----|-----------------------------------|----|
| 2.1 | FISCO Y HACIENDA PUBLICA. | 25 |
|-----|-----------------------------------|----|

| | | |
|---------|---|----|
| 2.2 | SUJETO ACTIVO. | 28 |
| 2.2.1 | Federación. | 29 |
| 2.2.2 | Entidad Federativa (Convenios de Coordinación). | 31 |
| 2.2.3 | Municipio. | 34 |
| 2.3 | SUJETO PASIVO. | 37 |
| 2.3.1 | Personas Físicas. | 38 |
| 2.3.2 | Personas Morales. | 38 |
| 2.3.2.1 | Contribuyentes. | 40 |
| 2.3.2.2 | Contribuyentes Accidentales. | 41 |
| 2.3.2.3 | No Contribuyentes. | 42 |
| 2.4 | CONTRIBUCIONES. | 42 |
| 2.4.1 | Principios Constitucionales de las Contribuciones. | 42 |
| 2.4.1.1 | Legalidad. | 43 |
| 2.4.1.2 | Proporcionalidad y Equidad. | 44 |
| 2.4.1.3 | Destino al Gasto Público. | 50 |
| 2.4.2 | Impuestos. | 52 |
| 2.4.3 | Aportaciones de Seguridad Social. | 57 |
| 2.4.4 | Contribuciones de Mejoras. | 58 |
| 2.4.5 | Derechos. | 61 |
| 2.4.6 | Accesorios. | 65 |
| 2.4.6.1 | Recargos. | 67 |
| 2.4.6.2 | Multas. | 70 |
| 2.4.6.3 | Honorarios por notificación | |

| | | |
|-----|---|-----|
| | de créditos fiscales. | .71 |
| | 2.4.6.4 Gastos de Ejecución Fiscal. | .73 |
| 2.5 | EL CREDITO FISCAL. | 75 |
| | 2.5.1 Causas que lo originan. | .77 |
| | 2.5.2 Exigibilidad. | .80 |
| 2.6 | LA ACTUALIZACION. | .83 |
| | 2.6.1 Definición. | .83 |
| | 2.6.2 Naturaleza. | .84 |

CAPITULO TERCERO

INEQUIDAD ENTRE EL ACREEDOR FISCAL Y LOS ACREEDORES EN OTRAS
MATERIAS, DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ACTUALIZACION DE LOS
ADEUDOS O CREDITOS POR COBRAR

| | | |
|-----|-----------------------------|-----|
| 3.1 | ACREEDOR FISCAL. | .92 |
| 3.2 | ACREEDOR CIVIL. | 94 |
| 3.3 | ACREEDOR MERCANTIL. | 100 |
| 3.4 | ACREEDOR LABORAL. | 101 |

CAPITULO CUARTO

LA ACTUALIZACION COMO PAGO DEL DAÑO CAUSADO AL FISCO.

| | | |
|-------|---|------|
| 4.1 | LA REPARACION DEL DAÑO EN MATERIA CIVIL. | .108 |
| 4.2 | LA REPARACION DEL DAÑO POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES MERCANTILES. | .117 |
| 4.2.1 | Concepto de Derecho Mercantil. | 117 |
| 4.2.2 | Las obligaciones mercantiles y la reparación del daño. | .119 |
| 4.3 | LA REPARACION DEL DAÑO EN MATERIA FISCAL. | .127 |
| 4.3.1 | Cuando el daño lo sufre el Sujeto Activo. | .129 |
| 4.3.2 | Cuando el daño lo sufre el Sujeto Pasivo. | .136 |

CAPITULO QUINTO

INCONSTITUCIONALIDAD DE DIVERSOS PRECEPTOS DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION, QUE ORDENAN LA ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES A
TRAVES DE LA APLICACION DEL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL
CONSUMIDOR

| | | |
|-------|---|------|
| 5.1 | ARTICULO 17-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. | 145 |
| 5.2 | ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. | 153 |
| 5.2.1 | Declaratoria de Inconstitucionalidad del Segundo Párrafo del Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. | .154 |
| 5.2.2 | Artículo 20-Bis del Código Fiscal Federal, insuficiente para considerar que la actualización se ajuste a la Constitución. | 158 |
| 5.3 | ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. | .164 |
| 5.3.1 | Los recargos como indemnización. | 164 |

5.3.2 Inconstitucionalidad de los recargos por
la base actualizada sobre la que se
calculan.168

CONCLUSIONES. 173

BIBLIOGRAFIA.182

LEGISLACIÓN.185

FUENTES DIVERSAS. 186

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA FIGURA DE LA ACTUALIZACION DE IMPUESTOS

I.-ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA FIGURA DE LA ACTUALIZACION DE IMPUESTOS

Antes de iniciar la exposición del presente capítulo, debemos definir que es la actualización de los impuestos.

ACTUALIZACION: Consiste en ajustar el precio del dinero del momento en que debió pagarse la obligación tributaria, al momento en que efectivamente se cubrió la misma.

En otras palabras, es actualizar el valor que tenía el dinero del momento en que surgió la obligación de cubrir un crédito fiscal, al momento en que efectivamente se cubre al Estado dicha obligación.

Aclarando este punto, pásese a desarrollar los antecedentes de esta figura en nuestra legislación.

1.1 LA LEGISLACION FEDERAL MEXICANA: La legislación es la más importante de las fuentes formales del derecho, y según Eduardo García Maynes se podría definir como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general a las que se da el nombre específico de leyes(1).

Ahora bien la clasificación de las normas jurídicas según Kelsen desde el punto de vista de su ámbito espacial de validez

pueden ser generales o locales, pertenecen al primer grupo los vigentes en todo el territorio del Estado; al segundo, los que sólo tienen aplicación en una parte del mismo.

Si aplicamos el citado criterio al derecho mexicano, descubriremos que en nuestro país existen, desde ese punto de vista, tres categorías de leyes: FEDERALES, LOCALES Y MUNICIPALES. Esta clasificación se basa en los preceptos de la Constitución relativos a la soberanía nacional y la forma de gobierno.

- 1.- **LEYES FEDERALES:** Son aplicables en toda la República.
- 2.- **LEYES LOCALES:** Son aplicables en las partes integrantes de la Federación y del territorio nacional.
- 3.- **LEYES MUNICIPALES:** Son aplicables en la circunscripción territorial del municipio libre.

En este sentido y para el caso que nos ocupa, nos referiremos a las Leyes Federales o Legislaciones Federales en nuestro derecho mexicano.

1.1.1 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución mexicana vigente fue promulgada en la ciudad

de Querétaro el 5 de febrero de 1917 y entró en vigor el primero de mayo siguiente. Su antecedente o fuente mediata, fue el movimiento político-social surgido en nuestro país a partir del año 1910 que originariamente planteó terminar con la dictadura porfirista y plasmar en la Constitución el principio de la no reelección.

La Constitución mexicana de 1917 es una constitución rígida, republicana, presidencial, federal, pluripartidista y nominal

"Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades, la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez."(2).

La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.

O sea que nuestro sistema constitucional no solamente prevé la subordinación de las leyes ordinarias o secundarias a las disposiciones de la Ley Suprema, sino que establece además los mecanismos jurisdiccionales apropiados para que tal subordinación resulte efectiva.

Hemos precisado que el fundamento de todo nuestro orden

jurídico incluyendo el fiscal se encuentra en la Constitución, que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llamada Carta Magna aparece como la Fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

Ahora bien analizaremos si nuestra Ley Suprema contempla la figura de la ACTUALIZACION TRIBUTARIA.

De los artículos relacionados con las contribuciones en materia constitucional encontramos los siguientes artículos:

El artículo 31 de nuestra Carta Magna, señala en su fracción IV la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la transcripción del artículo anterior podemos desprender la existencia de los siguientes Principios:

a) **PRINCIPIO DE GENERALIDAD:** "Son obligaciones de todos los

mexicanos..., lo cual significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.(3)

b) **PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD:** El contribuir a los gastos públicos de la Federación, de la Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público. Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación a cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca. (4).

c) **PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO:** "contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan..." Este principio significa que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, o sea impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga uso indebido de sus aportaciones.(5).

d) **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD:** El Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se

fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

De una correcta interpretación de la multicitada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el principio de proporcionalidad debidamente separado y diferenciado del de Equidad, atiende a los siguientes elementos primordiales:

1.- La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.

2.- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

3.- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.(6) .

El Principio de Equidad, está constituido por la igualdad.

Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.(7).

e) **PRINCIPIO DE LEGALIDAD:** La parte final de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", ratificando mediante ésta última frase el Principio de Legalidad tributaria.(8).

El Principio de Legalidad obedece a los siguientes enunciados:

1.- La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

2.- Por su parte los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Nuestra Ley Fundamental en su artículo 73 en su párrafo 7o. fracción VII otorga la facultad al Congreso de la Unión para

imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El principio de constitucionalidad actúa así como complemento y justificación del de legalidad, ya que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Es decir, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la llamada jerarquía normativa. (9).

De lo anterior podemos concluir que si bien es cierto nuestra Constitución plasma en su contenido la obligación de todo mexicano de contribuir para el gasto público y la facultad del Congreso para imponer contribuciones no hace alusión en ninguno de sus preceptos a la figura de actualización de impuestos.

1.1.2 CODIGO CIVIL FEDERAL

El Código Civil Federal, tampoco contempla la figura jurídica de la actualización de los impuestos, ya que únicamente menciona el pago de intereses fundamentalmente regulado en los capítulos relativos al mutuo.

La palabra intereses dentro del sentido estricto, se identifica con el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital (dinero). En sentido más amplio: compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.(10).

Existen varias clases de intereses, podemos definir dos conceptos principales:

INTERESES COMPENSATORIOS O NORMALES: Los que se devengan durante el plazo convenido, para resarcir el consecuente desfase económico y los:

INTERESES MORATORIOS: Que son los que se pagan a título de indemnización a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento, los cuales se pagarán a partir del día en que se cayó en mora.

Equiparables a la figura de los intereses moratorios se encuentran los recargos en materia fiscal, sin embargo el Código Civil Federal, si bien es cierto hace referencia a los intereses no contempla como ya hemos dicho la figura de la actualización de los impuestos.

1.1.3 CODIGO DE COMERCIO:

El Código de Comercio, considerado como un ordenamiento legal de observancia a nivel Federal, tampoco considera dentro de sus preceptos impositivos la figura de la actualización de los impuestos, sino que de manera similar al Código Civil Federal, solamente se refiere al pago de intereses fundamentalmente en lo que se refiere al préstamo mercantil.

En lo relativo a intereses en materia mercantil el art. 361 del Código de Comercio establece que toda prestación pactada a favor del acreedor, que conste precisamente por escrito, se reputará interés.

El artículo 362 del ordenamiento legal en comento establece lo relativo al interés legal y al interés moratorio, sin embargo como hemos dicho, éstos son equiparables a los recargos en el derecho tributario, mas sin embargo no tienen similitud a la figura de la actualización de los impuestos en materia fiscal.

1.1.4 LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO.

Este ordenamiento, establece la figura de indemnización por falta de pago en lo que al cheque se refiere.

En lo que a la letra de cambio se refiere, el artículo 154 de

la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en su fracción II establece el derecho del último tenedor de la letra de cambio al pago de intereses moratorios al tipo legal desde el día del vencimiento de la misma. El artículo 153 del mismo ordenamiento establece éste mismo derecho para el tenedor cuando ejercite su acción por la vía de regreso.

En cuanto al pagaré, la Ley en comento establece en su artículo 174 que para los efectos del artículo 152 o sea en lo relativo a las contraprestaciones, el importe del pagaré comprenderá los réditos caídos, el descuento del pagaré no vencido se calculará al tipo de interés pactado en éste, o en su defecto al tipo legal, y los intereses moratorios se computarán al tipo estipulado para ellos, a falta de esa estipulación, al tipo de rédito fijado en el documento, y en defecto de ambos, al tipo legal.

De lo anterior podemos decir que éste Ordenamiento legal tampoco contiene ninguna figura similar a la actualización de los impuestos.

1.1.5 LEGISLACION FISCAL

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y

publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas. (11).

La Ley es fundamentalmente un marco de referencia obligado tanto para el Fisco como para los causantes, pues al señalar de antemano las respectivas esferas de derechos y obligaciones, no sólo rige sus relaciones sino que sirve de base y da la pauta para dirimir las controversias que pudieran suscitarse.

En cambio los reglamentos actúan y operan como complemento de los actos legislativos, es un conjunto de normas jurídicas de derecho público expedidas con el propósito único y exclusivo de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley. (12).

- 1.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
- 2.- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
- 3.- LEY ADUANERA
- 4.- REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA
- 5.- COORDINACION FISCAL Y LEY DE INGRESOS
- 6.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- 7.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- 8.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO
- 9.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
- 10.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- 11.-REGLAMENTO DE LA LEY AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

12.-LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

13.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

Ahora bien de una forma breve analizaremos si dentro de las legislaciones enunciadas en el párrafo que antecede se encuentra contemplada la figura jurídica de la actualización de los impuestos.

1.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: Este código contempla la figura de la actualización de los impuestos en los artículos 17-A, 21 último párrafo , artículo 20 y 20 Bis en cuanto a su determinación, el 21 en cuanto a la actualización de los recargos, el 22 en cuanto a las devoluciones y pagos indebidos hechos a la autoridad, el 23 en lo referente a la actualización de las compensaciones , el artículo 70 segundo párrafo en cuanto a la actualización de las multas y el artículo 145 segundo párrafo, fracción I en lo que se refiere a la actualización de las declaraciones en el embargo precautorio.

2.- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: No contempla la figura de la actualización de los impuestos.

3.- LEY ADUANERA: Se contempla la figura de la actualización de multas, de cantidades en el artículo 5 segundo párrafo y en el artículo 83 segundo párrafo en lo que se refiere a la actualización de los impuestos al comercio exterior.

4.- REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA: Considera la figura de la actualización de cantidades en el artículo 2.

5.- COORDINACION FISCAL Y LEY DE INGRESOS: En el artículo 15 cuarto párrafo de la Ley de Coordinación Fiscal se contempla la figura de actualización en lo referente a la recaudación de impuestos, por la falta de entero en los plazos establecidos.

6.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: En ésta Ley se hace referencia en reiteradas ocasiones a la figura de actualización por diferentes conceptos en los siguientes artículos:

Art. 7. Factores de ajuste y de actualización de los valores de bienes y operaciones por el transcurso del tiempo y cambios de precios en el país.

Art. 7-C En lo relativo a la actualización de límites de ingresos y deducciones.

Art. 25 fracc. XVIII 2do. párrafo. Actualización de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos de valor.

Art. 41. séptimo y octavo párrafo. Actualización de la deducción.

Art. 47. quinto párrafo. Caso fortuito o fuerza mayor para efectos

de ajustar la deducción.

Art. 51-A fracción I. Actualización del monto original de la inversión.

Art. 55 cuarto párrafo. Actualización de las pérdidas fiscales.

Art. 71 tercer párrafo. Actualización del saldo de la cuenta de dividendos netos en sociedades de inversión comunes.

Art. 80 tercer párrafo. Actualización semestral de la tarifa de retención de impuestos.

Art. 97 Séptimo párrafo. Actualización de deducciones relativas a la enajenación de bienes de personas físicas.

Art. 99 Procedimiento de Actualización del costo de adquisición.

Art. 110 Tercer párrafo. Actualización del monto de las pérdidas fiscales.

Art. 119-H Segundo Párrafo. Actualización de impuestos retenidos.

Art. 119-J Cuarto Párrafo. Actualización del capital de aportación en el régimen simplificado.

Art. 120 fracción II. Actualización del reembolso por liquidación o

reducción del capital.

Art. 138 fracción séptima, Quinto Párrafo. Actualización de la deducción.

Art. 141 Segundo Párrafo. Actualización de la tarifa del impuesto anual.

Art. 141-A Actualización de la Tabla relativa al subsidio en el impuesto anual.

Art. 152 Fracción Segunda. Actualización de las utilidades y reembolsos de capital a la oficina central.

7.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: Contempla la figura de Actualización en lo que se refiere al cálculo de factores de ajuste y de actualización en el artículo 7-A, en el artículo 143 se refiere a la actualización del capital contable.

8.- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO: Esta ley hace referencia al concepto de actualización del costo de acciones en su artículo 3, y en el artículo 5-A establece la actualización del impuesto

9.- REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO: En el artículo 15-A contempla la actualización del impuesto para los efectos del artículo 5-A de la Ley que reglamenta.

10.-LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: No hace referencia al concepto de actualización.

11.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: No hace referencia al concepto de actualización.

12.-LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIO: En el artículo 6-A hace referencia a la actualización semestral de cantidades.

13.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIO: No hace referencia al concepto de actualización.

Por lo anteriormente expuesto en lo que a la Legislación Fiscal se refiere podemos afirmar que si bien es cierto que en algunas leyes y reglamentos no se contempla la figura jurídica de la actualización de los impuestos, u otros conceptos, también lo es que el Código Fiscal de la Federación si lo hace y en su artículo primero establece la supletoriedad del mismo, es decir, la aplicación para integrar una omisión en las demás leyes o para interpretar sus disposiciones.

1.2 ANTECEDENTES EN OTROS PAISES

1.2.1 ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

En los Estados Unidos, el gobierno debe acatar una Constitución escrita, en la que los poderes fueron asignados a las distintas ramas del gobierno en la Convención Constitucional de 1787.

La Constitución de los Estados Unidos está escrita en términos tan amplios que permiten que las costumbres y convencionalismos sean determinantes aún más importantes para la designación de los poderes económicos que las propias palabras de la Constitución. (13).

Dentro de los poderes ejercidos por el Congreso está el contenido en el artículo I, sección 7, cláusula 1, que establece lo siguiente:

" Todos los proyectos de ley destinados a la creación o exacción de impuestos deberán originarse en la Cámara de Representantes; pero el Senado puede proponer o concurrir en Enmiendas en lo que respecta a otros Proyectos".

Artículo I, sección 8: (cláusula 1). El Congreso tendrá el Poder:

De imponer y recaudar Tributos, Derechos de Aduana, Impuestos sobre Consumo, pagar las Deudas y velar por la Defensa común y el Bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los Derechos de Aduanas, Tributos e Impuestos sobre Consumo deberán ser uniformes en todos los Estados Unidos.

Decimosexta enmienda: "El Congreso tendrá el poder de imponer y recaudar impuestos sobre la renta, de cualquier fuente que éstos se deriven, sin prorratarlos entre los distintos estados y sin tomar en cuenta censo o enumeración alguna."(14).

" El Congreso establece de acuerdo con el Artículo I de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica en materia Fiscal que son:

EL TRIBUNAL DE IMPUESTOS: Este Tribunal conoce y decide sobre reclamos de contribuyentes de impuestos contra el gobierno federal, según el Código de Rentas Internas; sus decisiones pueden ser revisadas por los tribunales de apelaciones en los circuitos geográficos correspondientes.

EL TRIBUNAL DE RECLAMOS: Este tribunal conoce y decide sobre reclamos pecuniarios de contribuyentes de impuestos contra el gobierno federal; sus decisiones pueden ser revisadas por el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos para el Circuito Federal." (15).

En Estados Unidos impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos "poderes soberanos del Estado"; el poder impositivo y el poder de policía, ambos "inherentes" a él, como parte y parcela del concepto de Estado e inseparables de él; entendiendo el primero como "el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes"; y el segundo, como facultad de jurisdicción, en interés de bienestar general".(16).

Por otra parte, en los Estados Unidos de Norteamérica la determinación de los recargos punitivos no tiene límite, pasen los años que pasen; en México, debido a que los recargos pueden ascender hasta a cinco años, por el tiempo transcurrido puede ser mayor la deuda por éstos que por el impuesto omitido que los ha originado.

De lo anterior sin embargo podemos concluir que en la Constitución de los Estados Unidos, no existe un artículo que se refiera a la actualización de los impuestos.

1.2.2 ARGENTINA

En Argentina, Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que "la soberanía es política, antes que jurídica" y corresponde a la idea de Estado como entidad de Derecho Internacional, por otra

parte la soberanía " es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución. (17).

En éste país la multa por omisión de contribuciones, puede ser hasta diez tantos del crédito omitido.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO I

(1) Eduardo García Maynes. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., Trigésima Novena Edición. Editorial México, 1998, Pág.52.

(2) **Villero Toranzo, Miguel**, Introducción al Estudio del Derecho, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1974, página 301.

(3) Arrijoja Vizcaino Adolfo, Adolfo, Derecho Fiscal, Décima Primera Edición, Editorial Themis, México, 1996, pág.241.

(4) Idem, pág. 242.

(5) Idem, pág. 245.

(6) Idem, pág. 250.

(7) Idem, pág. 251.

(8) Idem, pág. 259.

(9) Idem, pág. 27.

(10) Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones

Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México 1993. Pág.1780.

(11) Arrijoja Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Décima Primera Edición, Editorial Themis, México, 1996, pág.42

(12) Idem, pág. 49

(13) Frank Smith James, Derecho Constitucional Comparado México-Estados Unidos pág.846

(14) Idem.

(15) John Meador Daniel, Los Tribunales de los Estados Unidos, Perezniето Editores. Minnesota U.S.A., 1991, pág.33

(16) Ib. pág.269.FONROUGE, Carlos M. Giuliani, Derecho Financiero. Ed. Depalma, Bs. Aires, 1977, Vol. I, pág. 286, 319, Edic.

(17) BIELSA, Rafael, Estudios de Derecho Público. II-Derecho Fiscal. Depalma, Bs. Aires. 1951, págs. 54-56.

CAPITULO II

CONCEPTOS BASICOS EN MATERIA FISCAL

2.1 FISCO Y HACIENDA PUBLICA.

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, el término fisco proviene de la palabra latina fiscus, que en su acepción original significó cesto de mimbre en el que se guardaba dinero.

Posteriormente, el vocablo se aplicó al tesoro del príncipe, para distinguirlo del erario que era el tesoro público.(18).

En la España medieval, se llamó fisco o cámara del rey al tesoro y patrimonio de la casa real, y erario al tesoro público o del Estado; pero confundiéndose después ambos, bajo el término fisco. De acuerdo con Escriche se entiende por fisco el erario del Estado o sea la hacienda pública. (19).

Para Flores Zavala recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública, y, por lo tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo. (20).

El término fisco se usa en dos sentidos para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones. También se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos.

públicos, en particular los fiscales.(21).

El Lic. Martínez López define al Fisco como el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso, constituyen el Fisco definido así por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.(22).

" Fisco: Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie". (23).

Esa definición de fisco corresponde a su actividad como órgano recaudador de los recursos del Estado determinados en las leyes tributarias y conforme a los artículos segundo al quinto del Código Fiscal, es decir cuando actúa en materia fiscal, definida así por la Suprema Corte.

Recibe el nombre de Fisco, según Flores Zavala, el Estado,

considerado, como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo. (24).

La definición anterior puede considerarse la más adecuada para los efectos de nuestro trabajo, ya que contiene los elementos más importantes de las definiciones anteriores, por lo que podemos concluir que el Fisco, es el titular de la Hacienda Pública, la que hace efectivos los créditos fiscales que deban pagársele, mediante la aplicación de medios coactivos si fuere necesario y con la obligación de pagar los que tuviere a su cargo, por lo tanto podría decirse que es la autoridad encargada de la Administración y Recaudación de las contribuciones.

Por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo. (25).

La Hacienda Pública es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes públicos y constituye un factor de gran importancia en el volumen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales. (26).

De lo anterior podemos concluir que la Hacienda Pública son todos aquellos ingresos y egresos, con que cuenta el Fisco para la

realización de sus atribuciones.

2.2 SUJETO ACTIVO

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, si partimos del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de los tributos, nos encontraremos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres Titulares de la función tributaria: La Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. Distinción que deriva de la misma Constitución, ya que en varios de sus preceptos establece las reglas competenciales aplicables en materia fiscal entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Los sujetos activos tienen potestad para establecerlos, liquidarlos y recaudarlos; así, en México, son sujetos activos la Federación, los Estados y los Municipios, aun cuando estos últimos no tengan facultades para establecerlos mediante leyes, ya que ello corresponde a los Congresos locales. (27).

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como éste se descompone en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, se requiere delimitar el campo de acción de cada una de ellas.

2.2.1 LA FEDERACION

La Federación está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que integran la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado en nuestra Constitución Política han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, el comercio exterior, la defensa de la Nación y la construcción de las vías de comunicación nacionales.

Así, el artículo 40 de nuestra ley fundamental proclama "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Para ser posible la coexistencia dentro de un mismo Estado y territorios de estructuras político-administrativas federales y estatales es necesario definir las atribuciones y límites tanto del Poder Federal como el de los Estados o sea un sistema competencial definido, en esas condiciones el artículo 41 constitucional establece que " El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en

los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal"

En México, se ha interpretado como materia impositiva, propia de la Federación todas las actividades que señala el artículo 27 constitucional, o sea, minería, petróleo, aguas, bosques, electricidad. También se considera materia federal, los impuestos previstos en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional que son:

I. Sobre el comercio exterior.

II. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

III. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

IV. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

V. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Por lo tanto, la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el Territorio Nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

2.2.2 ENTIDADES FEDERATIVAS

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior.

En acatamiento a lo que marca la Constitución, el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede contravenir las estipulaciones del pacto federal.

"En los términos de la fracción VII del artículo 73 constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación..."
(28).

Al no reservar el constituyente fuentes de tributación exclusiva para la Federación o para los Estados y teniendo la Federación y los Estados la misma facultad de imponer contribuciones, resultó que una misma materia se gravaba dos veces, por lo que la superposición de los dos impuestos sobre la misma materia agotaba la capacidad contributiva del causante y, en su conjunto, resultaban confiscatorias, a éste fenómeno se le conoce como doble tributación.

La facultad de los Poderes Legislativos Estatales para dictar leyes tributarias para cubrir los gastos públicos, tanto del Estado como para formar las Haciendas Públicas de sus respectivos municipios se encuentra contemplada en los artículos 124 y 115 fracción II de nuestra Carta Magna.

El sistema de participación a los Estados tuvo como punto de partida ciertos impuestos participables, así como el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, pero no se detuvo allí y a través de las reuniones nacionales de tesoreros estatales y funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en 1978, se llegó a la conclusión de que, para lograr este objetivo, todos, absolutamente todos los impuestos federales, incluyendo el impuesto al comercio exterior, debían ser participables a los Estados y sobre bases justas, olvidando el sistema tradicional que propició desequilibrios regionales, pues el mayor beneficio lo recibían las entidades federativas de mayor desarrollo social y económico.

El siguiente paso fue la promulgación de la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el diario oficial de la federación del 27 de diciembre de 1978 el cual entró en vigor el 1o. de enero de 1979.

Esta ley de coordinación fiscal tiene como objetivos y de conformidad con el artículo primero los siguientes:

1.- Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal.

2.- Establecer la participación que corresponda a las haciendas públicas locales y municipales en los ingresos federales.

3.- Distribuir en esas entidades las participaciones.

4.- Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades locales.

5.- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Las entidades federativas que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberán celebrar convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y así disfrutar de la participación de los impuestos federales y en otros ingresos

mediante la distribución de los fondos que señala el artículo 2o., fracciones I y II de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo íntegramente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación.

Las limitaciones impositivas a los Estados se encuentran previstas en los artículos 73, fracción XXIX-A, 117 fracciones IV, V, VI, IX y 118 fracción I, que les prohíbe gravar el tránsito de personas o cosas por su territorio y la entrada o salida de ellos, de mercancías nacionales o extranjeras, ni establecer aduanas locales, así como gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. El artículo 118 fracción I, les prohíbe establecer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

2.2.3 MUNICIPIO

El poder tributario puede ser originario o derivado. Es

originario cuando nace originalmente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados de la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario (29).

El poder tributario es derivado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional.

De acuerdo a lo anterior, podemos concluir que el poder o potestad tributaria es la facultad irrenunciable, indelegable, abstracta y permanente que legitima a un ente público para establecer a través de leyes, los hechos imponibles de cuya realización depende el nacimiento de una obligación fiscal.

Así entonces, sólo tienen potestad tributaria originaria la Federación y las Entidades Federativas. El Municipio carece de poder tributario, tanto originario, como derivado, tomando en consideración que éste no tiene un poder legislativo en estricto sentido, dado que el Ayuntamiento como órgano materialmente legislador se circunscribe a la expedición de disposiciones reglamentarias. Esto determina que el estado a través de su legislatura, sea quien establezca, por disposición del artículo 115 fracción IV Constitucional, las contribuciones que el Municipio requiere para cubrir su gasto público.

La fracción IV del artículo 115 Constitucional, determina en sus tres incisos, el régimen financiero y la libre administración de la hacienda municipal, pero no contempla el otorgamiento de una potestad tributaria, pues las Legislaturas locales continuarán aprobando las leyes de ingresos, pero asegura para sus erarios la percepción de las participaciones federales y de los ingresos que se generen con motivo de la prestación de los servicios públicos a su cargo.

El artículo 115 fracción IV inciso a) segundo párrafo establece la facultad del municipio de celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de contribuciones, es decir, les prestan servicios de recaudación, tomando en cuenta que un número significativo de ellos carece de capacidad técnica para hacerlo directamente.

Las participaciones federales, deben cubrirse a los municipios, con sujeción a lo prevenido en la Ley local, en cuanto a bases, montos y plazos sin que ello deba interpretarse como que las ministraciones se efectúen directamente, una ministración directa Federación, Municipios, repugnaría el espíritu de Pacto Federal, pues la relación debe ser siempre a través de los Estados.

el párrafo final de la fracción IV representa un avance importante en el fortalecimiento del Municipio; si bien las leyes de ingresos seguirán siendo aprobadas por la legislatura estatal.

los presupuestos de egresos, por su carácter de expresión financiera, de los programas municipales de gobierno, quedan a la aprobación exclusiva del Ayuntamiento.

2.3 SUJETO PASIVO.

Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas que, al realizar determinadas actividades o hechos se ubican dentro del supuesto que la ley señala para el cobro de los impuestos. Pueden llegar a ser sujetos pasivos no sólo aquellos, que están señalados en las leyes como tales, sino también los retenedores o terceros que tengan obligaciones solidarias con los causantes.(30).

CONCEPTO: Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Confirmando lo anterior, la parte conducente del Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, nos señala que: " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..."

Interpretando este precepto legal, se llega a la obvia conclusión de que existen dos clases de sujetos pasivos:

2.3.1 PERSONAS FISICAS: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplia enormemente el concepto; pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo. (31).

2.3.2 PERSONAS MORALES: Constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social. (32).

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

En síntesis, cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso fuente de riqueza ubicada en la República Mexicana y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se

producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables. (33).

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tiene, además de las obligaciones especiales determinadas en las leyes fiscales especiales, una serie de obligaciones principales y secundarias que le establece el Código Fiscal de la Federación. Efectivamente, dentro de la obligación principal que tiene, se encuentra la de pagar los tributos en la fecha o dentro de los plazos señalados en las disposiciones respectivas.

Dentro de las obligaciones secundarias tenemos la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes de acuerdo con el artículo 27 del citado Código, la de llevar libros de contabilidad y registros observando lo dispuesto en los artículos 28, 29 y 30 del mismo; la de presentar declaraciones, avisos y solicitudes, en la forma aprobada por la Secretaría de Hacienda, según se establece en el artículo 31 del mismo, obligaciones que podemos conceptuar como de hacer, sin embargo, también tenemos las obligaciones de no hacer como las de introducir contrabando, el robo de mercancías en el dominio fiscal, la utilización de un

número más del Registro Federal de Contribuyentes, la falsificación en materia fiscal, el uso de estampillas, marbetes, calcomanías y demás documentos fiscales, de defraudación fiscal; etc. y por último las obligaciones de tolerar, el ejercicio de las facultades de comprobación, que se refieren a las inspecciones y visitas domiciliarias.

2.3.2.1 CONTRIBUYENTES.

Se entiende por contribuyente el causante de los impuestos, u obligado directo, es decir, se trata de la persona, física o moral, nacional o extranjera que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio mexicano y/o extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y, por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea el único al que propiamente pueda denominársele "causante", ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores "causa" o provoca el cobro del gravamen.

Así, el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en

el supuesto previsto por las leyes fiscales.

Por lo anterior podemos concluir que el contribuyente u obligado directo es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.

2.3.2.2 CONTRIBUYENTES ACCIDENTALES:

Son contribuyentes accidentales, aquellos que por un acto u operación aislada, no frecuente, caen en los supuestos de causación previstos por las leyes fiscales, y por ese acto y operación contribuyen a los gastos públicos.

Como ejemplo podemos citar aquellas personas que realizan la venta de un bien inmueble, como lo puede ser su casa, no siendo vendedoras de bienes raíces, o aquellas personas que viajan al extranjero por placer o negocios e introducen al país mercancía para su uso personal o para obsequios, sin que se dediquen a la venta de dichas mercancías y aún así declaran y pagan los impuestos, cuando la mercancía excede de cierto límite, por introducción de mercancía de procedencia extranjera, siendo ésta una operación esporádica.

2.3.2.3 NO CONTRIBUYENTES.

Son todas aquellas personas que no contribuyen por no realizar actos u operaciones previstos por las leyes fiscales como supuestos de causación.

2.4 CONTRIBUCIONES.

De acuerdo con la definición de Arrijo Vizcaíno, por contribución debe entenderse la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídica-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.(34).

Así por contribuciones deben entenderse todos aquellos ingresos fiscales ordinarios que percibe el Estado y que tienen por objeto sufragar los gastos públicos.

2.4.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

El fundamento constitucional del Derecho Tributario lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, que establece la obligación de los mexicanos a contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios.

Federico Valdivieso opina que al establecer los impuestos, el legislador debe tomar en cuenta los principios reguladores de los gravámenes tributarios, y éstos son : 1o. Proporcionalidad, 2o. Equidad, 3o. Generalidad, 4o. Uniformidad, 5o. Seguridad legal, 6o. Distribución impositiva entre las entidades públicas y 7o. Justicia social impositiva.(35).

Dentro del citado artículo 31 fracción IV Constitucional encontramos los principios fundamentales que regulan los gravámenes tributarios y son los siguientes:

2.4.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

De este principio constitucional, ha nacido en nuestro país toda una doctrina del Derecho Fiscal Mexicano y la consagración, por parte de la Constitución Federal, de una parte de garantías y prohibiciones que limitan constitucionalmente el poder tributario.

En efecto, de la misma fracción IV del Artículo 31 constitucional, se deriva uno de los más importantes principios en materia fiscal y es el principio de legalidad; éste principio consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga no se encuentra establecida en una ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

De conformidad con lo señalado por el artículo 73 constitucional en su fracción VII, es facultad del Congreso establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y ésta facultad constitucional sólo puede ser ejercida por éste mediante el procedimiento de formación de leyes y por tanto las contribuciones sólo pueden establecerse en materia federal en una ley emitida por el Congreso General, que en este caso es la Ley de Ingresos de la Federación.

En ese orden de ideas el Poder Ejecutivo está obligado a realizar los actos o actividades que la Ley le permite, solamente puede a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar las contribuciones que estén específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y en las Leyes Reglamentarias de la propia Ley de Ingresos de la Federación.

Por lo anterior podemos concluir que el principio de legalidad consiste en que no se le pueden imponer a los particulares cargas fiscales que no estén específicamente establecidas en una ley fiscal, la cual debió ya haber seguido el procedimiento de creación y aprobación que toda ley requiere, es decir ser emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

2.4.1.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Estas dos máximas, cuyo significado conceptual es de gran

importancia para determinar los lineamientos esenciales de nuestro sistema tributario, aparecen consignados en la parte final de la fracción VI del Artículo 31 Constitucional, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Bajo el principio de proporcionalidad, están obligados a contribuir todas las personas físicas o morales que tengan la capacidad económica para contribuir, es decir, que por las actividades que realizan obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos que les permitan aportar su parte alícuota al Erario Federal, y además que se encuentren bajo igualdad de circunstancias con respecto al objeto tipificado en la Ley Fiscal Especial y que sea materia de una tributación.

En efecto el principio de proporcionalidad se refiere a la debida correspondencia entre las contribuciones previstas en las Leyes de Ingresos de la Federación y sus Leyes Reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por éstas gravados, y así los particulares puedan contribuir en función de sus diversas capacidades económicas aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos.

Para ilustrar lo anterior, a continuación se transcribe la Jurisprudencia que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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

contribuyentes, que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso, el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (36).

Dentro del principio de proporcionalidad, debe considerarse a cada contribuyente en forma individual para que la ley lo obligue a aportar al Erario Federal, una parte razonable de sus percepciones gravables y por eso, el principio de proporcionalidad sostiene que los únicos tributos que se ajustan a dicho principio, son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan en términos cualitativos, contribuciones mayores o menores, según la capacidad económica contributiva de los sujetos pasivos. En el informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969, se cita en la página 52, la siguiente Jurisprudencia:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que se trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva esté en relación inmediata, con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación".

(37).

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

El Principio de Equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

Lo anterior significa que todas las personas que caigan dentro del mismo supuesto previsto por la ley fiscal, que los convierta en sujetos pasivos, deberán de recibir todos éstos un tratamiento idéntico en lo concerniente a las hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.,

El principio de equidad está basado principalmente en la igualdad, quiere decir que las normas jurídico-tributarias no pueden por ejemplo otorgar mayores plazos de pago a algunos contribuyentes y a otros no, o sancionar con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc., cuidándose solamente el principio de proporcionalidad, es decir lo concerniente a las tarifas, cuotas o tasas impositivas, que como ya explicamos, se aplicarán en

relación a la capacidad económica de los contribuyentes.

Por lo anterior considero que es acertada la definición que Arrijo Vizcaino otorga al principio de equidad y que a continuación se transcribe:

"...La Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal...".(38).

Los principios de proporcionalidad y equidad al igual que el de legalidad tributaria contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, constituyen garantías individuales, aún y cuando no se encuentren establecidas dentro del capítulo respectivo de nuestra Carta Magna.

2.4.1.3 PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO.

El Artículo 31 en su fracción IV de nuestra carta magna, también contiene otro principio de gran importancia como lo es el principio de vinculación con el gasto público.

En dicho artículo claramente se establece que el destino de las contribuciones será a cubrir el gasto público, lo cual implica la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria,

Los ingresos tributarios tienen como ya hemos dicho la finalidad de costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo cual éstos servicios deben representar para el particular un beneficio que equivale a las contribuciones que se han efectuado.

El principio en comento tiene su razón de ser, el querer evitar posibles desviaciones de los ingresos que los particulares pagan en contribuciones al Estado, por lo cual nuestra carta magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones de los ciudadanos exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos.

Este tercer principio constitucional, implica una obligación a cargo del Estado, el cuál sólo la cumplirá si emplea de manera escrupulosa cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la formación de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea conocido y divulgado entre la población, la cual tiene derecho de conocer detalladamente en que forma se manejan sus contribuciones, y por su parte, el Estado tiene la obligación correlativa consistente en dar a conocer dicho presupuesto y aplicarlo como ya se dijo al gasto público, ya que de lo contrario la Administración Pública quedaría colocada al margen de la Constitución.

2.4.2 IMPUESTOS.

El impuesto constituye el más importante de los ingresos tributarios que percibe el Estado, y su definición se encuentra plasmada en el artículo 2o. fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la cual a continuación se transcribe:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

De la definición anterior se puede decir que para que un impuesto pueda ser exigible, debe estar plasmado en una ley, expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos de decretos-ley y decreto-delegado, así mismo establece el deber de los particulares de pagarlo cuando se encuentren en la situación de hecho prevista por la misma ley.

Ahora bien, el deber de pagar los impuestos no es potestativo, sino de carácter obligatorio, ya que dicha obligación como vimos, se encuentra plasmada en el artículo 31: fracción IV de la

Constitución, la cual señala la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir al gasto público,

En ese orden de ideas, se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho de que el Estado al gravar los actos o las actividades relacionados con los individuos nieguen a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, ya que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; esa obligación deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la generadora del crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

A fin de un mejor conocimiento de los impuestos a continuación se hace una breve referencia de las principales clasificaciones, que frecuentemente se citan en la práctica y que son las siguientes:

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.- Son impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos como por ejemplo la utilidad fiscal; e impuestos indirectos los que afectan los consumos, como pueden ser las enajenaciones, la producción, etc.,

IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.- Son impuestos reales aquellos que se preocupan exclusivamente por los bienes o las cosas

que gravan, por ejemplo el impuesto sobre la renta real, se caracteriza porque grava los ingresos de las personas atendiendo a la actividad o fuente que los producen, y así tenemos que separa los ingresos del comercio de los de la industria, de los de la agricultura o ganadería, de los de los asalariados, de los profesionales, etc.

Los impuestos personales en cambio se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos, por ejemplo en el impuesto sobre la renta personal, el individuo debe acumular la totalidad de sus utilidades, provengan de las fuentes que sean, para que se les aplique una sola tarifa. De ahí que se conozca también con el nombre de impuesto sobre la renta personal o global.

IMPUESTOS ESPECIFICOS E IMPUESTOS "AD VALOREM".- El impuesto específico atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad valorem, el que atiende al valor del producto.

IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.- El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava determinada actividad.

IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.- Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la

satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta de carácter social, económico, etc.

IMPUESTOS ALCABALATORIOS.- Son aquellos impuestos que gravan la circulación territorial de las mercancías y se clasifican de la siguiente manera:

IMPUESTOS AL TRANSITO.- Son gravámenes que afectan el simple paso por el territorio de una entidad de personas o cosas que provienen de otra con destino a una tercera.

IMPUESTOS DE CIRCULACION.- Estos impuestos gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

IMPUESTOS DE EXTRACCION.- Se llaman también de exportación, gravan la salida de un producto de una entidad con destino a otra o al extranjero.

IMPUESTOS DE INTRODUCCION.- También llamados de importación, gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

IMPUESTOS DIFERENCIALES.- Estos impuestos gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en

el interior para su consumo.

Las prohibiciones que nuestra carta magna impone a los Estados y Municipios de la República para el establecimiento de los impuestos alcabalatorios, se encuentran previstas en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 constitucional. Estas prohibiciones se ven robustecidas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracción IX constitucional, para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

De acuerdo con esta facultad, la Federación puede combatir no sólo los impuestos alcabalatorios que limiten al comercio de Estado a Estado, sino también cualquiera otra forma que adopten los Estados para restringir el comercio.

Por otro lado nuestra legislación adopta su propia clasificación que de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación que cada año se expide es la siguiente:

- I. Impuesto sobre la renta.
- II. Impuesto al activo de las empresas.
- III. Impuesto al valor agregado.
- IV. Impuesto especial sobre producción y servicios.
- V. Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.
- VI. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

- VII. Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- VIII. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- IX. Impuesto sobre automóviles nuevos.
- X. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- XI. Impuesto a los rendimientos petroleros.
- XII. Impuestos al comercio exterior:
 - A) De la importación.
 - B) A la exportación.

2.4.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Nuestro Código Fiscal Federal define las aportaciones de seguridad social como las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Entre las aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social, y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Como puede observarse no se trata verdaderamente

de contribuciones o tributos, sino de aportaciones económicas que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones en materia de bienestar social y vivienda establece el artículo 123 constitucional a cargo de los patrones. De ahí que el Código Fiscal de la Federación haga referencia a "personas que son sustituidas por el Estado".

Las aportaciones de seguridad social, nada poseen en común con las demás contribuciones,, toda vez que no derivan de una relación jurídica-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral, sin embargo como las contribuciones son objeto de un procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

2.4.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Las contribuciones de mejoras o contribuciones especiales, son las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras.

Acosta Romero define a las contribuciones especiales como

"aquella prestación que se exige forzosamente, conforme a la ley, a los particulares que son propietarios de bienes inmuebles ubicados en una área específica, en donde se ejecute una obra pública que provoque una alza de valor en esos bienes, o una mejoría específica en los bienes mismos y que se cobra en proporción al costo de la obra, a la cercanía o lejanía del bien y al monto de este último. (39).

Por otra parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. fracción III las define de la siguiente manera "Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

De las definiciones antes transcritas, podemos decir que la realización de obras públicas por parte del Estado, si bien se construyen en beneficio de la colectividad, también es cierto que los propietarios de los inmuebles cercanos o circundantes a esa obras reciben un beneficio directo ya que la plusvalía de sus propiedades aumenta, por lo tanto es justo que contribuyan a sufragar parte de la obra.

Estos servicios públicos, normalmente están constituidos por obras de urbanización, obras públicas de infraestructura hidráulica y alumbrado público.

La contribución especial es una prestación; por lo tanto

deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto aún cuando el contribuyente recibe un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, no puede argumentarse que el crédito fiscal derivado de esa prestación constituye una contraprestación que pudiera dar origen a una relación de tipo bilateral. Por el contrario aún y cuando no sea solicitada la prestación de un servicio público, no es impedimento para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial.

Debe precisarse que las contribuciones de mejoras son generadas como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad el de incrementar el valor comercial de sus propiedades.

Por otro lado es conveniente mencionar que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales previamente a la realización de la hipótesis normativa debe reunir dos calidades especiales: primero la de ser propietarios de un bien inmueble y segundo que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Finalmente cabe mencionar que existen dos procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

En el primero de los procedimientos, la base gravable la constituye la plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización; y en el segundo de los procedimientos mencionados la base gravable lo constituye el costo de las obras o servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes

2.4.5 DERECHOS.

La doctrina no es unánime en la precisión del concepto, ya que algunas veces le llama derechos y otras veces le llama tasas. El Código Fiscal de la Federación de 1966 en su artículo 3o., empleaba la palabra derecho y lo definía como **las prestaciones establecidas por el Poder Público conforme a la ley, en pago de un servicio.** El Código Fiscal de la Federación de 1981, en su fracción III emplea también la palabra derecho, pero lo define como "**Las contribuciones establecidas en ley por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de**

derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2o. fracción IV, actualmente define los derechos de la siguiente manera "Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De la transcripción de la definición de derechos en el Código Fiscal de 1966, podemos observar la poca importancia que se le daba a la recaudación de los derechos, por otro lado no existía una distinción clara de lo que eran productos, precios y tarifas y lo que se consideraba como derechos, ya que el uso o aprovechamiento de algunos bienes de dominio público eran considerados productos y aún otros bienes como carreteras y puentes, se consideraban como precios y tarifas. Por ejemplo, los hidrocarburos, se catalogaban como productos, pues éstos se tienen como un bien del dominio público.

No fue sino hasta varios años después que los tratadistas mexicanos se preocuparon por ampliar, reformar y actualizar sus textos en lo que se refiere al régimen jurídico aplicable a las contribuciones llamadas derechos, plasmandose un nuevo texto en el Código Fiscal Federal de 1981, cuando se forma un nuevo concepto tendiente a definir a los derechos, sin embargo una reforma más, para así quedar como actualmente se conocen, el concepto definido de manera más específica y concreta deliniando perfectamente que debe considerarse como derechos.

En la actualidad, puede conceptuarse que es grande la importancia de los derechos como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público recauda fuertes sumas que los resarcen de las erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejerce un poder de monopolio.

Los derechos a diferencia de los impuestos, son contraprestaciones establecidas conforme a la ley y se fijan y exigen por el Estado como tal y no son consecuencia de un contrato que celebre con los particulares, ya que el Estado unilateralmente puede determinar si el uso del servicio es voluntario u obligatorio, si deben cubrirse o no derechos por el mismo y la cantidad que debe cubrirse, y los impuestos, como hemos mencionado, es una contribución que se exige para los gastos públicos del Estado, sin recibir quien lo paga, en cambio, ningún beneficio

concreto.

Respecto a la coacción para el cobro de los derechos en el actual Código Fiscal de la Federación señala que son créditos fiscales las contribuciones y sus accesorios, los cuales pueden ser exigidos por el procedimiento ejecutivo administrativo que señala el artículo 145 y siguientes del Código en comento.

En el Diario Oficial de la Federación de 31 de Diciembre de 1981 se publicó la Ley Federal de Derechos, en ella se establecen los derechos que se cobrarán por los servicios que presta el Estado. Ordena en forma sistemática los conceptos por los cuales se deben pagar derechos, eliminando aquellos por los que se venían cobrando derechos y que correspondían a funciones privadas del Estado y por las cuales se debe pagar productos estableciendo así, una adecuada planeación fiscal. A continuación mencionaré algunos de éstos.

- 1.- Servicios migratorios.
- 2.- Servicios Consulares.
- 3.- Servicios Aduaneros.
- 4.- Por servicios de Registro que pueden ser múltiples: Registro Nacional de Valores e Intermediarios, Registro Federal de Vehículos, Invenciones, Patentes, Marcas y Derechos de autor, de extranjeros en los términos de la Ley General de Población, Registro Civil, Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- 5.- Servicios de Conducción de Señales.

6.- Servicios de educación, expedición de títulos y servicios y registro de títulos profesionales, etc.,

2.4.6 ACCESORIOS.

El cuarto tipo de tributo, contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por lo que comúnmente se denomina como "contribuciones accesorias" o "accesorios". sobre este particular es necesario apuntar que no se ha formulado una definición conceptual, propiamente dicha, de lo que es o significa éste tributo.

Tal circunstancia obedece al hecho de que las contribuciones accesorias, como su nombre lo indica, forman parte de los llamados "ingresos tributarios residuales", que el Fisco suele percibir.

En efecto, existen determinadas categorías de ingresos que la Hacienda Pública percibe como consecuencia de la relación jurídico-tributaria y que, sin embargo, no son clasificables ni como impuestos, ni como aportaciones de seguridad social, ni como derechos, ni aun como contribuciones especiales; sin que, exista un medio de agruparlos dentro de una sola categoría o denominación. Además, esta clase de ingresos son de variada naturaleza y características. Por consiguiente la definición que de los mismos se formule tiene por fuerza que ser residual y no conceptual.

En ese orden de ideas, no es posible definir a las contribuciones accesorias utilizando términos genéricos, sino que es necesario llevar a cabo tal definición en forma excluyente, es decir, eliminando a los demás tributos que si son definibles de manera conceptual para expresar residualmente lo que significa contribuciones accesorias.

El Código Fiscal de la Federación en el último párrafo del artículo 2o. señala que: "los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Este concepto parte de un enfoque correcto del tipo de tributo que estamos analizando, sin embargo es de considerar que no solamente los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones con su correspondiente limitación constituyen las contribuciones accesorias, sino también podemos mencionar los honorarios por notificación de créditos, los que indudablemente también quedan comprendidos dentro de esta clase de ingresos, y los que debido al fortalecimiento de la acción fiscalizadora de la Hacienda Pública, cada día cobran mayor importancia, por lo tanto es acertada la definición que Arrijoja Vizcaino utiliza para definir a las contribuciones accesorias y que se expresa de la siguiente manera:

"Son contribuciones accesorias los
recargos, las multas, los honorarios por

notificación de los créditos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales o de mejoras" (40).

De la definición anterior puede advertirse que comprende a un término genérico, por lo que ahora nos referiremos a las más importantes de sus especies:

2.4.6.1 RECARGOS.

Los recargos son específicamente regulados por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, de este artículo se desprende que los recargos constituyen una indemnización al Fisco por la falta de pago oportuno de los tributos, también el precepto legal en comento contiene los principios o reglas que rigen el cobro de estas contribuciones accesorias, y son los siguientes:

1.- Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo. En efecto es requisito indispensable para que se genere el derecho al cobro de recargos, el que se haya vencido el término o plazo que las leyes respectivas otorgan al contribuyente para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado, toda vez que mientras dicho plazo no transcurra, la obligación fiscal ya habrá nacido, pero aún no se habrá vuelto exigible.

2.- La tasa de los recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario. Como hemos dejado establecido los recargos son una especie de intereses moratorios que paga el contribuyente al Fisco en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de los impuestos, derechos o contribuciones especiales. Por consiguiente, lo lógico es que la tasa respectiva se determine en función de los tipos de interés que rijan en el mercado bancario nacional. Esto último significa que para tales efectos forzosamente debe utilizarse el llamado "costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México", el que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión, a través de una ley, fije anualmente una tasa. Dicha tasa se adiciona automáticamente en un 50% y así se obtiene el monto de los recargos aplicables a cada ejercicio fiscal.

La razón que justifica el que nuestra leyes tributarias hayan seguido este complejo procedimiento para la cuantificación de los recargos, la encontramos en el hecho de que los tipos de interés en el mercado suelen variar continuamente, particularmente en épocas de recesión económica, procesos inflacionarios, devaluaciones monetarias, etc.

En tales condiciones nuestro legislador ha preferido utilizar una ley de vigencia anual, a fin de contar con la flexibilidad necesaria para ir adecuando la tasa de recargos a las variantes económicas que vaya presentando el mercado bancario del País.

3.- Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago. En principio se sostiene y se acepta en forma prácticamente unánime, que los recargos, al igual que los intereses, deben cobrarse por cada mes que el deudor permanezca en mora. Sin embargo, nuestro Código Fiscal también considera las llamadas "fracciones de mes", de tal manera que hasta con que transcurra un solo día de un mes para que cause integra la correspondiente tasa de recargos.

4.- Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias. De acuerdo con el propio Código Tributario, los recargos se deben calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales. Esta disposición resulta enteramente justa y lógica, porque si los recargos son una sanción, resultaría absurdo aplicarlos sobre otras sanciones como las enunciadas. Sin embargo, sería de desearse que el Código aclarara que tampoco procede el cobro de recargos sobre honorarios por notificación de créditos fiscales, ya que al tratarse de contribuciones accesorias que también se cobran a contribuyentes remisos, por razones de orden lógico debe sujetárseles al mismo tratamiento que a las multas, recargos y gastos de ejecución.

5.- Los recargos, cuando la falta de pago oportuno de las contribuciones que dan origen es descubierta por la autoridad hacendaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización, se

causan hasta por diez años a partir de la respectiva fecha de exigibilidad. Esta disposición significa que el correr de los recargos -mes a mes- tiene un límite. Sin embargo ese límite al tener como tope una cantidad equivalente a los recargos que se causen hasta por diez años ocasiona, por una parte, el que el monto de los recargos pueda llegar a ser infinitamente superior al de la contribución omitida que les dio origen, y por la otra a que, de hecho, corran en forma indefinida.

6.- Los recargos se causan sobre el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementado dicho importe en las **cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, utilizándose para ello un factor basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.**

2.4.6.2 MULTAS.

Las multas como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse como las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales.

En efecto, si el Estado desea que sus normas jurídico-tributarias sean acatadas cabalmente, necesita contar con un

adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad a través de un conjunto de sanciones que estimulen la observancia del mismo.

Ciertamente, donde claramente encontramos de manifiesto ese poder sancionado de la Hacienda Pública es en el caso de las multa, ya que mientras los recargos, los honorarios por notificación y los gastos de ejecución son consecuencias del incumplimiento a las normas jurídico-tributarias, las multas constituyen la sanción directa, es decir la consecuencia más desagradable por no ajustarse a lo preceptuado por la ley impositiva.

Con base a lo expresado en los párrafos precedentes, podemos llegar a la conclusión de que las multas dentro del Derecho Fiscal persiguen una doble finalidad:

- a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios; y,
- b) Servir como instrumento del poder de coacción que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.4.6.3 HONORARIOS POR NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES.

El tercer tipo de tributos accesorios que contempla nuestra

legislación tributaria está representado por los honorarios por notificación de créditos, que pueden definirse como aquellas cantidades que el Fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que adeudan, por el solo hecho de requerirles, por escrito y de manera personal el cumplimiento de sus obligaciones.

Cabe señalar que la relación jurídico-tributaria parte de una premisa de buena fe: dejar en libertad al sujeto pasivo para declarar y enterar las prestaciones fiscales que le correspondan, espontáneamente y dentro de los plazos que la ley establezca en cada caso, ahora bien cuando no se hace de manera espontánea, entra en acción el poder sancionador del Fisco, que se caracteriza por la aplicación de sanciones económicas al contribuyente remiso, como consecuencia económicas al contribuyente remiso, que forman parte de la coactividad inherente a toda norma fiscal.

Una de esas consecuencias está constituida precisamente por el cobro de Honorarios por Notificación de Créditos, los cuales estriban en la cantidad que se carga al contribuyente por el solo hecho de darle a conocer la situación de exigibilidad de las prestaciones que adeuda a la Hacienda Pública.

Las principales reglas que rigen el cobro de esta clase de contribuciones accesorias son las siguientes:

1.- El adeudo fiscal de que se trate debe encontrarse vencido, es

decir, debe haberse iniciado el período de exigibilidad.

2.- La notificación respectiva debe formularse por escrito y darse a conocer al interesado de manera personal, en su domicilio o a través de comparecencia ante una oficina exactora.

3.- Si el interesado no se encontrare en su domicilio, deberá dejársele un citatorio para que espere al notificador el día hábil siguiente. Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio, o bien con el vecino más cercano.

4.- Tratándose de personas morales las diligencias de notificación deben entenderse con el representante legal de las mismas.

5.- El monto de este tipo de honorarios debe ser proporcional al importe del tributo que se notifique.

2.4.6.4 GASTOS DE EJECUCION.

Este cuarto tipo de contribuciones accesorias representa también una sanción por violación a las leyes fiscales.

En efecto como el procedimiento de ejecución fiscal consiste en el embargo y remate de bienes propiedad de un contribuyente para

cubrir las prestaciones tributarias que adeuda, es obvio que al llevarse a cabo dicho procedimiento de ejecución, ha sido por no haber cumplido en tiempo con las disposición legales fiscales correspondientes, las cuales para ese momento ya son exigibles mediante el procedimiento coactivo, por lo tanto el sujeto pasivo tiene que hacerle al Fisco el reembolso de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de las diligencias de embargo y remate.

La ejecución fiscal presupone la exigibilidad del tributo. Así, el artículo 145 de nuestro Código Tributario señala en su primer párrafo que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

En caso de remate el cobro de los gastos de ejecución, por tratarse en realidad de un mero reembolso, es preferente al de cualquier otra prestación tributaria. En efecto, dispone el artículo 148 del Código Fiscal, en su parte conducente que:

" Artículo 148. El producto obtenido...se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I. Los gastos de ejecución.

II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

III. Las aportaciones de seguridad social.

IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales."

Los gastos de ejecución, de acuerdo con lo que establece el Reglamento respectivo, comprenden los siguientes conceptos:

a) Los honorarios de los ejecutores, de los depositarios y de los peritos.

b) Los gastos de impresión y publicación de convocatorias.

c) Los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados.

d) Los demás que, con el carácter de extraordinarios, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

2.5 EL CREDITO FISCAL.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4o.

establece 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, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Ahora bien es conveniente distinguir la diferencia que existe entre obligaciones fiscales y créditos fiscales, pues bien una obligación fiscal es aquella que se da cuando el sujeto pasivo causa una contribución por que se han realizado las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes, durante el lapso en que ocurren, ahora bien estas obligaciones a cargo de los contribuyentes no son todavía exigibles por no estar debidamente determinadas en dinero, o bien por no haber vencido el plazo para su cumplimiento, además de que pueden consistir ya sea en no hacer o tolerar, independientemente de pagar una determinada cantidad, por lo tanto ahí está la obligación pendiente de su cumplimiento.

Cuando no se cumplen las obligaciones fiscales dentro del plazo determinado para ello, surge a favor del Fisco un crédito, el cual se denomina crédito fiscal, y que puede derivar inclusive de las obligaciones de no hacer o tolerar, ya que el incumplimiento de una obligación tributaria trae como consecuencia la aplicación de una sanción, comúnmente económica la cual debe cumplir el sujeto

pasivo, dichas sanciones se traducen también en créditos fiscales; independientemente de las cantidades de dinero que se debieron haber cubierto al fisco por diversos conceptos u obligaciones originales a cargo del contribuyente.

Si un individuo lleva a cabo un hecho o un acto que identifique lo que establece la ley tributaria, entonces ha generado un crédito fiscal, en otras palabras, la actividad que desarrolla el causante está gravada con una determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarlo, y eso que debe al Estado es el " CREDITO FISCAL" o lo que debe pagar al fisco, es el crédito fiscal.

En efecto la obligación fiscal nace cuando el causante realiza el hecho generador o la conducta tipificada en La Ley Fiscal Especial, no genera un crédito fiscal, sino únicamente obligaciones fiscales de hacer, no hacer y tolerar.

Cuando la obligación fiscal puede determinarse en cantidad líquida, estamos en presencia de un crédito fiscal, es decir es la obligación fiscal determinada en dinero.

2.5.1 CAUSAS QUE LO ORIGINAN.

Con base en lo expuesto en el punto anterior, podemos afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en

la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable.

Ahora bien, es necesario insistir en que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del de su determinación en cantidad líquida. En efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique ipso facto. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación para que tanto el Fisco como el causante puede conocer su monto en cantidad líquida.

Ahora bien el momento de causación, no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados, en los impuestos aduaneros-exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del territorio nacional o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.

Como puede advertirse, aunque el nacimiento y la determinación

en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma simultánea, como es el caso del impuesto general de importación, el cual, se genera en el momento en el que el sujeto pasivo introduce al país un artículo, de origen extranjero, estando facultado el vista aduanal competente para proceder de inmediato a su cuantificación y liquidación. No obstante es necesario reiterar que aun en aquellos casos en los que prácticamente exista simultaneidad, el nacimiento y la cuantificación son dos instancias diferentes.

En ese orden de ideas, podemos concluir que la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; y la determinación del crédito, mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.

En ese orden de ideas las causas que originan el nacimiento del crédito fiscal es en primer lugar el nacimiento de la obligación fiscal, la cual debe estar contenida en la Ley Fiscal y en segundo lugar su determinación en cantidad líquida, ahora bien respecto al momento del nacimiento del crédito, éste varía dependiendo de la obligación de que se trate y por supuesto del momento en el cual se realice la determinación en dinero del crédito fiscal.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo,

aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

La mayoría de las leyes tributarias, y se puede decir que es regla general, señalan que toca al contribuyente la aplicación del método, y por ende, la determinación de los créditos fiscales a su cargo.

En efecto son excepcionales las leyes en que es al fisco a quien le corresponde determinar los créditos fiscales, más lo son las que requieren, para esos efectos, el acuerdo de las dos partes (Hasta el 31 de diciembre de 1978, se requería el consentimiento del contribuyente para que quedara firme la calificación que la autoridad hacía respecto al impuesto a la producción del alcohol).

Por lo tanto tenemos que los créditos fiscales se determinan:

- a) Por el contribuyente.
- b) Por el fisco, y
- c) Por el acuerdo del contribuyente y el Fisco.

2.5.2 EXIGIBILIDAD.

Una contribución se vuelve exigible cuando después de haber

nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Las principales consecuencias de la exigibilidad son las siguientes:

1.- LA IMPOSICION DE RECARGOS Y MULTAS: Los recargos suelen definirse como vimos en puntos anteriores como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

Cuando un tributo se torna exigible, el Fisco no sólo está facultado para proceder a su cobro, sino también para exigir el

pago de recargos por todo el tiempo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el entero y la fecha en que se haga efectivo el propio tributo dentro de un límite de 5 años, contados a partir de la fecha en la que se haya presentado, la exigibilidad: así como para imponer una multa por la infracción consistente en no pagar dentro del plazo marcado por la Ley.

2.- LA INSTAURACION DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO O PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION FISCAL: Es la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes tributos accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3.- EL COBRO DE GASTOS DE EJECUCION: Cuando se incoa, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal

respectivo.

Como puede apreciarse la exigibilidad de un tributo da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco, que en el caso de nuestro Derecho es eminentemente económico, pues la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

En efecto, las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma seria la economía personal de los causantes que se expongan a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco.

2.6 LA ACTUALIZACION.

2.6.1 DEFINICION.

De acuerdo con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación: "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice Nacional

de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes".

De lo dispuesto por el artículo en comento podemos definir a la actualización como la sanción que impone el Fisco a todas aquellas personas que pagan en forma extemporánea sus créditos fiscales, la cual consiste en ajustar el precio del dinero del momento en que debieron haber cubierto dichos créditos al momento de su pago efectivo.

2.6.2 NATURALEZA.

A partir del 1o. de enero de 1997, nuestra legislación tributaria introduce una nueva figura: " La actualización por inflación, de todo tipo de contribuciones ".

Esta medida, es discutible, por lo cual he tomado este tema de tesis. Dejamos establecido en líneas atrás que la existencia de los recargos como típica contribución accesoria se justifica ampliamente en virtud de que los mismos tienen como finalidad resarcir al fisco de la pérdida de poder adquisitivo que la moneda sufre con el transcurso del tiempo -precisamente como resultado directo de los incrementos en los índices de precios-, cuando las contribuciones principales (impuestos, derechos y contribuciones de

mejoras) no son pagadas en tiempo.

Asimismo dejamos establecido que los recargos por su misma naturaleza nos llevan al principio fundamental de que el Fisco no puede imponer recargos sobre contribuciones accesorias. Es decir, que no se puede cobrar recargos sobre recargos, o bien recargos sobre multas, ya que de procederse de esa manera el Fisco estaría obligando a los contribuyentes a pagarle cantidades en exceso de la contribución originalmente causada actualizada con los recargos generados durante el tiempo en el que permaneció insoluta, violando así el ya analizado Principio de Proporcionalidad que consagra la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

En ese orden de ideas es de considerarse que resulta injustificada la introducción en nuestro medio tributario de esta singular figura de la "actualización de contribuciones" porque tiene exactamente el mismo origen y el mismo fin que los recargos: proteger al Fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Al duplicar en esa forma su poder sancionador el Fisco Federal está llevando a los contribuyentes no sólo remisos sino también a los que de toda buena fe impugnan a través de los medios de defensa legal a su alcance una resolución de la autoridad hacendaria que

consideran legalmente infundada y que por un criterio interpretativo del juzgador acaban perdiendo en definitiva el juicio respectivo, a una situación económicamente imposible, puesto que en estos casos deberán cubrir a dicho Fisco Federal las siguientes prestaciones:

1. La contribución originalmente omitida.

2. Los recargos aplicables a dicha contribución.

3. La multa impuesta por la omisión de la contribución original.

4. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización, en función del Índice Nacional de Precios al consumidor, a la contribución originalmente omitida.

5. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización a los recargos causados.

6. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización a la multa impuesta.

7. El monto de los honorarios por notificación de la contribución originalmente omitida más los correspondientes gastos de ejecución fiscal.

8. El importe resultante de la aplicación del factor de

actualización a los honorarios por notificación y a los gastos de ejecución.

Pero no sólo desde el punto de vista económico es injustificada la introducción de este factor. También desde la necesaria perspectiva jurídico-constitucional, como lo analizaremos posteriormente en el capítulo respectivo.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO II

(18) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa S.A., Sexta Edición, México 1993. Pág. 1455.

(19) ESCRICHE, Joaquín, Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia, Bogotá, Temis, 1977.

(20) FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas, los impuestos; 23ª edición. México, Editorial Porrúa, 1981.

(21) op. cit.

(22) MARTINEZ LOPEZ, Luis, Derecho fiscal mexicano, pág.19. Cuarta edición, Editorial ECASA, México,1976.

(23) Sem. Jud. de la Fed. Tomo XLF. pág.844

(24) FLORES ZAVALA, Ernesto, elementos de finanzas públicas mexicanas, pág.20. Editorial Porrúa, vigésima cuarta edición, México,1982.

(25) FLORES ZAVALA, Ernesto, elementos de finanzas públicas mexicanas, pág.20, editorial Porrúa S.A., vigésimocuarta edición, México, 1982.

(26) Diccionario Jurídico Mexicano pág.1569

(27) ACOSTA ROMERO, Miguel, segundo curso de derecho administrativo, pág.395. Editorial Porrúa S.A. México 1989.

(28) MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, pág. 248. Editorial Porrúa, S.A. décimoprimer edición, México, 1993.

(29) GIULIANI FONROUGE. Op. CIT. PÁG. 271.

(30) ACOSTA ROMERO, Miguel Segundo Curso de Derecho Administrativo, pág. 396, Edit. Porrúa S.A. Primera Edición, México, 1989.

(31) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, pág. 179, Edit.Themis, Décima Primera Edición, México, 1996.

(32) Op. cit. pág. 179.

(33).ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Décimo Primera Edición, pág.181, Editorial Themis, México, 1996.

(34) ARRIOJA Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, pág. 187, editorial

Themis, Décima Primera Edición, México 1996.

(35) KAYE Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Tercera Edición, México, 1991. Pág. 60.

(36) J. KAYE Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, pág.31, Tercera Edición, Editorial Themis, México 1991.

(37) J. KAYE Dionisio, Derecho procesal Fiscal, página 32, Editorial Themis, Tercera Edición, México 1991.

(38) ARRIOJA Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, página 256, Décima Primera Edición, Editorial Themis, México 1996.

(39) ACOSTA Romero Miguel, Segundo Curso de Derecho Administrativo, página 404, Editorial Porrúa S.A, México 1989.

(40) ARRIOJA Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, página 370, Editorial Themis, Décima Primera Edición, México 1996.

CAPITULO III

INEQUIDAD ENTRE EL ACREEDOR FISCAL Y LOS ACREEDORES EN
OTRAS MATERIAS, DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA
ACTUALIZACION DE LOS ADEUDOS O CREDITOS POR COBRAR.

INEQUIDAD ENTRE EL ACREEDOR FISCAL Y LOS ACREEDORES EN OTRAS MATERIAS, DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ACTUALIZACION DE LOS ADEUDOS O CREDITOS POR COBRAR

La relación que existe entre los acreedores en diversas materias de derecho y los acreedores en materia fiscal, es desproporcionada, en virtud de que como trataremos de exponer en el presente capítulo el acreedor fiscal posee un enorme poder coactivo para hacer cumplir sus atribuciones o derechos en contra de los deudores o contribuyentes para hacer efectivo el cumplimiento de las prestaciones que se le adeudan. En cambio, los diferentes acreedores en materias como civil, mercantil y laboral carecen de ese poder coactivo, por lo tanto se encuentran en una situación de inequidad con respecto al Fisco.

En efecto, y en el tema que nos ocupa como lo es la actualización de las contribuciones, tenemos que en ninguna de las materias que analizaremos existe una figura similar a la de la actualización de los impuestos, y por el efecto que causa a las demás contribuciones.

3.1 ACREEDOR FISCAL.

Como hemos expuesto en reiteradas ocasiones, nuestra Carta Magna en el artículo 31 fracción IV, establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, así de la

Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan; de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, así mismo, el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, establece la misma obligación, por lo tanto al ser mexicanos nos convertimos por ese hecho en deudores en potencia del Fisco, ya sea Federal, Estatal o Municipal, en potencia porque basta que se realice la situación de hecho generadora del crédito fiscal para que seamos firmes deudores de la Hacienda Pública.

Ahora bien nuestro acreedor fiscal como hemos dicho es el Fisco, el cual posee el poder económico y la coercitividad suficiente para exigirnos el cumplimiento de nuestras obligaciones como deudores o contribuyentes.

Asimismo, mediante sanciones de tipo pecuniario e inclusive penas de carácter corporal puede intimidar a sus deudores remisos o morosos con el objeto de que éstos regularicen su situación ante éste órgano federal de gran poder, sin embargo los acreedores en otras materias del derecho no poseen éste poder coactivo y mucho menos económico para poder hacer que sus deudores cumplan con sus obligaciones por temor a las grandes cantidades de dinero a las cuales se verían obligados a pagar en caso de no hacerlo.

El acreedor fiscal es en sí la Hacienda Pública o el Fisco, ya que por disposición de nuestra Carta Magna, todos los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

convirtiéndonos potencialmente por disposición constitucional en deudores del Fisco.

El Código Civil para el Distrito Federal de aplicación supletoria a toda la República, en el artículo 2980 establece que preferentemente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos con el valor de los bienes que los hayan causado, es decir tiene un derecho preferente sobre los demás acreedores, lo cual supone un privilegio sobre todos los otros acreedores.

Además de todas éstas ventajas con que cuenta el acreedor fiscal, sobre los demás acreedores en otras materias también tiene a su favor la singular figura de la actualización, la cual por su naturaleza sancionadora le otorga al Fisco un elemento más gravemente impositivo a las sanciones ya de por sí intimidatorias con que cuenta, figura que por su procedencia es violatoria al Principio de Legalidad que contempla nuestra Constitución.

3.2 ACREEDOR CIVIL.

Se le denomina acreedor al titular del derecho a la prestación debida por el deudor, es decir es el sujeto activo de la obligación, del vínculo jurídico por el cual una persona a la que se le denomina deudor o promitente, queda constreñida o comprometida frente a otra (acreedor o estipulante) a cumplir una prestación, o sea, a desarrollar una actividad determinada,

patrimonialmente valorable que consiste en un dar, hacer o no hacer y que atribuye al acreedor un correspondiente poder consistente en la pretensión de esa prestación.

Existen derechos que en principio corresponden a todo acreedor y que resultan de la existencia de vínculos jurídicos simples o perfectos provistos de todas sus consecuencias jurídicas, y que se conocen como obligaciones civiles, cuya fuente puede ser el contrato, la declaración unilateral de voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la responsabilidad civil o, en fin, la ley, pero existen otras llamadas naturales cuya fuerza dista mucho de ser completa, amén de aquellas obligaciones afectadas con modalidades y las complejas las cuales imponen ciertos cotos a esos derechos que tiene todo acreedor.

Podemos decir que al acreedor civil le corresponden los siguientes derechos:

1.- Si el deudor no cumple o no satisface el interés del acreedor, éste puede exigir el cumplimiento forzoso y el pago de daños y perjuicios.

En efecto cuando una persona causa a otra un daño, ya sea intencionalmente, por descuido o negligencia, o bien por el empleo de alguna cosa o aparato, maquinaria o instrumento, es responsable, de las consecuencias dañosas que la víctima ha sufrido. Se dice que una persona es civilmente responsable, cuando alguien está obligado

a reparar el daño material o moral que otro ha sufrido.

El primer párrafo del artículo 1915 del Código Civil para el Distrito Federal dispone:

"La reparación del daño debe consistir a elección del ofendido en el restablecimiento de la situación anterior cuando ello sea posible, o en el pago de daños y perjuicios"

En la materia de la responsabilidad contractual los códigos civiles distinguen claramente los efectos del incumplimiento separando el concepto de daño entendido como pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación.

El artículo 2109 del Código Civil para el Distrito Federal, establece que se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita que debería haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

El perjuicio, llamado también "lucro cesante", es la ganancia lícita que se deja de obtener a causa del evento dañoso y que hubiera sido percibida dentro de un cálculo razonable de probabilidades.

ha establecido la siguiente tesis de jurisprudencia: "El perjuicio es la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido por el cumplimiento de la obligación, privación que debe ser una consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación". Jurisprudencia, 1917-1985. Apéndice al SJF, cuarta parte, Tercera Sala, p. 610, Tesis 206" (41).

Esto no impide que tanto el deudor como el o los acreedores tengan interés en que la ejecución forzosa no se lleve a efecto y en su lugar convengan que el primero ceda a éste o a éstos todos o parte de sus bienes, pero si no se acuerda dicha cesión, el cumplimiento forzoso puede provenir de uno o varios acreedores por lo que puede llegarse al concurso, a la quiebra, a la intervención en la administración como ocurriría en las Instituciones Bancarias Mexicanas, o a la liquidación administrativa previste anteriormente para las Instituciones de Crédito, en la ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Como puede observarse la reparación del daño en materia civil podría equipararse con el pago de intereses moratorios en materia mercantil, o con el cobro de recargos en materia fiscal, ya que en ambos casos se trata de resarcir un daño o un perjuicio ocasionado por el transcurso del tiempo, es decir la obtención de una ganancia lícita que se deja de percibir por falta de cumplimiento de la

obligación, sin embargo no podemos comparar ésta figura con la actualización de contribuciones, ya que ésta es una ganancia extraordinaria que como privilegio goza el acreedor fiscal para resarcir aún más a este ente de poder.

2.- Si se trata de obligaciones derivadas de contratos sinalagmáticos, el acreedor puede rehusar la propia contraprestación, o bien exigir por escrito que en cierto plazo cumpla su obligación o rescindir el contrato y exigir el pago de daños y perjuicios.

3.- Además el acreedor cuenta por ley o por convenio con otros medios:

a) Que le facilitan el cumplimiento de la obligación como lo es la estipulación de una cláusula penal en el contrato.

b) Que hacen más seguro el cumplimiento, como la entrega por parte del deudor de una cosa con la que el acreedor podrá cobrar en caso de incumplimiento.

c) Con instrumentos que impiden la pérdida o menoscabo del patrimonio del deudor que constituye la garantía genérica en favor del acreedor (vencimiento del plazo, acciones subrogatoria, revocatoria o pauliana, embargo y secuestro).

d) Con medios que refuerzan la garantía como la prenda o hipoteca.

e) El acreedor puede vincular además de los bienes del deudor, los de un tercero (la fianza o el obligado solidario), o ciertos bienes de un tercero (la hipoteca por el obligado).

También el acreedor tiene el derecho de ejercitar la acción oblicua, es decir ejercitar los derechos y acciones de sus deudores.

En efecto, un principio general declara que ninguna acción puede ejercitarse sino por aquel a quien compete, o por su representante común, sin embargo cumplidos ciertos requisitos, el acreedor puede ejercitar los derechos que corresponden a su deudor, requisitos tales como:

a) tener un crédito que conste en un título ejecutivo.

b) el descuido o la negativa del deudor para deducir sus deudas una vez que ha sido compelido por un acreedor.

c) que las acciones ejercitadas no sean derivadas de derechos inherentes a la persona del deudor.

Cabe hacer notar que en materia civil se establece la prelación de los créditos fiscales provenientes de impuesto, posteriormente los créditos hipotecarios y los prendarios, en tercer lugar alude a los acreedores preferentes sobre determinados bienes y finalmente, y en este orden, acreedores de primera.

segunda, tercera y cuarta clase.

3.3 ACREEDOR MERCANTIL.

El acreedor mercantil, es aquel titular del derecho de crédito o del derivado de un acto mercantil, del derecho que se tiene contra otra persona denominada deudor para la satisfacción de un interés digno de protección, en donde dicho interés constituye propiamente lo que la prestación debe satisfacer; la particularidad de la obligación estriba en que el interés del acreedor está tutelado, es un derecho por el cual debe ser satisfecho por el deudor.

Respecto a los conflictos mercantiles que se suscitan entre deudores y acreedores, éstos se ventilan entre tribunales Civiles, por lo que se permite la acumulación de juicios mercantiles y civiles, así como la concurrencia de acciones.

En otro orden de ideas, son tantas las obligaciones que por su naturaleza se pueden considerar mercantiles, que sería considerablemente difícil tratar de concentrar las situaciones por medio de las cuales una persona se constituye acreedor mercantil, puede ser por cualquier título de crédito que a su favor se contenga, por algún cheque, por un contrato mercantil, por algún tipo de crédito, por un préstamo, o inclusive por la liquidación de una Sociedad etc.,

Por lo tanto en el presente capítulo nos limitaremos a mencionar que el acreedor mercantil tiene a su favor los mismos medios que el acreedor civil para hacer cumplir a su deudor con la obligación contraída a excepción del pago de daños y perjuicios, que como mencionamos se caracteriza por su naturaleza civil y con inclusión del pago de intereses normales y moratorios en algunos casos.

Sin embargo no podemos tampoco equipararlo con el acreedor fiscal, ya que si bien es cierto el acreedor mercantil cuenta con valiosos elementos para que pueda éste último hacer efectivas las prestaciones a su favor, también lo es que en materia mercantil no existe una figura similar a la actualización de impuestos y por consiguiente la actualización de sus accesorios, considerada desde mi punto de vista un concepto exagerado al cual se supone tiene derecho el acreedor fiscal a cobrar.

3.4 ACREEDOR LABORAL.

El acreedor laboral es un acreedor privilegiado, ya que por Ley tienen los trabajadores y empleados el privilegio de que se les paguen sus salarios con antelación a ciertos acreedores.

Cuando las prestaciones derivadas de una relación laboral no son satisfechas por el que deba proporcionarlas, el acreedor laboral puede acudir a la Junta de Conciliación y arbitraje con el

fin de presentar su demanda, la cual se turna al Pleno o a la Junta Especial que corresponda para que dentro del término de las 24 horas siguientes contadas a partir del momento en que se reciba el escrito, se señale día y hora para la audiencia de conciliación, demanda y excepciones y ofrecimiento y admisión de pruebas.

La primera etapa del procedimiento, es decir la audiencia de conciliación, tiene por objeto que las partes que intervienen lleguen a un arreglo conciliatorio, y de ser así el convenio respectivo aprobado por la Junta producirá todos los efectos jurídicos inherentes a un laudo.

Sin embargo si las partes no llegan a un acuerdo se les tendrá por inconformes, pasando a la etapa de demanda y excepciones, al concluir ésta, se pasa inmediatamente a la de ofrecimiento y admisión de pruebas, desahogadas las pruebas, las partes en la misma audiencia, podrán formular sus alegatos, y una vez concluida ésta etapa y dentro de los 10 días siguientes, se formulará el proyecto de laudo, la votación y discusión del proyecto de laudo, se llevará a cabo en sesión de la Junta, haciéndose constar el resultado en un acta, notificándose personalmente a las partes.

En otro orden de ideas, la Ley Federal del Trabajo establece en su artículo 113 que los salarios devengados en el último año y las indemnizaciones debidas a los trabajadores son preferentes sobre cualquier otro crédito, incluidos los que disfruten de garantía real, los fiscales y los a favor del Instituto Mexicano

del Seguro Social sobre todos los bienes del patrón.

La protección preferencial que se establece, está apoyada en el ideario del artículo 123 Constitucional, también quedan protegidos el importe de tres meses de salario y los salarios vencidos o caídos porque se consideran indemnizaciones en los términos de los artículos 50 y 52 de la Ley Federal del Trabajo.

Así mismo y de conformidad con el artículo 114 de la Ley en comento, los trabajadores no necesitan entrar en concurso de acreedores en caso de quiebra , suspensión de pagos o sucesión, sino que la Junta de Conciliación y Arbitraje procederá al embargo y remate de los bienes necesarios para el pago de los salarios e indemnizaciones.

De lo anterior es claro que el acreedor laboral goza de preferencias sobre los demás acreedores para el cobro de las prestaciones a su favor, inclusive los beneficiarios del trabajador fallecido tienen el derecho a percibir las prestaciones e indemnizaciones pendientes de cubrirse, ejercitar las acciones y continuar los juicios, sin necesidad de juicio sucesorio.

El trabajador que por causa imputable al patrón rescinda el contrato o la relación de trabajo, tendrá derecho a que se le indemnice con tres meses de salario, más 20 días por cada año de servicios prestados y los salarios vencidos o caídos desde la fecha del retiro hasta que se cumplimente el laudo, independientemente de

las demás prestaciones a que tenga derecho, como prima de antigüedad y otras, sin embargo nuestra legislación laboral no menciona que dichas prestaciones deban actualizarse a la fecha en que se realice el pago de las mismas, por lo tanto concluyo que la figura de la actualización es de exclusiva aplicación en materia fiscal, aún y cuando estamos en presencia de un acreedor preferencial como lo es el acreedor laboral.

En materia laboral, no existe una disposición expresa que se refiera al pago de Daños y Perjuicios, sin embargo la Ejecutoria emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia del Trabajo del Primer Circuito, Tesis 5, páginas 203 y 204, Informe 1993 3a. parte al respecto establece lo siguiente:

DAÑOS Y PERJUICIOS OCASIONADOS POR EL PATRON. En materia laboral se ha estimado que los llamados salarios vencidos o caídos en realidad son daños y perjuicios, aunque estrictamente son lo segundo ya que no se trata de una disminución del patrimonio de un trabajador sino de una ganancia que se le impide obtener con su trabajo, y la misma circunstancia de considerarlos así implica que su pago constituya una indemnización, que es consecuencia del despido injustificado. Esos salarios caídos tienen que ser pagados independientemente de las actividades que realiza el trabajador para otro patrón con posterioridad a la fecha en que se le despidió, y son

distintos de los que deben cubrirse al propio trabajador si la negativa del patrón a entregarle un documento que le permite prestar servicios a otro patrón, le impide hacerlo, en la inteligencia de que esto se funda en el principio general de derecho en materia de obligaciones que indica que el acreedor de una obligación puede reclamar al deudor el cumplimiento de la misma, cuando esto es posible, o el pago de los daños y perjuicios , cuando no lo es, tratándose en el caso de la segunda hipótesis. (42).

De la transcripción anterior se desprende que los llamados salarios caídos vienen a ser lo que en materia civil se definiría como el pago de perjuicios ocasionados al trabajador por la rescisión del contrato o de la relación laboral por causas imputables al patrón; sin embargo cuando la falta de entrega de un documento impide al trabajador la obtención de otro empleo, es de estricto derecho que se le indemniza con el pago de daños y perjuicios.

Como puede apreciarse del análisis efectuado a las diversas materias, civil, mercantil y laboral, no existe ninguna figura similar a la de la actualización prevista en el Código Fiscal de la Federación.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO III

(41) Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal Comentado del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Libro Cuarto Primera Parte de las Obligaciones tomo IV, página 195, Segunda Edición, Editorial Miguel Angel Porrúa. México 1993".

(42) Ejecutoria emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia del Trabajo del Primer Circuito, Tesis 5, páginas 203 y 204, Informe 1993 3a. parte

CAPITULO IV

LA ACTUALIZACION COMO PAGO DEL DAÑO CAUSADO AL FISCO.

LA ACTUALIZACION COMO PAGO DEL DAÑO CAUSADO AL FISCO.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al daño como el deterioro, menoscabo, destrucción, ofensa, o dolor que se provocan en la persona, cosas o valores morales o sociales de alguien. (43).

Independientemente de la materia de que se trate, cuando se incumple con alguna obligación se causa un daño, el cual puede ser de diversa naturaleza como se desprende de la citada definición, quedando el causante obligado a repararlo, o en su caso a resarcir de alguna forma al ofendido, situación que se presenta con frecuencia en nuestra sociedad, ya que todos de alguna forma nos encontramos vinculados jurídicamente al cumplimiento de determinadas obligaciones, por lo cual podemos caer en alguno de los supuestos previstos por la norma, ya sea como causantes de daños u ofendidos.

4.1 LA REPARACION DEL DAÑO CAUSADO EN MATERIA CIVIL.

El concepto de daño está relacionado en todas las legislaciones modernas con el de perjuicio; todo daño, deterioro, destrucción, mal, sufrimiento, provoca un perjuicio, una pérdida patrimonial, el Código Civil para el Distrito Federal acoge esta distinción en sus artículos 2108 y 2109.

A su vez el ordenamiento legal en comento en el primer párrafo del artículo 1915 dispone:

"La reparación del daño debe consistir a elección del ofendido en el restablecimiento de la situación anterior cuando ello sea posible, o en el pago de daños y perjuicios"

La definición anterior también es acogida por nuestro Código Civil en su artículo 1405 confirmando para el caso que nos ocupa, la forma en que debe de repararse el daño causado; que puede consistir a elección del ofendido, en el restablecimiento de la situación anterior, cuando ello sea posible, o por el pago de daños y perjuicios.

La reparación del daño tiende, primordialmente a colocar a la persona lesionada en la situación que disfrutaba antes de que se produjera el hecho lesivo. Por lo tanto, la norma jurídica ordena que aquella situación que fue perturbada, sea restablecida mediante la restitución si el daño se produjo por sustracción o despojo de un bien o por medio de la reparación de la cosa si ha sido destruida o ha desaparecido.

Nuestra legislación civil preveé como hemos visto, para el caso en que el daño sea de naturaleza irreparable, el pago de una indemnización al ofendido, tal es el caso del párrafo que a

continuación se redacta, extraído del artículo 1405 segundo párrafo:

Cuando el daño se cause a las personas y produzca la muerte, incapacidad total o permanente, parcial permanente, total temporal o parcial temporal, el grado de ella se determinará atendiendo a lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo. Para calcular la indemnización se tomará como base el cuádruplo del salario mínimo diario más alto que esté en vigor en la entidad y se entenderá al número de días que para cada una de las incapacidades mencionadas señala la Ley Federal del Trabajo. En caso de muerte la indemnización corresponderá a los herederos legítimos de la víctima.

Los créditos por indemnización cuando la víctima fuere un asalariado, son intransferibles, y se cubrirán preferentemente en una sola exhibición salvo convenio entre las partes...

De lo anterior se desprende que sólo cuando la reparación o la restitución no son posibles o cuando se trata de una lesión corporal o moral (el daño moral no es propiamente reparable), la obligación se cubre por medio del pago de una indemnización en numerario, con el que satisface el daño material o moral causado a

la víctima.

Ya no se trata entonces de restituir o reparar, sino de resarcir a través de una indemnización en numerario con el que se satisface el daño material o moral causado a la víctima o a sus descendientes en caso de muerte. En cualquiera de estos casos se trata, sin embargo de la responsabilidad civil.

En efecto, la doctrina civilista moderna distingue entre daño material, o sea el que apareja consecuencias patrimoniales, y el daño moral, llamado también extrapatrimonial.

Se discute sin embargo, si solamente es reparable el daño moral que deriva del material, por ejemplo la desfiguración del rostro por causa de un accidente, que a la vez da lugar a la reparación del daño emergente, como lo es la asistencia médica y a lucro cesante, como la pérdida de haberes laborales; o también debe indemnizarse el daño moral puro, como puede ser una ofensa verbal hecha en público.

El Código Civil Federal en su artículo 1916, sienta un criterio respecto de estos puntos, al establecer que cuando un hecho u omisión ilícitos produzcan un daño moral, el responsable del mismo tendrá la obligación de repararlo mediante una indemnización en dinero, con independencia de que se haya causado daño material.

En lo que se refiere al monto de la indemnización se otorga amplio arbitrio al juez, quién dictará sentencia "tomando en cuenta los derechos lesionados, el grado de responsabilidad, la situación económica del responsable y la de la víctima, así como las demás circunstancias el caso".

Como medida complementaria, si el daño incidió en valores como el decoro, honor, reputación o consideración, el juez a petición de la parte ofendida y a cargo del ofensor, ordenará la publicación de un extracto de la sentencia, a través de los medios informativos que considere convenientes.

Si el daño se produjo a través de los medios informativos, la sentencia se difundirá por los mismos medios y con la misma relevancia que el acto que ocasionó el daño.

Por su parte el Código Civil para el Estado de Guanajuato en su artículo 1406 establece que independientemente de los daños y perjuicios, el juez acordará en favor de la víctima de un hecho ilícito, o de su familia si aquélla muere, una indemnización equitativa, a título de reparación moral, que pagará el responsable del hecho, para fijar la indemnización el Tribunal tomará en cuenta la naturaleza del hecho dañoso y la de la lesión moral sufrida por el ofendido, apreciará ésta según las circunstancias personales de éste, tales como su educación, sensibilidad, afectos, posición social, vínculos familiares, etc. Esta indemnización no podrá exceder de la tercera parte de lo que importe la responsabilidad

civil.

Cabe hacer notar que el Código Civil Federal, a diferencia del nuestro, deja al arbitrio del juzgador el monto que por indemnización debe pagarse a la víctima por el daño moral causado, no fijando un límite sujeto a la cantidad que por responsabilidad civil deba pagarse, lo que quiere decir que tal ordenamiento desliga por completo el daño moral del material, situación que nuestro código no considera, ya que el Código Civil para nuestro Estado determina que la indemnización por daño moral no debe exceder de la tercera parte de lo que importe la responsabilidad civil, lo cual implica que no considera el daño moral puro.

Ahora bien, continuando con lo que a la reparación del daño se refiere tenemos que por su parte el Código Civil para el Estado de Guanajuato, establece en sus artículos 1399 y 1401 lo siguiente:

ARTICULO 1399: El que obrando ilícitamente o en contra de las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo, a menos que demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

En efecto, la ilicitud en el hecho tiene reglas distintas pues aquí no se trata de contemplar que efectos tiene la intención ilícita programada en el negocio jurídico que, como quiera, va a producir fundamentalmente efectos entre las partes. No es la ilicitud

en el hecho es ya una ilicitud consumada y es entonces cuando se aplica la regla de que lo hecho ilícitamente o contra las buenas costumbres engendra obligaciones, pero el legislador estableció, para que funcione la fuente de obligaciones civiles que el obrar ilícito cause un daño a otro, pues sólo entonces exige al autor, la reparación.

El hecho debe ser, además antijurídico o contra de las buenas costumbres, es decir que no exista conformidad entre los actos del ser humano y los principios morales, así, el juzgador deberá valorar necesariamente el conjunto de principios ético-sociales que imperan en una sociedad al momento de declarar la procedencia de la reparación del daño derivado de un acto que contraviene a las buenas costumbres.

En efecto, el concepto de "buenas costumbres" es necesariamente vago e impreciso; cambia según la época y el lugar, por lo tanto como ya se dijo el arbitrio del juzgador tiene aquí un amplio campo de juego y el análisis de las circunstancias especiales en que se desarrolle el caso específico resulta imprescindible.

Finalmente, debe ser culposo, es decir que el actuar ilícito sea resultado de un proceso volitivo interno, lo cual equivale a la imputación personal de responsabilidad, bien sea con la intención de causar daño (dolo) o causándolo con negligencia, impericia o imprudencia (culpa).

En todos los casos, no exige necesariamente la culpa, sino que invierte la carga de la prueba a efecto de demostrar que el daño se produjo por culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

En efecto, el que causa el daño está obligado a repararlo, a excepción que se compruebe que el daño se produjo por culpa de la víctima al conducirse ésta con negligencia.

ARTICULO 1401: Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo, si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho.

De la transcripción anterior se desprende que nuestra legislación hace especial referencia al ánimo con el cual se ejercita un derecho, ya que si se hizo con intención de dañar, y éste daño se materializa, sin que el ejercicio de su derecho le proporcione utilidad alguna, al comprobarse la intención, queda obligado a indemnizar a la persona por el daño causado.

En efecto el ánimo o intención de dañar se traduce en dolo, el cual connota la deliberada intención de causar injustamente un mal a alguien; es decir, la acción encaminada a lograr ese fin ha de ser violatoria del deber jurídico de ajustar nuestra conducta a las normas de rectitud y la buena fe que informan la virtud secular de

la justicia.

Por otro lado y como se desprende de la transcripción del artículo analizado, se revierte la carga de la prueba sobre la víctima, ya que ésta ha de demostrar que el titular del derecho actuó con dolo, es decir con la intención de dañar, además de demostrar que al ejercitar el derecho que le causa daño, el titular del mismo, no iba a obtener ningún beneficio propio o utilidad al accionar.

Por otra parte nuestra legislación civil vigente en sus artículos 1402 y 1403 señala lo siguiente:

ARTICULO 1402: Cuando una persona hace uso de mecanismos, instrumentos, aparatos o substancias peligrosas por sí mismos, por la velocidad que desarrollen, por su naturaleza explosiva o inflamable, por la energía eléctrica que conduzcan o por otras causas análogas, está obligada a responder del daño que cause, aunque no obre ilícitamente, a no ser que demuestre que ese daño, se produjo por culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

De la transcripción anterior podemos concluir que aún y cuando los actos de una persona no sean ilícitos, al causarse un daño, ésta tiene la obligación de repararlo si fuera posible o en su caso a indemnizar a la persona que se lo haya causado, ya que basta con

que intervenga el descuido o la negligencia para que la persona que lo ocasionó sea responsable.

En efecto cuando una persona causa a otra un daño, ya sea intencionalmente, por descuido o negligencia, o bien por el empleo de alguna cosa o aparato, maquinaria o instrumento, es responsable, de las consecuencias dañosas que la víctima ha sufrido. Se dice que una persona es civilmente responsable, cuando alguien está obligado a reparar el daño material o moral que otro ha sufrido.

En ese orden de ideas, la responsabilidad civil de una persona se ve comprometida en ausencia de toda idea de dolo o culpa, que se sustituye por el concepto de riesgo creado.

4.2 LA REPARACION DEL DAÑO POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES MERCANTILES.

4.2.1 CONCEPTO DE DERECHO MERCANTIL: El derecho mercantil es una rama del derecho privado que regula los actos de comercio, el estado (status) de los comerciantes, las cosas mercantiles y la organización y explotación de la empresa comercial. (44).

En forma general puede afirmarse que nuestro Código de Comercio delimita la materia mercantil en función de los actos calificados legalmente como actos de comercio. La mercantilidad de una relación o acto encuentra su fundamento en una noción objetiva;

el acto de comercio. El derecho mercantil no es ya, como lo fue en su origen, un derecho de los comerciantes para los comerciantes en el ejercicio de su profesión (sistema subjetivo). El derecho mercantil mexicano vigente es un derecho de los actos de comercio, de los que lo son intrínsecamente, aunque en muchos casos el sujeto que los realiza no tenga la calidad de comerciante. (45).

En efecto, nuestro Código de Comercio en sus primeros artículos, establece que el mismo será aplicable a todos los actos de comercio así como a las personas que tengan el carácter de comerciantes, e inclusive en su artículo 4o. hace alusión a los actos accidentales de comercio con o sin establecimiento fijo que hagan alguna operación de comercio, las cuales, según lo dispuesto por el ordenamiento legal en comento quedan sin embargo, sujetas a las leyes mercantiles.

Dentro del derecho privado, el derecho mercantil, constituye un sistema de normas que se contrapone al derecho civil; el derecho civil que es un derecho general o común que regula las relaciones jurídicas privadas en general, mientras que el derecho mercantil reglamenta una categoría particular de relaciones, personas y cosas; aquellas a las que la ley otorga la calidad de mercantiles. Además de que en nuestro país existe una separación legislativa de las dos ramas del derecho privado.

En efecto, la facultad para legislar en materia de comercio o mercantil, es propia del Congreso de la Unión (artículo 73,

fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), esto es, tiene el carácter federal, en tanto que la facultad para legislar en materia civil corresponde a las legislaturas de los distintos Estados de la Federación.

4.2.2 LAS OBLIGACIONES MERCANTILES Y LA REPARACION DEL DAÑO.

Escasos preceptos encontramos en el Código de Comercio, y demás leyes mercantiles sobre las obligaciones y contratos mercantiles en general.

En los términos de los artículos 2o. y 81 del Código de Comercio, debemos considerar aplicables en esta materia las disposiciones del derecho común, esto es, del derecho civil, en cuanto la legislación mercantil nada disponga al respecto y no sean opuestas a lo establecido en ella.

Esto es, en materia de obligaciones y contratos mercantiles en general, deben aplicarse las mismas normas generales que se aplican en materia civil y que forman parte del derecho de las obligaciones.(46).

Se ha dicho que el derecho mercantil es, principalmente, derecho de obligaciones.

" Obligación es, dice el maestro BORJA SORIANO, la relación

jurídica entre dos personas, en virtud de la cual una de ella, llamada deudor, queda sujeta para otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor". (47).

La fuente más importante de las obligaciones mercantiles está constituida por los contratos. En efecto la actividad de los comerciantes consiste esencialmente en contratar.

De acuerdo con nuestra legislación civil, contrato es el acuerdo de dos o más personas que produce o transfiere obligaciones y derechos.

Estas obligaciones pueden consistir en dar, hacer y no hacer; las obligaciones de dar consisten en la prestación de una cosa, esto es:

En la traslación del dominio de una cosa. A este respecto el artículo 1505 del Código Civil para el estado de Guanajuato establece que si la cosa se pierde o deteriora por culpa del deudor se observarán las siguientes reglas:

I.- Si la pérdida fue por culpa del deudor, este responderá al acreedor por el valor de la cosa y por los daños y perjuicios.

A este respecto, podemos equiparar la pérdida de la cosa a lo que el derecho penal considera como daño en propiedad ajena, que

consiste en un atentado contra el patrimonio consistente en la destrucción o deterioro de una cosa ajena o de cosa propia en perjuicio de tercero.

El delito de daños presenta, frente a los demás atentados contra la propiedad, la particularidad de que se comete, por así decirlo, dentro del patrimonio de la víctima.

Lo que caracteriza al delito de daños es el deterioro o destrucción de una cosa singular, sea ella mueble o inmueble. La destrucción o deterioro pueden practicarse por acción u omisión, y puede cometerse tanto dolosa como culposamente, según lo establece el Código Penal, y si el delito presenta agravantes puede alcanzar hasta diez años de prisión.

II.- Si la cosa se deteriorare por culpa del deudor, el acreedor puede optar por la rescisión del contrato y el pago de daños y perjuicios, o recibir la cosa en el estado que se encuentre y exigir la reducción de precio y el pago de daños y perjuicios.

III.- Si la cosa se perdiere por culpa del acreedor, el deudor queda libre de la obligación.

IV.- Si se deteriorare por culpa del acreedor, éste tiene obligación de recibir la cosa en el estado en que se halle.

V.- Si la cosa se perdiere por caso fortuito o fuerza mayor, la

obligación queda sin efecto, a menos que otra cosa se haya convenido.

VI.- Si la cosa se deteriorare por caso fortuito o fuerza mayor, el dueño sufre el deterioro a menos que otra cosa se haya convenido.

De lo anterior puede apreciarse que el pago de daños y perjuicios está previsto en el Código Civil, aún y cuando las obligaciones en el caso concreto corresponden al Derecho Mercantil

En la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta.

En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida. (art. 2011 Código Civil para el Distrito Federal y 1499 del Código Civil para el Estado de Guanajuato.)

Las obligaciones de hacer consisten en la prestación de un hecho, de una actividad, en favor del acreedor.

Según lo dispuesto por el artículo 1515 del Código Civil para el Estado de Guanajuato, el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución sea posible o el pago de daños y perjuicios en caso contrario.

Esto mismo se observara si no lo hiciere de la manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se destruya lo

mal hecho.

Las obligaciones de no hacer consisten en la abstención del deudor de realizar determinado hecho.

Asimismo el artículo 1516 del Código Civil en comento dispone que el que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios, en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado.

Las obligaciones pueden ser puras, esto es incondicionales, condicionales o a plazo.

Se habla de obligación condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto; Cuando del cumplimiento de la condición depende la existencia de la obligación se dice que la condición es suspensiva, y la condición es resolutoria cuando al cumplirse se resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si tal obligación no hubiese existido.

En otro orden de ideas, una de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones es la mora.

Entendemos por mora en el cumplimiento de una obligación -dice TENA- el retardo de ese cumplimiento, pero en cuanto

constituye una falta del obligado, que produce en su contra las responsabilidades civiles consiguientes. (48).

En caso de mora, el deudor será responsable de los daños y perjuicios que por la misma se causen al acreedor.

Además, si el incumplimiento se refiere a una obligación nacida de un contrato bilateral, el acreedor tendrá derecho de resolver la obligación o exigir su cumplimiento, con el resarcimiento de daños y perjuicios en ambos casos.

Los contratantes pueden estipular cierta prestación como pena para el caso de que la obligación no se cumpla de la manera convenida; a esta prestación dentro del contrato se le denomina cláusula penal. Cuando tal estipulación exista, en caso de incumplimiento, no podrán reclamarse, además, los daños y perjuicios sufridos, según lo establece el artículo 1804 del Código Civil para el Distrito Federal.

El ordenamiento legal invocado establece que la pena no podrá exceder ni en valor ni en cuantía a la obligación principal.

Cuando en un contrato mercantil se haya fijado una pena para el caso de incumplimiento, la parte perjudicada podrá exigir el cumplimiento del contrato o la pena establecida; pero utilizando una de estas dos acciones quedará extinguida la otra, a menos que aparezca haberse estipulado la pena por el simple retardo en el

cumplimiento de la obligación o porque ésta no se preste en la forma convenida. (artículos 88 del Código de Comercio y 1846 del Código Civil para el Distrito Federal).

En otro orden de ideas, la declaración unilateral de voluntad regulada también por el Código Civil, comprende los casos de ofertas al público, estipulación en favor de terceros y documentos civiles pagaderos a la orden o al portador. Si un incumplimiento de las obligaciones así contraídas acarrea un perjuicio éste debe ser indemnizado.

Por otro lado, el pago de intereses moratorios, es una forma de indemnizar al acreedor por el transcurso del tiempo durante el cual no fue cubierto el adeudo, es decir es una pena a la que se hace merecedor el deudor por el incumplimiento de su obligación de pago, por lo tanto los denominados en este campo como intereses ordinarios, es una forma de resarcir al acreedor por el tiempo durante el cual tiene vigencia un determinado crédito, sin que éste haya vencido o sea exigible, es decir consisten en una indemnización contra la devaluación del capital ante el alza de los precios, o bien un costo por la administración del préstamo; pero cuando el citado incumplimiento va más allá del término temporal establecido, entonces entra en vigencia el cobro de intereses moratorios.

En efecto, se incurre en mora 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. La mora es pues un retardo injustificado en el cumplimiento de una obligación y presupone siempre la existencia de una prestación ya sea personal o real, eficaz, exigible y vencida.

Cabe aclarar que no todo incumplimiento o retraso en el pago constituye una mora del deudor, sólo en el caso de que sea culpable o imputable a éste.

Son varios los sistemas mediante los cuales se coloca en mora al deudor. El derecho mexicano sigue el sistema del derecho romano según el cual, en las obligaciones a plazo el simple incumplimiento del mismo hace las veces de interpelación, es decir que llegado el término la obligación se hace exigible, sin que el acreedor intime al deudor para que pague ya sea judicial o extrajudicialmente.

En las obligaciones que no son a plazo si se requiere dicha interpretación. (artículo 2080 y 2101 del Código Civil para el Distrito Federal).

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 los daños y perjuicios que ocasione al acreedor, el riesgo de la cosa recae sobre él por encontrarse en culpa por lo cual si la cosa se pierde o deteriora, aun tratándose de caso fortuito o fuerza mayor, deberá pagar los daños correspondientes y queda obligado al pago de los gastos judiciales que se devenguen.

En ese orden de ideas, los intereses moratorios pueden definirse como los que se pagan como sanción a título de reparación (indemnización) a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento. Aquí siempre tienen derecho el acreedor a los intereses legales a partir del día de la mora.

4.3 LA REPARACION DEL DAÑO EN MATERIA FISCAL.

La obligación tributaria y la obligación del derecho privado tienen como analogía, que tanto en una como en otra encontramos dos sujetos: acreedor y deudor y un objeto.

Por otro lado, las principales diferencias que podemos mencionar entre uno y otro tipos de obligaciones, son las siguientes:

a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos

casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional:

c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado, en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad:

d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.

e) En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f) En la obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en

especie o en servicios:

g) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no;

h) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima, e

i) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación. (49).

4.3.1 CUANDO EL DAÑO LO SUFRE EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones en favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria

impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

La relación tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria,

La obligación tributaria se puede definir como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Ahora bien, toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El derecho tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.

En el Derecho Privado la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Esa sanción puede derivar de una convención entre las partes o de la ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo es la ley la que señala la sanción, cuando las partes guardan silencio al respecto, o la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que la comete.

En cambio en el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

La pena o sanción en el Derecho Tributario busca proteger los créditos fiscales que le corresponden, es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario al igual que el particular en el Derecho Privado, perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.

Fonrouge clasifica a las sanciones con penas administrativas y penas penales. Las primeras son las que impone la autoridad administrativa y las segundas aquellas cuya imposición corresponde a la autoridad judicial.

El propio autor las clasifica, también en penas principales y penas accesorias. Aquellas las divide a su vez, en pecuniarias y privativas de libertad y las pecuniarias en multas y recargos.(50).

Otra clasificación importante y que ha sido recogida por el Código Fiscal de la Federación, atendiendo a las facultades de la autoridad sancionadora, es la imposición de penas pecuniarias que tienen su origen en facultades discrecionales y en facultades no discrecionales. En el primer caso, la multa a imponerse va de un mínimo a un máximo, por lo que la autoridad administrativa debe explicar el porqué del monto de la sanción que se impuso: en el segundo caso, la autoridad administrativa sólo debe de cuidar que el acto que se sanciona, con multa fija esté señalado como infracción y que a ésta le corresponde ese tipo de multa.

En la multa discrecional la autoridad debe tomar en cuenta las causas que dieron origen a la infracción; el grado de preparación del infractor; su situación económica; si es o no reincidente, etc. En cambio, en la infracción que se sanciona con multa fija, la autoridad administrativa se desatiende de todo lo anterior.

Dentro de la finalidad de la sanción, los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra

en ella, de ahí el elevado interés que se exige en nuestra legislación hasta llegar a cinco años de lo omitido.

La legislación distingue, además, otros dos tipos de recargos que no constituyen una sanción: los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha convenido en la mora y, los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.

La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación de una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

Por otro lado y en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el pago de contribuciones realizado fuera de los plazos que señalan las leyes tributarias dará lugar a que se cubran los recargos; los que se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de su exigibilidad hasta que se efectúe el pago, no debiendo exceder de cinco años sobre el monto del crédito fiscal de que se trata. Si el pago extemporáneo de las contribuciones se efectúa de manera espontánea por el contribuyente, los recargos no deberán exceder del 100% del monto de ellas.

En ese orden de ideas, cuando el sujeto pasivo no cumple

con la obligación tributaria a su cargo en el momento en que debe hacerlo, éste se hace acreedor a una pena que para tal efecto establece nuestra legislación tributaria, la cual consiste en la aplicación recargos y multas, e inclusive la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria como lo es la defraudación fiscal.

Los recargos, como se comentó en el capítulo respectivo, constituyen una indemnización al Fisco por la falta de pago oportuno de los tributos, por lo tanto tienen el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso al Fisco Federal, al no cubrirsele a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.

Dentro de la relación jurídico-tributaria, el Fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor. En tal virtud, a partir de la fecha en que un tributo se torna exigible (es decir cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para su pago), el Fisco tiene el derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida. Ahora bien, si esto no sucede, es evidente que se

le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar los gastos públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha de exigibilidad.

En ese sentido, los recargos constituyen una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Así, tomando en cuenta todos estos elementos, tenemos que los recargos son equiparables a los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.

Por lo tanto podemos afirmar que la indemnización por daños y perjuicios ocasionados al Fisco Federal, puede consistir en los recargos, o inclusive las multas, como las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales, con lo cual queda indemnizada la autoridad por la mora en el cumplimiento de la obligación por el sujeto pasivo, por lo tanto la actualización de contribuciones, queda totalmente fuera de contexto, ya que considero que es una forma en sí exagerada de resarcir al Erario por el daño que sufre al transcurrir el tiempo sin que se haya cumplido la obligación, ya que como se dijo anteriormente, éste

concepto queda totalmente cubierto con la aplicación de recargos punitivos o sea las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales.

4.3.2 CUANDO EL DAÑO LO SUFRE EL SUJETO PASIVO.

En este sentido tenemos que el contribuyente o sujeto pasivo, puede sufrir un daño derivado del incumplimiento de las obligaciones a cargo del Fisco o sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, como lo es el desvío de poder; esta situación es diferente a la que pudiera ser a cargo del sujeto pasivo, en el sentido de que el daño se puede sufrir a causa de incumplimiento de los servidores públicos que integran la Secretaría de Hacienda y Crédito público en el sentido de la responsabilidad que tienen de sujetarse a la ley en cuanto a la aplicación del derecho tributario y a las derivadas de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

El desvío de poder consiste en la imposición de sanciones en contravención a lo que disponen las diversas reglas que sobre el particular hemos venido analizando. Dicho en otras palabras, se trata de un ejercicio desviado o incorrecto de los poderes discrecionales que las leyes otorgan a las autoridades fiscales para aplicar multas. Repitiendo lo expresado en páginas precedentes, si bien es cierto el Fisco está facultado para multar a los contribuyentes incumplidos, también lo es que la imposición

en tales multas no puede hacerse al arbitrio o capricho de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico-constitucional que garantice la preservación del principio de la legalidad tributaria.

Por lo tanto, cada vez que la autoridad hacendaria aplique una multa sin observar los ya estudiados requisitos constitucionales o violando cualesquiera de las disposiciones complementarias, incurrirá inevitablemente, en desvío de poder y con esto ocasionará un daño al contribuyente.

En síntesis, puede sostenerse que el desvío de poder se presenta en cada ocasión en que el poder sancionador del Fisco no se ajusta, por cualquier motivo, a alguna de las reglas, ya sea básicas o complementarias, que constituyen, en su conjunto, el marco jurídico que norma la imposición de multas dentro del Derecho Fiscal Mexicano.

Ahora bien esta explicación obedece a que no solamente el contribuyente está sujeto al cumplimiento de obligaciones, como ya se dijo, sino a su vez el Fisco debe sujetarse al aplicar su poder sancionador a las normas de Derecho Tributario, y como consecuencia a su incumplimiento puede ocasionar a su vez un daño al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Efectivamente, el artículo 238 fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación establece que se declarará que una

resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

Fracción IV: Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

Fracción V: Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Al demostrarse las causales que se transcriben, traería como consecuencia la nulidad de dicha resolución; sin embargo cuando la resolución administrativa traer implícita algún tipo de responsabilidad de la autoridad que la emitió por tratarse de una infracción a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, ésta podrá denunciarse.

En efecto, según lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en las dependencias y entidades de la administración pública, se establecerán unidades específicas, a las que el público tenga fácil acceso, para que cualquier interesado pueda presentar quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, con las que se iniciará, en su caso, el procedimiento disciplinario correspondiente.

Se presenta denuncia ante la contraloría interna de la Secretaría para que se investiguen los hechos que se considera constituyeron la falta o infracción del servidor público a la Ley Federal de Responsabilidades, porque dicha falta o infracción fue lo que originó el acto que tuvo que impugnarse ante los Tribunales correspondientes y que fue declarado nulo, habiendo causado el procedimiento contencioso una serie de gastos al sujeto pasivo por concepto de honorarios a abogados, viáticos y otros necesarios para llevar en debida forma la instauración y vigilancia del proceso.

Seguida la investigación por parte de la contraloría, si resultare de los hechos conocidos y pruebas aportadas por el funcionario involucrado, que éste es responsable de las infracciones que se le imputan, la contraloría habrá de fincarle el pliego de responsabilidades correspondiente, en donde se especificará tanto la sanción laboral que puede consistir de conformidad con lo establecido en el artículo 53 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos en:

- I. Apercibimiento privado o público;
- II. Amonestación Privada o Pública;
- III. Suspensión;
- IV. Destitución del puesto;
- V. Sanción económica; e
- VI. Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique lucro o cause daños y perjuicios, será de un año hasta diez años si el monto de aquéllos no excede de doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años, si excede de dicho límite. Este último plazo de inhabilitación también será aplicable por conductas graves de los servidores públicos...

Por otra parte, el artículo 77 bis de la Ley en comento establece que cuando en el procedimiento administrativo disciplinario se haya determinado la responsabilidad del servidor público y que la falta administrativa haya causado daños y perjuicios a particulares, éstos podrán acudir a las dependencias, entidades o a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación para que ellas directamente reconozcan la responsabilidad de indemnizar la reparación del daño, en cantidad líquida y, en consecuencia, ordenar el pago correspondiente, sin necesidad de que los particulares acudan a la instancia judicial o a cualquiera otra...

En efecto, el particular puede solicitar le sea cubierto el importe de los daños y perjuicios (gastos que tuvo que erogar por la ilegal actuación del funcionario público) mismos que en su momento, seguido el procedimiento que establece la Ley, le serán pagados por la Tesorería de la Federación, pudiendo repetir el Estado, de los servidores públicos el pago de la indemnización hecha a los particulares, por la ineficiente e ilegal actuación del

referido funcionario.

Además, de conformidad con el artículo en cita, si el órgano del Estado niega la indemnización, o si el monto no satisface al reclamante, se tendrán expeditas, a su elección, la vía administrativa o judicial.

Cuando se haya aceptado una recomendación de la Comisión de Derechos Humanos en la que se proponga la reparación de daños y perjuicios, la autoridad competente se limitará a su determinación en cantidad líquida y la orden de pago respectiva.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO IV

(43) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, U.N.A.M., Diccionario Jurídico Mexicano, Pág.811, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A. México, 1987.

(44) DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 1005, Sexta Edición, Editorial Porrúa, México 1993.

(45) DE PINA Vara Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, Página 5, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1958.

(46) SALANDRA, Curso de derecho mercantil, Editorial Porrúa, México, 1949, p. 17.

(47) BORJA SORIANO, Teoría General de las Obligaciones, México, 1953. T.I. p.81.

(48) Derecho Mercantil Mexicano, México, 1944, T.L. p. 313.

(49) MARGÁIN Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Páginas 245 y 246, Editorial Porrúa, S.A., Décimoprimer edición, México, 1993.

(50) op cit. FONROUGE, Carlos M. Giuliani, Derecho Financiero. Ed. Depalma, Bs. Aires, 1977, Vol. I, pág. 286, 319, Edic.

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD DE DIVERSOS PRECEPTOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ORDENAN LA ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES A TRAVES DE LA APLICACION DEL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

INCONSTITUCIONALIDAD DE DIVERSOS PRECEPTOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ORDENAN LA ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES A TRAVES DE LA APLICACION DEL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias que están en proceso de integrar jurisprudencia, ha declarado la inconstitucionalidad de todas las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de otras leyes fiscales, que establecen la actualización de todo tipo de contribuciones mediante la aplicación de un "componente inflacionario" que se calcula con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor que mensualmente determina el Banco de México, por considerar que uno de los elementos constitutivos de un tributo, en este caso la determinación de la tasa, constitucionalmente hablando sólo puede ser fijado por el Congreso de la Unión mediante la aprobación de la Ley respectiva, razón por la cual dicho elemento constitutivo no puede dejarse como ya se dijo, al arbitrio de un órgano administrativo como el mencionado Banco Central. A pesar de la claridad de este concepto, la reforma fiscal para 1998, mantiene intocadas todas las disposiciones relativas al componente inflacionario y a la actualización de contribuciones con base en el mencionado Índice Nacional de Precios al Consumidor.

5.1 ARTICULO 17-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Para estar en posibilidad de explicar con mayor claridad el

punto que nos ocupa me permito transcribir a continuación el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación:

ARTICULO 17-A: El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deben actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

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

Los valores de bienes y 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 misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Ahora bien, el Índice Nacional de Precios al Consumidor, empleado para actualizar las contribuciones, tiene su origen en un órgano autónomo como es el Banco de México, quien determina los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sin que el Legislador que es el autorizado constitucionalmente para determinar los elementos constitutivos de las contribuciones intervenga; ausencia ésta que quebranta el principio que reza "Es nulo el tributo que no está fijado por una ley" pues es evidente que la suma resultante de la actualización tiene la misma naturaleza de las contribuciones, conforme lo dispone el propio artículo 17-A en su último párrafo.

Por lo tanto, si los componentes del Índice Nacional de Precios empleados para actualizar las contribuciones, no los determina el Legislador, sino el Banco de México, es evidente que es inconstitucional toda resolución que se apoye en ellos para

determinar la actualización de las contribuciones.

En efecto, la inconstitucionalidad se produce, toda vez que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, los gobernados están obligados a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad que este precepto constitucional consagra en materia tributaria, ha sido concebido por nuestro Máximo Tribunal en los términos en que aparece en la tesis jurisprudencial publicada con el número 80 de la compilación de 1988, Primera Parte, página 146, que a la letra dice:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS.-DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como puede ser el sujeto, objeto,

base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa, que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del estado o municipio en que resida.(51).

Conforme a la tesis jurisprudencial invocada, el principio en examen exige que todos y cada uno de los elementos de los tributos se consignen en una ley expedida por el Congreso de la Unión, de manera que su determinación no quede en manos de las autoridades administrativas.

En el caso concreto, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, ordena la aplicación de los factores de actualización resultantes de una operación divisoria de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor, índices cuya aplicación se encuentra establecida como obligatoria para determinar las contribuciones y sus accesorios en el segundo párrafo del artículo 20 del mismo

Código citado, precepto éste último que ha sido declarado inconstitucional por nuestro Máximo Tribunal Judicial, como veremos en el punto siguiente del presente capítulo.

En estas condiciones, la ausencia en la ley reclamada de tales componentes, bases, criterios o reglas, es suficiente para considerar que el Legislador deja en manos del Banco de México la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor, no obstante que el mismo constituye para el contribuyente, en los casos en que así lo determinen las leyes fiscales específicas, un elemento que necesariamente debe considerarse para determinar el monto de la base gravable y, por consiguiente, del tributo a su cargo.

La circunstancia de que la observancia de este Índice Nacional de Precios al Consumidor conduzca a modificar la base gravable, pone de manifiesto que, el mismo constituye un elemento de la contribución aunque su función pueda limitarse a actualizar ciertos valores nominales, pues precisamente el objeto perseguido con tal actualización es modificar el importe de la base gravable, y por lo tanto, el de incidir de manera determinante en la carga fiscal que el contribuyente debe soportar.

En ese sentido, no es el caso de considerar que el índice sea ajeno a los elementos del impuesto de que se trate, en la medida en que su aplicación produce para el sujeto obligado una variación fundamental del gravamen al arbitrio de un órgano distinto al

legislador, pues con ello se quebranta el principio de legalidad tributaria, que persigue, precisamente, salvaguardar a los contribuyentes de la actuación caprichosa de las autoridades administrativas que en términos del artículo 17-A puedan determinar sin taxativas legales los elementos, criterios y procedimientos a considerar para la formulación del multicitado índice.

Debe tomarse en cuenta, que en el caso, no se trata de examinar si el Índice Nacional de Precios al Consumidor es o no un instrumento de medición económica confiable, ni tampoco si el Banco de México cuenta con la aptitud técnica para elaborarlo de manera imparcial; sino que se trata de analizar la norma reclamada frente al mandato constitucional que prohíbe al Legislador delegar o transmitir en favor de algún órgano o ente administrativo la determinación de uno de los elementos de los impuestos, ya que el margen de que el índice pueda resultar de actos puramente materiales de constatación, cálculo y estadística relacionados con el fenómeno inflacionario, lo cierto es que el mismo, en cuanto es incorporado a la norma reclamada como elemento de la base del gravamen, deja de ser un dato meramente económico ajeno al derecho y se convierte en un objeto de regulación jurídica sujeto al principio de legalidad tributaria.

Por ello, para que el principio de legalidad tributaria se satisfaga, debe ser el propio legislador quien determine todos los elementos del tributo, de manera que la infracción a este principio se produce, por el solo hecho de que el Legislador autorice a un

órgano o ente administrativo a realizar tal tarea, sin importar si se trata o no de una autoridad exactora o como en el caso, del Banco de México, pues hasta que no estén previstos en una ley formal los elementos y procedimientos de formulación del índice para estimar violado el principio constitucional de que se trata, sin que se ponga en duda la eficacia de medición del índice, ya que esto no modifica el hecho de que frente al texto constitucional, la norma reclamada es irregular por infringir el principio de legalidad tributaria.

Además, al dejar en manos del Banco de México la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, que como ya vimos, viene a ser uno de los elementos de los impuestos, por cuanto que se tiene que tomar en cuenta para la determinación de los mismos, se deja al contribuyente en estado de indefensión, ya que en contra de las decisiones adoptadas por el citado organismo, no existe medio de defensa o impugnativo alguno, conculcándose así, además, el principio de seguridad jurídica del administrado o contribuyente.

En virtud de las consideraciones anteriores, es claro que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, concretamente en su primer párrafo, es inconstitucional.

5.2 ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o que en forma conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria, es labor que nos permite juzgar, desde la cúspide, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente a aquéllas.

Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación.

Límite que claramente rebasa el artículo 20 del Código Fiscal Federal al establecer en su segundo párrafo que para determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México.

En este sentido, tenemos que la determinación de la tasa aplicable no está basada en una ley sino en un componente inflacionario, emitido por un órgano administrativo por lo tanto tal disposición es inconstitucional.

5.2.1 DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Es interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, es especial, las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución, pero que de no otorgarse originarían graves problemas, lo que debe llevarnos a un exhaustivo examen de esas situaciones, pero que escapan del alcance de esta obra, con el objeto de que nuestro más alto tribunal no se convierta en un permanente reformador de nuestra Carta Magna.

Sin embargo, también existen casos en los cuales el particular resulta beneficiado al obtener de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencias que obligan de alguna manera a la Hacienda Pública a ceñirse a lo establecido por nuestra Ley Fundamental es decir por Nuestra Constitución Política, tal es el caso de lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia No.27/1995, (9a), Pleno, la cual, en el caso es plenamente aplicable, siendo su redacción la siguiente:

"INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR, EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL

NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).- El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, pasos, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con la cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se encuentra encomendada a un órgano capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso,

quien precise todos los elementos de la Contribución. Y viola la Constitución porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deban considerarse para formular el citado Índice Nacional de Precios al Consumidor y deja en manos del Banco de México la determinación de los elementos que los contribuyentes deban considerar para calcular la base gravable." (52).

En esas condiciones, si el artículo 17-A del Código Fiscal Federal, establece la aplicación de factores resultantes de una operación entre índices nacionales de precios al consumidor, cuya obligatoriedad de aplicación se encuentra prevista en una norma declarada inconstitucional, es evidente que toda norma que ordene la aplicación de dichos índices, entre éstas el numeral precitado, están afectadas de inconstitucionalidad, por la relación existente entre la norma declarada inconstitucional y aquéllas, ya que comparten la misma anomalía, así ordenarse en ambos casos la aplicación por la cual se declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 20 del Código referido; ya que las razones que envolvieron dicha declaratoria de inconstitucionalidad, pueden ser aplicadas también respecto del artículo 17-A, puesto que por virtud del mandato contenido en el multialudido artículo 20, surge la obligatoriedad de la observancia del procedimiento ordenado en la norma que contenida en el comentado artículo 17-A.

Ello es así, dado que, si en la norma declarada inconstitucional se ordena categóricamente que "en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros días del mes siguiente al que corresponda", el artículo 17-A resulta ser una consecuencia de lo establecido en la primera norma, puesto que su aplicación tiene como fin determinar el importe o monto alcanzado por el transcurso del tiempo respecto de una contribución causada o determinada históricamente como tal, teniendo el monto resultante del proceso, conforme al último párrafo del artículo 17-A, la misma naturaleza jurídica que tenía la suma histórica que se actualizó, es decir, siguen siendo contribuciones, a las que, para su determinación se aplicaron los factores resultantes de la operación divisoria de determinados Índices Nacionales de Precios al Consumidor, que publica el Banco de México, organismo ajeno al proceso legislativo de formación de leyes, de donde resulta que las mismas razones que fueron válidas también para declarar la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, son válidas también para una declaratoria similar respecto del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, por ser éste una consecuencia del mandato contenido en el segundo párrafo del artículo 20 del mismo Libro, pues sin la existencia de éste último, no tendría base concreta ni referencia específica alguna el procedimiento ordenado en la norma establecida en el artículo 17-A.

Establecida la relación entre la norma declarada inconstitucional y el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, antecedente y consecuencia; es válido respecto de ambas normas el argumento de que en ambos casos, el principio de legalidad tributaria se infringe, toda vez que en la primera el Legislador se limita a establecer que para la determinación de las contribuciones, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan deberá de observarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor que elabore el Banco de México, el cual deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, sin que el propio Legislador determine los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para la formulación de dicho índice, tarea que en observancia del principio de legalidad tributaria le corresponde y que contraviniendo el mandato constitucional indebidamente delegó en un organismo que no forma parte del Poder Legislativo.

5.2.2 ARTICULO 20-BIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION INSUFICIENTE PARA CONSIDERAR QUE LA ACTUALIZACION SE AJUSTA A LA CONSTITUCION.

Ahora bien, suponiendo sin conceder que con la adición que se incluyó en el Código Fiscal de la Federación y que actualmente se localiza en el artículo 20-Bis del citado Código se haya pretendido subsanar la deficiencia que antes contenía el artículo 20 del Código invocado, señalándose los elementos a que se sujeta el Banco de México para el cálculo del Índice Nacional de Precios al

Consumidor, aún así dicho precepto (artículo 20-Bis) adolece de inconstitucionalidad, y por consecuencia, también el artículo 17-A, ya que el señalamiento de los elementos que toma en cuenta el Banco de México para calcular el citado índice, sólo subsanan parcial y medianamente la carencia que motivó la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 20 del Código Tributario Federal.

Lo anterior es así, toda vez que, a pesar de que, al adicionarse el Código Fiscal Federal el artículo 20-Bis, por el Legislativo, no se cumple plenamente con la exigencia del cumplimiento del principio de legalidad tributaria, consistente en que los elementos constitutivos de las contribuciones sean específicamente señalados en las leyes fiscales por el Legislador y no por organismos ajenos a éste, como es el caso de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor que estima y publica el Banco de México, por cuya aplicación se afectan las contribuciones aumentando éstas en la suma resultante de la actualización, que adquiere su misma naturaleza.

Como antes se indica, la inconstitucionalidad del artículo 20-Bis, del Código Fiscal de la Federación (así como de la norma reclamada, por consecuencia), se produce desde el momento en que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, los gobernados están obligados a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (entiéndase la ley como un acto de voluntad del Legislador manifestado a través de éstas); sin embargo en el caso

concreto, en el artículo 20-Bis, más que una manifestación de la voluntad del Legislador, está manifestada una conformidad con un cierto hecho, por costumbre y comodidad aceptado, al indicarse en dicho precepto que: "el Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, que calcula el Banco de México, se sujeta a los siguiente: (... I, II, III, IV, V...)", enumerándose a través de sus fracciones las cotizaciones que toma en cuenta el Banco precitado, e indicándose en el último de sus párrafos que : "El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Índice".

Sin embargo, lo expresado en el artículo 20-Bis, reitero, no es suficiente para que se tenga por indebidamente cumplido el mandato constitucional contenido en el artículo 31 fracción IV, y elevado al rango de jurisprudencia por nuestro Máximo Tribunal (tesis jurisprudencia publicada con el número 80 de la compilación de 1988, Primera Parte, página 146), de que "LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS IMPUESTOS DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY", pues para que se tuviera por debidamente cumplido el mandato constitucional, tendrían que precisarse en la propia Ley, por el Legislador, los índices aplicables, sobre todo, porque no existe ningún organismo dependiente del Poder Legislativo (o al menos no está consignado en la ley), que revise los cálculos que realiza el Banco de México para llegar a los citados índices, así

como las cotizaciones que toma en cuenta dicho Banco para el mismo fin; de donde resulta que de cualquier manera, se está dejando en manos ajenas al Poder Legislativo este quehacer, puesto que no existe supervisión alguna al respecto, de la determinación de los elementos constitutivos esenciales del tributo, pagándose al gobernado (sujeto pasivo de la relación tributaria) el que pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, del estado o municipio en que resida, PUES AL NO EXISTIR UN ORGANISMO DEPENDIENTE DEL PODER LEGISLATIVO (QUE REPRESENTA A LOS CONTRIBUYENTES) QUE VIGILE EL CORRECTO CUMPLIMIENTO DEL ARTICULO 20-BIS DEL CODIGO FISCAL FEDERAL POR PARTE DEL BANCO DE MEXICO, SIGUE SIENDO DOGMATICA Y AJENA AL PODER LEGISLATIVO LA DECISION DEL BANCO DE MEXICO; PERDIÉNDOSE LA CERTEZA EN LA FORMA DE CONTRIBUIR QUE DEBE TENER TODO SUJETO PASIVO OBLIGADO, ANTE LO INTRINCADO DE LAS FORMULAS A TRAVES DE LAS CUALES SE LLEGA AL MULTICITADO INDICE, MISMAS QUE SOLO PUEDEN SER DESPEJADAS POR UNOS CUANTOS PRIVILEGIADOS; EN CUYAS MANOS SE HA ABANDONADO LA TAREA QUE LE CORRESPONDERIA DIRECTAMENTE AL LEGISLATIVO, QUIEN TIENE LA OBLIGACION POR LA REPRESENTACION CIUDADANA QUE OSTENTA, DE VIGILAR QUE EL PROCESO QUE LLEVA A CABO EL BANCO DE MEXICO SEA EL ORDENADO, Y A SU VEZ, EL PROPIO PODER LEGISLATIVO, DAR A CONOCER A SUS REPRESENTADOS (LOS CONTRIBUYENTES) EL INDICE APLICABLE, PUBLICANDO EL MISMO, EL REFERIDO INDICE, EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.

SOLAMENTE DE ESTA MANERA, SE TENDRIA LA CERTEZA POR PARTE DEL GOBERNADO (SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA), DE QUE TODOS

LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LOS IMPUESTOS ESTAN DETERMINADOS POR EL LEGISLADOR, Y CONTENIDOS EN LEY; Y SOLO DE ESTA MANERA, SE CUMPLIRIA EL MANDATO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION, PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE RIGE EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES, ELEVADO AL RANGO DE GARANTIA CONSTITUCIONAL AUN CUANDO NO SE LOCALICE DENTRO DEL APARTADO DE NUESTRA CARTA MAGNA QUE CONSAGRA LAS GARANTIAS.

Mayormente es de exigirse lo anterior, si se toma en cuenta que, en contra de los Indices Nacionales de Precios al Consumidor que publica el Banco de México, no existe ningún medio de defensa establecido en Ley, a través del cual pudiera combatirse la aplicabilidad del Indice determinado por el citado Organismo, mucho menos si consideramos que cuando se publica el multireferido Indice, no se dan a conocer los elementos que se tomaron para llegar a él, sino que la publicación de estos elementos e conoce en fecha posterior a la publicación de los Indices.

Por ejemplo, el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes de noviembre de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de diciembre de 1996, en la hoja 26 de dicho Diario, mientras que los elementos que se tomaron en cuenta para su cálculo, se publicaron en dicho medio informativo el día 27 de Diciembre de 1996, hoja 30 y subsecuentes de dicho Diario, remitiéndose reiteradamente para consulta del lector (contribuyente) a diversos elementos publicados en Diarios Oficiales de otras fechas; de ahí que, el principio de certeza

jurídica que debe prevalecer, a fin de que el gobernado conozca sin duda alguna los elementos esenciales de los impuestos, se diluye en un mar de fórmulas, cálculos y cotizaciones, que para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos es imposible descifrar, mucho menos si los elementos son dados a conocer en fecha muy posterior al propio Índice que ha de aplicar y cuya aplicación implica el consentimiento de la obligación del tributo (pues siguiendo el ejemplo, si el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de noviembre se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 1996, la obligatoriedad de su aplicación surge a partir del día siguiente, y la obligación del pago del tributo mediante declaraciones, según lo dispone el artículo 6 fracción primera, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, deben enterarse a más tardar el día 17 del mes correspondiente, si la contribución se pagara después del día 17 y antes del día 27 en que se publicaron los elementos esenciales de la contribución (actualización) no se tiene posibilidad de corroborar que los índices fueron debidamente calculados (sin tomar en cuenta lo difícil de la tarea), y por lo tanto, el impuesto pagado (actualización) se tendría por consentido, sin posibilidad de impugnación, suponiendo que existiera alguna manera de impugnar los índices publicados y las bases que se tomaron en cuenta para calcular éstos.

Luego entonces, reitero que debe considerarse inconstitucional el artículo 17-A y lo mismo respecto del artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, pues pese a que se trató de subsanar una

deficiencia legislativa con la adición del Código Fiscal Federal del último de los numerales citados, no se cumple cabalmente, en dicha adición, con el mandato constitucional contenido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, pues el Índice Nacional de Precios al Consumidor debe ser establecido por el Legislador, independientemente de que éste se allegue del auxilio del organismo capacitado económica y financieramente para realizar los cálculos y estimaciones del mismo; todo ello, a fin de que prevalezca la certeza por parte del sujeto pasivo de los tributos (que repercuten en el señalamiento del Índice aplicable) de que los elementos esenciales del tributo están contenidos en la Ley; pues al no existir vigilancia por parte del Poder Legislativo del cumplimiento debido del contenido del último párrafo del artículo 20-Bis del Código Fiscal Federal por parte del Banco de México, es evidente que subsiste de hecho la deficiencia que propició la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 20 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en 1997, aún cuando formalmente se haya hecho un remiendo al Código Fiscal Federal, con el fin de subsanarla.

5.3 ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

5.3.1 LOS RECARGOS COMO INDEMNIZACIÓN.

Como se expresó en el capítulo II para ser exactos en el punto 2.6 del presente trabajo, considero que la figura de la

actualización contemplada en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, tiene el mismo origen y finalidad que los recargos, es decir proteger al Fisco Federal de las posibles pérdidas económicas derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad, pues bien asimismo en el capítulo en comento, mencionamos que no sólo desde el punto de vista económico es injustificada la introducción de este factor, es decir la actualización, sino también desde la necesaria perspectiva jurídico-constitucional.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejecutoria dictada con fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en revisión 8993/83 claramente estableció que: "cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria...se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser inconstitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades."(53).

Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa resulta obvio que el varias veces mencionado factor de actualización, que por disposición expresa de Ley, contenida en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, son

contribuciones, al tener como presupuesto objetivo a cualquier otra contribución, incluyendo de manera especial a los impuestos; recargos y multas, origina una sobreposición interminable de tributos como demuestra la siguiente fórmula:

CONTRIBUCION + FACTOR DE ACTUALIZACION + RECARGOS + FACTOR DE ACTUALIZACION + MULTA + FACTOR DE ACTUALIZACION + HONORARIOS POR NOTIFICACION + FACTOR DE ACTUALIZACION + GASTOS DE EJECUCION + FACTOR DE ACTUALIZACION.

Esta sobreposición, como atinadamente lo ha resuelto el Máximo Tribunal de la República es contraria al principio de la justicia tributaria porque la acumulación de gravámenes sobre el mismo objeto ocasiona que los contribuyentes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, vulnerándose así el tan necesario principio de la proporcionalidad o justicia, en la tributación que deriva directamente de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Cabe señalar que tratándose de la aplicación de multas que no tienen como base la omisión de una contribución, éstas por disposición del artículo 70, se actualizarán conforme al multicitado artículo 17-A del Código Fiscal, es decir el factor de actualización se aplica de forma directa sobre la multa; lo anterior a diferencia de aquéllas multas que derivan de un contribución omitida se actualizan por efecto, es decir, en el segundo caso se actualiza la contribución omitida, y luego entonces

se aplica la multa y los recargos sobre la contribución ya actualizada, produciendo el efecto sobre los mismos. actualizándose así los accesorios.

En efecto, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo establece lo siguiente:

"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".

Ahora bien, por lo anterior es claro que los recargos se generan solamente cuando existe la omisión de una contribución, por lo tanto constituyen una indemnización al Fisco Federal por el tiempo que ha transcurrido sin que la aludida contribución haya sido pagada.

Por lo tanto, si por el tiempo en que el contribuyente ha "caído en mora" se ha fijado el pago de una determinada cantidad sobre la contribución actualizada, el efecto de la actualización por consecuencia recae sobre los recargos, produciéndose la actualización de los mismos, lo que en materia común se llamaría intereses sobre intereses.

En ese orden de ideas, si los recargos son la indemnización que el contribuyente le paga al fisco por la falta de pago oportuno, y la multa es la sanción por el incumplimiento de una determinada disposición legal, luego entonces ¿ cuál es objeto de actualizar las contribuciones y por efecto, sus accesorios que el contribuyente le debe al Fisco por estos conceptos? Si el transcurso del tiempo ha quedado plenamente resarcido con el pago de recargos, amén de las multas impuestas al contribuyente por incumplimiento.

Todo lo anterior tiende a llevarnos una vez más, a la conclusión de que por lo menos en los últimos años la tan necesaria reforma estructural de nuestro sistema tributario ha venido siendo aplazada en función de ingentes necesidades recaudatorias. Así, el llamado factor de actualización podrá ser antieconómico, injusto y hasta inconstitucional, pero a cambio le proporciona al Fisco Federal ingresos adicionales que castigan al contribuyente en la misma medida en la que el gobierno al que tiene la obligación constitucional de sostener es incapaz de combatir o reducir la inflación.

5.3.2 INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS RECARGOS POR LA BASE ACTUALIZADA SOBRE LA QUE SE CALCULAN.

Este punto solamente viene a reforzar lo ya analizado en el presente trabajo, es decir la inconstitucionalidad de la base actualizada sobre la que se calculan los recargos; ya que éstos

como se dijo, derivan de una contribución omitida que debe ser actualizada conforme a lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal Federal, por lo tanto, al actualizarse la contribución omitida aplicándose un factor inflacionario que emite el Banco de México, órgano que no pertenece al Poder Legislativo, en consecuencia es inconstitucional, como lo es entonces la contribución omitida actualizada y todos sus accesorios que sobre éste concepto se aplican.

En efecto, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"ARTICULO 21: 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. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. 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.

Los recargos se causarán hasta por diez años y se calcularán

sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales...".

Lo anterior confirma lo ya expuesto, es decir si los recargos se calculan sobre la contribución actualizada conforme a lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, tomando como base el factor de actualización que se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo, Índice que es publicado por el Banco de México, publicación que no forma parte de ningún cuerpo legislativo, lo cual resulta ser inconstitucional, por violar el contenido del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y a contrario sensu toda obligación tributaria impuesta a los mexicanos que no éste contenida en una Ley es INCONSTITUCIONAL.

En efecto, la fracción VII del artículo 73 Constitucional, establece la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, por lo tanto al tomarse como base para el pago de una contribución un factor inflacionario que no proviene del Poder Legislativo, facultad que le compete sólo al mismo, y que no puede ser delegada

es obvio que se está infringiendo nuestra Ley Suprema.

CONCLUSIONES

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

1. Nuestra Constitución Política, como Ley Suprema, establece los principios fundamentales de todo orden jurídico siendo las normas restantes, jerárquicamente inferiores, ya que derivan de ella y no pueden, bajo pena de invalidez y por ningún motivo contradecirla o alterar el sentido de sus disposiciones.

Por lo tanto es la Constitución la fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que proporciona los lineamientos fundamentales a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación tributaria,

2. El fundamento constitucional del Derecho Tributario lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, que establece la obligación de los mexicanos a contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios. Uno de los más importantes principios en materia fiscal es el de legalidad; el cual consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga no se encuentra establecida en una ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión. .

3. El Principio de Constitucionalidad es un complemento y justificación del de legalidad, ya que siempre debe existir una

evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera. a las reglas de jerarquía normativa.

4. Nuestra Constitución plasma en su contenido la obligación de todo mexicano de contribuir para el gasto público y la facultad del Congreso para imponer contribuciones, mas no hace alusión en ninguno de sus preceptos a la figura de actualización de los impuestos.

5. El Código Civil Federal, el Código de Comercio, y la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, no contemplan la figura jurídica de la actualización, ya que éstos ordenamientos legales, únicamente hacen referencia a intereses ya sean ordinarios o moratorios los cuales son equiparables a los recargos más no propiamente a la actualización de los impuestos.

6. En lo que a la Legislación Fiscal se refiere, podemos afirmar que si se contempla la figura jurídica de la actualización de las contribuciones, como lo prevé el Código Fiscal de la Federación entre otras leyes y reglamentos de la materia, sin embargo para el caso de los ordenamientos fiscales federales que no contemplan la actualización, el artículo primero del Código invocado establece la supletoriedad del mismo, es decir, la aplicación para integrar una omisión en las demás leyes tributarias o para interpretar sus disposiciones. Las leyes estatales o municipales en materia fiscal, no prevén dicha figura.

7. El Estado es el sujeto activo de los tributos y dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres Titulares de la función tributaria: La Federación, Las Entidades Federativas y los Municipios.

Sin embargo solo tienen potestad tributaria originaria la Federación y las Entidades Federativas; el Municipio carece de poder tributario, tomando en consideración que éste no tiene un poder legislativo en estricto sentido, dado que el Ayuntamiento como órgano materialmente legislador se circunscribe a la expedición de disposiciones reglamentarias, siendo entonces el Estado a través de su legislatura, quien establece por disposición de la fracción IV del artículo 115 Constitucional, las contribuciones que el Municipio requiere para cubrir su gasto público.

8. Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa, el cual al obtener un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio mexicano y/o extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio, se convierte en contribuyente.

9. El Fisco Federal, como acreedor en materia fiscal, posee un enorme poder económico y coactivo para hacer cumplir sus

atribuciones y derechos en contra de los deudores o contribuyentes, poder que ejerce mediante la imposición de sanciones como lo son las multas y los recargos, penas de carácter corporal y por si fuera poco tiene a su favor la figura de la actualización que por su naturaleza sancionadora e impositiva es sumamente intimidatoria; por lo tanto, al carecer los acreedores en las diversas materias del derecho de éste poder coactivo se encuentran en una situación de inequidad con respecto al Fisco.

10. Independientemente de la materia de que se trate, cuando se incumple con alguna obligación se causa un daño, quedando el causante obligado a repararlo.

Tanto la legislación civil como la mercantil contienen disposiciones referentes a la reparación del daño, que dependiendo del daño causado puede consistir la reparación en la restitución o en el pago a título de indemnización, en materia mercantil existen los llamados intereses moratorios, que es una forma de indemnizar al acreedor, es decir es una sanción a título de reparación a los daños y perjuicios causados por el retraso en el cumplimiento de una obligación de pago.

En materia tributaria los recargos constituyen una indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de los tributos, por lo tanto tienen el mismo origen que los intereses moratorios en la práctica mercantil, ya que ambos derivan de un perjuicio causado a un acreedor, quedando la actualización de

contribuciones totalmente fuera de contexto, por ser una forma exagerada de resarcir al Erario por el daño causado por el transcurso del tiempo sin que se haya cumplido la obligación tributaria, ya que este concepto queda cubierto mediante la aplicación de recargos punitivos.

11. El Contribuyente también puede sufrir un daño derivado del incumplimiento de las obligaciones a cargo del Fisco como lo es el desvío de poder que consiste en un ejercicio desviado o incorrecto de los poderes discrecionales que las leyes otorgan a las autoridades fiscales para aplicar multas, en este caso y mediante el procedimiento correspondiente el particular puede solicitar le sea cubierto el importe de los daños y perjuicios ocasionados por el ilegal proceder de los servidores públicos, asimismo tratándose de una recomendación de la Comisión de Derechos Humanos en la que se proponga la reparación de daños y perjuicios, la autoridad se limitará a su determinación en cantidad líquida y a la orden de pago respectiva, que cubrirá la Tesorería de la Federación.

12. Para que el principio de legalidad tributaria se satisfaga, debe ser el propio legislador quien determine todos los elementos del tributo, de manera que la infracción a este principio se produce, por el solo hecho de que el Legislador autorice a un órgano o ente administrativo a realizar tal tarea, sin importar si se trata o no de una autoridad exactora o como en el caso, del Banco de México, pues basta que no estén previstos en una ley formal los elementos y procedimientos de formulación del índice

para estimar violado el principio de legalidad tributaria. Además, al dejar en manos del Banco de México la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, que viene a ser uno de los elementos de los impuestos, por cuanto que se tiene que tomar en cuenta para la determinación de los mismos, se deja al contribuyente en estado de indefensión, ya que en contra de las decisiones adoptadas por el citado organismo, no existe medio de defensa o impugnativo alguno, conculcándose así, además, el principio de seguridad jurídica del contribuyente.

En virtud de las consideraciones anteriores, es claro que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, concretamente en su primer párrafo, es inconstitucional.

13. Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite el que la Constitución señale, límite que claramente rebasa el artículo 20 del Código Fiscal Federal al establecer en su segundo párrafo que para determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México, en este sentido, tenemos que la determinación de la tasa aplicable no está basada en una ley sino en un componente inflacionario, emitido por un órgano administrativo, por lo tanto tal disposición es inconstitucional, tal y como ya ha sido declarada por la Suprema Corte de Justicia de

la Nación en jurisprudencia.

14. Luego entonces, reitero que debe considerarse inconstitucional el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y lo mismo respecto del artículo 20-Bis del propio ordenamiento legal, pues pese a que se trató de subsanar una deficiencia legislativa con la adición al Código Fiscal Federal en el propio artículo 20-Bis referido; no se cumple cabalmente en dicha adición, con el mandato constitucional contenido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, pues el Índice Nacional de Precios al Consumidor debe ser establecido por el Legislador, independientemente de que éste se allegue del auxilio del Banco de México; todo ello, a fin de que prevalezca la certeza por parte del sujeto pasivo de que los elementos esenciales del tributo están contenidos en la Ley; pues al no existir vigilancia por parte del Poder Legislativo del cumplimiento debido del contenido del último párrafo del artículo 20-Bis mencionado por parte del Banco de México, es evidente que subsiste de hecho la deficiencia que propició la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 20 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en 1997, aún cuando formalmente se haya hecho un remiendo a dicho precepto, con el fin de subsanarla.

15. Asimismo se concluye que si los recargos se calculan sobre la contribución actualizada conforme a lo establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal, tomando como base el factor de actualización que se obtiene utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, índice que es publicado por el Banco de

México, publicación que no forma parte de ningún cuerpo legislativo, resulta ser inconstitucional por violar el contenido del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que toda obligación tributaria impuesta a los mexicanos debe estar contenida en una Ley, y si la fracción VII del artículo 73 Constitucional establece la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y por lo tanto al tomarse como base para el pago de una contribución un factor inflacionario que no proviene del Poder Legislativo, facultad que le compete sólo al mismo y que no puede ser delegada es obvio que se está infringiendo nuestra Ley Suprema.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO V

(51) tesis jurisprudencial publicada con el número 80 de la compilación de 1988, Primera Parte, página 146

(52) tesis de jurisprudencia No.27/1995, (9a), Pleno,

(53) Ejecutoria dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en revisión 8993/83

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, Miguel, Segundo Curso de Derecho Administrativo, Editorial Porrúa S.A., México 1989.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Décimo Primera Edición, Editorial Themis, México 1996.

BIELSA, Rafael, Estudios de Derecho Público, II-Derecho Fiscal, Depalma, Buenos aires, 1951.

BORJA SORIANO, Teoría General de las Obligaciones, México, 1953.
P.I.

DE PINA VARA, Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1958.

ESCRICHE, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Editorial Themis, Bogotá, Colombia 1977.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos; Vigésima tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos; Vigésima cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1982.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1977, Vol. I.

FRANK SMITH, James, Derecho constitucional Comparado México-Estados Unidos. Editorial UNAM, Universidad de California en Davis, Primera Edición, México 1990.

GARCIA MAYNES, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., Trigésimo novena Edición, México 1988.

J. KAYE, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Tercera Edición, México 1991.

JOHN MEADOR, Daniel, Los Tribunales de los Estados Unidos, Editorial Pereznieta S.A. de C.V., Editorial West Publishing Company, 1991, Minnesota, U.S.A., 1991, Atizapán de Zaragoza, Estado de México 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa S.A., Décimo primera Edición, México 1993.

MARTINEZ LOPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial ECASA, Cuarta Edición, México 1976.

SALANDRA, Curso de Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, México
1949.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho,
Editorial Porrúa S.A., Segunda Edición, México 1974.

LEGISLACION

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA COMÚN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL COMENTADO.

CODIGO DE COMERCIO.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

COORDINACION FISCAL Y LEY DE INGRESOS.

LEY ADUANERA

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA.

REGLAMENTO DE LA LEY AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

FUENTES DIVERSAS

Ejecutoria Dictada por la Suprema Corte De Justicia de la Nación,
Con fecha 19 de Marzo de 1985 en el Amparo en Revisión 8993-83.

Ejecutoria emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia del
Trabajo del Primer Circuito, Tesis V, Informe 1993, Tercera Parte.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, UNAM. Diccionario Jurídico
Mexicano. Editorial Porrúa S.A., Segunda Edición, México 1987.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, UNAM. Diccionario Jurídico
Mexicano. Editorial Porrúa S.A., Sexta Edición, México 1993.

Tesis de Jurisprudencia número 27-1995, (Novena), Pleno.

Tesis Jurisprudencial, Publicada con el número ochenta de la
compilación de 1988, Primera Parte.