

392

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"ANALISIS SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL
ARTICULO 66 FRACCION PRIMERA DEL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION."

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

ASESOR: LIC. MIGUEL BUITRON PINEDA

MEXICO, D. F.

FEBRERO 2002.





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 08 de enero de 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante JIMÉNEZ ADORNO IVAN bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANÁLISIS SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 66 FRACCIÓN PRIMERA DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.

LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE
DERECHO FISCAL

**ANÁLISIS SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD
DEL ARTÍCULO 66 FRACCIÓN PRIMERA DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

A Dios, por darme la vida eterna y la oportunidad de culminar una etapa más de mi vida.

*"Dando siempre gracias por todo al
Dios y Padre en el nombre de
nuestro Señor Jesucristo"*

Efesios 5:20

A Minerva, mi ayuda idónea, por nuestro amor infinito y por haberme motivado enormemente en la realización de esta Tesis Profesional.

A mis Padres, por su inigualable apoyo y confianza que siempre han depositado en mí.

A mi hermano Asaf, por su apoyo y por todos los momentos que hemos pasado juntos.

A los miembros de la Gran Logia de los Caballeros Racionales, por su amistad.

A Ramón y Nacho, por ser grandes amigos.

Al Licenciado Miguel Buitrón Pineda por brindarme su apoyo y haber sido la guía en la dirección de este trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por mi formación académica.

ÍNDICE

CAPÍTULO I

GENERALIDADES SOBRE CONTRIBUCIONES ACCESORIAS

1.1.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	3
1.2.- CONCEPTO	4
1.3.- SUJETOS	5
1.4.- CONCEPTO DE MULTA	8
1.4.1.- JURISPRUDENCIA	13
1.5.- CONCEPTO DE RECARGOS	17
1.5.1.- ANTECEDENTES	23
1.5.2.- CLASIFICACIÓN	27
1.5.3.- REGLAS PARA SU IMPOSICIÓN	28
1.5.4.- JURISPRUDENCIA	31
1.6.- ACTUALIZACIÓN	35

CAPÍTULO II

EL PAGO

2.1.- CONCEPTO	38
2.2.- SUJETOS DEL PAGO	41
2.3.- OBJETO DEL PAGO	42
2.4.- REQUISITOS DEL PAGO	43
2.5.- COMPROBACIÓN DEL PAGO	45
2.6.- MORA EN EL PAGO	45
2.7.- EFECTOS DEL PAGO	46
2.8.- OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	46
2.8.1.- COMPENSACIÓN	46
2.8.2.- CONDONACIÓN	50

2.8.3.- CANCELACIÓN	52
2.8.4.- PRESCRIPCIÓN	53
2.8.5.- CADUCIDAD	56

CAPÍTULO III

PRÓRROGA DE PLAZOS O PAGO EN PARCIALIDADES

3.1.- ANTICIPACION A LOS PLAZOS	60
3.2.- PRÓRROGA DE PLAZOS	60
3.3.- DIFERENCIA ENTRE PAGO A PLAZOS Y PRORROGA	61
3.4.- PAGO FRACCIONADO	61
3.5.- REQUISITOS QUE ESTABLECE LA PÓRROGA	
PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	62
3.5.1.- SOLICITUD	71
3.5.2.- OMISIÓN DE CONTRIBUCIONES	71
3.5.3.- ACCESORIOS LEGALES	74
3.5.3.1.-ACTUALIZACIÓN	75
3.5.3.2.- RECARGOS	76
3.5.3.3.- SANCIONES	76
3.5.3.4.- GASTOS DE EJECUCIÓN	77
3.5.3.5.- INDEMNIZACIÓN	80
3.5.4.- GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL	81
3.5.4.1.- DEPÓSITO	83
3.5.4.2.- PRENDA O HIPOTECA	84
3.5.4.3.- FIANZA	88
3.5.4.4.- EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA	89
3.5.4.5.- OBLIGACION SOLIDARIA ASUMIDA	
POR UN TERCERO	90
3.5.5.- MOVIMIENTO EN EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	91
3.5.6.- GASTOS DE FINANCIAMIENTO Y ACTUALIZACIÓN	92

3.6.- REVOCACIÓN DEL PAGO A PLAZOS	93
3.7.- AUTORIZACIÓN	94

CAPÍTULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 66 PRIMERA FRACCIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL	95
4.1.1.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD	96
4.1.2.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD	99
4.1.3.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	100
4.1.4.- PRINCIPIO DE EQUIDAD	102
4.1.5.- PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO	104
4.1.6.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD	106
4.2.- CARACTERÍSTICAS DEL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL	109
4.3.- ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR	111
4.4.- INCONSTITUCIONALIDAD DEL PAGO DE RECARGOS SOBRE RECARGOS	113
CONCLUSIONES	131
BIBLIOGRAFÍA	136

INTRODUCCIÓN

A pesar de que el presente trabajo ha sido abarcado tanto por los estudiosos del derecho fiscal, así como por los Tribunales Federales, ha sido objeto de mucho estudio y dedicación lo cual se traduce en una constante inquietud por seguir proponiendo diversas hipótesis en el ámbito jurídico-fiscal, con la finalidad de otorgar una posibilidad de demostrar y solucionar que el Estado a través de la autoridad hacendaria, no se sujeta a los principios fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna en materia tributaria.

En la especie, el presente trabajo tiene como objetivo analizar la Inconstitucionalidad de la figura jurídica del pago en parcialidades contenida en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, traducido en la vulneración a diversas hipótesis normativas tales como la prevista en el artículo 22 Constitucional el cual establece en su primer párrafo el no exceso que en la praxis ejerce la autoridad hacendaria en cada oportunidad que se le presenta, al momento de imponer multas excesivas a todo aquel que incumple con una obligación tributaria, así como diversas hipótesis que se presentan día a día en aquel contribuyente que tiene la posibilidad y el deseo de cumplir con su obligación mediante el pago en parcialidades, situación que le interesa a la autoridad fiscal, pero sólo en lo concerniente a cómo puede obtener ventajosamente todo lo que posea el contribuyente sin importar en qué situación se encuentre el mismo, lo cual es conculcatorio de los principios fundamentales de nuestra Carta Magna y que será analizado durante el desarrollo del presente trabajo.

En el primer capítulo se estudia lo relativo a la obligación tributaria lo cual es el génesis del tema en estudio, toda vez que es el primer paso que se presenta en la relación establecida entre el contribuyente y la autoridad fiscal. Asimismo se estudian los antecedentes de las multas, recargos y la actualización de los mismos, los cuales se consideran como accesorios de las contribuciones.

El segundo capítulo se refiere al cumplimiento de la obligación tributaria el cual se concibe como el pago de la misma siendo una de las maneras de extinguir las obligaciones tributarias, analizando también otras formas de extinción que son reguladas por el Código Fiscal de la Federación.

En el tercer capítulo se estudia lo relacionado a todos los requisitos que establece el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el pago en parcialidades de las contribuciones omitidas y sus accesorios, mismos que deben de cumplirse para estar en posibilidad de estar ante tal forma de cumplir la obligación tributaria.

En el capítulo cuarto se estudian en primer término los principios constitucionales en materia tributaria, el Índice Nacional de Precios al Consumidor, así como la Inconstitucionalidad del artículo 66 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, respecto del cobro de recargos sobre recargos actualizados en la figura del pago en parcialidades, esperando que finalmente se pueda encontrar dentro de esta interesante materia un equilibrio fiscal entre la autoridad fiscal y el contribuyente toda vez que éste ha sido el espíritu que se ha buscado incesantemente a través del paso del tiempo, lo cual no se ha logrado, pero que sin embargo se está tratando de conseguir.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES SOBRE CONTRIBUCIONES ACCESORIAS

1.1.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Desde tiempos antiguos esta figura jurídica se ha conformado como una manera de pagar los tributos, es decir, las necesidades sociales a través de los siglos se han atendido mediante la aportación de una cierta cantidad, para atenderlas y tener como consecuencia que el Estado (entendido como una autoridad hacendaria), esté en posibilidad de cumplir con su obligación de satisfacer las necesidades colectivas.

En la actualidad el particular tiene un deber jurídico de cumplir con sus obligaciones de carácter tributario en la medida en que una ley lo establezca, es decir, se encuentra obligado a contribuir en la forma y términos que las leyes lo dispongan para así satisfacer el gasto público, y el Estado como autoridad fiscal no tienda a cometer abusos y arbitrariedades con los particulares. Es decir las normas fiscales establecen el carácter de las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, y fijan además su contenido obligacional, por lo que no cabe suponer que el acreedor de la obligación pueda constituir ni fijar carácter alguno al contenido de la obligación que la ley previamente estableció teniendo como consecuencia que el sujeto activo se adapte a la norma que ya previó las características obligacionales.

1.2.- CONCEPTO

Para el maestro Emilio Margáin¹ la obligación tributaria "es 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".

De manera que surge una relación de contenido económico entre el sujeto activo y pasivo, consistente en la realización del pago de una contribución, así como llevar a cabo acciones o abstenciones establecidas en la ley.

Asimismo para el Licenciado Mayolo Sánchez Hernández² la obligación fiscal es ". . . la relación jurídica que se presenta entre el fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer o no hacer determinada conducta."

Por su parte el maestro Rolando Arreola³ define la obligación tributaria como "el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como llevar acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales".

Para el maestro Berlini⁴, la obligación tributaria "es aquella obligación de dar a título de impuesto, una cantidad de dinero o cualquier otro bien determinado por la ley".

¹ MARGÁIN, Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México 1997, pág. 226.

² SÁNCHEZ, Hernández Mayolo, Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988. Pág. 238.

³ ARREOLA, Ortíz Leopoldo Rolando, Obligación Tributaria, México, 1975, pág. 289.

⁴ BERLINI, Antonio, Principios de Derecho, Vol. I, Traductora Española, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964 Pág. 33.

Es preciso destacar el momento en que nace la obligación tributaria, mismo que se presenta cuando una persona física o moral realiza hechos o actos jurídicos y se sitúa dentro de la hipótesis normativa abstracta que está establecida en una ley fiscal, es decir, el momento en que el sujeto pasivo se coloca bajo el presupuesto que comprende todos los elementos necesarios para producir un efecto jurídico (hecho imponible⁵) debe de satisfacerse para que pueda ser cumplido y por lo tanto se pueda dar el nacimiento de la obligación tributaria. (hecho generador).⁶

1.3.- SUJETOS

La obligación tributaria encuentra establecida en las leyes fiscales y consta de dos sujetos:

- a) *sujeto activo*.- Tiene este carácter el Estado, ya que es el único que goza de la llamada Potestad Tributaria⁷. Existen casos en los cuales la propia constitución faculta a los Estados a delegar mediante ley el ejercicio de dicha potestad tributaria a organismos independientes del Estado con atribuciones que fueron otorgadas originalmente a los Estados en determinada circunscripción territorial. Asimismo de conformidad con el artículo 31 fracción IV constitucional, en lo relativo a que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se está en presencia del único sujeto activo el cual recae en el Fisco. La Federación y los Estados tienen plena potestad tributaria, mientras que los Municipios hipotéticamente la tienen dado que únicamente pueden administrar libremente

⁵ El hecho imponible implica un sinnúmero de presupuestos jurídicos dentro de los cuales puede estar frente al particular.

⁶ El hecho generador se materializa al estar frente al hecho imponible y realizar una determinada conducta, lo cual tiene como consecuencia el que surga automáticamente a la vida jurídica el hecho generador de la obligación.

su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalan las Legislaturas de los Estados de conformidad con el artículo 115 de la Constitución.

Es importante destacar que la función primordial del Estado como sujeto activo de la relación tributaria, es la de exigir que se cumpla una obligación de carácter fiscal, en la medida en que la ley así lo establezca.

- b) *sujeto pasivo*.- Tal y como lo menciona el maestro Emilio Margáin Manautou⁸ "Es toda aquella persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen". Lo anterior se encuentra sustentado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación el cual prevé que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Asimismo el maestro Flores Zavala⁹ señala que "el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto".

Un contribuyente se obliga ante el pago de una prestación al Fisco Federal, cuando éste se encuentra en posibilidad legal de exigir el pago de ésta prestación. El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona cuyo acto(s) o conducta(s) coincide o se encuentra bajo el supuesto de una hipótesis normativa prevista por la norma tributaria.

La obligación tributaria se clasifica en dos:

⁷ La Potestad Tributaria consiste en el poder jurídico que tiene el Estado para establecer contribuciones mediante ley para satisfacer el gasto público.

⁸ "MARGÁIN, Manautou Emilio", Op. Cit. Pág. 257.

⁹ FLORES, Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1989, Pág. 54.

- a) Principal.- La cual consiste en el pago de la contribución o tributo;
- b) Secundaria.- La cual son obligaciones de hacer, no hacer, tolerar o permitir.

Existen varios tipos de obligaciones fiscales:

- a) Aquéllas que se causan por los tributos consistentes en una obligación de dar¹⁰
- b) Aquéllas que determinan una obligación de hacer¹¹
- c) Aquéllas que implican un no hacer¹²
- d) Aquéllas que permitan tolerar¹³.

La Obligación tributaria por su naturaleza se clasifica en principal o también llamada sustantiva, por medio de la cual el Estado (sujeto activo) tiene como finalidad el exigir al particular (sujeto pasivo) el pago de un tributo, lo cual se traduce en una obligación de dar.

La obligación fiscal siempre se regula mediante normas de derecho público, es decir su regulación no puede derivar de un contrato, gestión de negocios etc., toda vez que la ley¹⁴ es la única fuente del Derecho Fiscal, tal y como se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución, el cual establece como obligación de los mexicanos y extranjeros que tengan su fuente de ingreso en territorio nacional para contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

¹⁰ Tratándose de obligaciones de dar, éstas siempre se traducen en dinero.

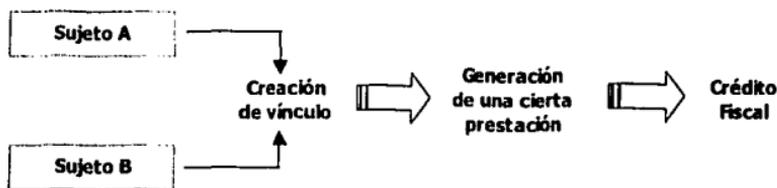
¹¹ Estas se refieren en general a la presentación de cierta documentación tales como declaraciones, avisos, y se relacionan con el Código Fiscal de la Federación.

¹² Esta obligación fiscal implica que el contribuyente no se realicen ciertos actos como la no introducción de ciertas mercancías a territorio nacional, no cometer infracciones administrativas, con el fin de que se prevenga la evasión fiscal.

¹³ Principalmente se refieren a que el contribuyente deje que se lleven a cabo diversas situaciones tales como una visita domiciliaria, inspección, para reprimir la evasión fiscal.

¹⁴ La ley es una norma emanada del Poder Legislativo que crea situaciones generales, impersonales y abstractas por tiempo indefinido y puede ser modificada o derogada por otra disposición jurídica con las mismas características.

Cuadro 1.1.- Esquema de la relación jurídico-tributaria



Sujeto A = Fisco Federal

Sujeto B = El Contribuyente.

1.4.- CONCEPTO DE MULTA.

Para dar el concepto de multa es necesario conocer primeramente su significado de acuerdo al Diccionario Jurídico de Derecho Actual de Cabanellas¹⁵ el cual considera lo siguiente:

“es una pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual”

Asimismo el maestro Sergio Francisco de la Garza¹⁶ considera que “la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios “recargos” constituyendo por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción”.

¹⁵ CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo V, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires 1979, pág. 488.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999, pág. 953.

Por su parte el maestro Adolfo Arriola Vizcaíno ¹⁷considera que "las multas, como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales".

La multa es una figura la cual se considera como una sanción impuesta por la comisión de infracciones a las leyes fiscales, derivada del incumplimiento de una obligación fiscal consistente en un *no dar*, *hacer* o *no hacer*, lo cual tiene como consecuencia el que esa conducta genere efectos y sanciones que la ley dispone en su parte relativa. Por un lado el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación considera a este incumplimiento como una conducta transgresora de la ley otorgándole el carácter de infracción, asimismo el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación considera a la multa como una conducta la cual causa un perjuicio y un daño al Fisco Federal por la falta de pago oportuno, es decir, por la mora en que se incurre cuando no se entera una contribución dentro de los plazos establecidos en la ley.

Por lo que resulta claro mencionar que la multa es propiamente una pena de carácter pecuniario que el Fisco Federal impone a los contribuyentes por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya sean de tipo sustantivo o formal previamente contenidas en las leyes fiscales.

Para que se pueda aplicar una sanción a un infractor de la ley, es necesario que previamente se establezca en el orden jurídico y se describa la conducta transgresora, ya que de no ser así, se viola el principio de legalidad y seguridad jurídica plasmados en la Ley Fundamental y que se estudiarán en el capítulo IV del presente trabajo, no sin antes mencionar que es indispensable que toda multa de

¹⁷ ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1998, págs. 374 y 375.

acuerdo con el artículo 16 constitucional se debe encontrar debidamente fundada y motivada, es decir, de conformidad con el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación¹⁸ la multa debe señalar todos aquellos preceptos legales en los que funda o da sustento a esa aplicación así como señalar todos aquellos razonamientos por los cuales considera que resultan aplicables a los preceptos jurídicos que plasme en una resolución.

Ahora bien la causa por la cual en materia tributaria se imponen las multas, es por virtud de lo que establece el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación¹⁹, toda vez que es una consecuencia por encontrarse bajo el supuesto de una infracción, es decir, cuando el contribuyente no cumplió con su obligación fiscal contraída con el Fisco Federal por la omisión total o parcial respecto del monto de la contribución.

Asimismo al momento en que un contribuyente no cumple con la obligación fiscal de pagar en el plazo establecido en la ley, será responsable de esa infracción tal y como lo establece el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación.²⁰

A su vez, el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación²¹, regula una figura jurídica la cual da oportunidad al contribuyente infractor de un tratamiento distinto

¹⁸ "Art. 75.- Dentro de los límites fijados por este código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán **fundar y motivar** su resolución. . ."

¹⁹ "Art. 70.- La aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

²⁰ Art. 71.- "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideraran como tales así como las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga."

²¹ "Art. 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en

a éste por virtud de una corrección espontánea, es decir, cuando la corrección que realice el contribuyente sea por propia voluntad sin que exista la intervención de la autoridad hacendaria, siempre y cuando ese cumplimiento se encuentre previsto bajo las hipótesis que regula en mencionado precepto.

Una vez asentado lo anterior, cabe mencionar la finalidad respecto de la aplicación de las multas que existen en la doctrina. Existen algunos autores que consideran que los fines que persigue la aplicación de una multa son de carácter reparatorio y por otro lado aquellos autores que consideran que su fin es de carácter intimidatorio.

Al respecto el jurista Rafael Bielsa²² comparte la idea de que las multas persiguen un fin reparatorio toda vez que manifiesta lo siguiente en su Tratado de Derecho Administrativo:

“...Las multas equivalentes a varias veces la suma debida “compensan”, en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente.”

Por su parte el maestro Arrijo Vizcaíno²³ manifiesta que el fin de la aplicación de las multas es esencialmente intimidatorio al manifestar lo siguiente:

Infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considera que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales;
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales, y
- III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictámen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictámen. . .”

²² BIELSA, Rafael, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo IV, Buenos Aires, 1959. Pág. 523.

- “...las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:
- a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.
 - b) Servir como instrumento del **poder de coacción o coerción** que la ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”

Comparte el mismo criterio Margarita Lomelí Cerezo²⁴ al mencionar lo siguiente:

“...La multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para **castigar** las transgresiones a las disposiciones legales.”

De lo cual se puede concluir que la finalidad de la aplicación de las multas es verdaderamente crear un estado de preocupación e intimidación hacia el contribuyente con el objetivo de que no reincida en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que como acertadamente lo menciona Lomelí Cerezo, la recaudación por las multas desde un punto de vista puramente económico es un elemento secundario toda vez que año con año existe la aprobación del presupuesto de egresos de la Federación así como la Ley de Ingresos de la Federación. De esta manera el Gobierno Federal establece todas aquellas contribuciones que sean suficientes con el fin de que sean enteradas dentro de los plazos establecidos en ley para cubrir el gasto público de la Federación, y en caso de que no se cumplan con las mismas, la autoridad hacendaria esté en posibilidad

²⁴ ARRIOJA, Vizcaino Adolfo, Op. Cit. Págs. 375 y 376.

de imponer una sanción para que en primer término cumpla con la obligación contraída y en consecuencia se abstenga en un futuro de volver a Incumplir.

1.4.1.- JURISPRUDENCIA

En el ámbito de la Interpretación de las leyes, la Suprema Corte de Justicia en el caso particular de las multas ha sustentado diversos criterios los cuales resuelven casos concretos los cuales se llaman Jurisprudencias, al respecto se mencionan las siguientes:

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.- De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en

²⁴ LOMELÍ, Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México 1979, Págs. 197 y 198.

que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

Tesis de Jurisprudencia, VI. 3°.J/4, visible en la página 322, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, Febrero de 1996.

MULTAS FIJAS, LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Tesis de Jurisprudencia, P./J 10/95, visible en la página 19, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, julio de 1995.

**MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 76
FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN, NO HACE DESAPARECER EL VICIO
DE INCONSTITUCIONALIDAD.**

Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor con relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro

elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda." En la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, no obstante que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúan apoyándose solamente sobre la base de las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor. Tesis: VIII.10.J/11, visible en la página 948 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII Novena Epoca, instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Mayo de 1998.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 351/96. Salant, S.A. 3 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.

Amparo directo 145/97. Raúl Chairez Martínez. 25 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.

Amparo directo 251/97. Constructora e Inmobiliaria Remi, S.A. de C.V. 3 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: René, Silva de los Santos. Secretario: Miguel Negrete García.

Amparo directo 804/97. Antonio Guerra Alarcón. 12 de marzo 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Susana García Martínez.

Amparo directo 654/97. María Teresa Miranda Swoulferverger. 22 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Luz Patricia Hidalgo Córdova. Secretario: Francisco Javier Rocca Valdez.

1.5.- CONCEPTO DE RECARGOS

Para definir lo que se entiende por recargos, cabe manifestar que este vocablo proviene del verbo recargar, mismo que en su acepción gramatical y de conformidad con el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual²⁵ significa "volver a cargar, aumentar carga, agravar un impuesto por retraso en el pago. . ."

De lo anterior se observa que los recargos se consideran como una adición al impuesto el cual tiene una repercusión en un aumento de la carga tributaria. La palabra recargo se concibe como un gravamen aplicado a los contribuyentes morosos derivado de una obligación principal contraída con el Fisco Federal. En materia tributaria los recargos se consideran como intereses moratorios que se pagan por concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno, los cuales, además, se calcularán sobre el monto de las contribuciones

²⁵ CABANELLAS, Guillermo, Tomo VII. Op. Cit. Pág. 3

que se dejaron de cubrir a tiempo, pero actualizadas a la fecha en que se efectúe el dicho pago, de conformidad a lo establecido por el artículo 21 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.²⁶

El maestro Sergio Francisco de la Garza²⁷ considera de esta manera que "en la legislación mexicana se da el nombre de recargos a los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado. . ."

Para el maestro Arrijoa Vizcaíno²⁸ los recargos "son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno."

De las definiciones anteriores, cabe destacar lo que debe entenderse por mora e interés.

Mora es el retardo en el cumplimiento de una obligación, en tanto que interés de acuerdo al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual²⁹ significa "provecho, beneficio, utilidad, ganancia. . ." Por lo que es claro que los recargos en materia fiscal son equivalentes a los intereses moratorios, toda vez que para que éstos se generen es indispensable que exista un retardo en el cumplimiento de una obligación tributaria para que pueda la Hacienda Pública obtener dicha ganancia o beneficio.

²⁶ "Código Fiscal de la Federación" Op. Cit. Art. 21

²⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 957.

²⁸ ARRIJOA, Vizcaíno Adolfo, Op. Cit. Pág. 371.

²⁹ CABANELLAS, Tomo V. Op. Cit. Pág. 461.

Aún y cuando este artículo 21 considera que deben pagarse recargos como indemnización por incumplir con la obligación fiscal a tiempo, es decir que se les otorgue el carácter de intereses moratorios durante todo el tiempo que se incumpla, al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido criterios contradictorios en donde se establece que los recargos son sanciones, y otras como indemnización.

En México predominan dos teorías que tratan la naturaleza jurídica de los recargos las cuales son las siguientes:

- a) La que considera a los recargos como una sanción.
- b) La que considera que los recargos son una indemnización.

La primera tiene su sustento en los códigos anteriores a 1938 los cuales contenían a los recargos en el Capítulo de Infracciones y por ende se consideraba que toda violación tiene como consecuencia una sanción. Asimismo ésta teoría considera que los recargos tienen el carácter de sanción toda vez que con la característica coercitiva que goza el Estado, se pretende que los contribuyentes no incurran en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se considera también que los recargos son sanciones entendiéndolos como una infracción de tipo administrativo, los cuales derivan de la facultad coercitiva antes mencionada, con el objeto de obligar a los contribuyentes a no transgredir las leyes fiscales toda vez que finalmente la autoridad hacendaria no puede esperar todo el tiempo que quiera al contribuyente moroso para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El maestro Dionisio Kaye³⁰ clasifica a los recargos como sanciones ya que se imponen al infractor de la ley fiscal, consistente en cargar una cantidad extra de la debida al contribuyente. Asimismo el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación³¹ considera también a la falta de pago oportuno de una contribución o crédito fiscal como una infracción, sancionándola de esa forma, y de otro aspecto impone que se deberán pagar recargos como indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno.

Asimismo el maestro Gregorio Sánchez León³² considera que la naturaleza jurídica de los recargos son sanciones toda vez que el Código Fiscal de la Federación "sanciona doblemente el pago extemporáneo, aunque trata de disimular artificiosamente la doble sanción, dando expresamente el carácter de indemnización a los recargos, no obstante que éstos tienen una tasa 50% mayor a la de los pagos a plazo que prevé el artículo 60 del ordenamiento que nos ocupa, y se fija en la ley de ingresos anualmente". Por lo que resulta claro que en cualquier momento dado se puede llegar a sancionar a un contribuyente doblemente por la misma causa y como consecuencia atentar contra el artículo 22 constitucional.

Asimismo el maestro de la Garza³³ considera que esta imposición se concibe como una sanción por tal inobservancia, estableciendo así, que en caso de que se apliquen recargos y multas por incumplimiento de una obligación, existe una doble sanción por la misma conducta, que en la especie es la mora.

³⁰ KAYE, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México 1990, Pág. 67.

³¹ "Art. 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. . ."

³² SÁNCHEZ, León Gregorio Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980. Pág. 201.

³³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 959.

La segunda teoría considera que los recargos son una indemnización ya que el incumplimiento de la obligación tributaria trae como consecuencia jurídica el que sea resarcida económicamente por el sujeto pasivo, existiendo una responsabilidad de tipo fiscal por el daño patrimonial causado al Estado por la falta de pago de tributos en tiempo, lo cual se traduce en el pago de recargos.

Por lo que se considera que no son penas toda vez que son un tipo de defensa pecuniaria por parte del Estado para el rápido fortalecimiento durante el tiempo en que no se ha cumplido con la obligación fiscal a la autoridad hacendaria, lo cual es una fuente de ingresos independiente. Es decir, se habla principalmente de una compensación por medio de la indemnización derivada de la pérdida de tipo patrimonial ocasionada al Fisco Federal por el incumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo.

Ahora bien, para el Código Fiscal de la Federación los recargos son intereses moratorios, que reparan o indemnizan los daños y perjuicios causados al Fisco Federal por el incumplimiento de una obligación fiscal en el tiempo que la ley dispone para ello. Por tal motivo los recargos son accesorios de las contribuciones que se adeudan, tal y como lo establece el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.³⁴ Los recargos se causarán hasta por diez años, por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago, y hasta que el mismo se efectúe, calculándose los mismos aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período 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 período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije el Congreso de la Unión”.³⁵ De lo

³⁴ “Código Fiscal de la Federación” Op. Cit. Art 2

³⁵ “Código Fiscal de la Federación” Op. cit. Art. 21

anterior, la tasa para los recargos que fije el Congreso en la Ley de Ingresos de la Federación se aumentará para el cálculo de recargos en caso de pago extemporáneo, la mitad de la misma, y luego se aplicará al monto de la contribución pero ya actualizada, y además por ser infracción esa conducta, también se aplicará una multa.³⁶

De esta manera, se le sancionará al contribuyente por esa infracción aplicándole una multa que puede ser "del 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, y del 70 al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos"³⁷. Estas sanciones se aplican siempre y cuando se ejerzan las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria en el momento en que se descubre que un contribuyente omite el pago de una o varias contribuciones ya sea en forma parcial o total, las cuales podrán aumentarse o disminuirse según las reglas que establece el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación.³⁸

³⁶ Esto es verdaderamente desventajoso y perjudicial para el contribuyente toda vez que existe una gran alevosía e injusticia si se llega a colocar bajo esta hipótesis normativa.

³⁷ "Código Fiscal de la Federación" Op. Cit. Artículo 76.

³⁸ "Artículo 77.- En los casos a que se refiere el artículo 76 de este código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

- a) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.
- b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este código.
- c) En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este código.

[. . .]

II. Se disminuirán;

- a) Derogado (D.O. 30 de diciembre de 1996)
- b) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido. . ."

Cabe mencionar que la infracción en materia tributaria es distinta de los delitos fiscales toda vez que estos se rigen por la gravedad de la infracción cometida, siendo de esta manera la autoridad hacendaria la que imponga las multas y la autoridad judicial imponga una pena privativa de libertad, ambas por transgredir un ordenamiento de carácter fiscal, pudiendo además aplicar ambas sanciones, independientemente de hacer cumplir coactivamente con lo adeudado mas recargos, sobre la cantidad actualizada a través del procedimiento administrativo de ejecución.

1.5.1.- ANTECEDENTES

Los recargos desde épocas anteriores, se consideraban como multas aplicándose desmedidamente y sin consideración al contribuyente en general desde antes del año de 1854, hasta que finalmente surgió una inconformidad en el Plan de Ayutla en el punto tercero respecto a las contribuciones onerosas y los múltiples recargos.

Dentro del derecho fiscal se aplicaron los recargos a partir de ese entonces, debido a la resistencia de los contribuyentes a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales, suceso que se convirtió en un verdadero castigo al contribuyente en virtud de la falta de delimitación de competencias, lo cual ocasionó la duplicidad en el cobro de cuotas y recargos que aumentaban de manera desproporcional y excesiva.

A partir del año de 1927 mediante un Decreto, se le dio a los recargos dentro de la legislación fiscal, el carácter de intereses moratorios los cuales debían cubrirse por la falta de pago oportuno de los impuestos, estableciéndose que estos ya no tenían el carácter de multas, sin embargo, hasta antes del año de 1937 el sistema tributario seguía teniendo deficiencias en cuanto a la existencia de un sinnúmero de legislaciones, por lo que el Código Fiscal de la Federación expedido en 1937,

merecía una especial atención, porque contenía normas de derecho positivo que dieron pauta a principios de carácter general en materia tributaria, los cuales anteriormente no habían existido y que ahora se encontraban dentro de un ordenamiento los cuales se habían quedado en la Constitución y dejado a la libre opinión doctrinal. De esta manera, durante el gobierno del entonces Presidente de la República Lázaro Cárdenas, el Código Fiscal de la Federación de 1937 fue el principal antecedente para reunir en un solo ordenamiento jurídico-fiscal, las normas más generales de Derecho Tributario.

De esta manera a partir de éste Código, se empezó a dar una mejor forma a la técnica de nuestro derecho fiscal en cuanto al tema que nos concierne. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación de 1938 establece dentro de la clasificación de los aprovechamientos que los recargos se denominan como "rezagos" y que son considerados como ingreso federal no haciéndose alusión a su calidad de accesorios de las contribuciones de manera expresa.

Se establecieron desde entonces dos supuestos para el pago de recargos, el primero como consecuencia de pagos parciales, derivado de convenios con relación al pago de contribuciones; de ahí que la situación económica de los causantes fuera insuficiente, concediéndose prórrogas en cuyo caso se pagaban recargos del 9% anual. El segundo supuesto se suscitaba por la falta de pago oportuno de las contribuciones, derivado del artículo 228, fracción XIV, fijándose un porcentaje del 2% mensual, sin embargo, el último supuesto se encontraba en el Capítulo de las Infracciones, por lo que con este motivo el entonces Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal y Justicia Fiscal y Administrativa se pronunció con resoluciones contrarias aseverándoles el carácter de sanciones aún y cuando los legisladores habían establecido que los recargos tenían el carácter de intereses moratorios. Por lo que dio lugar a una serie de contradicciones el establecer que los recargos son sanciones en términos del artículo 223 fracción VII

del Código Fiscal de la Federación de 1938, al no pagar la prestación en el plazo fijado.

En el Código Fiscal de la Federación del año de 1962, continuaban contemplándose los recargos dentro del Capítulo de Infracciones y Sanciones, el artículo 207 establecía que para el caso de pago realizado fuera del plazo señalado por las leyes fiscales, se consideraría a razón del 2% sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que hubiera transcurrido sin hacerse el pago, sin que en ningún caso excediera del 48% del importe del impuesto y cuando mediara requerimiento o gestión de la autoridad, daría lugar a la aplicación de sanciones.

Asimismo, el artículo 208 del ordenamiento en cita, establecía que los recargos que fueran mayores a 500 pesos se remitían a revisión a la Procuraduría Fiscal, además que dejarían de causarse durante la tramitación de alguna inconformidad que los interesados promovieran previa garantía del adeudo.

Cabe manifestar que en el Código del año de 1962 existía una contradicción entre el artículo 207 el cual señalaba que los recargos se consideraban como indemnización al Erario Federal por la falta de pago oportuno, mientras que el artículo 332 clasificaba a los recargos dentro de sanciones aplicables en caso de infracción, situación que se consideró como un error por parte del Poder Legislativo.

Para el año de 1967 se expidió un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual ya definía de manera más técnica los aprovechamientos, derivados del carácter accesorio de los recargos. A partir de entonces los recargos se clasificaron fuera de las sanciones hasta la Reforma del 30 de diciembre de 1951, elevando su tasa; para la doctrina fue difícil aceptar el carácter exclusivamente indemnizatorio, atribuyéndose también el carácter punitivo de los mismos por su elevada tasa.

Para el año de 1981, el artículo 2º del Código en mención establecía que los plazos concedidos por prórroga causaban recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Asimismo el artículo 22 del aludido ordenamiento establecía el supuesto de cobrar recargos al momento en que la autoridad encontrara diferencias a cargo del contribuyente, teniendo como consecuencia el que se pagaran recargos desde la fecha en que se debía hacerse el pago, además que de conformidad del artículo 30 se atribuía al Ejecutivo Federal la facultad de conceder mediante Decreto, plazos con reducción o eliminación de recargos para favorecer a las ramas de la industria que pudieran tener alguna afectación.

También se establece la prohibición de la no causación de recargos sobre recargos ni multas, estableciéndose para el efecto la tasa del 50% más de la fijada en la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación a través del Congreso de la Unión, tomando en cuenta el interés de mercado computándose para el fisco un 12.7% mensual. Para el caso de prórroga, el monto de recargos que se cobraba era del 5% mensual a diferencia del interés pagado por el fisco en caso de devolución que era del 9% anual.

En el Código Fiscal de la Federación de 1982, continuaron los recargos en concepto de indemnización al fisco federal a una tasa del 50% mayor a la que fijara el Congreso de la Unión, ascendiendo a un 4.5% mensual, (36% anual), tomando en consideración lo establecido por el artículo 21 en relación al costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México, estableciendo el tope de que dichos recargos no excedieran del 100% de las contribuciones.

Para el caso del pago en parcialidades de conformidad con el artículo 66 del citado código, se tomaba en cuenta lo mismo pero no imponiendo multas por cumplimiento voluntario. En el artículo cuarto transitorio enunciaba que cuando se

hubieran causado recargos con anterioridad a este Código sobre contribuciones federales no pagadas que alcanzaron el 100% del importe de dichas contribuciones, se reanudaba la causación de éstos sobre las mismas aún y cuando excedieran del porcentaje mencionado, situación que para el Código Fiscal de la Federación de 1983 se modificó, aceptando que se calcularan sobre el total del crédito fiscal sin que excediera del 250% de dicho monto.

Para 1986, se eliminó el límite de 250% toda vez que abarcaba un período aproximado de cuatro años. Se aprobó un aumento a la tasa de recargos, haciendo necesaria la eliminación de dicho límite para evitar que con el transcurso del tiempo prescribiera y se pudiera obtener una ventaja financiera, existiendo al efecto una tasa de 5.5% mensual que ascendía en el Código Fiscal de la Federación de 1987 a 8.5% mensual sobre el saldo a pagar.

En el año de 1989, el Código Fiscal de la Federación, señalaba la forma de establecer los recargos, cambiando de manera importante en cuanto al mecanismo del cálculo, toda vez que se aplica el Índice Nacional de Precios al Consumidor, calculando por el Banco de México publicado en el Diario Oficial de la Federación dentro de los 10 primeros días del mes siguiente al que corresponda, y para 1990 se adhieren además las actualizaciones a los recargos en virtud del transcurso del tiempo, situación que prevalece hasta la actualidad.

1.5.2.- CLASIFICACIÓN

Al surgir los recargos por existir alteraciones en el plazo otorgado por la ley respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, se clasifican de conformidad con el Código Fiscal de la Federación en:

- a) Recargos moratorios.- Los cuales derivan del interés legal que le corresponde al Fisco Federal, en virtud de que éste es quien los fija cuando el contribuyente ha

Incurrido en mora, es decir, la obligación de pago deriva de una obligación de acuerdo con la ley, por el simple hecho de que no se haya cumplido con la obligación de pago desde el siguiente día a partir de que se haya cumplido el plazo legal para pagar la deuda.

- b) Recargos impositivos.- Los cuales son cantidades adicionales a la tasa previstas en leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente, en virtud de que el adeudo no es cubierto en el plazo establecido por la ley.
- c) Recargos de pago en parcialidades³⁹.- Son aquellos que se obtienen mediante una autorización para pagar en plazos de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación. Para este tipo de recargos, es necesario garantizar el interés fiscal en los términos de los artículos 141 y 142 del Código Fiscal de la Federación.

1.5.3.- REGLAS PARA SU IMPOSICION

Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de su exigibilidad y cesan hasta que se efectúe el pago, es decir por el simple transcurso del tiempo y en tanto no se cumpla con el adeudo, se causaran recargos, lo cual se conoce como el presupuesto de hecho de esta relación, es decir la mora en el cumplimiento de una obligación tributaria.

El Código Fiscal de la Federación reconoce que los recargos nacen a partir de que no se haya cumplido con la obligación de pago en forma oportuna dentro de los plazos establecidos en la ley, es decir, de forma inmediata al día siguiente en que

³⁹A estos también se le conocen como los llamados "recargos financieros"

se haya vencido el plazo para cumplir la obligación principal, generándose en la medida en que transcurra el tiempo hasta que se efectúe el cumplimiento de pago.

Es importante mencionar que los recargos no se causan cuando el contribuyente al momento de pagar las contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor hasta por el monto de dicho saldo, siempre que se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió cumplirse con la contribución de que se trate. Cuando el saldo a favor del contribuyente se origine con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causan recargos por el periodo que se comprende entre la fecha en que debió pagar la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

Tratándose de contribuciones, los recargos se calculan sobre el total del crédito fiscal.

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

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

Los recargos se aplican cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calculan conforme a la tasa indicada en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación al establecer que "cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o el plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe,

además deberá 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 a cada año por 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."

Asimismo se establece que los recargos se causan hasta por diez años, por todo el tiempo que dure la mora, por lo que resulta verdaderamente una carga muy onerosa para el contribuyente, que inconforme con la pretensión de la autoridad fiscal, tiene a su alcance el uso de medios legales de defensa.

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

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros los recargos se causan sobre el monto requerido y hasta el límite de lo garantizado cuando no se pague dentro de los plazos establecidos en la ley.

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

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

A su vez el artículo 10 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando el contribuyente deba pagar recargos, la tasa aplicable en un mínimo periodo mensual o fracción de este, será siempre la que este en vigor el primer día

del mes o fracción de que se trata, independientemente de que dentro de dicho periodo la tasa de recargos o de Interés varíe.

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

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

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

1.5.4.- JURISPRUDENCIA

Al igual que en el punto 1.4.1. del presente capítulo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido criterios Jurisprudenciales con relación al tema de los recargos, mismas que a continuación se transcriben:

RECARGOS, INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De conformidad con el precepto legal de referencia, siendo el pago de recargos una indemnización al Fisco Federal por falta de pago de contribuciones, su cálculo debe efectuarse a partir de la fecha en que debieron pagarse dichas contribuciones, ya que la determinación correcta y en tiempo de

éstas es una obligación a cargo de los contribuyentes, ya que la determinación correcta y en tiempo de éstas es una obligación a cargo de los contribuyentes. Por tanto si la quejosa no se auto liquidó correctamente y omitió el pago de las contribuciones a que se encontraba obligada, los recargos por concepto de indemnización, deben calcularse y pagarse a partir del día en que debieron cubrirse los aludidos.

Semanario Judicial de la Federación, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Tomo II Segunda Parte, Página 455.

RECARGOS, NO SE CAUSAN SOBRE LAS MULTAS.-

Los recargos fiscales que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación son intereses moratorios o los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de su obligación de pago a los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos y derechos a su cargo. Y las multas fiscales son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos señalados en la ley. Ahora bien, conforme al artículo 1840 del Código Civil aplicable en materia federal, es principio legal de equidad que, cuando se cobra una pena, no podrá reclamarse, además, daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de cumplimiento. Ahora bien, si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (36% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil), esto hace que las disposiciones relativas sean contrarias a equidad y, por ende, inconstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Pero independientemente de que tal cuestión se haya planteado o no, es de verse que pretender cobrar recargos sobre la multa es aún más inequitativo y contrario al

precepto constitucional señalado, pues si no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse daños y perjuicios sobre los créditos derivados, consistentes en las multas cobradas por la falta de pago del crédito principal, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos (artículo 2397 del Código Civil), ni multas por la falta de pago oportuno de los recargos. Y como los preceptos de la ley deben interpretarse, cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse que la correcta interpretación del artículo 22 del Código Fiscal es que los recargos que establece sólo pueden cobrarse sobre los créditos principales no pagados oportunamente, pero sin que se puedan extender a las multas, que son créditos impuestos como pena por el incumplimiento de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación a la equidad.

Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Séptima Época, Volumen 145-150 Parte Sexta, Página 228.

RECARGOS, INEQUIDAD Y DESPROPORCIONALIDAD DE LOS, DERIVADA DE LA NORMA QUE LOS RIGE. DEBE DETERMINARSE EN RAZÓN DE LA CANTIDAD QUE HUBIERE DEJADO DE PERCIBIR EL FISCO, POR LA MORA.- En los términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación los recargos tienen la misma naturaleza de las contribuciones y son accesorios a las mismas lo que significa que las normas que los rigen deben sujetarse a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. Ahora bien, el cumplimiento de esos requisitos debe tomar en consideración que su nacimiento tiene por fin indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que la

determinación de su monto debe estar en relación directa con la cantidad que obtuvo por el tiempo en que no se cumplió con la obligación y hubiera de percibir el erario y, en su caso, hubiera obtenido el contribuyente.

Semanario Judicial de la Federación, Volumen 205-216, Primera Parte, Página 103.

RECARGOS FISCALES. CUANDO EMPIEZAN A GENERARSE.- Este Tribunal Colegiado no comparte el criterio relativo a que los recargos se deben de computar desde la fecha de la liquidación hasta que sean cubiertos, pues considera que es más justo computarlos desde el momento en que la liquidación se notifique, pues es hasta entonces propiamente cuando produce sus efectos y nace a la vida jurídica, ya que de lo contrario la apatía de la autoridad al tardarse más de 2 años en notificar el crédito le perjudicaría al particular, lo cual no puede ser considerado de manera alguna equitativo.

Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Séptima Época, Volumen 187-192, Sexta Parte, Página 137.

RECARGOS, MONTO DE LOS. SU NATURALEZA DE "ACCESORIOS" NO IMPIDE QUE PUEDA EXCEDER DEL 100% DE LA CONTRIBUCIÓN.- De acuerdo a lo establecido por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los recargos son accesorios a las contribuciones, lo que no puede interpretarse como una simple relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, conforme a la cual esto no pudiera exceder del 100% de aquello. El carácter accesorio de los recargos es cualitativo, pues si bien sólo surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de las contribuciones, la determinación de su monto dependerá de las cantidades que por el tiempo de la mora hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso, hubiera obtenido el contribuyente, las cuales pueden exceder de la cantidad referida.

1.6.- ACTUALIZACION

La actualización en materia tributaria consiste en que se asegure el poder adquisitivo del Fisco Federal a través de las contribuciones, mediante el reajuste de la deuda cuando no se cumple dentro de los límites y plazos que establece la ley, de tal manera que el monto adeudado permanezca intacto e íntegro al momento de pago de manera extemporánea.

En el año de 1990 surgieron en el Código Fiscal de la Federación reformas a través de las cuales surgió la actualización de deudas monetarias a favor del Fisco Federal, por la tardanza en el pago por parte del contribuyente, es decir cuando el obligado no cubre una contribución dentro de los plazos establecidos en la ley, se actualizará la misma o se revalorará la deuda, reajustándose así el monto de la contribución no cubierta.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece la actualización de las contribuciones y recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal. Asimismo el artículo 17-A, determina el motivo por el que se deben actualizar las contribuciones o inclusive las devoluciones a cargo del Fisco, en su caso, además de establecer la fórmula⁴⁰ para obtener el factor de actualización de contribuciones que se aplican a ellas.

⁴⁰

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

La figura de la actualización de las contribuciones trae consigo reajustar una deuda a cargo del contribuyente moroso, por el simple transcurso del tiempo con motivo de la inflación, teniendo como consecuencia la disminución del poder adquisitivo de la moneda. Por lo que la creación de esta figura a partir del año de 1990 sirvió como base para poder ajustar la deuda de un contribuyente al momento del pago.

El cálculo la actualización de una contribución se realiza mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor el cual explide Banco de México mes a mes y se publica en el Diario Oficial de la Federación, mismo que se explicará detalladamente en el capítulo IV.

Las contribuciones que sean omitidas por los contribuyentes a favor del Fisco Federal, tiene como finalidad el sancionarlo al momento de que no cumpla con su obligación de contribuir al gasto público dentro de los límites y plazos que la ley marca toda vez que dicha contribución se actualizará si no se cubre a tiempo y por ende el Fisco Federal no se vea afectado en la disminución del valor real de un crédito a su favor.

Lo anterior significa que la actualización es un reajuste de la deuda por parte del contribuyente implantado por el legislador, para castigar al contribuyente omiso en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales además de que no pierda el valor adquisitivo de la moneda que se le paga en forma extemporánea.

La actualización surge de una sanción, toda vez que se aplica únicamente al contribuyente que no cumple con la obligación tributaria que en la especie es no enterar dicho pago a tiempo teniendo como consecuencia que la cantidad que se adeuda es menor a la fecha en que paga debido a que la inflación monetaria disminuye el valor real del dinero y así el poder adquisitivo de la misma, de ahí, que el legislador haya impuesto la sanción de actualizar la deuda al contribuyente

moroso, para que el Fisco no tenga perjuicio ni daño patrimonial alguno en la cantidad contributiva que se le pague.

De esta manera el legislador impuso una medida drástica en el sentido de que el contribuyente reprima su deseo de violar la ley o no cumplir con sus obligaciones fiscales a tiempo, siendo evidente la intención del Fisco Federal de aplicar un castigo de reevaluar la deuda de un contribuyente que que transgrede la ley.

El artículo 17-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. . .”

Lo cual quiere decir que la actualización del monto de las contribuciones omitidas, se consideran como una sanción al obligado, a fin de que cumpla con lo adeudado conforme al nivel de vida al momento en que paga, y en caso de ser un pago actualizado deja de existir un perjuicio al Fisco Federal y por lo tanto es excesivo el cobro de los recargos que se causan hasta por diez años⁴¹. Por lo que la figura de la actualización se traduce en un exceso en el poder por parte del Fisco, toda vez que éste se auto indemniza en el supuesto de que el contribuyente no pague en el plazo establecido en la ley violando así de las normas y principios fundamentales que se encuentran plasmados en nuestra Carta Magna y que se estudiarán el capítulo IV del presente trabajo.

⁴¹“Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales” D.O.F. de 20 de diciembre de 1991.

CAPÍTULO II

EL PAGO

2.1.- CONCEPTO

El pago en el ámbito jurídico se conoce como el cumplimiento por excelencia de una obligación, en virtud de que es la manera más sencilla de extinguirla, toda vez que desde el momento en que se cumplen todos los términos contraídos, deja de existir jurídicamente. Al respecto el maestro Manuel Borja Soriano⁴² considera que el pago "es la ejecución efectiva de la obligación".

Asimismo el maestro Gutiérrez y González⁴³ nos menciona que la forma de cumplir con una obligación es "pagándola o cumpliéndola, por eso se dice que pago es vocablo sinónimo de cumplimiento".

En materia tributaria, el pago es una de las formas de extinción de las obligaciones fiscales ya que por medio de éste se cumple con la obligación contraída a cargo del contribuyente (sujeto pasivo) frente al Estado (sujeto activo), teniendo como consecuencia la satisfacción total de las necesidades de la autoridad hacendaria.

Para el maestro Arrijo Vizcaino⁴⁴ al pago se le considera "como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola. . ."

De lo anterior, se desprende que el pago tiene como finalidad el que se extinga o muera en todos sus términos la obligación tributaria, teniendo como consecuencia

⁴² BORJA, Soriano Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 2000 Pág. 420.

⁴³ GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1996, Pág. 837.

el que se libere de la misma el contribuyente (sujeto pasivo), sin que el Estado (sujeto activo) se reserve derechos o condiciones para el futuro cumplimiento de la misma.

Ahora bien, para poder cumplir frente al Estado (sujeto activo) con la obligación contraída, existen varias formas de realizarlo tales como (a) el pago liso y llano de lo que se debe, (b) de lo indebido, (c) bajo protesta, (d) extemporáneo, (e) por consignación y (f) provisional, las cuales se explican a continuación.

(a) El **pago liso y llano** se presenta cuando el contribuyente cumple con su obligación ante la Autoridad Hacendaria correctamente respecto de todas aquellas cantidades que adeuda cumpliendo con los requisitos que establecen las leyes sin tener algún tipo de objeción.

Este medio de cumplir con la obligación tributaria, representa la forma más fácil para que se extinga el adeudo, toda vez que se trata de aquellos contribuyentes que realizan el cumplimiento adecuado y oportuno de sus obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales y gracias a ello, en ese preciso momento se extinguen dichas obligaciones.

(b) El **pago de lo indebido** se presenta al momento que el contribuyente entera a la autoridad hacendaria una cantidad superior a la que estaba obligada a cubrir, es decir, cuando se entrega al Fisco por error del contribuyente una mayor cantidad a la que legalmente le correspondía enterar.

Aquella cantidad mayor a la que le correspondía enterar al contribuyente, se deriva generalmente de una equivocación o apreciación errónea que se

⁴⁴ ARRIOJA, Vizcalno Adolfo , Op. Cit. Pág. 518.

comete respecto de ciertos hechos y que origina el que se tenga que pagar en exceso.

(c) El **pago extemporáneo** es aquel que se presenta cuando se entera fuera del plazo legal y se presenta de dos formas, (i) el pago espontáneo y (ii) a requerimiento de la autoridad.

(i) El pago **espontáneo** lo es cuando el Fisco no a procedido contra el cobro de lo adeudado y por lo tanto no se procede a imponer algún tipo de multa. Sin embargo se debe pagar los accesorios legales que se hayan generado derivado del pago extemporáneo y una vez cubiertos entonces se extingue el crédito fiscal.

(ii) El pago cuando es a **requerimiento** de la autoridad hacendaria deriva del exceso en el transcurso del plazo que otorga la ley para pagarlo y por consiguiente el Fisco ejerce sus facultades para hacer efectivo el cobro mas los accesorios legales que se generen.⁴⁵

(f) El **pago provisional** se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco una cantidad proporcional de su deuda a cuenta del impuesto gravado.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato⁴⁶ sostiene que este tipo de pago "deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco"; es decir, en este caso el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a las reglas de estimación previstas en la ley y al final del ejercicio presentará su

⁴⁵ Desde mi punto de vista, realmente no existe una gran diferencia entre el pago a requerimiento de la autoridad al espontáneo, toda vez que finalmente se tendrá que pagar el adeudo más los accesorios legales que se presentan en ambos casos. Es decir, tanto en una figura como en otra, se tiene que cubrir la cantidad por la que se haya contraído la obligación aunado a la generación de los accesorios legales, lo que trae como consecuencia el que se tenga que cubrirlos.

declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia, o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución, entonces, en la declaración anual el fisco verificará si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente.

Por lo que en caso de que los pagos provisionales no se cubran dentro de los plazos legales, no darán lugar a recargos, ya que de conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación no se consideran una contribución. Sin embargo la autoridad hacendaria tiene la facultad de imponer mediante ley una sanción por no haber efectuado los mencionados pagos en los plazos y términos que establecen las leyes fiscales que son de un 20% del total de la cantidad que deba enterarse por concepto de cada pago, de conformidad con los artículos 81 fracción IV y 82 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

2.2.- SUJETOS DEL PAGO

En el orden fiscal, el sujeto pasivo es el deudor directo y tiene la obligación de pagar en los términos en que las leyes así lo establezcan. De ahí que exista una clasificación en cuanto a los deudores por:

- a) Solidaridad sustantiva.- Los cuales guardan la misma situación que los deudores directos toda vez que su deuda deriva de un mismo crédito fiscal.
- b) Sucesores.- Los cuales recaen sobre los herederos a título universal respecto del crédito fiscal a cargo del autor de la sucesión.

⁴⁶ LOBATO, Rodríguez Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México 1997, pág. 169.

- c) **Adeudo ajeno.**- Aquel sujeto pasivo que surge cuando el deudor principal no realizó el pago de la obligación fiscal teniendo como consecuencia una responsabilidad sustituta ya sea como retenedores o recaudadores.

También existe otro tipo de sujetos de pago como en el caso de algún tercero que tenga interés jurídico previa pacto privado con el deudor principal.⁴⁷

Respecto de a quién debe hacerse el pago, en el orden fiscal, el único acreedor es el Estado, independientemente de la diversidad de oficinas ante quien se haga el pago de conformidad con el artículo 4º.-A tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁴⁸

2.3.- OBJETO DEL PAGO

En principio el objeto de pago en el derecho sustantivo se encuentra previsto en el artículo 2062 del Código Civil⁴⁹, toda vez que el acreedor no puede verse obligado a recibir cosa diversa a lo que le corresponde. En derecho tributario el objeto consiste en la realización de un hecho el cual puede ser una abstención o una tolerancia, siempre y cuando se cumplan con los siguientes tres principios:

- a) **Identidad.**- El cual consiste en que la obligación que se haya contraído se cumpla con la misma prestación y no con otra.

⁴⁷ Sabemos que el Fisco no reconoce los pactos de naturaleza privada, sin embargo si se cumplen con las obligaciones tributarias, a la autoridad no le interesa realmente quien haya realizado el pago.

⁴⁸ Art.- 4º.-A.-" . . . La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

⁴⁹ Art.- 2062.- "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido"

- b) Integridad.- Aquel que surge al momento de que la obligación tributaria se ha cumplido en su totalidad, es decir, si no se paga totalmente se seguirán generando intereses moratorios.
- c) Indivisibilidad.- Consistente en que no puede cumplirse la obligación tributaria parcialmente sino en virtud de convenio expreso de conformidad con las leyes que así lo establezcan.

2.4.- REQUISITOS DEL PAGO

Como primer requisito el pago deber ser en la forma y manera que se hubiere pactado, y puede hacerse inclusive parcialmente en virtud de convenio expreso o cuando haya una disposición de ley.

En el ámbito fiscal y toda vez que, como ya se ha dicho, la calidad de sujeto pasivo se adquiere por ley y no por un contrato como en el Derecho Civil, la manera de hacer el pago está siempre determinada por las leyes especiales, por lo que el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 66 que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda del que ahí mismo señala.

Así también, el Código Tributario impone en su artículo 21 una sanción para aquellos contribuyentes que no cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, consistente en el pago de recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Otro requisito respecto del tiempo en que se debe hacer el pago, tratándose de obligaciones fiscales, se deberá estar al término otorgado por la ley que la impone, como lo establece el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone

que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazos establecidos en la ley. Asimismo para el cómputo de los plazos, se deberá estar atento a lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación.⁵⁰

Otro requisito, es el lugar donde debe hacerse el pago, la regla general es que el pago deberá hacerse precisamente en el domicilio del deudor. En materia tributaria los pagos deben realizarse en los lugares los cuales autorice la ley, pero a falta d disposición expresa, el pago debe hacerse en las oficinas recaudadoras que tenga jurisdicción sobre el domicilio de aquellos o bien donde originalmente se radique el crédito por la autoridad que lo haya emitida.

Otro requisito es que el pago debe realizarse con bienes propiedad del deudor; toda vez que si no lo hace así, no se habrá cumplido con la obligación contraída. Al respecto, el numeral 20 del Código Tributario, establece que las contribuciones y

⁵⁰ Art. 12.- " En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1º de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1º y 5 de mayo; el 1º y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1º de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale un a fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerrada durante el horario normal de labores o si trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero, se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

2.5.- COMPROBACIÓN DEL PAGO

La comprobación del pago deviene del artículo 6º fracción II, párrafo tercero, el cual dispone que quien haga pago de los créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o bien tratándose de instituciones bancarias que conste el sello original de la máquina registradora. Lo anterior resulta indispensable para que se pueda cumplir con la finalidad de permitir al sujeto activo el controlar la extinción de la obligación contraída y viceversa, es decir, para el sujeto pasivo es una forma de que ya se cumplió con dicha obligación.

2.6.- MORA EN EL PAGO

Para el maestro Ernesto Gutiérrez y González⁵¹ la mora es "el retardo en el cumplimiento de una obligación lato sensu o de un derecho de crédito indemnizatorio, cuando la ley aprecia ese retardo para fijar indemnización que el responsable por el hecho ilícito debe pagar a su víctima, por la inejecución que le sea imputable."

Cabe destacar que en materia tributaria la mora tiene su origen en la falta de pago de las contribuciones ya sea que no se haya cumplido en el plazo establecido o alguna otra razón, por lo cual tiene como consecuencia el que se genere una

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos".

infracción de carácter punitivo o bien se generen recargos o intereses moratorios, los cuales han quedado anotados en el capítulo I del presente trabajo.

2.7.- EFECTOS DEL PAGO

Tal y como quedó precisado en el principio del presente capítulo, el pago es la forma por excelencia de cumplir con una obligación, por lo que el efecto que produce es que se extinga la misma y a su vez se libere al deudor de la obligación. Ahora bien, para que quede completamente liberado el deudor, se debe haber pagado lisa y llanamente al Estado sin ningún tipo de reservas.

2.8.- OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como ya quedó precisado anteriormente, la obligación tributaria se extingue cuando el contribuyente cumple con su obligación o cuando la ley autoriza a extinguir la misma. En materia tributaria se admiten como formas de extinción de las obligaciones tributarias además del pago, la compensación, condonación, prescripción y caducidad, mismas que se analizan a continuación.

2.8.1.- COMPENSACIÓN.

En el Derecho Civil, la compensación se define como aquella figura en que dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos, y por su propio derecho. Esto se encuentra fundamentalmente en los artículos 2188, 2189 y 2190, los cuales establecen que para que proceda la compensación, es necesario que las deudas sean líquidas, esto es, que su cuantía se haya determinado o pueda ser determinable dentro de un cierto plazo y ser exigibles, es decir, cuyo pago no pueda rehusarse.

⁵¹ GUTIÉRREZ, y González Ernesto. Op. Cit. Pág. 573.

Al respecto el maestro Emilio Margáin Manautou⁵² nos dice que "la compensación como forma de extinción, tiene lugar cuando la Hacienda Pública, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensa las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas contribuciones, a partir de 1996 el Código Fiscal de la Federación no autoriza la compensación".

A su vez el maestro Francisco de la Garza establece que para que proceda la compensación es necesario que se den los siguientes supuestos:

1.- Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por su propio derecho y obligación propia.

2.- Principalidad de las obligaciones. Los créditos fiscales compensables deben ser de dinero: no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie (como en los tributos de minería), pueda compensarse, por el interés que tiene el estado en recibir precisamente los bienes en especie.

3.- Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

El Código Civil para el Distrito Federal aplicable en materia fiscal, requiere para que haya lugar a la compensación que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles,

⁵² MARGÁIN Manautou Emilio, Op Cit, Pág. 287.

y llama deuda líquida a aquella cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días (Artículo 2190).

4.- Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles. El Código Civil para el Distrito Federal llama exigibles las deudas cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho "Artículo 2190).

5.- Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición; y

6.- Procedencia. El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución, para dicho efecto, se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social".

El maestro Raúl Rodríguez Lobato⁵³ sostiene que "la compensación, como forma extintiva de las obligaciones fiscales, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes".

Por su parte el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 23 que la compensación versa sobre cantidades que tenga un contribuyente a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros. Tradicionalmente la compensación se lleva a cabo mediante deudas que derivan de una misma contribución, es decir, al tratarse de un mismo impuesto. En el caso de que no deriven de una misma contribución las cantidades que tenga a su favor los contribuyente por la cual esté obligado a efectuar el pago sólo se podrá compensar

⁵³ RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, Op Cit. Pág. 176.

en los casos y de acuerdo a los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. De no proceder dicha compensación se generarán recargos sobre las cantidades actualizadas compensadas indebidamente y a partir de la fecha en que se efectuó la compensación. Asimismo, no podrán compensarse cantidades respecto de las cuales se haya solicitado la devolución o haya prescrito la obligación para devolverlas.

Bajo el supuesto de que un contribuyente dictamine sus estados financieros, podrán compensar el impuesto a su favor contra el impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, con excepción con el saldo a favor de que se cause por operaciones al comercio exterior, y sólo podrán compensarse cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De igual manera el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación menciona que procede la compensación entre créditos y deudas cuyos sujetos sean entidades de derecho público.

A su vez el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de cumplir con el pago de esta forma, cuando sea mediante declaración periódica acreditando el importe de los estímulos fiscales. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal. Este acreditamiento se encuentra sujeto a algunas formalidades, tal como el informar a las autoridades administradoras de dichos estímulos y presentar el documento que establezca el certificado de promoción fiscal.

2.8.2.- CONDONACIÓN.

Esta figura jurídica se asemeja a lo que se conoce en derecho civil como remisión de la deuda, la cual significa el perdón o la liberación de la deuda que por cualquier motivo o circunstancia por parte del acreedor hacia el deudor, y en consecuencia se extingue la obligación.

La condonación se define como la figura jurídica tributaria por la cual una autoridad fiscal perdona ya sea de manera parcial o total el pago de una contribución. La resolución que la establezca deberá referirse en general a algún lugar del país, a una rama de actividad, a la producción o venta de productos, o a la realización de alguna actividad.

Al respecto el maestro Arrijo Vizcaíno⁵⁴ considera que la condonación "se puede definir afirmando que consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas"

Para el maestro Mayolo Sánchez⁵⁵ considera que "esta forma de extinción de los créditos fiscales se ha establecido con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo ameriten o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecie discrecionalmente la circunstancia del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la multa y se disminuya ésta".

⁵⁴ ARRIJOJA, Vizcaíno Adolfo. Op. Cit. Pág. 523.

⁵⁵ SÁNCHEZ, Hernández Mayolo. Op. Cit. Pág. 225.

La condonación se puede presentar en el cumplimiento de una obligación fiscal o respecto de la imposición de multas de naturaleza fiscal. Existe una distinción entre la condonación de tributos y de multas la cual es la siguiente:

- a) La condonación de tributos sólo puede otorgarse a título general y no particular, ya que implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de las autoridades.
- b) La condonación de multas puede presentarse tanto de manera general como particular.

Por su parte el artículo 39 de Código Fiscal de la Federación establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de las contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las disposiciones que al efecto se dicten deben determinar las exenciones que se concedan, el importe de los beneficios, es decir, los créditos que se condonen y los recargos que se eliminen; los sujetos que deben gozar de las franquicias, la región o las ramas de actividades favorecidas, así como los requisitos que deben satisfacerse y el período de vigencia de los beneficios.

Anteriormente en los Códigos de 1938 y 1967, se hacía una distinción entre la condonación total o forzada, y condonación parcial o graciosa de multas. La primera se producía si se demostraba a la autoridad que no se cometió la infracción o que la persona multada no era responsable. La segunda, que era

discrecional para la autoridad, se producía cuando las circunstancias del caso justificaban la reducción parcial. El Código Fiscal vigente, no hace este tipo de distinciones, dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades para condonar multas por infracciones a las leyes fiscales, y para ello puede apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponer sanciones.

De conformidad con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la solicitud de condonación no constituye una instancia y la resolución que le recaiga no podrá ser impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y sólo procede la multa cuando haya quedado firme y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

2.8.3.- CANCELACIÓN.

El maestro Emilio Margáin Manautou⁵⁶ considera que "procede que la Hacienda Pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro".

En la doctrina se le considera a la cancelación como una forma de extinción de un crédito fiscal, sin embargo en cualquier momento la autoridad hacendaria puede exigir el pago del mismo, mientras no se haya configurado la prescripción del crédito, ya que el último párrafo del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación señala que "la cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago". Por lo cual podemos concluir que la cancelación propiamente no es una figura que extinga una obligación fiscal ya que la autoridad

⁵⁶ MARGÁIN, Manautou, Emilio. Op. Cit. Pág. 289.

de conformidad con éste artículo sigue teniendo un vínculo con el contribuyente a través del cual se tiene la posibilidad de que subsista el crédito fiscal.

2.8.4.- PRESCRIPCIÓN.

La prescripción ha sido considerada como la adquisición de un derecho o bien la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley establece. De esta forma estamos ante la existencia de dos tipos de prescripción, mismas que son las siguientes:

- a) Prescripción adquisitiva.- la cual se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir un bien.
- b) Prescripción liberatoria.- La cual consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva.

Se observa que la prescripción se configura cuando se reúnen dos elementos esenciales: el transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la ley respectiva. El único tipo de prescripción que contempla la doctrina en materia tributaria es la prescripción liberatoria.

En nuestra materia, la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

- a) la obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones;
- y
- b) La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que éstos últimos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley.

De lo cual se concluye que la prescripción es una figura extintiva de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como por parte del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley establezca.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 146 dispone que la prescripción se configura en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que el crédito fiscal es exigible legalmente, o bien a partir de la fecha en que se pagó indebidamente al fisco determinada cantidad y nació el derecho de solicitar su devolución.

El término para que se configure la prescripción corre a partir de que las autoridades fiscales omiten iniciar el requerimiento de pago de un crédito o del procedimiento administrativo de ejecución, atento al contenido del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

La prescripción puede correr tanto en contra del Fisco Federal, puesto que es un medio de extinguir un tributo o contribución junto con los accesorios legales o bien en contra de un particular en el caso de que también se extinga la obligación del pago de lo indebido. Lo anterior se robustece con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación al establecer que "la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último, respecto de la existencia del crédito, entendiéndose por gestión de cobro toda aquella actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se haga del conocimiento del contribuyente. Esto es, que el practique la diligencia de requerimiento de pago del crédito fiscal, a través de una notificación ajustada a derecho. Ahora bien, en los casos en que la

notificación del acto sea declarada en juicio de nulidad que es ilegal, no interrumpe el término de la prescripción.

La prescripción puede hacerse valer indistintamente, a través de una excepción procesal, o bien, como una solicitud administrativa. Esta característica se da de la siguiente manera:

- a) Si la autoridad hacendaria pretende hacer efectivo un crédito prescrito, el afectado al interponer el recurso o medio de defensa legal que proceda debe oponer a dicha acción de cobro, la excepción de prescripción.
- b) Cuando se haya configurado la prescripción de un crédito y el fisco no hubiere intentado algún medio de cobro, el contribuyente interesado en mantener la certeza jurídica en cuanto a sus derechos y obligaciones tributarias, puede solicitar en que la autoridad hacendaria competente emita la correspondiente declaratoria de prescripción.

De lo anteriormente expuesto, consideramos que la prescripción es una forma de extinguir un crédito fiscal, así como la obligación a cargo del fisco federal de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente, cuando dichos créditos no se hacen efectivos durante un tiempo de cinco años, contados a partir de la fecha de su exigibilidad, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se haya efectuado; la prescripción puede hacerse valer tanto como una excepción procesal, como a través de una petición, teniendo como característica que se pueda interrumpir con cada gestión de cobro notificada correctamente por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de éste último, respecto la existencia de un crédito fiscal.

2.8.5.- CADUCIDAD.

De acuerdo con el Diccionario de términos jurídicos de Cabanellas⁵⁷, la caducidad es "el lapso que produce la extinción de una cosa o de un derecho. Pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla".

Para el jurista Francisco Lerdo de Tejada⁵⁸ la caducidad deriva del término latino "cado" que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor."

De lo anterior, se puede advertir que esta figura comprende la existencia de un derecho, un plazo para su ejercicio, la pérdida de ese derecho por inactividad del titular, y por ende tiene por efecto liberar al obligado a cumplir con su deber, por el simple transcurso del tiempo y ante la inactividad del titular del derecho correlativo.

Una vez que se configura la caducidad por la inactividad del acreedor, el principal efecto que se produce es la pérdida del derecho a exigir el cumplimiento de la obligación; por lo tanto, lo que caduca es el derecho, que se pierde o desaparece por el paso del tiempo.

Por su parte el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que a través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades fiscales para el ejercicio de varias atribuciones tales como para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a través de revisión, por medio de visitas domiciliarias o por otras formas análogas).

También para determinar el monto de las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer sanciones por infracciones a las normas fiscales.

⁵⁷ CABANELLAS, Tomo II. Op. Cit. Pág. 14.

Asimismo se establece que el plazo para que se configure la caducidad es de cinco años iniciando el cómputo a partir del día siguiente en que se presentó la declaración anual del ejercicio, cuando el sujeto pasivo tenga la obligación de presentarla. En este caso las facultades caducan por ejercicios completos; sin embargo si se presentó una declaración complementaria respecto a ese mismo ejercicio y contribución, el término empieza a correr al día siguiente en que se presentó, pero sólo por lo que hace a los conceptos que se modificaron.

Otro supuesto en el que configura la caducidad es a partir del día siguiente en que se presentó o debieron haberse presentado la declaración o aviso correspondiente a contribuciones que no se paga por ejercicios, o bien cuando se causó (nacimiento de la obligación tributaria) la contribución que no se paga mediante declaración.

Finalmente, se configura la caducidad a partir del momento de la comisión de una infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

Ahora bien, continuando con en análisis del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de diez años para que se configure la caducidad se presenta cuando el contribuyente no ha presentado la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando no lleve la contabilidad o no la conserve durante el plazo de diez años, en términos del tercer párrafo del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, así mismo, cuando estando obligado no presente alguna declaración del ejercicio., en la inteligencia de que dicho término se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió de haber presentado

⁵⁸ LERDO DE TEJADA, Francisco, Ensayos de Derecho Tributario, Editorial Jus, México, 1975. Pág. 278.

la declaración del ejercicio. En este último supuesto, al presentarse espontáneamente la declaración omitida, el plazo de diez años se reducirá a cinco, contados a partir del cumplimiento de la obligación, sin que en ningún caso el plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó voluntariamente, exceda de diez años.

Ahora bien, se considera espontáneo el cumplimiento de una obligación cuando la omisión no sea descubierta por las autoridades fiscales, la omisión sea corregida por el contribuyente y no haya mediado notificación de una orden de visita domiciliaria, requerimiento de pago o cualquier gestión notificada, tendiente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Cabe hacer la aclaración de que los pagos provisionales no se consideran como declaraciones del ejercicio.

La caducidad se suspende cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación en los supuestos contemplados en las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por la practica de una visita domiciliaria a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban su contabilidad, bienes y mercancías. Asimismo comprende la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, o bien cuando el sujeto pasivo interponga algún medio de defensa ante las autoridades competentes.

El plazo en que se suspende la caducidad empieza a contar a partir de que se notifica legalmente la práctica o requerimiento, tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y termina cuando se notifica la resolución definitiva de dicha verificación, quedando condicionada a que cuando menos cada seis meses se levante un acta parcial o final o se emita resolución, que de no cumplirse no da lugar a que se suspenda la caducidad.

Otro supuesto que prevé este artículo 67 corresponde a la configuración de la caducidad en el plazo de tres años cuando se trate de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación. El plazo se computará a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de liquidadores y síndicos. Cabe hacer la aclaración que cuando una sociedad entra en liquidación, ya no se otorga garantía del interés fiscal, respecto al ejercicio en que se inicia dicha liquidación, simplemente basta con que se dé el aviso ante la Administración de Recaudación correspondiente para liberar al liquidador de la responsabilidad solidaria con el contribuyente.

Es importante mencionar que la interrupción, no se da en la caducidad, es decir sólo se suspende eliminándose solamente el tiempo en que ésta subiste, para que una vez que se resuelve el medio de defensa interpuesto, o bien se dicte resolución a la verificación en el cumplimiento de obligaciones fiscales, se reinicie el conteo, a partir del momento previo a la suspensión, continuando así el término para que se configure la caducidad.

Asimismo ésta figura no se configura en los casos de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, como el caso de contrabando, defraudación fiscal, etc.

Una vez que se ha configurado la caducidad, el contribuyente interesado podrá acudir mediante solicitud a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la declaratoria de caducidad, o bien si existe una notificación, es optativo para el contribuyente hacer valer tal derecho mediante juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o recurso de revocación ante la propia autoridad.

CAPÍTULO III

PRÓRROGA DE PLAZOS O PAGO EN PARCIALIDADES

La prórroga de plazos se traduce al pago en parcialidades consistente en el entero de una contribución y accesorios legales de una manera fraccionada a un determinado tiempo.

3.1.- ANTICIPACION A LOS PLAZOS

Hemos estudiado que la exigibilidad de una obligación tributaria procede al momento en que transcurre en exceso el plazo a que se haya sometido, por lo que antes de que se acerque el vencimiento, el deudor tiene un cierto periodo mediante el cual puede cumplir en un momento determinado.

Durante el periodo que otorga la ley para cumplir con una obligación tributaria, el sujeto activo no puede hacer exigible el cumplimiento del pago. Asimismo el sujeto pasivo por regla general tampoco puede anticiparse en el pago salvo disposición expresa en la ley. De conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, se exige al sujeto pasivo una solicitud para efecto de cumplir con una obligación, la cual se estudiará más adelante dentro del presente capítulo.

3.2.- PRÓRROGA DE PLAZOS

Para el maestro Rafael de Pina prórroga significa "Aplazamiento de la realización de un acto o diligencia para su celebración en un momento posterior a aquél que estaba señalado para ser llevado a efecto"⁵⁹. En Derecho Fiscal la prórroga implica el vencimiento de un plazo el cual comienza con un nuevo plazo o periodo

⁵⁹ DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México 1998. Pág. 423.

concedido para cumplir con una obligación; es decir, la prórroga consiste en un diferimiento del vencimiento del periodo para cumplir.

3.3.- DIFERENCIA ENTRE PAGO A PLAZOS Y PRORROGA

El pago a plazos y prórroga tienen distinta naturaleza, el primero surge del retardo en el cumplimiento de una obligación, el cual la ley le da oportunidad al contribuyente de tener como opción aplazar o diferir el cumplimiento de la misma en una fecha posterior a la que se hubiere pactado. Esta idea conlleva a afirmar que lo anterior se materializa en el hecho de que el contribuyente cumplirá en un futuro en fecha determinada con su obligación de pago. Por otro lado, la prórroga extiende ese aplazamiento durante un tiempo determinado, lo cual significa que es aquel periodo posterior al límite del plazo que se haya establecido y que dura en tanto se cumpla con la obligación. La diferencia es que el pago a plazos implica un cumplimiento posterior, y la prórroga implica el periodo por el cual se va a cumplir, es decir, está inmersa en el aplazamiento o pago a plazos.

3.4.- PAGO FRACCIONADO

Fracción de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española significa lo siguiente: "División de una cosa en partes. Cada una de las partes o porciones de un todo con relación a él, dividido o consideradas con separación del todo"⁶⁰. En materia tributaria se concibe como una modalidad del pago a plazos o aplazamiento, el cual se determina mediante un vencimiento en el que se debe realizar o cumplir con la deuda, cuya prestación debe cumplirse en un tiempo más retardado mediante el pago de varias cuotas, que en conjunto constituyen la prestación íntegra, esto es, que cuando hay aplazamiento, la deuda se separa en

⁶⁰ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Editorial Espasa-Calpe, Tomo III, Madrid 1970, Pág. 637.

una o varias cantidades las cuales se deben pagar dentro de un tiempo determinado establecido por la ley.

3.5.- REQUISITOS QUE ESTABLECE LA PRÓRROGA PREVISTA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Licenciado Sergio Francisco de la Garza⁶¹ sostiene que el pago en parcialidades es "aplazar el pago a fecha distinta y futura" . Esta figura jurídica se encuentra regulada en los artículos 66 del Código Fiscal de la Federación y 59 de su Reglamento⁶², y consiste en el pago de contribuciones omitidas mediante el enterero de exhibiciones mensuales hasta enterar la totalidad del adeudo. Este es un derecho que la ley otorga a los contribuyentes, para el efecto de que regularicen su situación fiscal ante las autoridades hacendarias.

Para realizar el análisis de cada una de las hipótesis previstas en los artículos mencionados anteriormente, me permitiré transcribir los mismos:

"Art. 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, de conformidad con lo siguiente:

I.- La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Para efectos de esta fracción, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

⁶¹ "DE LA GARZA, Sergio Francisco". Op. Cit. pags. 641 y 642.

- a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.
- b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.
- c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.

La actualización que corresponda al período mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial a que se refiere el primer párrafo de esta fracción. El saldo que resulte conforme a este párrafo se expresará en Unidades de Inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad.

⁶² CALVO Nicolau, Enrique, MONTES Suárez, Elíseo, Et. Al. Sumario Fiscal 2001, Editorial Themis, México 2001.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá en los formatos de pago que entregará al contribuyente en forma semestral, los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión. Al momento del pago, los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

En caso de que el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubieren establecido para el crédito, se reducirá en un 10% para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo o en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

Los contribuyentes que cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, recibirán una bonificación del 5% calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

Cuando el número de parcialidades autorizadas sea superior a veinticuatro, los contribuyentes recibirán una bonificación equivalente a las primeras veinticuatro parcialidades más los pendientes de pago por el plazo autorizado y el monto de los recargos que se hubieren determinado y pagado en el mismo período, tomando en

consideración una reducción del 25% de la tasa establecida para tales efectos, sin considerar la reducción de la tasa a que se refiere el octavo párrafo de ésta fracción ni la bonificación establecida en el párrafo anterior. La diferencia de los montos señalados se expresará en unidades de inversión vigentes al momento del pago. Esta bonificación en ningún caso dará derecho a devolución, compensación o acreditamiento alguno.

La bonificación a que se refiere el párrafo anterior procederá cuando los contribuyentes hubieran cubierto en tiempo y en monto las primeras veinticuatro parcialidades. Para estos efectos, se podrán reducir las parcialidades subsecuentes en la proporción que representen, dentro del total de las que faltan por liquidar, el monto total de la bonificación correspondiente a las primeras veinticuatro parcialidades. La bonificación que se derive del descuento de los recargos por las parcialidades restantes se hará mediante la reducción del número de parcialidades hasta el momento en que esta última bonificación sea igual al monto del saldo del adeudo denominado en unidades de inversión. Este beneficio se perderá si posteriormente se incumple por más de dos meses, el pago de alguna de las parcialidades restantes. También procederá la citada bonificación cuando se opte por pagar la totalidad del saldo del adeudo después de haber pagado las primeras veinticuatro parcialidades, en cuyo caso se disminuirá la primera bonificación del mencionado saldo.

Lo dispuesto en los párrafos octavo, noveno y décimo de esta fracción no será aplicable a los adeudos fiscales que las autoridades hayan determinado o determinen mediante resolución que hubiere sido notificada al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá mediante reglas de carácter general los mecanismos y requisitos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en esta fracción.

II.- Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos, en los términos de este Código y de su Reglamento.

En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código, siempre que se cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III inciso a) del presente artículo.

III.- Quedará revocada la autorización para prorrogar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades sucesivas.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

No procederá la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año e calendario en curso, o de las que debieron pagarse

en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación.

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades”.

Asimismo el artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Art. 59.- Para los efectos de la autorización del pago a plazos a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dedique a actividades empresariales, un informe acerca de movimientos de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

Cuando el contribuyente solicite autorización en los términos de este artículo, en tanto se resuelve su solicitud deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes, considerando inclusive los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del Código hasta la fecha en que se resuelva la solicitud respectiva; cuando dicha solicitud sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, los pagos que deberá hacer mensualmente el contribuyente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar el día hábil

siguiente a la fecha en que se presente la solicitud respectiva, deberá efectuarse el pago de la primera parcialidad.

Quando el contribuyente deje de pagar o pague fuera de plazo cualquiera de las parcialidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerará, por ese sólo hecho, que ha desistido de su solicitud, debiendo cubrirse el saldo insoluto con recargos, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, los que se causarán a la tasa prevista en el artículo 21 del Código.”

De lo anterior se desprenden todos y cada uno de los requisitos que el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento establecen a fin de que se pueda realizar el pago a plazos, los cuales son los siguientes:

- a) Se debe presentar solicitud por escrito mediante el formato establecido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o mediante escrito cumpliendo con los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación;⁶³

- b) Dicha prórroga debe de tratarse de contribuciones determinadas en virtud de no haberse pagado durante los plazos establecidos por ley;

⁶³ “Art. 18.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito;
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho Registro;
- III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, y
- IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas. . .”

- c) Cumplir dentro del plazo máximo de 48 meses;
- d) Acompañar a la solicitud de prórroga de plazos en caso de tratarse de una actividad empresarial el movimiento de efectivo en caja y bancos indicando el plazo que se desea solicitar.
- e) Se deberán cubrir mensualmente parcialidades actualizadas en cuarenta y ocho partes o bien cubriéndolas de acuerdo al número de parcialidades solicitadas, mismas que se integran por las contribuciones no pagadas actualizadas mas recargos moratorios que se causen hasta la fecha en que se presenta la solicitud. Lo anterior se presenta en tanto la autoridad hacendaria resuelve dicha prórroga.
- f) La primera parcialidad deberá cubrirse y realizarse a más tardar el día hábil siguiente en que se presentó la solicitud.
- g) Al ser autorizada la solicitud, la parcialidad se integrará por el resultado de dividir el saldo insoluto de las contribuciones que se deben junto con las multas que se hayan podido generar, entre el número de parcialidades solicitadas, mas la parte correspondiente a los accesorios legales, distintos de sanciones, calculada de la misma manera.
- h) Del monto que se haya obtenido de realizar lo previsto en el inciso anterior, además se le aumentará el resultado de aplicar al saldo insoluto, la tasa que mediante ley fije el Congreso de la Unión por concepto de recargos por solicitud a plazos.

- i) Se deberá actualizar cada parcialidad de conformidad con lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación;⁶⁴
- j) El contribuyente debe garantizar el interés fiscal de conformidad al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación⁶⁵ una vez que haya obtenido la autorización la solicitud de prórroga.
- k) Cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se hizo la solicitud de prórroga, no procede la autorización de la misma a excepción de que se cumplan con todos los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no siendo aplicable esto en casos de aportaciones de seguridad social.

⁶⁴ "Art. 17-A.-El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado Índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

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

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

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El momento de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable".

⁶⁵ "Art. 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A;
- II. Prenda o hipoteca;
- III. Fianza otorgada por institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- V. Embargo en la vía administrativa, y
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones

3.5.1.- SOLICITUD

Esta se presentará mediante escrito conteniendo los siguientes requisitos:

- a) Nombre del contribuyente, o en su caso la denominación o razón social cuando se trate de sociedades mercantiles;
- b) Número de Registro Federal de Contribuyentes;
- c) Domicilio fiscal;
- d) Domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la(s) persona(s) autorizada(s) para recibirlas en su nombre.
- e) Firma del solicitante o en caso de ser una persona moral, la de su representante legal mediante instrumento notarial a través de cual acredite en todos sus términos su representación ante las autoridades hacendarias.
- f) En caso de tener una actividad empresarial se requiere anexo al escrito un informe del movimiento de efectivo de caja y bancos con el número de parcialidades que se hayan solicitado.

3.5.2.- OMISIÓN DE CONTRIBUCIONES

Las contribuciones son aquellas prestaciones establecidas por una ley de carácter fiscal a cargo de todas aquellas personas físicas o morales ya sean de nacionalidad

anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. . .”

mexicana o extranjera, las cuales deberán cubrirse en dinero y excepcionalmente en especie ante el Fisco Federal, para cubrir el gasto público.

Las contribuciones se encuentran previstas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación⁶⁶ y se clasifican en (a) impuestos, (b) aportaciones de seguridad social, y (c) contribuciones de mejoras y derechos.

(a) Los **impuestos** son todas aquellas prestaciones establecidas en la ley, distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los cuales deberán ser enterados por el contribuyente para contribuir al gasto público.

(b) Las **aportaciones** de seguridad social, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las define como aquellas contribuciones 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 benefician en forma especial por los servicios de seguridad proporcionados por el mismo Estado. La Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1º⁶⁷ establece que son las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; las cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores; las cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a cargo de los citados trabajadores; y las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a cargo de los militares.

Esta clase de contribuciones en la doctrina se les conoce como parafiscales y contienen las siguientes características:

⁶⁶ "Código Fiscal de la Federación". Op. Cit. Art. 2

⁶⁷ "Ley de Ingresos de la Federación". Op. Cit. Pág. 28.

- (i) Su producto no se incluye en el presupuesto del Estado.
- (ii) La autoridad autorizada para administrar éstas aportaciones de seguridad social es distinta al Fisco Federal además de contar con elementos propios para su recaudación y exigibilidad.

(c) Las **contribuciones de mejoras** se encuentran reguladas por el multicitado artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en su fracción tercera. Son aquellas que están establecidas por ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas (pavimentación de calles, banquetas, alumbrado público etc.). Estas siempre son prestaciones en dinero toda vez que el Estado lo requiere para cubrir el costo de la obra.

(d) Los **derechos**, se encuentran previstos por el artículo 2º fracción IV del citado ordenamiento jurídico y los define como aquellas contribuciones establecidas en ley, por los 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.

Visto lo anterior, el contribuyente para poder solicitar la prórroga de pago a plazos, debe necesariamente tratarse de la omisión o no cumplimiento de alguna o varias de las contribuciones arriba mencionadas.

3.5.3.- ACCESORIOS LEGALES

El maestro Rafael de Pina⁶⁸ considera que "accesorio es el objeto o derecho que se encuentra en relación de dependencia con otro llamado, por esta circunstancia principal", de lo cual podemos desprender que los accesorios de las contribuciones guardan una estrecha relación y dependencia con la obligación principal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º establece que los accesorios legales son los recargos, las multas, gastos de ejecución y en general todo aquel ingreso que perciba el Estado que sea distinto de las contribuciones. Asimismo en el último párrafo del precepto aludido manifiesta que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones y por tanto siguen la suerte de lo principal que les dio origen, lo cual guarda uno de los principios de las obligaciones en general el cual es que "lo accesorio siga la suerte de lo principal" lo cual se traduce en que los accesorios se equiparan a las contribuciones por tratarse de un ingreso a favor del Estado.

De esta manera el Código Fiscal de la Federación en ningún momento da una definición clara de lo que se son los accesorios de las contribuciones limitándose a establecer que los accesorios forman parte de la naturaleza propia de las contribuciones.

De lo anterior consideramos que los accesorios legales deben guardar cierta subordinación hacia la obligación tributaria siendo aquellas cantidades adicionales al crédito principal derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria contraída por el sujeto pasivo, sin que la generación de éstos llegue a ser superior al mismo.

⁶⁸ PINA, Rafael de y Rafael de Pina Vara, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1998, Pág. 21.

En la praxis, ésta idea jurídica de que los accesorios legales no sean superiores al crédito principal, es contraria al contexto jurídico que se vive en la actualidad, toda vez que muchas de las veces superan los accesorios al crédito principal, teniendo como consecuencia el que se violen los principios constitucionales en materia tributaria de proporcionalidad y equidad, así como la garantía de seguridad jurídica que establece el artículo 22 constitucional consistente en la prohibición de multas excesivas, lo cual se desarrollará en el capítulo IV del presente trabajo.

3.5.3.1.-ACTUALIZACIÓN

Tal y como quedó mencionado en el capítulo primero del presente trabajo, la actualización se encuentra prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación⁶⁹ y consiste en dar un valor verdadero al monto de una contribución por el transcurso del tiempo así como a las devoluciones a cargo del Fisco Federal. Para tal efecto se debe aplicar el factor de actualización el cual esta previsto en el artículo 17-B⁷⁰.

Es preciso destacar, que la figura de la actualización entró en vigencia en el año de 1990 y todos aquellas contribuciones que se generaron antes de este año, deben de aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor a partir del mes de diciembre de 1989 siendo éste el mes inmediato anterior del período.

⁶⁹ "Código Fiscal de la Federación". Op. Cit. Art. 17-A.

⁷⁰ "Art. 17-B.- Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código se actualizarán en los meses de enero y julio de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A de este código, salvo en los casos en que este ordenamiento establezca otros procedimientos o plazos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior es así ya que en muchos casos, las contribuciones que se generaron antes del año de 1990, la autoridad hacendaria aplica en su perjuicio esta disposición retroactivamente violando así de manera contumaz el artículo 14 constitucional que establece la irretroactividad de las leyes.

3.5.3.2.- RECARGOS

Tal y como quedó asentado en el capítulo primero del presente trabajo, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo establece que los recargos son accesorios de las contribuciones y que participan en la naturaleza de éstas. Por lo que se deben de entender no como una pena a favor del Fisco, sino como una falta de pagar oportunamente las contribuciones dentro de los plazos establecidos en la ley. De manera que los recargos se determinan en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del plazo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga constituyendo así un interés moratorio tal y como lo establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.⁷¹

3.5.3.3.- SANCIONES

Para el maestro Eduardo García Maynes⁷² la sanción es "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".

⁷¹Art. 21.- Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto 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 . . ."

⁷² GARCÍA, Maynes Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México 1969 Pág. 295.

En materia tributaria, el incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado ejerza en contra del contribuyente infractor una sanción la cual se clasifica en:

- a) Indemnización y
- b) Penas

La primera es de contenido económico y resarce al Fisco por los daños y perjuicios sufridos por el incumplimiento de la obligación fiscal de que se trate y dependerá en función de los daños y perjuicios causados.

Las penas son medidas disciplinarias que se imponen independientemente de existir daños y perjuicios y dependen de la gravedad de la infracción. Estas se subdividen a su vez en:

- a) Personales y
- b) Patrimoniales

Las primeras afectan directamente al contribuyente, tal como la privación de la libertad.

Las patrimoniales son aquellas que recaen principalmente en dinero como en el caso de una multa.

3.5.3.4.- GASTOS DE EJECUCIÓN

Estos también se encuentran regulados por el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los cuales se consideran como accesorios de los tributos participando de la naturaleza de éstos. El artículo 20 del citado código establece que como forma de aplicación de los pagos se tendrán en primer

término a los gastos de ejecución⁷³, y una vez cubiertos los accesorios el resto del pago se aplica al crédito principal.

Si la autoridad hacendaria efectúa una diligencia que implique el empleo del procedimiento administrativo de ejecución que contempla el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes están obligados a pagar de conformidad con el artículo 150 del citado ordenamiento el 2% del crédito fiscal actualizado en términos del artículo 17-A del multialudido ordenamiento por las diligencias que se realicen tales como el requerimiento de pago, embargo trabado, remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

Dado el carácter de accesorio de las contribuciones los gastos de ejecución ya que forman parte de la naturaleza de éstas, considero que es incorrecto el destino que se les da a los ingresos obtenidos por este concepto de acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario Federal que en su octavo párrafo determina que los ingresos recaudados por gastos de ejecución se destinarán a las autoridades fiscales federales para establecer fondos de productividad y para el financiamiento de programas de formación de funcionarios fiscales; creemos que éstos programas deben de surgir del propio presupuesto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que lo obtenido de gastos de ejecución se destine a cubrir los gastos públicos, siguiendo la suerte del crédito principal.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación determina en su artículo 74-b que cuando el requerimiento y el embargo establecido en el artículo 150 del Código se lleven a cabo en una sola diligencia se efectuará un sólo cobro por concepto de gastos de ejecución, asimismo si un crédito fiscal que origine el concepto de gastos de ejecución quede insubsistente en su totalidad por

⁷³Art. 20.- Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

resolución o sentencia definitiva no se cobrarán dichos gastos según lo dispuesto por el artículo 74-A del mencionado reglamento, Si en una sola resolución se determinan créditos provenientes de distintas contribuciones o que sean de diferentes años, para efecto de determinar el monto de gastos de ejecución se tomarán como un solo crédito fiscal.

Existe en el Código Fiscal el concepto de honorarios producidos por las notificaciones de mero requerimiento para el pago de las contribuciones no cubiertas dentro del plazo legal, situación que si bien no forma parte del proceso administrativo de ejecución, podemos considerar a nuestro juicio, dichos honorarios como parte de este concepto. De esta forma, el artículo 72 del Reglamento citado, en relación con la situación concreta prevista en el último párrafo del artículo 137 del Código, establece la cantidad de treinta mil pesos en concepto de dichos honorarios.

Finalmente el Código no ofrece un concepto de esta clase de accesorio, el cual creemos que lo debemos entender como el accesorio de la contribución consistente en el pago producido por los gastos efectuados por el fisco para el cobro de un crédito fiscal.

Cuando se trate de créditos inferiores al 2% del crédito fiscal, se cobrará la cantidad de \$211.09 en lugar del 2% del crédito.

Asimismo no podrá exceder el porcentaje del 2% del crédito fiscal de \$33,071.00. Además se pagará, por concepto de gastos de ejecución, las erogaciones extraordinarias en que incurra la exactora con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, relativas a gastos de transportes de bienes embargados, avalúo, publicación de convocatorias y edictos, inscripción de

gravámenes en el Registro Público que corresponda, los originados por la obtención de certificados de liberación de gravámenes, honorarios de depositarios y peritos, y honorarios de personas contratadas por los interventores.

Todos los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al Fisco Federal para el establecimiento de Fondos de productividad y para el financiamiento de programas de formación de funcionarios fiscales, salvo estén destinados por ley para otros fines tal y como establece el artículo 150⁷⁴ en su último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

3.5.3.5.- INDEMNIZACIÓN

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando no se cumple con la obligación fiscal dentro de los términos establecidos por la ley, el monto se actualiza desde el mes en que debió cumplirse con tal obligación además de pagar recargos como indemnización a la autoridad hacendaria por falta de pago oportuno.

Asimismo el párrafo séptimo del artículo 21 dispone que deberá indemnizar en un 20% del valor del título de crédito a la autoridad fiscal cuando el contribuyente se disponga a pagar con cheques sin fondos además de cubrir el monto del mismo, actualización y recargos generados. Es indispensable para que sea procedente la

⁷⁴ Art. 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

[I . . . III]

...
Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Indemnización que el título de crédito sea presentado en tiempo y que éste no sea pagado.

El procedimiento administrativo de ejecución es el medio por el que la autoridad fiscal podrá requerir y cobrar la indemnización, monto del cheque, actualización y en su caso los recargos generados además de la responsabilidad penal que se pueda incurrir por haber librado el contribuyente un cheque sin fondos para cubrir un crédito fiscal.

3.5.4.- GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL

La garantía del interés fiscal surge como una necesidad del Estado para asegurarse del debido cumplimiento de la obligación tributaria y su procedencia se encuentra regulada por el artículo 142 del Código fiscal de la Federación⁷⁵.

El maestro Francisco de la Garza⁷⁶ considera que las relaciones relativas a garantías fiscales "son aquellas en virtud de las cuales un sujeto pasivo se obliga para con el sujeto activo de una relación tributaria o fiscal principal a garantizar su cumplimiento".

Existen dentro del ámbito fiscal garantías de carácter personales las cuales consisten en que el sujeto pasivo se obliga al cumplimiento de la obligación tributaria con la totalidad de sus bienes, lo cual se traduce en que la única garantía

⁷⁵ Art. 142.- Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución;
 - II. *Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente;*
 - III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este código, y
 - IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.
- No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por éstos.

⁷⁶ DE LA GARZA, Francisco. Op. Cit. Pág. 466.

fiscal personal sea la obligación solidaria asumida de manera voluntaria y unilateral comprobando su idoneidad y su solvencia, tal y como lo establece el artículo 141 fracción IV del Código Fiscal de la Federación. Asimismo existen las garantías reales consistentes en que se gravarán ciertos bienes con cargas reales teniendo como consecuencia el que se cumpla con la obligación asumida.

En la especie la fracción II del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece que se puede garantizar el crédito fiscal si se solicita prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades cumpliendo con cualquiera de las garantías a que alude el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación mismo que establece lo siguiente:

"Art.141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A;
- II. Prenda o hipoteca;
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión;
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- V. Embargo en la vía administrativa; y

- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente en caso de que se demuestre la Imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. . .”

La garantía deberá constituirse en alguna de las formas arriba mencionadas y deben otorgarse a favor del organismo competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales. Asimismo el contribuyente podrá combinar las formas para garantizar el interés fiscal en términos del artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación⁷⁷. Visto lo anterior se explicarán cada una de las formas de garantizar el interés fiscal de la obligación tributaria.

3.5.4.1.- DEPÓSITO

El Código Civil establece en su artículo 2516 que el depósito “es un contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa mueble o inmueble, que éste le confía y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante.”

Asimismo para el maestro Miguel Angel Zamora y Valencia⁷⁸ el depósito “es aquel por virtud del cual una de las partes llamada depositario se obliga a recibir una

⁷⁷ “Art. 69.- Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, *podrán combinarse* las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del código, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretenda sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 141 del Código.

La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente aquel en que concluya el periodo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 141 del Código, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía.”

⁷⁸ ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Angel, Contratos Civiles, Editorial Porrúa, México 1994, pág. 221.

cosa mueble o inmueble que la otra parte llamada depositante le confía, para conservarlo y restituirla cuando éste se la pida o a la conclusión del contrato.”

Por su parte el maestro Oscar Vásquez del Mercado⁷⁹ nos dice que “es un contrato real y por lo tanto se perfecciona únicamente con la entrega de la cosa, hecha por el depositante al depositario. . .”

En materia fiscal esta forma de garantía real se considera de carácter administrativo toda vez que se realiza como consecuencia del cumplimiento de una disposición administrativa en virtud de que existe una afectación de bienes ya sean muebles o inmuebles con el fin de cumplir con el pago de una obligación fiscal, mismo que se hace a través de un billete de depósito por el monto del crédito fiscal actualizado más los accesorios legales así como los recargos que se generen dentro de los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

El contribuyente en el caso de que quiera retirar los intereses que se hayan generado lo puede hacer siempre y cuando permanezca la cantidad original en depósito de conformidad con el artículo 61 del reglamento del Código Fiscal de la Federación⁸⁰.

3.5.4.2.- PRENDA O HIPOTECA

Este tipo de garantías se encuentran dentro de la clasificación de las garantías reales en virtud de que existe una afectación de bienes muebles (prenda) o inmuebles (hipoteca).

⁷⁹ VASQUEZ, del mercado Oscar, Contratos Mercantiles, Editorial Porrúa, México 1997, págs. 179 y 180.

⁸⁰ “Art. 61.- Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del código, el depósito de dinero generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar pudiendo retirarse los intereses que se generen.

Para el maestro Miguel Angel Zamora y Valencia⁸¹ "es aquel derecho que se constituye sobre un bien mueble, determinado y enajenable que se entrega al titular para garantizar el cumplimiento de una obligación y que le da derecho de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación en el grado de prelación que señala la ley".

La prenda de acuerdo al artículo 2856 del Código Civil, "es un derecho constituido sobre el bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago."

Por su parte el maestro Oscar Vásquez del Mercado⁸² considera que "en virtud del contrato de prenda, el deudor, o un tercero, entrega al acreedor una cosa mueble confiriéndole el derecho de tenerla en su poder hasta el pago del crédito y de hacerse pagar con la misma, con preferencia a cualquier otro acreedor, si no se le cubre el crédito".

Asimismo la hipoteca de conformidad con el artículo 2893 del mismo Código, dispone que es "una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido la ley".

Al respecto, el maestro Ramón Sánchez Medal⁸³ considera que al hipoteca es "aquel contrato por el que el deudor o un tercero concede a un acreedor el derecho a realizar el valor de un determinado bien enajenable, sin entregarle la

⁸¹ "ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Angel" Op. Cit. Pág. 323.

⁸² "VASQUEZ del Mercado Oscar" Op. Cit. Pág. 503.

posesión del mismo, para garantizar con su producto el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago. . .”

En materia fiscal la prenda se encuentra prevista en el artículo 141 fracción II del Código Fiscal de la Federación y se entiende como una garantía real sobre bienes muebles. Se puede constituir sobre el 75% del valor de los mismos, siempre y cuando estén libres de todo gravamen hasta ese porcentaje.

También se podrá garantizar mediante prenda respecto de contratos de administración que celebren con una casa de bolsa a través de los cuales se ampare la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal y que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios Bursátiles, siempre y cuando esté designado como único beneficiario la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía la cual será aceptada sin mayor trámite en un 100% del valor nominal de los valores, siendo optativo para el contribuyente retirar los rendimientos que se generen por la inversión.

Tratándose de bienes que su procedencia sea extranjera, deberá acreditarse primeramente su legal estancia en el país, porque de no ser así la prenda no podría constituirse sobre el bien. Asimismo los bienes muebles que se encuentren en dominio de la autoridad fiscal o un acreedor, no podrán constituirse en este tipo de garantía.

La hipoteca se encuentra prevista por el mismo artículo 141 fracción del Código Fiscal de la Federación y se entiende como una garantía real sobre bienes inmuebles en un 75% del valor del avalúo o catastral, tal y como lo establece el

⁸³ SÁNCHEZ, Medal Ramón, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, México 1978, Pág. 421.

artículo 62 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación⁸⁴ debiendo además anexar al escrito de ofrecimiento un certificado de libertad de gravámenes expedido por el Registro Público de la Propiedad y del Comercio cuando menos tres meses antes de la fecha en que se pretenda constituir esta forma de garantía.

El otorgamiento deberá hacerse mediante escritura pública debidamente inscrita en el citado Registro Público conteniendo todos los datos relacionados con el crédito fiscal pudiendo garantizar en el futuro con la misma o ampliarla cada año de conformidad al artículo 141 fracción VI, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁸⁵

Este tipo de garantía puede ser constituida por el deudor o responsable del crédito o por un tercero propietario del inmueble el cual deberá cumplir con todos los requisitos que señala el artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.⁸⁶

⁸⁴ Art. 62.- Para los efectos de la fracción II del artículo 141 del código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

I.- [. . .]

II.- Bienes Inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral . . .”

⁸⁵ "Art. 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

[I. . .VI]

El reglamento de este código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad, y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. . .”

⁸⁶ Art. 65.- Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro en alguna de las formas a que se refieren las fracciones II y V del artículo 141 del código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este Reglamento”

3.5.4.3.- FIANZA

El maestro Miguel Angel Zamora y Valencia⁸⁷ considera que la fianza "es aquél contrato por virtud del cual una de las partes llamada fiador se obliga ante la otra llamada acreedor, al cumplimiento de una prestación determinada, para el caso de que un tercero, deudor de éste último, no cumpla con su obligación".

De conformidad con el artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal, la fianza "es un contrato por el cual una persona (fiador) se compromete con el acreedor a pagar por el deudor (fiado), si éste no lo hace".

Por su parte el maestro Oscar Vásquez del Mercado⁸⁸ considera que "la fianza es un contrato en virtud del cual una persona se compromete frente al acreedor al cumplimiento de una obligación, en caso de que el deudor no lo haga"

La autoridad hacendaria es la encargada de mantener la fianza mediante el organismo recaudador competente para que en caso de que llegue a ser exigible la obligación, la autoridad recaudadora aplique el procedimiento administrativo de ejecución requiriendo a la Afianzadora el pago inmediato del mismo, acompañando para tal efecto copia de todos aquellos documentos que acredite el crédito que fue garantizado así como su exigibilidad. En caso de que no se cumpla dentro del plazo establecido en la ley, la autoridad que ejecute los actos ordenará a la autoridad competente el remate en bolsa de los valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

⁸⁷ "ZAMORA Y VALENCIA Miguel Angel" Op. Cit. Pág. 423.

⁸⁸ "VASQUEZ, del Mercado Oscar" Op. Cit. Pág. 365.

En el momento en que se cancele la fianza, la autoridad fiscal que hubiere aceptado dicha fianza, debe comunicarlo de manera inmediata a la autoridad que requirió el otorgamiento de la garantía y enviar copia del oficio respectivo a la Institución fiadora y al fiador, haciendo la anotación de baja en el registro respectivo.

3.5.4.4.- EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

Esta forma de garantía se encuentra prevista por el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación misma que se traduce en la afectación o aseguramiento de los bienes que designa el contribuyente o en su caso "el embargo se constituye mediante el acto procesal del ejecutor dependiente del organismo de la Tesorería", tal y como lo menciona el maestro Sergio Francisco de la Garza⁸⁹, debiendo ser depositario de los mismos el contribuyente y subsiste hasta que exista una resolución definitiva.

El artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las siguientes reglas para conformar este tipo de garantía:

- a) Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente;
- b) El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y por cientos que establece el artículo 62 de este Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código;

⁸⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 590.

- c) Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina;
- d) Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y
- e) Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código.

El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

3.5.4.5.- OBLIGACION SOLIDARIA ASUMIDA POR UN TERCERO

Para el maestro Manuel Bejarano Sánchez⁹⁰ la solidaridad "es una modalidad de las obligaciones, caracterizada por la existencia de sujetos múltiples que pueden exigir y/o deben cumplir la prestación de su integridad, sea por haberlo convenido así o porque la Ley se los imponga".

El Código Fiscal de la Federación establece respecto a la obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. La asunción de solidaridad implica que se agrega un nuevo deudor al mismo vínculo.

⁹⁰ BEJARANO, Sánchez Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Harla, México 1998, Pág. 560.

Para que un tercero pueda asumir una obligación para garantizar el interés fiscal, debe estar en alguna de las siguientes situaciones:

- a) El tercero debe manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante Notario Público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este último caso la presencia de dos testigos.
- b) Para formalizar el otorgamiento de la garantía, el Jefe de la Oficina recaudadora deberá levantar un acta de la que entregará copia a los interesados y hará, en su caso, las anotaciones correspondientes en el Registro Público respectivo, cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles.

Además, para que un tercero asuma la obligación de garantizar, es necesario que cumpla con todos y cada uno de los requisitos que señalan las diversas formas de garantía.

3.5.5.- MOVIMIENTO EN EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS

Se le llama movimiento en efectivo en caja y bancos al informe que tiene obligación de anexar el contribuyente al aviso de opción de pago a plazos, siempre y cuando se dediquen a actividades empresariales, debiendo ser este informe proyectado al plazo que se solicita.

Lo que significa que si un contribuyente decide enterar en 48 parcialidades su adeudo, el informe relativo a su flujo de efectivo deberá proyectarse a 48 meses contados a partir de la fecha en que se presente su solicitud, ya que a través de este informe las autoridades fiscales pueden determinar cual es la situación financiera de los causantes y en su caso otorgar las parcialidades solicitadas.

3.5.6.- GASTOS DE FINANCIAMIENTO Y ACTUALIZACIÓN

Una vez que se presenta la solicitud de pago en parcialidades, el contribuyente tiene la obligación de pagar a más tardar el día hábil siguiente el entero de su primera parcialidad, la cual debe comprender la contribución omitida actualizada y recargos generados.

La fracción I del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, establece que el monto de cada parcialidad se integra por el monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se conceda la autorización, los accesorios distintos de las multas, desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculen los recargos.

Los recargos no deben confundirse con aquellos que se generan por la falta de pago oportuno, sino que los recargos a que se refiere el artículo 66, se refieren a los recargos que se aplican a los pagos en parcialidades, que son intereses que cobra el fisco federal por el beneficio de ir enterando a plazos una contribución omitida.

Asimismo se encuentra la actualización de las contribuciones que consiste en indexar las cantidades no enteradas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, desde el mes en que debió haberse pagado hasta que el mismo se efectúe.

3.6.- REVOCACIÓN DEL PAGO A PLAZOS

De conformidad con Guillermo Cabanellas⁹¹ la revocación consiste en la anulación de la disposición adoptada o del acto otorgado y para que surta efectos, se suele privar de éste a otro acto anterior, proviniendo de una declaración unilateral válida”.

Esta figura se presenta cuando el contribuyente no paga una parcialidad, con sus recargos por financiamiento, dentro de la fecha o plazo fijado para tal efecto. Para el supuesto de que la autoridad fiscal no haya resuelto la solicitud para pagar a plazos, se da como consecuencia lo siguiente:

- a) Si el contribuyente deja de pagar o paga fuera del plazo cualquiera de las parcialidades, se considera que el solicitante se desistió de su solicitud.
- b) Cuando ya fue resuelta la solicitud en forma positiva y el contribuyente se atrasa en el pago de su parcialidad, deberá enterar, además de su parcialidad, los recargos por falta de pago oportuno, calculados sobre las contribuciones omitidas que forman parte de la parcialidad no pagada, actualizadas desde la fecha de la autorización hasta la fecha en que se pague la parcialidad omitida.

Es importante destacar las causas por las cuales cesa la autorización para pagar a plazos, mismas que son las siguientes:

- a) Que desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente otorgue otra o bien amplíe la que resulte insuficiente.

⁹¹ CABANELLAS, Guillermo, Tomo V. Op. Cit. Pág.769.

- b) Que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
Este supuesto es lógico porque una vez que sucede esto, hay suspensión de pagos y por ende el contribuyente deja de enterar sus impuestos.
- c) Que el contribuyente deje de enterar tres parcialidades sucesivas.

3.7.- AUTORIZACIÓN

El artículo 66 en su primer párrafo dispone lo siguiente:

"Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses. . ."

La autorización para el otorgamiento del pago en parcialidades se debe conceder por el simple hecho de que se cumplan con todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el artículo en mención toda vez que es una facultad que está establecida por ley que debe ser acatada en todos sus términos por la autoridad hacendaria, no implicando privilegios o facultades discrecionales para el otorgamiento del pago en plazos

CAPÍTULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 66 PRIMERA FRACCIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

Para poder dar una definición de un principio Constitucional en materia fiscal es necesario en primer término, recordar lo que quedó asentado en el primer capítulo del presente trabajo respecto de aquella relación jurídico-tributaria la cual se traduce en una obligación que por virtud de dos sujetos, se crea un vínculo generándose así una cierta prestación teniendo como consecuencia un crédito fiscal.

De esta manera también debemos recordar que la fuente jurídica de dicha obligación tributaria tiene su origen en la Ley y que nace al momento en que el contribuyente (sujeto pasivo), ya sea persona física o moral, se encuentra bajo una hipótesis normativa, traducido en una conducta de hacer, no hacer o tolerar, frente al Estado (sujeto activo) la cual puede recaer en una prestación de carácter económico y excepcionalmente en especie, tal y como lo concibe el maestro Emillio Margáin Manautou⁹²

Ahora bien, la obligación jurídico tributaria al tener sus orígenes en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta en una evidente subordinación de la ley en materia fiscal respecto a la Constitución, ya que ésta al ser la norma superior y base principal de todo nuestro ordenamiento jurídico, significa que cualquier ordenamiento fiscal que sea expedido, necesariamente debe de realizarse cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos que establece la Ley Fundamental, ya que de no ser así, resultarían contrarias a la misma.

⁹² MARGÁIN, Manautou, Emillio Op. Cit. Pág. 226.

El principio Constitucional en materia fiscal que plasma la ley Fundamental se encuentra previsto en el artículo 31 fracción IV.⁹³

Como ley secundaria -en materia fiscal- se encuentra el Código Fiscal de la Federación, el cual cumple con este principio Constitucional, tal y como está previsto en el artículo 1º primer párrafo de dicho código.⁹⁴

En ese tenor, se cumplen con los requisitos que establece la Constitución en materia tributaria y que se traducen en los principios constitucionales que debe cumplir toda contribución, tales como el de generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y vínculo con el gasto público, mismos que a continuación se explicarán.

4.1.1.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio se encuentra regulado bajo el artículo 31 constitucional toda vez que dispone lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos..."

Lo cual se traduce en que toda persona (sujeto pasivo) ya sea física o moral, al encontrarse bajo cualquier hipótesis normativa prevista en un ordenamiento jurídico fiscal y de acuerdo a su capacidad contributiva, quedará obligado frente al

⁹³Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I. . .III]

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

⁹⁴"Art. 1.- "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Estado (sujeto activo) para realizar una conducta determinada a fin de contribuir para el gasto público y así cubrir con las necesidades del mismo.

Por su parte el maestro Ernesto Flores Zavala⁹⁵ sostiene que "el principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto puede gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. . ."

Cabe hacer la aclaración de que las leyes secundarias, que devienen de todo ordenamiento jurídico, tienen como finalidad el que se cumplan con todos y cada uno de los requisitos que establece la Ley Fundamental, lo cual en la especie se traduce en que no solamente es una obligación exclusiva para las personas de nacionalidad mexicana, el que deban de contribuir para el gasto público cuando se encuentren bajo la hipótesis normativa de los ordenamientos fiscales, es decir, la norma constitucional a través de sus ordenamientos secundarios, que en este caso son el Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 9^o⁹⁶ y la Ley del

⁹⁵ FLORES, Zavala Ernesto. Op. Cit. Pág. 205.

⁹⁶ "Art. 9.-Se consideran residentes en territorio nacional:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción, y

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º⁹⁷ mismos que hacen alusión a que cualquier extranjero ya sea persona física o moral, que sea residente en territorio nacional y que tenga su fuente de ingresos en territorio nacional, no quedarán exentos de cumplir con esta obligación, ya que por el simple hecho de que su fuente de riqueza se encuentre radicada en territorio nacional quedan obligados frente al Estado automáticamente⁹⁸.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante la Jurisprudencia número 17 publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación del año de 1965 en su primera parte, página 58 lo siguiente:

"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos a los que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 31 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia."

⁹⁷ "Art. 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, y

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

⁹⁸ El Congreso de la Unión a través de las facultades que le concede el artículo 73 fracción XVI de la Constitución ha establecido una norma jurídica a través de la Ley de Nacionalidad y Naturalización en su artículo 32 mismo que establece lo siguiente:

"Art. 32.- Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias. . ."

De lo anterior podemos desprender que todo aquel contribuyente con capacidad contributiva debe pagar todas aquellas contribuciones establecidas mediante ley, comprendiendo como se dijo anteriormente tanto a los nacionales como a los extranjeros que tengan su residencia en territorio nacional o siendo residente en el extranjero teniendo su fuente de riqueza en el País.

4.1.2.- PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

Este principio constitucional se encuentra regulado bajo el artículo 31 constitucional en su fracción IV, el cual establece lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I . . . III]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio. . ."

Este principio constitucional se encuentra íntimamente relacionado con el principio anterior porque toda aquella persona física o moral, ya sea de nacionalidad mexicana o extranjera residente en territorio nacional o que tenga su fuente de riqueza en el mismo, al encontrarse bajo la hipótesis normativa de un ordenamiento jurídico-fiscal, se encuentra obligado a contribuir para satisfacer las necesidades propias del Estado dentro de los límites y plazos que establece la ley.

Lo anterior es así, ya que se encuentra facultado para hacer cumplir con esa obligación, en el momento en que se encuentren bajo el supuesto normativo.

En la especie, comúnmente el Estado ejerce esta facultad, cuando al haberse situado cualquier persona jurídica ante la hipótesis normativa y no cumple con ésta

obligación, entonces se hace exigible ésta a través del llamado "Procedimiento Administrativo de Ejecución" el cual se encuentra regulado por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivo el cobro del crédito fiscal, lo cual resulta en muchas ocasiones una situación deplorable para el contribuyente toda vez que no únicamente el Estado hará efectivo el cobro llano del crédito fiscal, sino además los accesorios legales que se generen, tales como los recargos, multas y gastos de ejecución.

Ahora bien, este principio de obligatoriedad de las contribuciones debe entenderse como una obligación de carácter público, toda vez que al contribuir, se satisfacen necesidades de carácter público tales como servicios y obras de beneficio de la colectividad, que si no se cumplen, la misma constitución dota de facultades plenas al Estado para hacerlas cumplir.

4.1.3.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Al igual que los dos principios anteriores, se encuentra plasmado en el artículo 31 constitucional fracción IV, en la parte que establece lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I . . . III]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera *proporcional* . . ."

Por su parte el Doctor Andrés Serra Rojas⁹⁹ considera que proporción "es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí."

Este principio significa principalmente que el Estado al tener la facultad de imponer las contribuciones (entendidas como aquellas previstas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º primer párrafo¹⁰⁰ debe de establecerlas con la debida y justa parte de la capacidad económica de cada una de las personas para que puedan estar en facultad de cumplir con la obligación tributaria, para satisfacer el gasto público, sin que esto represente de ninguna manera el que se impongan con el casi total ingreso que se haya percibido.

Esto quiere decir, que de todos aquellos contribuyentes que se encuentren bajo la hipótesis normativa de contribuir, éstos deban de fijarse mediante ley de acuerdo con su capacidad económica, es decir, aquellos que perciben ingresos muy altos, éstos deben de tributar de acuerdo a lo que perciben, no siendo igual con aquellos que sean de medianos o menores recursos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido a través del Informe al terminar el año de 1969, de la Sala Administrativa en su página 52 lo siguiente:

"Todos los llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución en México si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del

⁹⁹ SERRA, Rojas Andrés, Ciencia Política, Editorial Porrúa, México 1983. Pág. 773.

¹⁰⁰ "Art. 2.-Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. . ."

obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos”

De la misma manera ha establecido el siguiente criterio:

“IMPUESTOS.- Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto.”

4.1.4.- PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este principio también está previsto por el artículo 31 fracción IV mismo que a continuación se transcribe:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I. . .III]

IV. - Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa. . .”

El maestro Emilio Margáin Manautou¹⁰¹ considera que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."

Asimismo el Doctor Serra Rojas¹⁰² estima que se entiende por equidad "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la coincidencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley".

De lo anterior, equidad significa igualdad, es decir, aplicar la justicia de acuerdo a cada situación en específico, obteniéndose mediante el trato igual a los iguales y desigual a aquellos que no se encuentran igualdad de circunstancias.

Este principio principalmente se basa en que toda ley por el simple hecho de ser general contiene los elementos de justicia y en consecuencia de igualdad. Esto significa que todas las leyes de carácter fiscal, deben ser iguales para todos los contribuyentes que se encuentren bajo el mismo supuesto jurídico sin hacer distinción entre los mismos no sin antes olvidar el principio de proporcionalidad de toda contribución para que se conserve una situación de igualdad respecto de cada precepto jurídico establecido en ley. Al respecto el maestro Stanley Fischer¹⁰³ considera que existe tanto la equidad horizontal que es la que establecen las leyes tributarias gravando igual a los iguales y la equidad vertical la cual establece que los desiguales deben tratarse de forma desigual.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del Informe de su Presidente a finales del año de 1974 emitió la Jurisprudencia en la Sala Administrativa en la cual se menciona lo siguiente:

¹⁰¹ MARGÁIN, Manautou Emilio, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, Pág. 109.

¹⁰² SERRA, Rojas Andrés, Op. Cit. Pág. 774.

“ . . . También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. . . ”

4.1.5.- PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

Este principio se apoya igualmente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, el cual establece lo siguiente:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I . . . III]

IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan. . . ”

El maestro Emilio Margáin¹⁰⁴ sostiene que por gasto público “se entiende toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto”.

Es decir, el gasto público tiene como fin el satisfacer las funciones y servicios públicos, los cuales deben de corresponder con beneficios para los contribuyentes por haber realizado sus contribuciones, ya que de otra manera resultaría muy

¹⁰³ FISCHER, Stanley, Et. Al. Economía, Editorial McGraw-Hill, Interamericana de México, México 1990. Pág.481.

¹⁰⁴ MARGÁIN, Manautou Emilio, Op. Cit. Pág. 123.

perjudicial que el Estado Impusiera todo tipo de contribuciones sin que tuvieran una contraprestación a cambio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a establecido el siguiente criterio:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc. El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones de los Estados relacionados con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido de que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación. . ." Fuente: Amparo en Revisión 2844/61 promovido por Clotilde Acevedo Viuda de Flores, misma que se encuentra visible en el informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente al término de 1973, páginas 383 y 384.

Otro criterio emitido por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación es el siguiente:

GASTOS PUBLICOS.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Jurisprudencia 118, Quinta Época Pág. 155, Primera Sección Volumen 2ª. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. (Compilación de fallos de 1917 a 1954, apéndice al Tomo CXVIII, publicado como Gastos Públicos No. 510, Pág. 962.

4.1.6.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio tiene su fundamento en la última parte del artículo 31 fracción IV, el cual establece lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[I . . . III]

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

Lo anterior tiene como base principal el que la autoridad hacendaria no puede hacer nada más allá de lo que la ley le permite es decir, no podrá imponer y exigir ni más ni menos de los elementos esenciales de cada tributo, teniendo que ejercer su facultad potestativa el Estado de acuerdo al carácter general, abstracto e impersonal que contiene toda norma jurídica.

En tales circunstancias, este principio permite que el contribuyente tenga la seguridad jurídica de que sólo por medio de la ley pueda conocer hasta que punto

el Estado puede exigir una determinada conducta, misma que si llegare a ser excesiva o contraria a los más elementales principios generales de derecho, el contribuyente tenga elementos necesarios para su defensa jurídica y así poder combatirlos mediante las instancias respectivas.

Por lo que podemos decir que el principio de legalidad en materia tributaria debe, en primer término, estar consagrado en una ley de carácter fiscal, teniendo la autoridad hacendaria el deber de actuar dentro de las facultades otorgadas por la ley, así como no emitir actos de molestia en contra de los contribuyentes si no están debidamente motivados y fundamentados por una disposición de carácter general, impersonal y abstracta.

Todo aquel tributo establecido en ley, debe contener y definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria tales como el hecho imponible, los sujetos de la relación tributaria, el objeto, la base y la cantidad de la prestación; no debiendo quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa¹⁰⁵. Es decir se podría utilizar como analogía al derecho penal a *nullum crimen sine lege*, al de "*nullum tributum sine lege*" en materia tributaria.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dejado definido mediante Jurisprudencia definida lo siguiente:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la

¹⁰⁵ Es decir podríamos utilizar por analogía el principio en derecho penal de "*nullum crimen sine lege*", al de "*nullum tributum sine lege*" en materia tributaria.

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse

absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. Amparo en revisión 5,332/75.- Blanca Mayerberg de González.- 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.- Ponente: Ramón Canedo Aldrete."

4.2.- CARACTERÍSTICAS DEL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL

El artículo 22 constitucional forma parte de las garantías individuales de seguridad jurídica o también llamadas por el maestro Juventino V. Castro¹⁰⁶ "garantías de procedimientos", las cuales son otorgadas a las personas, bienes o derechos, las cuales no podrán ser objeto de ataques violentos, o que, si éstos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación, lo cual quiere decir que el individuo está en seguridad dentro del Estado, es decir, que tiene la garantía de que su situación no será modificada sino por todos aquellos procedimientos previamente establecidos en ley.

El Estado en el ejercicio de su poder soberano frente a los gobernados, siempre afecta o se va a imponer de distintas maneras creando situaciones jurídicas las cuales son realizadas por diversas causas. Ahora bien, esta afectación o imposición por parte del Estado, debe de reunir ciertas formalidades o modalidades jurídicas las cuales se deben cumplir en forma obligatoria, porque de no ser así no sería jurídicamente válido y en consecuencia se estaría atentando contra la propia Constitución. Por lo que la autoridad está condicionada a que cumpla con todos y cada uno de los elementos o circunstancias tales como tomar en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia en la comisión del hecho infractor y la capacidad económica del

¹⁰⁶ CASTRO, V. Juventino, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, México 1986. Pág. 211

contribuyente para que en el momento que ejerza esa afectación al mismo esté en completo apego a la norma.

Dentro del contenido del artículo 22 constitucional se establece lo siguiente:

"...Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos y el tormento de cualquier especie, la **multa excesiva** la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales"¹⁰⁷

De la transcripción anterior, se desprende que está prohibido sancionar pecuniariamente al sujeto que se encuentre en desproporción con las posibilidades económicas y en general con todos los principios constitucionales en materia tributaria mencionados anteriormente del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria¹⁰⁸.

Por lo que la multa a través del tiempo ha evolucionado ya que es un medio de represión admitido en todos los códigos y por lo mismo ha sido objeto de constantes abusos, por la desproporción y por la inconveniencia con que se prodigó, aplicándola a todo genero de delitos. Situación que fue corregida por la Constitución de 1857 en donde ya había una prohibición de la multa excesiva.¹⁰⁹

¹⁰⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Porrúa, México 2001.

¹⁰⁸ Al respecto creemos que la prohibición de las multas excesivas es similar a lo previsto en la Constitución de los Estados Unidos de América, toda vez que la enmienda VIII establece que "no se exigirán fianzas excesivas, ni se aplicarán castigos crueles ni inusitados" Dicha prohibición es considerada como una garantía de seguridad jurídica ya que evita que el Estado arrastre o perjudique al individuo en su conducta.

¹⁰⁹ MONTIEL, Duarte Isidro, Estudio sobre Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 1979. Págs. 429 y 430.

4.3.- INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

Para poder dar la definición del Índice Nacional de Precios al Consumidor en necesario primeramente explicar qué es la inflación. Por lo que ésta se define como el incremento *generalizado y sostenido* de los precios de los bienes y servicios comerciados en un país.

Por lo tanto el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) se define como un indicador cuya finalidad es la de estimar la evolución de los precios de una canasta de bienes y servicios que en promedio consumen las familias mexicanas en un período determinado. Dada la gran importancia que tiene el gasto familiar en el gasto agregado de la economía, las variaciones del INPC se consideran una buena aproximación de las variaciones de los precios de los bienes y servicios comerciados en el país. De ahí que se diga que el principal uso del INPC sea el de estimar la inflación.

El Banco de México inició en 1927 la elaboración de índices de precios. A partir de entonces, el Banco a tratado de mejorar los métodos utilizados en dicha tarea. Por lo que mientras que en 1927 se calculaba un índice con base en la observación mensual del precio de tan sólo 16 artículos alimenticios en la Ciudad de México, la elaboración del INPC requiere cada mes de recabar 170 mil precios en 46 ciudades del país (cuando menos una de cada estado de la República). Esos 170 mil precios resultaban de investigar cuatro veces al mes los precios de 27,140 productos alimenticios y dos veces al mes los precios de 30,720 productos no alimenticios.

Las características del consumo familiar se determinan mediante una encuesta nacional de los productos y servicios que habitualmente demandan las familias mexicanas. Según la más reciente de dichas encuestas, las familias distribuyen su gasto preponderante entre 313 bienes y servicios genéricos. La cobertura del Índice abarca esos 313 productos y servicios genéricos, es decir, se investigan los

precios de todos ellos. Por tanto, puede afirmarse que en el Índice están representados todos los bienes y servicios que las familias mexicanas típicamente consumen.

Los 20 productos y servicios genéricos en los que más gastan las familias mexicanas son los siguientes:

Vivienda, gasolina, automóvil, servicio de restaurante, electricidad, servicio telefónico, tortillas, bistec de res, pasajes de microbuses o peseros, refrescos envasados, pasajes de autobúes urbano, pasajes de autobús foráneo, servicio de cantina, leche pasteurizada, pollo en piezas, carne molida de res, servicio doméstico, servicio de lonchería, gas doméstico y huevo. Lo anterior no quiere decir que necesariamente el patrón de consumo de una familia individual se deba ajustar a dicha lista.

Los recopiladores de precios visitan directamente los establecimientos comerciales, otros puntos de venta, así como los lugares donde se prestan los servicios considerados en la canasta del INPC, que son previamente determinados. Ahí recaban los precios, incluyendo impuestos, a los que se están ofreciendo al consumidor los artículos que forman parte del Índice. Debido a su elevada variabilidad, los precios de los alimentos se investigan semanalmente, en especial en el caso de los productos perecederos. En cambio, los productos que no son alimentos, al igual que los servicios, se cotizan cada quincena.

El Banco de México publica en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de cada mes el nivel del INPC correspondiente a la segunda quincena del mes inmediato anterior, mientras que a lo más el día 25 se presenta el nivel del Índice correspondiente a la primera quincena del mismo mes. Además, el Instituto Central publica mensualmente varios documentos con los resultados de los índices de precios que elabora.

4.4.-INCONSTITUCIONALIDAD DEL PAGO DE RECARGOS SOBRE RECARGOS

La facultad potestativa del Estado para imponer contribuciones se encuentra prevista en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Ley Fundamental, toda vez que año con año el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, estableciendo todas las contribuciones que sean necesarias para cubrirlo dentro de cada año. Si por alguna razón el Congreso establece una contribución después de haber sido aprobado el presupuesto, este se encuentra en posibilidad para legislar dicho acto no violando los principios de fundamentación y motivación ya que excepcionalmente el Acto Legislativo se funda y motiva. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS LEGISLATIVOS. LOS PODERES QUE INTERVIENEN EN SU FORMACIÓN NO ESTÁN OBLIGADOS A EXPLICARLOS.

Ni el Congreso de la Unión ni el Presidente de la República, en el ejercicio de la función que a cada uno de ellos compete en el proceso de formación de las leyes, tienen obligación de explicar los fundamentos o motivos por los cuales expiden y promulgan las leyes, ya que esa función sólo requiere el respaldo de la Ley Suprema, y no hay duda alguna de que los artículos 65, fracción II, 72 y 73, fracción VII, del Código Fundamental, autorizan al Poder Legislativo Federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; en tanto que el 89, fracción I, no sólo faculta, sino que, además, obliga al titular del Ejecutivo a promulgar las leyes que el Congreso de la Unión expida.

Volúmenes 139-144. Primera Parte, p. 134. Amparo en revisión 5,983/79.- Francisco Breña

**Garduño y Coags. 23 de septiembre de 1980.
Unanimidad de 17 votos.**

De la transcripción anterior resulta claro afirmar que el Congreso de la Unión tiene la facultad de legislar en cualquier tiempo una contribución, ya que precisamente la misma Constitución autoriza al Poder Legislativo para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

El artículo 71 fracciones I, II y III de la Constitución establece que sólo pueden proponer leyes el Presidente de la República, los Diputados del Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados de la Federación, por lo que en materia fiscal el Estado tiene la facultad de establecer contribuciones a través de sus poderes respectivos no olvidando señalar que la ley que contenga los tributos deban de contar con los elementos de toda contribución tales como el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago de manera expresa para no dar lugar a arbitrariedades o abusos por parte de la autoridad exactora.

Por lo que se refiere a la actualización de las contribuciones como pago extemporáneo prevista por los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación, considero que atenta tanto con el principio de legalidad establecido por el artículo 14 constitucional, así como por el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento, en virtud de que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se actualizan por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios del país aplicando el factor de actualización obtenido a través del 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, no actualizándose las contribuciones por fracciones de mes. Situación que para el caso de los recargos deja descubierta la inconstitucionalidad de los artículos arriba mencionados ya que en primer término nos preguntaríamos ¿porqué se causa la actualización por todo el mes y no cuando

se paga la contribución? Es decir, en el caso de que se tenga una fracción de mes, el referido artículo la considera como si se tratara de un mes completo, esto es, si una contribución se debió haber pagado el 12 de marzo y ésta se efectúa el 23 de marzo, se considera como si se tratara de un mes completo, esto es hasta el 12 de abril, situación que es a todas luces lesiva para el contribuyente toda vez que lo deja en total estado de imprecisión y desventaja, demostrando así la inmensa desproporcionalidad y equidad que debe de guardar toda contribución. Por lo que ante esta situación es necesario señalar que cuando existan casos donde se tengan fracciones de mes, no se debe considerar por el mes completo, sino que simple y sencillamente la actualización de la contribución deberá realizarse por la fracción del mes que se trate.

Aunado a lo anterior y como se ha señalado con respecto al INPC la inflación tiene como resultado la disminución del poder adquisitivo de la moneda por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público optó por actualizar las contribuciones, ya que de lo contrario se descapitalizaría mas aún al poseedor de unidades monetarias, o sea, las que están representadas por su valor nominal y por tanto no sufren cambios por el efecto inflacionario.

Tratándose del costo financiero¹¹⁰ que tiene el uso del dinero por otorgamiento de préstamos, para determinar el precio y además la recuperación del poder adquisitivo en una economía inflacionaria, se podrían establecer dos procedimientos:

- A.** Altas tasas de interés¹¹¹ sobre valores nominales
- B.** Tasas de interés reales¹¹² sobre valores nominales indexados.

¹¹⁰ "Es aquella compensación que una entidad económica (persona física o moral) está dispuesta a aceptar por posponer su consumo presente".

¹¹¹ "Es una cantidad que será pagada en un tiempo determinado por el uso de un capital establecido"

Con respecto al primer procedimiento, en una economía no indexada se tendría que incrementar la tasa de interés con base en el índice Inflacionario, pues el valor nominal que se recibe es el mismo, pero sin embargo con el fin de restituir la pérdida del poder adquisitivo se incrementa la tasa de interés.

Las operaciones de financiamiento en nuestro País siguen este sistema. Por ejemplo, si se solicita un préstamo bancario la obligación es el pago del valor nominal mas los intereses que serán a tasas de 30, 40 ó 50%, dependiendo del INPC.

Con el segundo procedimiento, si se indexara la economía se tendría que ir ajustando automáticamente el valor nominal con la inflación respectiva para restituir la pérdida de poder adquisitivo y además el cobro de un interés, pero a una tasa real, por ejemplo de 8, 9 ó 10% que sería el precio por el uso del dinero.

En México hasta el 1° de enero de 1990 se siguió el primer sistema, sin embargo a partir de esta fecha se optó por el segundo determinándose que cuando no se paguen las contribuciones en los términos y plazos establecidos se deberá actualizar y aplicar los recargos.

De lo anterior se pueden mencionar dos inconstitucionalidades:

- a) Al establecer el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que no se actualizan las contribuciones por fracción de mes, antenta contra los principios fundamentales de proporcionalidad y equidad plasmados en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna.

¹¹² "Es aquella tasa de interés que tiene incorporada la inflación"

b) Al actualizarse una contribución se atenta contra los principios fundamentales de proporcionalidad y equidad que debe contener toda contribución, ya que así como se actualiza una contribución para no perder su valor real, se esperaría que también se actualizaran los sueldos, precios de los productos, impuestos, servicios, etc., llevando consigo a tener una economía hiperinflacionaria.¹¹³

Por otro lado, para la determinación del factor de actualización que se aplica a una contribución pagada en forma extemporánea, debe haber una división de Índices Nacionales de Precios al Consumidor de conformidad con el artículo en mención y después aplicarse a la contribución omitida desde la fecha en que se dejó de pagar.

Ahora bien, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en sus dos primeros párrafos establece lo siguiente:

"Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país que se trate.

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 diez días del mes siguiente al que corresponda. . ."¹¹⁴

Asimismo, el artículo 21 en su primer párrafo establece lo siguiente:

¹¹³ "Es el incremento acelerado y sostenido del nivel de precios de los bienes y servicios comerciados en un país".

"Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. . ."

De lo anterior, es preciso destacar que el legislador otorga ciertas facultades a Banco de México para que éste sea quien calcule en el Diario Oficial de la Federación el Índice Nacional de Precios al Consumidor¹¹⁵ mes a mes, y en base en ello, se pueda obtener el factor de actualización para que se aplique a una contribución pagada de forma extemporánea, lo cual es contrario a derecho ya que Banco de México no tiene el carácter de autoridad y por lo tanto no puede ni debe tomarse en cuenta un cálculo toda vez que no forma parte del Poder Legislativo. Por lo que la determinación del monto de una contribución en éste sentido, es violatorio del principio de legalidad estipulado por el artículo 31 fracción IV Constitucional por la simple y sencilla razón de que el Índice Nacional de Precios al Consumidor no es emitido por el Poder Legislativo quien únicamente está facultado para crear una ley e imponer una contribución.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó una tesis aislada en el mes de marzo de 1997 bajo el siguiente rubro:

CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL.

¹¹⁴ "Código Fiscal de la Federación" Op. Cit. Art. 20.

¹¹⁵ "El Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) es un indicador cuya finalidad es la de estimar la evolución de los precios de una canasta de bienes y servicios que en promedio consumen las familias mexicanas en un período determinado. Dada la gran importancia que tiene el gasto

Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que se debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno. . ."La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aún cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso de tiempo y con motivo de los cambios de precios e el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del Código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Visible bajo el número XXXIX/1997 a fojas 134 y 135 del Semanario Judicial de la Federación del mes de marzo de 1997.

Al respecto cabe mencionar que para el Legislador no se está ante la presencia de una doble indemnización, situación que resulta realmente grave hacia el

contribuyente ya que en el texto de la tesis menciona que la actualización se origina por el cambio de precios siendo distinta a la naturaleza de las contribuciones y por lo tanto no ser la misma, siendo evidente que al confirmar su constitucionalidad, trae como consecuencia a largo plazo y dada la inflación que vive el País actualmente, dejar en el olvido los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Caso fundamental que el enfoque de nuestro máximo Tribunal además de ser limitado, no explora campos que por necesidad deben de despejarse. El precepto debe de mirarse a la luz de la proporcionalidad, si un contribuyente puede o no tener capacidad de pago después de que le han calculado los recargos que de suyo son exageradamente altos y muy superiores al interés legal que marca el Derecho Común (Código Civil art. 2395 que es del 9% anual). Hay que destacar que es a la Suprema Corte, a quien corresponde, por ser la última instancia el pasar analizar el enfoque económico del impacto de una actualización de un accesorio de la contribución. Con un juego de palabras, si es o no "doble indemnización" no se despeja el problema. Se hace para conocer, si ese impacto económico, llámesele como se le llame, agravia a la proporcionalidad que debe de tener el gravamen y por ende al bolsillo del contribuyente.

Por otro lado, se insiste que se está dejando al arbitrio de una persona de derecho público con carácter autónomo¹¹⁶ el establecer el mencionado Índice Nacional de Precios y su publicación, lo cual no emana de una ley, ni decreto o reforma por no ser una autoridad competente ni seguir el proceso legislativo para la creación de una ley, por lo que es claro que al no surgir de ésta, se viola el principio de legalidad tributaria preservada en el artículo 31 fracción IV de la constitución en virtud de que la norma jurídica no regula la tasa o tarifa para revaluar el monto de

¹¹⁶ "Ley del Banco de México" Editorial Porrúa, México 2001. Artículo 1º.

las contribuciones dejándolo al criterio de un tercero para determinar y publicar el índice para obtener un factor aplicable a la contribución omitida.

Asimismo, resulta la inconstitucionalidad del artículo toda vez que el artículo 14 párrafo segundo de la Constitución establece lo siguiente:

"Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".¹¹⁷

En efecto, el Índice Nacional de Precios al Consumidor contenido en los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación, violan de manera clara el artículo antes transcrito toda vez que tales Índices de Precios no están en ley expedida con anterioridad al hecho que en la especie es la omisión de una contribución.

Es de importancia mencionar que la actualización y los recargos, al ser accesorios¹¹⁸ de la contribución, forman parte de ellas tal y como lo dispone el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. De esta forma el Banco de México al contribuir con elementos para establecer la actualización y recargos como accesorios de las contribuciones, está implícitamente determinando parte de la naturaleza de la contribución para lo cual no tiene facultades meramente constitucionales. aún y cuando arbitrariamente así lo establezcan los artículos mencionados de inconstitucionales, violándose por ende, el artículo 73 fracción VII y XXX de la Constitución, los cuales establecen lo siguiente:

"Art. 73.- Son facultades exclusivas del Congreso de la Unión:

¹¹⁷ "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" Art. 14.

[I. .VI]

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

[VIII. .XXIX]

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión¹¹⁹.

Por lo que es claro el que Banco de México no es el órgano competente ni facultado para aplicar el Índice Nacional de Precios toda vez que desde el punto de vista estrictamente constitucional, el Congreso de la Unión es el único que puede dictar tasas o índices de manera unilateral para determinar la revaluación de una deuda (contribución omitida).

De esta manera se demuestra la violación al principio de legalidad tributaria que establece el artículo 31 fracción IV constitucional y por ende la inconstitucionalidad de los artículos que contienen el cobro actualizado de una contribución en pago extemporáneo.

Por el simple hecho de que el contribuyente omite pagar una contribución, desconoce la forma cierta en que debe contribuir al gasto público, ya que el factor o los índices para actualizar no están previstos en la ley, lo cual es totalmente contrario a la constitución, no existiendo así ningún pretexto para justificarlo, toda vez que existe en verdad una arbitrariedad en la imposición e imprevisibilidad en las cargas tributarias, y por consecuencia no hay un apoyo que verdaderamente se apego a la Constitución para la obtención y aplicación del factor de actualización de las contribuciones en relación con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

¹¹⁸ "Tal y como quedó asentado en el capítulo III del presente trabajo en la definición de los accesorios legales"

Cuando el Fisco Federal pretende cobrar una contribución omitida por el sujeto que se coloque bajo el supuesto de la hipótesis normativa, en el tiempo que tuvo para ello, de manera implícita está sancionándolo con la actualización de la contribución mas la imposición de intereses moratorios (recargos) durante todo el tiempo que dure el incumplimiento, y además otra sanción administrativa por no haber pagado cuando estaba obligado por considerarse en la ley respectiva, esa misma conducta morosa.¹²⁰

De esta forma el artículo 22 constitucional se viola con el acto del Fisco Federal que determina y posteriormente cobra, una contribución omitida, pero actualizada, más recargos y multas sobre el monto actualizado, porque el propio artículo señalado establece lo siguiente:

"Art. 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos y el tormento de cualquier especie, la **MULTA EXCESIVA**¹²¹ la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales".

(Las mayúsculas y cursivas son nuestras)

De lo anterior es evidente que la multa aplicada al contribuyente moroso, es excesiva, ya que debido a la naturaleza jurídica sancionatoria de la actualización tributaria, para el caso de pago a requerimiento, se está castigando al contribuyente que incurra en mora y además de que se le obliga a reparar el daño patrimonial que ha sufrido la colectividad, al no haber enterado la cantidad a que

¹¹⁹ "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" Op. Cit. Art. 73.

¹²⁰ Este tipo de infracción considero que es de igual forma excesiva y violatoria de los artículos 22 y 23 constitucionales, toda vez que al tratar de aplicar sobre el patrimonio de un contribuyente, la imposición y requerimiento de la actualización, mas intereses moratorios y sanción administrativa por no haber pagado en tiempo, el Legislador de manera ventajosa está en completa contravención al equilibrio fiscal que debe existir entre el Fisco Federal y el contribuyente.

¹²¹ La cual se considera como una sanción pecuniaria que está en desproporción de las posibilidades económicas del contribuyente.

está obligado a tiempo; de ahí el carácter mixto de tal sanción, es decir, reparador por un lado y represivo por otro, que tiene como consecuencia el que se intimide y reprima a los demás causantes y así se puedan abstener para incurrir en mora en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De esta forma al actualizar una contribución omitida, se está sancionando al contribuyente moroso, obligándolo a que repare los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, más la imposición de recargos¹²², pero sobre el monto actualizado, y por último se le sanciona con multa de acuerdo al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación que puede ser desde el 50% o 100%, más agravantes dependiendo del caso en un 20% para reincidencia, y 60% para los que establece la fracción II del artículo 75 del citado ordenamiento.

En este sentido se viola claramente la garantía consagrada en el citado artículo 22 constitucional, toda vez que la multa que se le imponga al responsable tributario que omita una contribución, es excesiva, ya que resulta de manera desproporcionada la reparación del daño y perjuicio al Fisco Federal, al actualizar en primer término la contribución no cubierta en tiempo, más la imposición de recargos sobre esa cantidad y el castigo de que se actualice tal contribución al deudor, disminuyendo con esto de manera considerable su patrimonio, como para que todavía se le imponga una sanción que como mínimo, es la mitad del monto actualizado siempre que pague con los accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto omitido, y si no es así, será al 100% sin dejar atrás a los agravantes, si los tuviere, obligando con esto, a pagar prácticamente otro monto igual al actualizado de la contribución omitida o mayor, en la mayoría de los casos, lo cual deviene totalmente excesivo, ya que se desproporciona el

¹²² Considero que aún y cuando existen criterios en donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en que los recargos son intereses moratorios que indemnizan los daños y perjuicios que se causan con el incumplimiento de una obligación fiscal. tienen el carácter de sancionatorios.

cobro exigido con lo que estaba obligado originalmente el contribuyente que omitió el pago de la contribución, haciendo a la multa impuesta notoriamente excesiva.

A mayor abundamiento, esa sanción excesiva correspondiente al 50% ó 100% del monto actualizado de la contribución omitida, no tiene como finalidad el sufragar el gasto público, sino que será tal y como lo dispone el artículo 59-Bis del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

"Art. 59-Bis.- La constitución y la distribución de los fondos a que se refiere el artículo 70-Bis del código¹²³, se harán previa la reducción del 2% a que se refiere la fracción III del artículo 22 del mismo ordenamiento, de conformidad con lo siguiente:

- I. El Fondo de Productividad Directa se formará con el 60% de los ingresos que la Federación obtenga efectivamente, provenientes de multas que hayan quedado firmes, impuestas por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, cuando dicha infracción se conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hecha excepción de las multas que tengan otro destino específico.

Este fondo se distribuirá entre los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que intervienen directamente, en cada caso, en el ejercicio de las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución relativa a las multas que forman el citado fondo.

¹²³ Cabe hacer la atenta aclaración que este artículo se encuentra derogado toda vez que no aparece en el Código Fiscal de la Federación vigente.

- II. El Fondo de Productividad Indirecta se formará con el 40% restante de las multas a que se refiere la fracción anterior y con el 100% de las demás multas firmes que la Federación perciba efectivamente por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, hecha excepción de aquéllas que tengan otro destino específico.

Este fondo se distribuirá entre los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que intervengan indirectamente respecto de las multas a que se refiere la fracción anterior, así como entre todos aquéllos que lo hagan en relación con las demás multas que constituyen este fondo;

- III. El Fondo Complementario se formará con los remanentes que resulten de las cantidades no distribuidas durante el año, provenientes de los fondos previstos por las fracciones anteriores.

Este fondo se distribuirá entre los servidores públicos a que se refiere la fracción anterior, así como entre aquellos que se encuentren adscritos a las unidades administrativas centrales relacionadas con el ejercicio de las facultades señaladas en dicha fracción.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto por este artículo y por las reglas de carácter general que al efecto dicte, determinara los límites máximos, porcentajes y montos de las participaciones, así como las categorías de los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a que el mismo se refiere”.

Lo anterior es una transgresión clara al artículo 31 fracción IV constitucional toda vez que el monto actualizado de una contribución omitida, no se destina a sufragar el gasto público, tal y como lo establece el precepto en mención, sino que se destinan a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento de la ley, lo cual se traduce en verdaderos premios a merced de los

contribuyentes multados por la mora en que incurren al no enterar una contribución a tiempo. Por lo que también es inconstitucional ese destino de multas, y no obstante, de ser excesivas, aunadas al cobro actualizado y de la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. Por lo que al no destinarse para el gasto público, las multas resultan excesivas e inconstitucionales.

Por todo ello, se considera violatorio de las garantías individuales el que no se destine correctamente lo recaudado por el pago extemporáneo de una obligación tributaria al gasto público, en virtud de que debería protegerse por la prudente apreciación del Legislador, ya que de lo contrario, se seguirá dejando al arbitrio de la autoridad, autorizada en ley la imposición de multas excesivas, sin atender la transgresión constitucional que se suscite, y dejando sólo a aquellos que tengan la posibilidad de tener medios de defensa, la oportunidad de hacerlo valer en otras instancias jurídicas tales como el Juicio de Amparo.

Otra violación constitucional a la garantía individual consagrada en el artículo 23 de la Carta Magna, se patentiza, al requerir de pago el Fisco Federal, al contribuyente moroso, de una cantidad debida, actualizada por todo el tiempo del incumplimiento, más la imposición de recargos por el mismo lapso, y además, una multa por la contravención al Código Fiscal de la Federación que considera también a la mora del contribuyente una infracción, y por eso, le sanciona.

En efecto, del artículo 23 Constitucional se desprende en su parte relativa que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. . ." como garantía de seguridad jurídica, concebida por el principio universal de derecho "no dos veces lo mismo, *non bis idem*"¹²⁴.

¹²⁴ CABANELLAS, Guillermo, Repertorio Jurídico de Locuciones, Máximas y Aforismos Latinos y Castellanos, Editorial Hellasta S.R.L. Buenos Aires 1974, Pág. 128.

Este principio aplicado en el texto constitucional para los casos de los juicios criminales, tiene significación por analogía al tema que trato, porque como he dejado escrito en capítulos anteriores, el género de las consecuencias jurídicas con motivo de la inobservancia de la ley, son las sanciones; y las especies son: las penas y las multas, por lo que, en concreto digo que, el Fisco al cobrar una contribución actualizada omitida, más sus accesorios, comprendiendo en éstos a los recargos y multas, está sancionando dos veces la misma conducta, y por ende, conculca analógicamente el principio General de Derecho, consagrado en el artículo 23 Constitucional.

De acuerdo a la naturaleza jurídica que he esgrimido en el capítulo anterior de la figura jurídica "actualización", como sanción, puedo añadir que es mixta, siguiendo al maestro De la Garza, porque es represiva y además tiende a resarcir al Fisco por los daños y perjuicios causados, ya que, el objeto de actualizar el monto de una contribución omitida, es indexar o revaluar la deuda, por la merma que sufra el dinero y su poder adquisitivo, debido a lo que comúnmente se conoce como inflación, la cual afecta al patrimonio del Estado, y por no enterarla a tiempo sufre un daño y perjuicio, así que, como consecuencia, se le actualiza la contribución, (caracteres reparador y represivo) lo que crea además una intimidación a los demás contribuyentes para desistir en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Aunado al cobro de la contribución actualizada, está el cálculo y la imposición de los recargos o intereses moratorios, que, precisamente por la mora del contribuyente, se deben aplicar para indemnizar o resarcir los daños y perjuicios que sufra el Fisco por la omisión de la contribución que se trate.

Como se observa de éste análisis, al actualizarse el monto de la contribución omitida, desde la fecha en que se dejó de cubrir, hasta aquella en que se pague,

se revalúa la deuda y se adecua a la realidad económica, tal contribución, aumentando lógicamente el monto adeudado, por lo que es claro que entonces YA NO existe un daño y un perjuicio en contra del Fisco pues está obteniendo una cantidad mayor a la debida originalmente, y que equipara el poder adquisitivo con respecto a la inflación, al que hubiera tenido el día en que la obligación se hubiera satisfecho, de haberse hecho. Por tanto pienso que en este caso, los recargos son excesivos ya que se exige el pago de los mismos, sobre la cantidad actualizada, la cual no expresa en esa condición ningún daño o merma al Fisco, y además se calculan por todo el tiempo del incumplimiento, lo que es también arbitrario, porque al cobrarse, éstos quedan, no como intereses moratorios, sino como ganancia sobre el monto actualizado por todo el tiempo de mora, lo cual no cumple con el objetivo proporcional del cobro de la contribuciones que sirven para sufragar el gasto público.

Por otra parte, el Fisco Federal también impone otra sanción con carácter punitivo, o sea la multa, sobre el monto actualizado adeudado. Esta sanción administrativa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario es de carácter secundario, pero que también beneficia al Fisco, como lo escribe la maestra Margarita Lomelí Cerezo.

Si bien es cierto que la multa es una sanción que está contemplada con anterioridad a la reforma que introduce la actualización de las contribuciones para pago extemporáneo, también lo es, que dicha figura jurídica realmente es una sanción impuesta al contribuyente que omita pagar su obligación fiscal, ya que si fuera meramente reparatoria o indemnizatoria, desaparecerían los recargos; así, al coexistir en el cobro de una contribución omitida, la figura de la actualización y la multa, se está en presencia de una doble sanción por la misma conducta transgresora de la Ley Fiscal, que concretamente es la mora u omisión en el pago oportuno, por ello es inconstitucional el requerimiento hecho por el Fisco Federal a

un contribuyente del pago de una obligación omitida, actualizada, más recargos y multas, atentando a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 23 Constitucional aplicada por analogía al caso en cuestión, ya que se sanciona o juzga dos veces la misma transgresión a la Ley (la mora o incumplimiento), haciendo inconstitucional dicho requerimiento por contravenir la garantía citada.

Estas vulneraciones a las garantías de gobernados no deben seguirse permitiendo, y en la medida de lo posible, se deben pugnar porque se corrijan, o al menos de que se escuche y ampare con la protección de la Justicia Federal cuando así sea solicitado, a fin de que se dejen de aplicar los preceptos inherentes fiscales al requerimiento tratado, si se presenta el caso.

CONCLUSIONES

1.- La importancia que reviste conocer el momento en que surge la obligación tributaria se contempla en determinar la disposición legal aplicable a la conducta asumida por el sujeto pasivo de la obligación cuando se encuentre bajo el supuesto jurídico de la norma de que se trate. Asimismo es importante destacar su exigibilidad por parte del sujeto activo, tanto de las contribuciones como de sus accesorios, así como la posible imposición de sanciones por infracciones que se hayan generado por el incumplimiento de dicha obligación.

2.- El espíritu del legislador contenido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, consiste en otorgar a los contribuyentes morosos la oportunidad de cumplir debidamente su situación fiscal, al permitirles pagar en parcialidades las contribuciones omitidas.

3.- Aún y cuando a través del tiempo han existido modificaciones o reformas al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el legislador nos ha hecho creer que dichas modificaciones o reformas están compaginadas con la situación real económica del país, lo cual resulta un tanto ingenuo toda vez que al otorgar este beneficio, siempre se han vigilado y controlado muy minuciosamente los intereses del Fisco Federal para que nunca sufra menoscabo en su patrimonio.

4.- La primera parcialidad del pago en parcialidades está integrado por la contribución omitida actualizada y los recargos calculados, a partir de que se debió enterar hasta la fecha en que se cubra la primera parcialidad, que es al día siguiente en que se presentó la promoción ante la autoridad correspondiente; lo que implica que no se siguen generando recargos por mora. Esta afirmación, se desprende del segundo párrafo del artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, relativo a que cuando el contribuyente solicite la autorización, en tanto se resuelve su solicitud, deberá pagar mensualmente, parcialidades

actualizadas a treintaisisavias partes, considerando inclusive, los recargos causados conforme a la tasa prevista en el propio ordenamiento.

5.- El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece que a partir de la segunda parcialidad los recargos por prórroga que cobra el Fisco Federal al contribuyente deben enterarse en razón de que durante el plazo permitido se causarán recargos sobre el saldo insoluto incluyendo accesorios, actualizados, lo cual significa que es hasta el momento en que el Fisco Federal confiere la autorización para pagar en plazos, cuando el contribuyente tiene la obligación de enterar estos recargos en debido acatamiento a lo previsto por el artículo 5º del Citado Código.

6.- El artículo 66 fracción primera del Código Fiscal de la Federación tiene inmersa la figura de la actualización de una contribución, violandose de esta manera los artículos 14 y 31 fracción IV constitucionales, en virtud de que las contribuciones se actualizan por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios aplicando el factor de actualización que se obtiene a través de Banco de México, no actualizándose las contribuciones por fracciones de mes. Situación que para el caso de los recargos se traduce en una transgresión a los mencionados artículos debido a que la actualización se causa por todo el mes y no cuando se cumple con la obligación de pago de dicha contribución, es decir no se debe considerar por mes completo sino por fracción de mes. Por lo que se dejan totalmente en el olvido los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria.

7.- Es necesario que se haga un estudio integral respetando el principio constitucional de proporcionalidad tributaria en relación a si un contribuyente tiene o no capacidad de pago después de que se le hayan calculado recargos que de suyo son verdaderamente altos y superiores al interés legal que establece el Derecho Común, siendo una responsabilidad para la H. Suprema Corte de Justicia

de la Nación realizar un verdadero análisis del impacto que representa actualizar el accesorio de una contribución, como en la especie lo regula el artículo 66 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, y que de no hacerlo a conciencia, seguira agravando la proporcionalidad del gravámen y el bolsillo del contribuyente.

8.- Consideramos que el Banco de México al calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor para obtener el factor de actualización aplicable a una contribución omitida, viola sin lugar a dudas la garantía de legalidad prevista en el artículo 31 fracción IV y 73 fracciones VII y XXX Constitucionales aún y cuando existan criterios encontrados, en virtud de que a dicho Organismo por ningún lado se le ha otorgado el carácter de autoridad legislativa, además porque en las contribuciones no se integran todos los elementos que deben reunir de manera expresa y de forma cierta en la ley, teniendo como resultado que el contribuyente al encontrarse bajo el supuesto de mora por incumplimiento con su obligación, pretenda cumplir mediante el pago en parcialidades desconociendo de manera cierta la forma en que está contribuyendo para el gasto público, por no contemplarse dicha situación en la norma jurídica.

9.- El monto actualizado de la multa impuesta dentro del 50% ó 100% por la omisión de una contribución, mas los agravantes que pudieran generarse en un porcentaje del 20% o 60%, tiene como consecuencia la violación en perjuicio del contribuyente del artículo 22 de nuestro máximo ordenamiento jurídico, ya que mediante la imposición de éstas multas, estamos ante un verdadero exceso por parte del Fisco Federal toda vez que al revaluar la deuda original, se está corrigiendo por demás el daño y el perjuicio patrimonial ocasionado, amén de tener el carácter de sanción dicha actualización al contribuyente que haya incurrido en mora en el pago en parcialidades. Aunado a lo anterior se imponen recargos sobre ese monto actualizado, haciéndose cada vez más excesiva la multa que en mucho de los casos es igual o mayor a la cantidad que se debía originalmente,

pero actualizada. Asimismo dudamos mucho que el destino de esas sanciones accesorias sean para satisfacer el gasto público ya que en la práctica el dinero que se obtiene por concepto de multas y gastos de ejecución son aplicados como incentivos al sueldo de auditores y ejecutores o bien para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, lo que consideramos inconstitucional, ya que por disposición expresa del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, estos ingresos deben destinarse necesariamente al Gasto Público, lo cual es violatorio de nuestra Carta Magna.

10.- Los recargos que se imponen al monto actualizado de una contribución omitida, consideramos que son una ventaja soberbia para el Fisco, ya que al revaluarse la deuda original, se cubre el daño y perjuicio ocasionado por el incumplimiento del contribuyente moroso, lo cual se traduce en que los recargos están por demás al momento de actualizar la deuda.

11.- Al momento de actualizarse una contribución omitida, estamos ante la presencia de una sanción, y al compenetrarse también una multa, la aplicación de éstas a una misma deuda por parte de un contribuyente, se está sancionando dos veces la misma conducta morosa, lo que resulta totalmente violatorio del principio jurídico de "*non bis in idem*", el cual se aplica de manera análoga en materia tributaria y que contempla el artículo 23 Constitucional

12.- Para el caso de que el contribuyente se encuentre en posibilidad de ofrecer una garantía única, la autoridad fiscal podrá autorizar el pago a plazos tal y como lo estipula la fracción II del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que ". . . las garantías ofrecidas sean las únicas que puede otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos . . ." lo cual es contradictorio ya que el legislador pretende hacer creer que se tiene la obligación de garantizar el interés fiscal antes que se autorice el plazo solicitado y no después, tal y como lo menciona la fracción II del citado artículo.

13.- Para demostrar la inconstitucionalidad del tema tratado, puede y debe ser combatida ante las Autoridades Federales por todo aquel contribuyente que al encontrarse bajo el supuesto de pagar en parcialidades su adeudo por mora en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, indudablemente sufre de un perjuicio por parte del Fisco Federal, al determinar y requerir de pago una contribución actualizada y sus accesorios, solicitando de esta manera le sea concedido el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión, que es la instancia jurídica más firme y excelsa, con que dispone todo gobernado.

BIBLIOGRAFÍA

- ARREOLA, Ortíz Leopoldo Rolando, Obligación Tributaria, México, 1975.
- ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1998.
- BEJARÁNO, Sánchez Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Harla, México 1998.
- BERLINI, Antonio, Principios de Derecho, Vol. I, Traductora Española, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- BIELSA, Rafael, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo IV, Buenos Aires, 1959.
- BORJA, Soriano Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 2000.
- CABANELLAS, Guillermo, Repertorio Jurídico de Locuciones, Máximas y Aforismos Latinos y Castellanos, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires 1974.
- CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo II, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires 1979.
- CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo V, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires 1979.
- CALVO Nicolau, Enrique, MONTES Suárez, Eliseo, Et. Al. Sumario Fiscal 2001, Editorial Themis, México 2001.
- CASTRO, V. Juventino, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, México 1986.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1999.

DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México 1998.

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Editorial Espasa-Calpe, Tomo III, Madrid 1970.

FISCHER, Stanley, Et. Al. Economía, Editorial McGraw-Hill, Interamericana de México, México 1990.

FLORES, Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1989.

GARCÍA, Maynes Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México 1969.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1996.

KAYE, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México 1990.

LERDO DE TEJADA, Francisco, Ensayos de Derecho Tributario, Editorial Jus, México.

LOBATO, Rodríguez Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México 1997.

LOMELÍ, Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, México 1979.

MARGÁIN, Manautou Emilio, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.

MARGÁIN, Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México 1997.

MONTIEL, Duarte Isidro, Estudio sobre Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 1979.

PINA, Rafael de y Rafael de Pina Vara, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1998.

SÁNCHEZ, Hernández Mayolo, Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988.

SÁNCHEZ, Medal Ramón, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, México 1978.

SÁNCHEZ, León Gregorio Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980.

SERRA, Rojas Andrés, Ciencia Política, Editorial Porrúa, México 1983.

VASQUEZ, del mercado Oscar, Contratos Mercantiles, Editorial Porrúa, México 1997.

ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Angel, Contratos Civiles, Editorial Porrúa, México 1994.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

"CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL ", Editorial Porrúa, México 2001.

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN", Editorial Porrúa, México 2001.

"CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", Editorial Porrúa, México 2001.

"Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2001", Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre del 2000.

Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales" Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991.