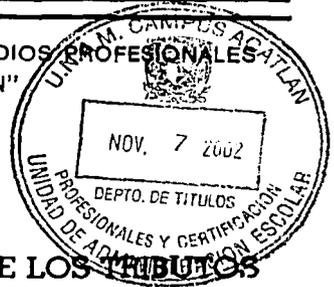


1711



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"



LA ACTUALIZACION DE LOS ~~PROFESIONALES~~ FEDERALES Y EL COBRO DE RECARGOS.

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

ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

ACATLAN, ESTADO DE MEXICO, NOVIEMBRE DE 2002.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Claudia Lara

Bacetti

FECHA: 7 noviembre 02

FIRMA:

ESTE DOCUMENTO NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

A Dios.

Por haberme dado el don de la vida, por obsequiarme la familia que tengo y por permitirme llegar al lugar y al tiempo, en los que me encuentro.

A mis padres Josefina y Reynaldo.

Por todo el esfuerzo y dedicación puestos en mi, por sus desvelos, por constituir el principal sustento en mi lucha y por haber hecho de mi, con su amor y cariño, la persona que soy.

A mis hermanos Jacinto y Rosario, a mi cuñada Marisol y a mi bella sobrina Valeria.

Por su cariño y apoyo incondicionales demostrados en todo momento.

A mis amigos Luis Ramos, Guadalupe Martínez, Alberto Suárez, Antonio Orduña, Cuaúhtemoc Rivero, Alberto Corona, Rocío Ávila, Santiago Aguilar, Ernesto Rojas, Ramiro Galindo, Francisco Gutiérrez, Norberto Jiménez, Laura Martínez y Roque Álvarez.

Por las horas compartidas, por las palabras de aliento y por los sabios consejos.

A mi asesora la Lic. María Eugenia Peredo García Villalobos.

Por haberme honrado con su magistral dirección en el desarrollo del presente trabajo, por su invaluable enseñanza, por su profesionalismo y por el inapreciable tiempo que invirtió en mi.

**Cuando la verdad real y la verdad
legal sean una misma, hasta entonces
el mundo del Derecho será justo.**

C. L. B.

Capitulado.

Páginas.

Introducción.....	9
CAPÍTULO 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	
1.1. El concepto de actividad financiera del Estado.....	15
1.2. Los momentos de la actividad financiera del Estado.....	19
1.2.1. La obtención de los ingresos.....	19
1.2.2. El manejo o la gestión de los recursos económicos.....	20
1.2.3. El gasto de los recursos económicos.....	20
1.3. La potestad financiera del Estado.....	20
1.3.1. La potestad tributaria o fiscal.....	21
1.3.1.1. El poder tributario en el sistema mexicano.....	26
1.3.2. La potestad administradora.....	38
1.3.3. La potestad erogatoria.....	39
1.4. Las limitaciones constitucionales al poder tributario del Estado.....	40
1.4.1. El principio de <i>non bis in idem</i>	41
1.4.2. La garantía de audiencia.....	43
1.4.3. El principio de legalidad tributaria.....	51

CAPÍTULO 2. LOS TRIBUTOS.

2.1. El concepto de tributo.....	56
2.2. Las características de los tributos.....	58
2.3. Los elementos de los tributos.....	61
2.3.1 Los sujetos de los tributos.....	61
2.3.2 El objeto del tributo.....	71
2.3.3. La base imponible o gravamen.....	72
2.3.4. La tarifa, la cuota y la tasa.....	73
2.3.5 La época de pago del tributo.....	76
2.3.6. La forma de pago del tributo.....	78
2.3.7. Las exenciones.....	79
2.4. La clasificación de los tributos en el Código Fiscal de la Federación.....	83
2.4.1. Los impuestos.....	83
2.4.2. Las aportaciones de seguridad social.....	88
2.4.3. Las contribuciones de mejora.....	90
2.4.4. Los derechos.....	94
2.4.5. Los aprovechamientos.....	98
2.4.6. Los accesorios tributarios.....	101

CAPÍTULO 3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. El concepto de la obligación tributaria.....	106
3.2. La clasificación de la obligación tributaria.....	109
3.3. El nacimiento de la obligación tributaria.....	111

Páginas.

3.4. La determinación de la obligación tributaria.....	114
3.5. El crédito fiscal.....	121
3.6. La exigibilidad de la obligación tributaria.....	123
3.7. La extinción de la obligación tributaria.....	124
3.7.1. El pago.....	124
3.7.2. La compensación.....	131
3.7.3. La condonación.....	133
3.7.4. La prescripción.....	134

CAPÍTULO 4. LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS RECARGOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1. La actualización.....	138
4.1.1. El concepto de actualización.....	138
4.1.2. La naturaleza jurídica de la actualización.....	141
4.1.3. Las características de la actualización.....	152
4.1.4. El índice nacional de precios al consumidor.....	156
4.2. Los recargos.....	166
4.2.1. El concepto de recargos.....	166
4.2.2. La naturaleza jurídica de los recargos.....	170
4.2.3. Las características de los recargos.....	182
4.3. La inconstitucionalidad de la actualización y los recargos.....	188
4.3.1. La violación al principio de <i>non bis in idem</i>	189
4.3.2. El menoscabo a la garantía de audiencia.....	200

	Páginas.
4.3.3. La violación a la garantía de legalidad tributaria.....	204
4.4. Propuesta de solución.....	209
Conclusiones.....	218
Bibliografía.....	224
Legislación.....	229

Introducción.

Las figuras jurídicas de la actualización y los recargos se encuentran reguladas en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que se refiere al artículo 17-A del ordenamiento legal en cita, en su primer párrafo estipula que *el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deben actualizar.*

Por su parte, el primer párrafo del artículo 21 del Código mencionado, establece que *cuando no se cubran las contribuciones 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.*

En este mismo sentido, el segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación dispone que *cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.*

La actualización de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, opera con motivo de los cambios de precios en el país, a fin de dar el valor real al monto de la contribución al momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución.

En este contexto, la figura jurídica prevista en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación da la pauta para que por medio del método de aplicación de índices se corrija el valor histórico de las contribuciones de acuerdo con el cambio en el nivel general de precios, consiguiéndose de esta forma la obtención de cifras ajustadas a una cantidad equivalente del dinero según el poder de compra actual.

En este orden de ideas, con la aplicación del factor de actualización a las contribuciones omitidas, el Fisco Federal queda protegido de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país, ocurridos durante el tiempo que la contribución permanezca sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Así, la actualización tiene por objeto resarcir a la Hacienda Pública de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo cuando los tributos no son cubiertos dentro de los plazos estipulados en las disposiciones fiscales. Por lo tanto, con la actualización de las contribuciones se logra proteger la recaudación de los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos de los cambios de precios y demás variantes de cariz económico que tienden a disminuir el poder adquisitivo de la moneda.

De esta forma la contribución originalmente omitida, al ser actualizada conserva su poder adquisitivo, y por lo tanto, el Fisco Federal no sufre perjuicio alguno.

Por lo que se refiere a los recargos, éstos se causan por no cubrir el importe de las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, y tienen como objeto indemnizar a la Hacienda Pública por la falta de pago oportuno.

Los recargos estipulados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación son una especie de compensación económica a la que tiene derecho el Fisco Federal por el perjuicio que se le ocasiona, cuando los tributos son pagados en forma extemporánea.

Cabe precisar que los recargos se calculan sobre el monto de las contribuciones omitidas, una vez que a éstas se les ha aplicado el factor de actualización que fija el numeral 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, si con la actualización de una contribución que no fue pagada oportunamente, se logra traer a valor actual la cantidad cuyo pago se omitió, entonces el Fisco no está sufriendo perjuicio alguno, pues está recibiendo la misma cantidad que hubiera percibido si el entero del tributo se hubiese efectuado en tiempo.

Por consiguiente, si a la contribución actualizada se le agregan los recargos, como lo ordena la ley, el Fisco está siendo indemnizado en dos ocasiones y en contraposición el particular está siendo sancionado dos veces por no cubrir oportunamente sus tributos, por un lado con la aplicación del factor de actualización y

por el otro con el cobro de recargos, figuras jurídicas que tiene el mismo presupuesto jurídico, o sea, la ausencia de pago puntual de las contribuciones adeudadas a la Hacienda Pública; y el objeto que ambas persiguen es el mismo, pues aun cuando la ley pretenda darles un tratamiento y denominación distintos, no son más que dos indemnizaciones por el pago extemporáneo de las contribuciones. Esta situación va en contra del espíritu del artículo 23 constitucional que establece que *nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en juicio se le absuelva o se le condene*, principio que trasladado a la materia tributaria implica la prohibición de que los mismos hechos y omisiones que puedan ser constitutivos de infracciones —como sucede con la falta de pago de contribuciones— o delitos sean objeto de dos sanciones diversas.

Por otra parte, la aplicación del factor de actualización sobre las contribuciones omitidas y el cobro de recargos, inhiben la garantía de audiencia, al influir en la decisión del particular para abstenerse de combatir por medio de la instancia administrativa o del juicio de nulidad una resolución determinante de un crédito fiscal que considera ilegal, ya que en el supuesto de que no obtenga una sentencia favorable a sus intereses, tendrá que cubrir la contribución cuyo pago no efectuó más la actualización y los recargos correspondientes, desde la fecha de exigibilidad del crédito fiscal y hasta que concluya la tramitación del medio de impugnación que haya decidido interponer, por lo que para evitar que el monto de la contribución se incremente sensiblemente mes a mes con la actualización y los recargos durante el tiempo que ésta permanezca sin pagarse, el particular lejos de hacer valer su garantía de audiencia prefiere pagar la

contribución, aun cuando bajo su perspectiva considere que la determinación de ese crédito fiscal se encuentra viciada de ilegalidad.

En este orden de ideas, hay que puntualizar que el principio de legalidad tributaria implica que los elementos constitutivos del tributo ineludiblemente deben ser establecidos por una ley, con el fin de conferir certidumbre al contribuyente, como medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta donde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad tributaria del Estado. En este sentido, se quebranta el principio de legalidad tributaria o de certidumbre, debido a que los recargos y el factor de actualización se calculan en base al índice nacional de precios al consumidor que mensualmente publica el Banco de México, lo cual origina que la determinación de uno de los elementos del tributo se deje en manos del Banco Central y no del poder legislativo por medio de la creación de una ley, como reza la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Cabe precisar que el objeto que se persigue con este trabajo, es demostrar que se viola el principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 23 constitucional, se inhibe la garantía de audiencia estipulada en el numeral 14 constitucional y se ataca el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución con la actualización de los tributos y el pago de recargos.

Con el afán de alcanzar el objetivo precisado en el párrafo anterior, el presente trabajo habrá de desarrollarse en cuatro capítulos, el primero de ellos se denomina la

actividad financiera del Estado, en el que se definirá lo que se entiende por actividad financiera, los momentos que la constituyen, así como también se abordará lo relativo a la potestad financiera del Estado, incluyendo las potestades tributaria, administradora y erogatoria, y por último se expondrán las limitaciones y principios constitucionales a que está sujeto el poder tributario del Estado.

El segundo capítulo se refiere a los tributos, por lo que se analizará la conveniencia de emplear el término tributo en lugar de contribución; asimismo, se estudiarán el concepto, características, elementos y clasificación de los tributos y se tocarán en particular los impuestos, las aportaciones de seguridad, las contribuciones especiales, los derechos, los aprovechamientos y los accesorios tributarios.

El tercer capítulo es el relativo a la obligación tributaria, por lo que se explicarán el concepto, clasificación, nacimiento, determinación, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria, y se hará mención al crédito fiscal.

Por último, en el capítulo cuarto se tratará lo relativo a las actualizaciones del monto de los tributos y el pago de recargos, estudiándose el concepto, naturaleza jurídica y características de ambas figuras jurídicas, igualmente se abordará la inconstitucionalidad de la actualización y se dará una propuesta de solución que tienda a aliviar el ataque que sufre la Constitución por el hecho de que al causante se le cobren las contribuciones actualizadas y además recargos en concepto de indemnización al Fisco.

CAPÍTULO 1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

1.1. El concepto de actividad financiera del Estado.

El fin supremo que persigue el Estado es el bien común —también llamado bien público—; así, para el logro de sus finalidades, el Estado a través de sus órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial realiza complejas actividades que le permitan satisfacer las necesidades del grupo social, alcanzando fines intermedios que desembocarán en ese fin último que es la felicidad colectiva.

La organización y funcionamiento del Estado en la consecución de los fines que constitucionalmente tiene encomendados, implica para éste la realización de grandes gastos, razón por la cual se encuentra compelido a conseguir los recursos suficientes para cubrir los gastos públicos tendientes a la satisfacción de las necesidades generales, y en este afán de allegarse de recursos para procurar su subsistencia, el Estado realiza una tarea específica denominada actividad financiera.

Es necesario precisar que el Estado no solamente se ocupa del cumplimiento de las leyes fundamentales y de la ejecución de los objetivos políticos trazados, sino también de la selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de los recursos para alcanzarlos —ya sean pecuniarios o en especie—, la administración y gestión de los recursos patrimoniales y las erogaciones que se realizan para cubrir el gasto público. Toda esa tarea constituye la actividad financiera del Estado, que desarrolla

para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo y la realización general de sus fines.

La actividad financiera del Estado se manifiesta en primer término mediante la obtención de ingresos públicos ya sea que provengan de derechos, impuestos, productos o aprovechamientos o de la venta de bienes producidos por el Estado; así también, forman parte de los ingresos públicos aquellos recursos que derivan de los créditos obtenidos internamente y los obtenidos en el exterior; y por supuesto, la emisión de dinero. Otra vertiente de la actividad financiera es la relativa a la conservación de los bienes, la gestión de los recursos conseguidos y la administración y explotación del patrimonio permanente del Estado. Y por último la realización de todo tipo de gastos, siendo indistinto que se trate de una erogación para el sostenimiento de la administración y de los servicios públicos o una inversión física o financiera, incluyendo dentro de este rubro las erogaciones destinadas a los pagos de intereses y capital de la deuda pública.

Por otro lado, la actividad financiera del Estado constituye una realidad de gran complejidad, debido a que en ella convergen diversos aspectos: económico, político, social y jurídico.

La actividad financiera desde luego que tiene un matiz económico en tanto que se ocupa de la obtención, administración, manejo y empleo de los recursos del Estado o como diría Sainz de Bujanda citado por Francisco de la Garza, *la actividad financiera*

tiene una dimensión económica por cuanto ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole¹, que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines.

Asimismo, el fenómeno financiero se ve impulsado por criterios de orden político, puesto que por un lado, el protagonista de la actividad financiera es el Estado, bien actuando a través de su poder de imperio mediante la imposición de cargas tributarias que inciden en la riqueza generada por la comunidad, o bien concurriendo al mercado ofreciendo sus productos y servicios como el resto de los agentes económicos en el ámbito de particular a particular; y por el otro, la toma de decisiones en materia financiera se ve influida por repercusiones políticas; así por ejemplo habrá ocasiones en que se deban soslayar criterios técnico-económicos para atender a los políticos, por ejemplo cuando existe un déficit fiscal los versados en economía proponen desde un punto de vista técnico que se incrementen los impuestos, pero tomar una medida semejante puede traer consecuencias políticas adversas para el gobierno, por lo que éste debe buscar otras opciones para remediar el déficit. Así la actividad financiera tiene un aspecto político en virtud de que el protagonista del fenómeno financiero, el Estado, es un ente eminentemente político y dicha actividad se ve moldeada por criterios igualmente políticos.

De esta forma la actividad financiera —explica Falla Viesca—, tiene un cariz político *ya que el Estado es por esencia un sujeto de contenido y naturaleza políticas y*

¹ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 6.

lo son también en consecuencia, los medios que utiliza el Estado para su actividad financiera,² y cabe agregar que políticos también son los fines que él mismo persigue.

Por otro lado, en un estado de Derecho la actividad financiera discurre conforme a normas jurídicas a las que deben someterse tanto el Estado como los gobernados, creándose por tanto, una amplísima red de relaciones jurídicas entre el Estado y los gobernados. Así también dicha actividad se encuentra sometida al Derecho Positivo en virtud de que ella implica *la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de necesidades públicas; y porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.*³

Por último, cabe puntualizar que la actividad financiera del Estado tiene un aspecto sociológico porque la influencia que ejerce y los efectos que produce el régimen de las contribuciones y de los gastos públicos se ven determinados por los diversos grupos sociales que actúan dentro del Estado, de tal forma que los fines políticos de los impuestos suelen aparecer condicionados por los intereses de las clases sociales.

² FALLA Viesca, Jacinto. *Finanzas Públicas*. Porrúa, México 1999, p 7.

³ GARZA, Sergio Francisco De la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999, p 7.

De lo anterior se colige, que la actividad financiera del Estado tiene una significación de gran complejidad, porque en ella se entrelazan diversos aspectos: económico en vista de que implica la administración y asignación recursos para satisfacer las necesidades generales; político por la naturaleza indiscutiblemente política del Estado y porque es producto de decisiones de ese mismo cariz; jurídico ya que se encuentra sometida al Derecho; y sociológico por la influencia que ejercen los grupos sociales en la modulación de las decisiones y de los fines políticos.

1.2. Los momentos de la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera que despliega el Estado se desarrolla en tres momentos o fases fundamentales, que corresponden a la obtención, el manejo o gestión y la erogación o aplicación de los recursos económicos.

1.2.1. La obtención de los ingresos.

Los ingresos pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del Derecho Privado, como son aquellos que recaba el Estado cuando consigue ganancias por medio de sus empresas, por el ejercicio de actividades industriales y comerciales, por la venta de bienes o por la renta de inmuebles; por la realización de actividades desarrolladas dentro del ámbito del Derecho Público como son los que percibe a través del ejercicio de su poder de imperio con base en cual establece los

tributos que los particulares deberán aportarle para sostener el gasto público; o por medios financieros como son la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

1.2.2. El manejo o la gestión de los recursos económicos.

En esta etapa el Estado gestiona todos los ingresos que haya obtenido, ya sea por vías de Derecho Público, Derecho Privado o por institutos mixtos, y administra y explota aquellos bienes que conforman su patrimonio con un carácter permanente.

1.2.3. El gasto de los recursos económicos.

El último momento es el relativo a la erogación o aplicación de los recursos para la realización de la función pública, la prestación de servicios y en general para la ejecución de múltiples y variadas actividades y fines propios del Estado.

1.3. La potestad financiera del Estado.

La potestad financiera se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado, es decir, a los tres momentos que la integran: al establecimiento de los tributos y a la obtención de las diversas clases de recursos, a la gestión o manejo de los bienes patrimoniales y a la erogación de los recursos para cubrir los gastos públicos. La potestad financiera es el poder que tiene el Estado relativo a la actividad financiera.

La potestad financiera es el poder atribuido al Estado, por virtud del cual puede allegarse de ingresos, administrar y manejar su patrimonio y realizar los gastos necesarios para desarrollar la función pública, prestar los servicios públicos y en general para el cumplimiento de sus fines.

Así como la actividad financiera del Estado se divide en tres momentos que corresponden a la obtención de los ingresos, al manejo o la gestión de los recursos captados y de aquellos con los que el ente público cuenta de forma permanente, y a la erogación de los recursos públicos, así también, la potestad financiera del Estado se divide en: potestad tributaria o fiscal, potestad administradora y potestad erogatoria.

1.3.1. La potestad tributaria o fiscal.

La potestad tributaria es la *facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*⁴

Carlos M. Giuliani Fonrouge estipula que la *expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hayan en su jurisdicción.*⁵

⁴ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 207.

⁵ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. p 322.

El ejercicio de la potestad tributaria es connatural o consustancial a la existencia del Estado moderno, pues por la naturaleza propia de las funciones que constitucionalmente tiene a su cargo, es indispensable que para su realización, obtenga los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

Estos recursos son obtenidos de diversas fuentes, pero en su gran mayoría derivan del patrimonio de los particulares que integran la población del Estado, así mediante el ejercicio de la potestad tributaria el Estado exige a los gobernados que le otorguen una porción de su riqueza. Las aportaciones obtenidas gracias al ejercicio de esta potestad, han sido nombradas de varias maneras: tributos, contribuciones e impuestos.

Por otro lado, es menester precisar que el concepto potestad tributaria ha recibido diversas denominaciones, hay quienes le llaman supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal, supremacía fiscal, poder de imposición, poder tributario, potestad fiscal, soberanía fiscal, soberanía financiera. La denominación varía, según el país de que se trate o del tratadista, pero todas estas expresiones en esencia significan lo mismo, es decir, la facultad que tiene el Estado para imponer a los gobernados la obligación de aportarle recursos económicos para el ejercicio de sus atribuciones o como precisa Hensel citado por Giuliani Fonrouge *el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición*.⁶

⁶ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. p 323.

En este apartado es oportuno hacer una clara diferenciación entre los conceptos relativos a la potestad tributaria y a la competencia tributaria.

En un sentido amplio la potestad tributaria se refiere a la facultad que tiene el Estado para establecer mediante la creación de leyes los tributos que deben pagar los gobernados y a la facultad en la esfera administrativa, de recaudar las contribuciones causadas por el particular una vez que su conducta se ha adecuado a la hipótesis normativa prevista por el legislador.

En tales términos, la potestad fiscal conceptualizada en *lato sensu*, comprende tanto la función legislativa de la creación de la ley tributaria, como la recaudación de los tributos en el ámbito de la función ejecutiva.

En *stricto sensu* la potestad tributaria es la facultad del Estado de estipular mediante la creación de normas jurídicas, los hechos o situaciones que en caso de materializarse en la realidad, originarán la obligación de los particulares de efectuar el pago de los tributos.

Así, el Estado ejercita su potestad tributaria en un sentido estricto —haciendo uso de su poder de imperio que sobre sus gobernados le otorga la Constitución—, mediante la emanación de la norma tributaria, estableciendo una serie de supuestos jurídicos, de los cuales surgirá la pretensión del Estado, una vez que los hechos o acontecimientos concretos de la vida del particular se adecuen a las normas que determinan tales presupuestos abstractos.

En nuestro sistema jurídico, el poder fiscal se atribuye al Poder Legislativo, quien lo ejercerá en el momento de expedir las leyes tributarias reglamentarias de las disposiciones constitucionales, donde se habrán de detallar cada una de las contribuciones a cargo de los mexicanos y de los extranjeros que se coloquen en el supuesto previsto en la ley, y cuando cada año expida la Ley de Ingresos, precisando que tributos estarán en vigor durante ese año fiscal.

Es necesario hacer hincapié, que los requerimientos de la colectividad no se satisfacen con la sola emanación de la norma tributaria, puesto que el ejercicio de la potestad fiscal —conceptualizada en su sentido estricto—, no cubre el interés del Estado de asegurar la captación del universo de recursos económicos necesarios para garantizar la plena satisfacción de sus necesidades, toda vez de que la sola producción de la ley no genera ni ingresa recurso alguno al erario público, por lo que es menester una conducta posterior al acto de legislación por parte del Estado orientada a la aplicación de las normas a cada uno de los casos comprendidos en los supuestos normativos, asumiendo de esta manera en cada caso el carácter de sujeto titular del crédito. A todo el conjunto de actos por parte del Estado en ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias, se denomina competencia tributaria.

En consecuencia, se hace absolutamente indispensable que la norma tributaria se concrete en el plano material, de tal manera que cada vez que en la realidad se produzca un hecho generador de la obligación tributaria, nazca a cargo de un sujeto la

obligación de pago y correlativamente el Estado adopte la postura de sujeto activo en la relación tributaria y reciba los ingresos correspondientes.

En este orden de ideas, paralelamente al poder tributario se encuentra la competencia tributaria o fiscal, que puede ser definida como la facultad del Estado de recabar por disposición de la ley las contribuciones que se produzcan con motivo de un hecho que engendre la obligación de tributar.

La competencia tributaria corresponde al Poder Ejecutivo, mismo que la ejerce al momento de hacer efectiva la recaudación de las cargas tributarias que pesan sobre los particulares, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados —previamente en la ley—, como generadores de créditos fiscales.

Es pertinente puntualizar que el fundamento para el ejercicio de la competencia tributaria se encuentra en la fracción I del artículo 89 Constitucional, que establece que el Presidente de la República tiene la facultad y la obligación de *ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia*. En función de lo dispuesto en este precepto el Presidente ejerce esa actividad por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los organismos fiscales autónomos, cuando determina la existencia de créditos y da las bases para su liquidación; por conducto de organismos descentralizados percibe los derechos por la prestación de servicios públicos; y a través diversas autoridades exactoras se recaudan los derechos por servicios administrativos, así como los productos y aprovechamientos, en los términos de las leyes tributarias.

1.3.1.1. El poder tributario en el sistema mexicano.

Dada la división de nuestro país en tres jurisdicciones: federal, estatal y municipal, es necesario hacer referencia a la potestad tributaria de cada una de las autoridades de tales jurisdicciones, analizando el fundamento de dicha facultad en el marco constitucional. Sin embargo, antes de enfocar nuestra atención a semejante tarea, es conveniente formular las siguientes consideraciones.

Primeramente es de puntualizar que la Federación tiene derecho de obtener de todos los habitantes del territorio nacional tributos, con sujeción a diversas leyes de la materia; siguen las Entidades Federativas las que también tienen derecho a esos tributos por parte de los habitantes de su territorio, y, por último, los Municipios igualmente gozan de la prerrogativa de percibir contribuciones de sus propios habitantes, cada cual según sus necesidades para cubrir sus respectivos presupuestos.

Cabe aclarar que las Entidades Federativas —por lo que respecta a ellas y por lo que atañe a los Municipios— sólo pueden imponer contribuciones a quienes tengan establecido su domicilio dentro de su propia jurisdicción territorial, en otras palabras la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos locales se encuentra referida exclusivamente a la Entidad Federativa y al Municipio que corresponda al lugar donde el contribuyente tenga su residencia. Por consiguiente nadie está obligado constitucionalmente a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de una Entidad o Municipio, en los que no se encuentre domiciliado.

De forma esquemática, es posible señalar que la Constitución Federal en materia fiscal establece una delimitación de competencia federal y estatal para la imposición de los tributos, creando un sistema bastante complejo al fijar una concurrencia contributiva entre la Federación y las Entidades Federativas en la mayoría de las fuentes de ingresos, que se hace patente en los artículos 73, fracción VII y 124; estipulando una serie de limitaciones a la potestad tributaria de las Entidades Federativas, mediante la reserva expresa y concreta de ciertas materias a la Federación, como lo dispone el numeral 73, en su fracción XXIX-A; e imponiendo restricciones expresas a la potestad tributaria de las Entidades Federativas de acuerdo con los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118, fracción I.

De la Garza, analizando el sistema constitucional en materia de impositiva, menciona que Constitución Federal establece un sistema de concurrencia entre la Federación y las Entidades Federativas, con excepción de algunas áreas reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a las Entidades Federativas; sin embargo, hace la acotación de que en materia de fiscal no existe poder tributario reservado a las Entidades Federativas, aun cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación.

Una vez hechas las anteriores apreciaciones, es preciso abordar el tópico relativo al poder tributario de la Federación, para ello conviene traer a colación la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal misma que estipula que es facultad del Congreso de la Unión *establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.*

Interpretando lo dispuesto en la fracción transcrita, se deduce que la potestad tributaria federal no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación, lo cual da manga ancha al Congreso Federal para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto de integrar el presupuesto nacional.

En virtud de lo anteriormente apuntado, dada la amplitud de la competencia fiscal de la Federación, puede afirmarse que prácticamente no existe ningún recurso generado en el país que no pueda ser objeto de gravamen federal

Por su parte, el mismo numeral 73 en su fracción XXIX-A, señala que el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer contribuciones: sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

En la fracción XXIX-A del artículo 73 de la Constitución Federal, el legislador únicamente se limitó a enlistar una serie fuentes impositivas que exclusivamente pueden ser gravadas por la Federación sin que tal situación implique que está imposibilitada para gravar otras fuentes, cuando así lo requiera su presupuesto, por lo tanto, si los tributos que establece afectando las fuentes citadas en la fracción XXIX-A

son insuficientes para cubrir el presupuesto, legalmente la Federación puede imponer contribuciones sobre otras fuentes no previstas en la mencionada fracción hasta lograr la recaudación para satisfacer el gasto público.

Las fuentes impositivas que fija la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional se encuentra dispersas en diferentes Entidades Federativas, por lo que si se deja en manos de éstas la facultad de gravarlas, se daría el caso de que solamente aquellas Entidades donde se localicen tales fuentes tributarias sean las únicas que perciban los ingresos correspondientes, gestándose consecuentemente una situación de desigualdad entre las Entidades integrantes de la Federación; asimismo, se daría el caso de que la misma fuente pudiera tener un gravamen diverso de una Entidad a otra. Para evitar toda esta serie de problemas, es pertinente que estas materias impositivas sean reguladas de manera homogénea, lo que se consigue reservando la facultad impositiva sobre tales áreas a la Federación. Esta es la *ratio legis* que inspira el contenido de la fracción en comento.

Por otra parte, los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I—cuyo contenido será citado más adelante—, señalan una serie de prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas, que a *contrario sensu* redundan en atribuciones para los Poderes Federales, puesto que al eliminar de la esfera de las actividades de los gobiernos locales determinados hechos imponibles, su aprovechamiento se entiende conferido dentro del ámbito fiscal de la Federación.

En síntesis, es de exponer que el Fisco Federal está dotado de una potestad tributaria expresa y otra tácita: la primera le faculta para imponer tributos de forma exclusiva respecto de las fuentes impositivas precisadas en la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional; en tanto que la segunda le confiere el derecho de gravar cualquier otra fuente de riqueza disponible en el país, cuando sea necesaria para cubrir el presupuesto.

Por lo que atañe al poder tributario de las Entidades Federativas, habrá de señalarse que su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 124 de la Norma Suprema, el cual establece que *las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados*. Así, las atribuciones que la Constitución Federal no confiera a los poderes federales implícitamente podrán ser ejercidas por los de las Entidades Federativas, en otras palabras, éstas tienen competencia para imponer y cobrar toda clase de contribuciones, salvo aquéllas que expresamente están atribuidas a la Federación en el artículo 73, fracción XXIX-A y aquéllas que le están prohibidas en los artículos 117 y 118.

Ahora bien, la aplicación del artículo 124 de la Constitución para fundamentar la potestad tributaria de las Entidades se presta a dudas y confusiones en virtud de que la propia Constitución no aclara expresamente cuáles son las facultades concedidas a los funcionarios federales en materia fiscal ya que la fracción VII del artículo 73 del mismo ordenamiento legal, faculta al Congreso de la Unión *para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto*, pero nunca detalladamente cuáles son esas

contribuciones por lo que al no precisarlas se entienden reservadas a las Entidades Federativas y, en su caso, a los Municipios; en este mismo sentido, la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, al no enumerar dentro de sus incisos los hechos generadores de los créditos fiscales más importantes para la Hacienda Federal: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, tales impuestos si se pretende aplicar el principio de las facultades implícitas previsto en el numeral 124 constitucional, estarían fuera del alcance de la Federación puesto que no están expresamente determinados en la fracción XXIX-A del artículo 73 ó en cualquier otro de la Constitución Federal.

Aclarado lo anterior es de señalar que el fundamento de la potestad tributaria de las Entidades Federativas —ha sostenido la doctrina— se encuentra en el artículo 40 de la Constitución Federal, el cual señala que *es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.*

Es en la autonomía y en la soberanía de las Entidades Federativas donde radica en fundamento de poder tributaria de las mismas, puesto que la soberanía implica el poder de tributación y la falta de éste equivale a la ausencia de soberanía.

Por otro lado, no es por demás exponer que las facultades que expresamente están reservadas a la Federación en la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional constituyen limitaciones al poder tributario de las Entidades Federativas.

Dentro de las restricciones expresamente previstas en la Constitución Federal al poder fiscal de las Entidades Federativas se encuentran las citadas en las fracciones III, IV, V, VI y VII del artículo 117:

Por lo que respecta a la fracción III del numeral en cita establece que los Estados no pueden en ningún caso: *acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado*. Al respecto Tena Ramírez opina que la emisión de estampillas y de papel sellado *es una forma de recaudar impuestos que de no prohibirlos la fracción III tendrían los Estados, puesto que gozan de la facultad impositiva en general; es decir la Federación y los Estados pueden cobrar contribuciones, pero la forma especial de recaudarlas que consiste en el timbre y el papel sellado está vedada a los Estados y no a la Federación, por lo que es esta última la única que puede emplearla.*⁷ La emisión de estampillas y de papel moneda como actividad exclusiva de la Federación, se justifica porque es ella quién ostenta el monopolio sobre la moneda, por razones de control de su legalidad.

En este orden de ideas, la fracción IV del artículo 117 constitucional prohíbe a los Estados *gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio*, es decir, el peaje y la alcabala, ya que ambas figuras constituyen trabas al comercio ocasionando que un producto sufra retardos y sea gravado de forma sensible con impuestos en todos los puntos donde pasa.

⁷ TENA Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa, México,

La fracción V de artículo analizado, estipula que los Estados no pueden *prohibir ni gravar, directa ni indirectamente la entrada a su territorio ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera*. Al respecto el maestro Flores Zavala comenta que *la prohibición es absoluta de manera de comprende toda clase de impuestos, ya sea que se causen por la salida o entrada de mercancías y se cobren en otro momento, o bien que se causen por diversos conceptos pero que se cobren por la entrada o salida de mercancías.*⁷

La fracción VI del numeral en comento dice que las Entidades Federativas no puedan *gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía*. Lo que impide esta fracción no es el impuesto mismo, como lo hacen las anteriores, sino la forma de recaudarlo, es decir, la exacción por medio de aduanas locales.

El texto de la fracción VII del artículo 117 constitucional estipula que las Entidades Federativas no pueden *expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto a la producción similar de la localidad o, ya entre producciones semejantes de distinta procedencia*. Esta fracción proscribe que las leyes fiscales locales establezcan diferencias por razón del origen de las mercancías. La diferencia de impuestos basada

⁷ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. 32ª ed., Porrúa, México, 1998. p 216.

en el origen de los productos hace incosteable su entrada o salida de una Entidad Federativa, lo que implica restricción para el comercio.

Hasta aquí todas las fracciones comentadas del artículo 117 constitucional constituyen prohibiciones absolutas en función del establecimiento de distintas formas que pueden adoptar los impuestos alcabulatorias, cuya finalidad es garantizar la libre circulación de las personas y los productos por el territorio de la República.

Por otra parte, la fracción IX del mismo precepto *supra* referido señala que las Entidades Federativas no pueden *gravar la producción de tabaco, el acopio o la venta de tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores a las que el Congreso de la Unión autorice*. Esta disposición contiene una prohibición de carácter relativo, ya que supone una autorización por parte del Congreso Federal —quien ha de autorizar las formas o las cuotas— para que las Entidades puedan gravar las diversas etapas del tabaco en rama.

Por lo que respecta a la fracción I del artículo 118 de la Constitución Federal dispone que las Entidades Federativas no pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión *establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones*. El contenido de esta fracción ha sido rebasado por la realidad, en virtud de que los impuestos y derechos sobre tonelaje están en desuso.

Por lo que se refiere a la parte final de esta disposición aparentemente podría pensarse que entra en contradicción con el artículo 131 constitucional, que otorga una facultad privativa a la Federación para imponer tributos sobre importación y exportación; sin embargo, la regla general es que únicamente la Federación puede imponer esta clase de impuestos, pero excepcionalmente podrán hacerlo las Entidades Federativas con la autorización expresa del gobierno federal.

Respecto de este último razonamiento el maestro de la Garza no concuerda puesto que señala que ni aun con el consentimiento del Congreso de la Unión los Estados podrán establecer contribuciones o derechos sobre el rubro de importaciones o exportaciones y estima que tal fracción es un remanente de la Constitución de 1857 que por olvido se trasladó a la redacción de la de 1917.

En función de lo expuesto se puede decir que el principio constitucional es que las facultades de la Federación y las Entidades Federativas para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos son concurrentes, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.

Una vez analizada la potestad tributaria en el ámbito federal y estatal, es prudente hacer una sucinta referencia a la ausencia del poder tributario en los municipios.

En este orden de ideas, la fracción IV del artículo 115 constitucional establece que *los Municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los*

rendimientos de los bienes que les pertenezcan así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

De dicho precepto se desprende que el Municipio carece de poder tributario debido ya que no puede establecer sus propios tributos en virtud de que tal facultad pertenece a la Legislatura o Congreso de la Entidad Federativa.

De esta forma, la Hacienda Pública municipal se encuentra en manos de la Entidad Federativa, la que a su libre arbitrio está constitucionalmente autorizada para determinar los tributos que podrá recaudar el Municipio, aumentarlos, disminuirlos o suprimirlos; asimismo, tiene facultad para fijar el presupuesto de ingresos municipal. Como corolario, el Ente Municipal no cuenta con más ingresos tributarios que los que le parecen convenientes al Poder Legislativo de la Entidad Federativa en que se halla subsumido.

La Constitución Federal ha dejado al Municipio desprovisto de los recursos económicos suficientes para llevar a cabo las importantes tareas de bienestar colectivo que tiene a su cargo —como lo es la prestación de servicios—, puesto que no posee fuentes propias de riqueza gravable, no participa en la determinación de su presupuesto de ingresos, ni tiene a su alcance medio de impugnación para combatir las decisiones de la Legislatura Local que lo perjudique en su hacienda

En tales condiciones la libre administración de la hacienda pública municipal —que enarbola nuestra Carta Magna—, en ningún momento garantiza desde el punto de

vista jurídico una hacienda autosuficiente, ni asegura la autonomía financiera del ente municipal, puesto que la libertad económica de éste queda constreñida a la voluntad de la Legislatura Local quien acuerda la integración de la Hacienda municipal.

En este contexto como alguna vez apuntó el constituyente de 1917, Heriberto Jara refiriéndose al Municipio, *no se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada, tanto individual como colectivamente. Al municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante, una libertad que no puede tenerse como tal, porque sólo se ha concretado al cuidado de la población, al cuidado de la política y podemos decir que no ha habido un libre funcionamiento de una entidad en pequeño que no esté constituida por sus tres poderes... Los Municipios no deben estar en esas condiciones, no demos libertad política y restrinjamos hasta lo último la libertad económica, porque entonces la primera no podrá ser efectiva quedará simplemente consignada en nuestra Carta Magna como un bello capítulo y no se llevará a la práctica, porque los Municipios no podrán disponer de un solo centavo para su desarrollo sin tener antes el pleno consentimiento del gobierno del Estado: la verdadera y única base de la libertad municipal está en el manejo libre de los fondos con que debe contar el municipio, porque desde el momento en que el municipio en hacienda tenga un tutor, sea el Estado o la Federación, desde ese momento deja de subsistir.*⁸

Es necesario puntualizar que si bien es cierto que el Municipio carece poder tributario, pues éste se encuentra depositado en manos de la Legislatura Local –quien tiene la obligación de ejercitarlo exclusivamente en favor de los Municipios–, también lo

⁸ Diario de los debates. Tomo II, p 771.

es que el Municipio tiene la facultad de administrar y recaudar todos aquellos tributos que haya establecido en su favor el Congreso Estatal. Así, a manera de síntesis se puede enunciar que el Municipio está privado constitucionalmente de poder fiscal pero no así de competencia tributaria.

1.3.2. La potestad administradora.

La potestad administradora es la facultad del Estado que ejerce a través del Poder Legislativo mediante el establecimiento de normas jurídicas tendientes a regular el manejo y gestión del patrimonio estatal integrado por bienes de dominio público, bienes de dominio privado, obligaciones y derechos, e ingresos derivados de institutos privados, públicos o mixtos, que le sirven para el cumplimiento de sus actividades y fines.

Hay que denotar que el patrimonio estatal está integrado por un aspecto positivo y otro negativo; el primero corresponde al conjunto de bienes y derechos, y el segundo al cúmulo de cargas y obligaciones.

El patrimonio positivo o activo del Estado se compone de los siguientes elementos: bienes muebles e inmuebles cuya titularidad es del propio de Estado, ya sea directamente, por conducto de la Federación, o indirectamente por medio de las Entidades Federativas, Municipios, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria; los derechos que le reportan la titularidad de sus

bienes muebles e inmuebles; los ingresos que tiene derecho a percibir, por vías de Derecho Público, Privado y mixtas; y el conjunto de bienes de carácter inmaterial o incorpóreo y los derechos que de éstos deriven.

El patrimonio negativo o pasivo del Estado se compone por el conjunto de obligaciones de carácter pecuniario, representadas por la deuda pública federal, estatal y municipal.

1.3.3. La potestad erogatoria.

La potestad erogatoria del Estado se refiere a la creación de las normad jurídicas referentes al gasto público que comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera y pago de pasivo o deuda pública.

La base constitucional de la potestad erogatoria del Estado se halla en la fracción IV, del artículo 74, que establece la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de *examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación*, para lo cual del Presidente de la República enviará a dicha Cámara el proyecto de presupuesto de egresos a más tardar el día 15 de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo el día 1º de diciembre.

Además el artículo 126 de la Constitución Federal establece que *no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley*

posterior. Este último dispositivo legal da la pauta para que una vez que ha sido aprobado el presupuesto de egresos, se puedan introducir otros egresos no contemplados inicialmente en el mismo, ya sea porque el Presidente de la República lo solicite o por la participación de cualquiera de las dos Cámaras del Congreso de la Unión, lo cual solamente podrá ser posible por un acto legislativo en sentido formal y material, la ley.

1.4. Las limitaciones constitucionales al poder tributario del Estado.

La relación jurídico tributaria que se produce entre el contribuyente y el Fisco implica por parte de este último la realización de múltiple actos —revestidos de los atributos de unilateralidad, imperatividad y coercitividad—, que tienden a afectar el ámbito jurídico atribuido a cada sujeto como gobernado.

Para que la afectación de las esferas jurídicas de los gobernados, con el ejercicio de la potestad tributaria, se desenvuelva dentro de un estado de Derecho, es necesario que el acto de molestia obedezca a determinados principios previos, llene ciertos requisitos, y en general cubra un conjunto de modalidades y condiciones jurídicas, que si no son observadas, producen la invalidez de la actuación de la autoridad. Ese marco de modalidades jurídicas a que debe ceñirse el acto de autoridad para producir efectos en la esfera jurídica del gobernado, constituye las garantías constitucionales.

La idea de limitar la potestad tributaria del Estado a la observancia de principios y limitaciones constitucionales, tiene por objeto impedir abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público, el que bajo el amparo que le otorga la ley de exigir contribuciones de sus gobernados, pueda hacerlos objeto de verdaderas exacciones que resulten confiscatorias de su patrimonio o lo priven de la mayor parte de los ingresos de su trabajo, con el alegato que se requieren tales recursos para cubrir los gastos públicos.

La relación tributaria debe estar sometida a un régimen jurídico, que permita al causante saber con certeza hasta donde puede llegar la actividad recaudadora del Fisco y cual es el límite de sus obligaciones en materia fiscal.

De lo anterior se hace patente, que el ejercicio de la potestad tributaria no es absoluto, sino que se encuentra sujeto al respeto de las garantías constitucionales, de las cuales se desprenden derechos subjetivos, públicos y absolutos a favor de toda persona —física o moral—, cuando la actuación de las autoridades del Estado transgreda las disposiciones constitucionales.

1.4.1. El principio de *non bis in idem*.

El principio de *non bis in idem* se encuentra contenido en el artículo 23 de la Constitución Federal en la parte que señala que *nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene*.

Aun cuando esta garantía de seguridad jurídica que se consagra en el numeral 23 de la Constitución esté referida a la materia penal, ello no impide que tenga plena aplicación en la materia tributaria.

Extrayendo la esencia del principio de *non bis in idem* y trasladándola a la materia tributaria, se puede apuntar que consiste en una prohibición para que la autoridad administrativa con motivo de un mismo acto u omisión que pueda configurar una infracción a las disposiciones fiscales imponga dos o más sanciones.

Para que pueda invocarse el principio de *non bis in idem*, es preciso atender a los siguientes aspectos: 1) La conducta desplegada por el infractor —ya sea que se trate de una acción o de una omisión—, necesariamente debe ser la misma para la imposición de las dos o más sanciones. Si se está en presencia de dos conductas ilegales distintas decretadas por la ley como infracciones, y con motivo de las cuales la autoridad aplica consecuentemente dos castigos diversos, no se menoscabará el principio en comento, puesto que cada sanción no será más que la retribución por cada infracción cometida. 2) Debe haber cuando menos una duplicidad de sanciones, es decir, el sujeto pasivo de la relación debe ser castigado en dos ocasiones como resultado de una única infracción cometida. 3) Debe existir unidad en el sujeto pasivo de la relación, en otras palabras, la persona a quién se atribuya la conducta infractora y en quien recaiga la doble o triple punición ha de ser la misma.

Tratándose de la ausencia de pago puntual de los tributos, que es una conducta prevista por la ley como infracción, se ataca el principio de *non bis in idem* previsto en el

numeral 23 constitucional, en virtud de la autoridad fiscal sanciona al contribuyente omiso con la aplicación del factor de actualización sobre las contribuciones no enteradas oportunamente y la determinación de recargos sobre los conceptos de contribución y actualización; y por si esto fuera poco, con la imposición de una sanción pecuniaria, consistente en una multa.

1.4.2. La garantía de audiencia.

La garantía de audiencia se encuentra prevista en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, el cual reza que *nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, 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.*

Del texto transcrito se desprenden cuatro premisas fundamentales: 1) La garantía de seguridad jurídica de que a ninguna persona se le puede privar de sus bienes jurídicos, sin que previamente se siga un juicio en su contra. 2) Que el juicio se desarrolle ante tribunales establecidos con anterioridad. 3) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento. 4) Que la resolución que ponga fin al juicio se dicte con fundamento en las leyes existentes con anterioridad al hecho que hubiere motivado el juicio.

La garantía de audiencia se refiere al derecho de que goza el particular de ser oído y vencido, conforme a un procedimiento consignado en la ley, en donde se le dé audiencia y oportunidad de ofrecer sus medios de prueba para acreditar los extremos de su dicho, a fin de que no se le priven de sus derechos y propiedades sin un juicio previo.

Las formalidades esenciales del procedimiento a que hace referencia al numeral 14 de la Constitución Federal son las siguientes: 1) Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento que se instaura en su contra, del contenido del asunto objeto de litigio y de las consecuencias que se generarán en el supuesto de la sea procedente la acción intentada por la contraparte. 2) Que se le dé oportunidad de presentar sus defensas. 3) Que se establezca un periodo probatorio a fin de que cada una de las partes involucradas en el litigio, pueda acreditar la veracidad de sus hechos y argumentos de derecho. 4) Que el procedimiento concluya con una sentencia que condense y decida sobre todos los puntos debatidos, y que establezca la forma en que tal resolución habrá de cumplimentarse.

La finalidad que persigue la garantía de audiencia es evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la Administración Pública, siendo que la única autorizada para tal efecto es la ley. En una interpretación más amplia, la afectación de los derechos de los gobernados en materia impositiva se realiza sólo mediante ley —como se establece en el artículo 31 constitucional—, que es la que impone a los particulares la obligación de contribuir con los gastos públicos del Estado y la que fija el hecho imponible que dará origen al crédito fiscal cuando el

particular realice el hecho generador. Hasta aquí es la ley quién ha tenido ingerencia en el ámbito jurídico del particular, pero viene una segunda etapa que es la de la liquidación o determinación del crédito fiscal, que compete al Poder Ejecutivo como lo dispone la fracción I del artículo 89 constitucional, pero tal actividad debe realizarse conforme a lo establecido en la ley, de tal forma que si el actuar de la administración se sale de los causes legales, la afectación de los derechos del particular se hará no por una ley sino por un acto administrativo. En este sentido se le da al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley.

Por lo que se refiere a la materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto al ser una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades, el monto y el cobro correspondiente, y es suficiente con que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado en el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu basta con que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades.

La *ratio legis* de que en la materia fiscal no se conceda la previa audiencia al contribuyente, radica en el hecho de que el cobro de las contribuciones determinadas

por la ley, para el sostenimiento de las instituciones y servicios públicos, debe hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque podría llegar el momento en que por falta de los recursos provenientes de la tributación desaparecieran las instituciones y el orden constitucional. Por ello cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar es siempre posterior a la fijación del impuesto.

Por otro lado, el debido cumplimiento de la garantía de audiencia en materia tributaria no exige que el procedimiento establecido en la ley sea solamente de carácter judicial, sino que tal requerimiento queda satisfecho con la instauración de un procedimiento seguido ante las autoridades administrativas en el cual se dé oportunidad al afectado de hacer valer su defensa, rendir las pruebas que juzgue convenientes y formular los alegatos que crea necesarios, a fin de que la autoridad encargada de decidir el asunto, dicte una sentencia legal y justa.

Por otra parte, la garantía de audiencia constituye un derecho subjetivo público para los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales sino también ante el Poder Legislativo quien está obligado conforme al artículo 14 de nuestra Norma Suprema a establecer en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse.

La garantía de audiencia se materializa en los medios de defensa que la ley pone a disposición del particular; así dentro de la justicia administrativa —en lo particular en

materia fiscal—, tenemos las instancias administrativas, los recursos administrativos, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.

A) La instancia administrativa constituye una especie de medio de defensa que brinda al contribuyente la posibilidad de ser escuchado por la autoridad fiscal, ya sea en forma escrita u oral, de manera previa a la emisión por parte de ésta del acto de molestia o resolución. La instancia administrativa debe ser tomada en cuenta por la autoridad, ya que en caso de ser soslayada se dejaría al contribuyente en estado de indefensión.

En el párrafo segundo, de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se ofrece un ejemplo de instancia administrativa, en virtud de que el contribuyente dispone de un término de 20 días, contados a partir de se levante la última acta parcial, para desvirtuar los actos u omisiones conocidos durante el desarrollo de la visita, que se hayan asentado en las actas, mediante la exhibición de documentos, libros y registros. El plazo de 20 días, puede ser ampliado hasta por 15 días más, cuando la visita haya abarcado más de un ejercicio o fracción de éste, siempre y cuando el particular presente el aviso de solicitud de ampliación dentro del plazo inicial de los 20 días. En este caso el plazo de 20 ó 35 días con que cuenta el contribuyente para ser oído por la autoridad fiscal, tiene la peculiaridad de presentarse antes de que ésta emita la resolución correspondiente a través de la cual efectúe la liquidación de las contribuciones omitidas.

Por otra parte, durante el desarrollo del procedimiento administrativo en materia aduanera, también se presenta una instancia administrativa, a la cual se hace mención en los artículos 150, 152 y 153 de la Ley Aduanera, al estipularse que el contribuyente dispone de un plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, con el fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convengan, con el objeto de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en esa acta circunstanciada que impliquen la omisión de contribuciones y de cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones.

Si el interesado no presenta sus pruebas ni rinde sus alegatos dentro del término de los 10 días que al efecto se le conceden, o bien las pruebas ofrecidas y los alegatos vertidos no son suficientes para acreditar la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país ni desvirtúan los supuestos por los cuales se trabó el embargo precautorio, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que proceden, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del procedimiento en cuestión.

B) El recurso administrativo ha sido creado por la necesidad de que la administración pública cuente con un medio de control de sus actos, a través del análisis que le permita repasar el procedimiento que dio nacimiento al acto administrativo para verificar que se ajuste al orden legal.

*El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.*⁹

El recurso administrativo para su validez debe contener ciertos elementos esenciales y secundarios, dentro de los primeros se encuentran los siguientes: 1) Que el recurso administrativo se encuentre establecido en la ley. 2) La existencia de una resolución administrativa con las características de ser definitiva, personal y concreta, que afecte los intereses jurídicos del recurrente causándole algún agravio y que conste por escrito, salvo el caso de que se trate de una negativa ficta. 3) La autoridad ante quien deba hacerse valer. 4) La obligación de la autoridad de dictar una resolución en cuanto al fondo del asunto; por lo que respecta a los segundos son: 1) El término o plazo para la interposición del recurso. 2) Las formalidades para su admisión. 3) El procedimiento para la tramitación del recurso. 4) Las pruebas.

El Código Fiscal de la Federación en el Capítulo I, del Título V, establece como recurso administrativo el de revocación.

C) El juicio de nulidad se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y procede —en términos del artículo 11 de la Ley Orgánica de ese tribunal— contra las resoluciones de carácter definitivo entendiéndose por éstas las que

⁹ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 42 ed., Porrúa, México, 2002. p 435.

no admiten recurso administrativo o cuando su interposición sea optativa para el interesado.

Las resoluciones definitivas susceptibles de ser recurridas ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa son entre otras, las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales, las que causen un agravio en materia fiscal al contribuyente, las que se dicten en materia de comercio exterior, las que resuelvan los recursos administrativos, las que impongan multas por infracciones a las disposiciones administrativas federales.

D) El juicio de amparo directo e indirecto en materia fiscal, el primero procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; y el segundo contra las leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular, contra los actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías y contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa distintos de la sentencia definitiva.

1.4.3. El principio de legalidad tributaria.

Antes de entrar al estudio de este principio constitucional, es conveniente traer a colación lo dicho por el economista inglés Adam Smith, en su libro la investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, en el que dedicó el capítulo V al estudio de los impuestos, y donde estableció cuatro principios fundamentales, de los cuales en este momento nos ocuparemos del principio de certidumbre o de certeza, así textualmente establece que: *El impuesto que cada individuo está obligado a pagar deber ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo deber ser claro y preciso, lo misma para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quién puede muy bien gravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas, dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en los que se debe pagar.*¹⁰

¹⁰ SMITH, Adam. *Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica. México, 1991. p 727.

De la interpretación del párrafo citado se desprende que los elementos constitutivos de todo tributo deben ser fijos y determinados, de tal manera que no se dé pie a los abusos y a las arbitrariedades por parte de las autoridades encargadas de la recaudación de las contribuciones, las que discrecionalmente establezcan cuotas impositivas, fechas de pago, sanciones, entre otros elementos. Para evitar semejante estado de inseguridad, es necesario que la ley impositiva determine con certeza y precisión: el sujeto pasivo del tributo, el objeto, la cuota, tasa o tarifa, la forma de hacer la valuación de la base, la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas aplicables en caso de infracción y los medios de defensa con que cuenta el causante frente a la actuación ilegal de la autoridad fiscal.

El principio de certidumbre o de certeza de los tributos que patentizó Adam Smith, se encuentra plasmado en la parte final de la fracción IV del artículo 31 Constitucional que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*. Precepto en donde con esta última frase se sienta el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad tributaria exige no solamente que el acto que crea el tributo sea de carácter legislativo, sino que además sea exclusivamente la ley la que tenga la tarea de definir expresamente cada uno de los elementos esenciales del tributo, por lo tanto no puede el poder público mediante un reglamento o circular dar nacimiento a una contribución ni tampoco prever cualquiera de sus elementos.

En este orden de ideas el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece que *las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

En este contexto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, que para la validez constitucional de un tributo —entre otras condiciones— es necesario que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, el objeto, la base, tasa, sanciones, excepciones y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de los impuestos imprevisibles o a título particular, sino que la autoridad debe aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, de la Entidad Federativa o Municipio en que resida.

El principio de legalidad tributaria, se encuentra reforzado por el artículo 14 constitucional, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales y concretos que no estén previstos y autorizados por una disposición general, al estipular en su segundo párrafo que *nadie puede ser privado de sus propiedades sino sobre la base de las leyes expedidas con anterioridad al hecho generador del tributo por lo que respecta a la materia fiscal.*

A manera de síntesis el principio de legalidad tributaria puede enunciarse al través del celebre aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que se traduce en el hecho de que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen. Sin embargo, esta principio admite dos excepciones que el propio constituyente establece en los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal.

El artículo 29 constitucional faculta exclusivamente al Ejecutivo Federal previa autorización del Congreso de la Unión, para que ante situaciones consideradas como graves para la seguridad pública del país —invasión, perturbación grave a la paz pública, o cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto—, pueda suspender las garantías individuales a fin de tomar las medidas que juzgue indispensables para hacer frente rápida y fácilmente a la situación de urgencia. Dentro de las facultades extraordinarias que con motivo de la suspensión de garantías se le conceden transitoriamente al Presidente de la República se encuentra la de legislar en cualquier materia —incluyendo la fiscal—, mediante la emisión de los llamados decretos-ley.

En el artículo 131 de la Norma Suprema se plantea la posibilidad que el Congreso de la Unión pueda facultar al Ejecutivo Federal *para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras*. Con la introducción de esta excepción en el texto del artículo 131 el Presidente de la República, puede a través de un decreto delegado, alterar las tasas de los impuestos sobre importación y exportación, que constituyen uno

de los elementos esenciales del tributo, que solamente pueden ser establecidos por un acto formal y materialmente legislativo, es decir, por una ley.

CAPÍTULO 2. LOS TRIBUTOS.

2.1. El concepto de tributo.

El término tributo es una palabra que hacen alusión a una situación de superioridad del Estado con relación a aquellos quienes han de constituirse como sujetos pasivo en la relación jurídico tributaria; en cambio, el vocablo contribución tiene una connotación más democrática, propia del Estado moderno, en el cual su actuación recaudadora debe estar sujeta a criterios de justicia y a limitaciones constitucionales, de tal forma que los particulares al realizar el pago de sus contribuciones no tengan la idea de que se encuentran subyugados por el Estado sino que adviertan que efectivamente están contribuyendo y participando en el sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica.

La Constitución Federal en el artículo 31, fracción IV, emplea el término contribuir; que hace referencia al de contribución; y el Código Fiscal de la Federación en los artículos 1º y 2º se pronuncia en el mismo sentido, al establecer respectivamente que *las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos* y que *las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejora y derechos.*

En términos generales los vocablos tributo y contribución son empleados como sinónimos, aunque cabe agregar que la palabra contribución se puede prestar a

confusión ya que dentro de nuestra legislación se emplea para designar al género, es decir, al tributo, y también para nombrar una especie que es la contribución de mejora. En consecuencia lo más loable es la utilización del término tributo.

Una vez asentado lo anterior, es necesario proceder a definir lo que debe entenderse por tributo.

Para Giuliani Fonrouge el tributo es *una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.*¹¹

Para el maestro Francisco de la Garza el tributo es *una prestación en dinero o especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*¹²

Por su parte Arrijoa Vizcaino menciona que *el ingreso tributario es el vínculo jurídico, en virtud de cual el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.*¹³

Antonio Jiménez González establece que el tributo es un *ingreso público que percibe el Estado por mandato de la ley para servir a propósitos recaudatorios o*

¹¹ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. p 309.

¹² GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 320.

¹³ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. p 126.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

extrarecaudatorios, con cargo a la persona cuya situación coincida con la hipótesis prevista por el legislador. ¹⁴

2.2. Las características de los tributos.

Del análisis de las definiciones vertidas in *supra* se desprenden como características de los tributos las siguientes.

El tributo es un ingreso. En principio los tributos son creados con la intención de procurar recursos económicos al Estado para cubrir los gastos públicos; sin embargo, esta regla admite sus excepciones, puesto que hay tributos cuya finalidad esencial no es la recaudación, verbigracia, los impuestos aduaneros los cuales más que allegar de fondos al erario público, buscan proteger a determinado sector de la actividad productiva de un país; existen otros que van encaminados a inducir a determinados sectores de la sociedad a que adopten ciertos comportamientos económicos, como abstenerse de comprar artículos suntuosos, o bien a sancionar algunas conductas, como el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas. Esta última clase de tributos recibe el nombre de *extrafiscales*.

Es público. Este carácter obedece a dos circunstancias, la primera, a que es el Estado, como ente eminentemente público, quien ha de percibirlo en virtud de su poder de imperio; y la segunda a que la obligación del pago de tributos se encuentra regulada

¹⁴ JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 5ª ed., ECAFSA, México, 1999, p 52.

por normas jurídicas que forman parte del Derecho Público, como lo es el Derecho Tributario.

Otro elemento distintivo del tributo es la coerción. El tributo es creado por la voluntad soberana del Estado prescindiendo de la voluntad del sujeto obligado al pago, se trata de una prestación obligatoria y no voluntaria, impuesta unilateralmente al gobernado, que tiene su fundamento en el poder de imperio del Estado.

Debe ser destinado a cubrir el gasto público. Esta cualidad del tributo deriva directamente del texto constitucional del artículo 31, fracción IV, al estipular que es obligación de los mexicanos *contribuir para los gastos públicos*; y es confirmada por la norma secundaria en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé que *las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos*. Esto nos da la idea de que el fin primordial de los tributos es servir de medio de financiamiento del presupuesto estatal para sufragar los gastos públicos y poder atender las necesidades colectivas. Abundando en el mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que para la validez y legalidad de los tributos se requiere que éstos satisfagan tres requisitos fundamentales: que sean proporcionales, equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos.

Es un ingreso definitivo. El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria no tiene derecho al reembolso de la contribución que paga, mediante la devolución de una suma

de dinero, a menos que se trate de un pago indebido o en exceso como se regula en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

El tributo es una prestación pecuniaria o en especie. Lo primero significa que el tributo ha de pagarse en dinero, que es lo más común, de ahí que los créditos fiscales se fijan en cantidad determinada y líquida, en moneda de curso legal en el país. De manera casi excepcional, la legislación permite que el pago del tributo se realice en especie, tal es el caso de los impuestos establecidos en materia de extracción y aprovechamiento de beneficio de metales preciosos, los que invariablemente deben cubrirse en especie.

Es una obligación establecida en ley. El tributo con detalle de cada uno de los elementos que lo integran, debe estar señalado en una ley, es decir, todo tributo para su legalidad y validez debe estar previsto en una norma jurídica expedida por el Congreso de la Unión con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. Como ya se dijo en el capítulo anterior, *nullum tributum sine lege*, o sea, no hay tributo sin una ley que lo establezca.

El tributo constituye una relación jurídica, donde el sujeto activo por regla general es el Estado, a cuyo favor se establece el crédito fiscal y por consiguiente tiene el derecho a exigir la prestación en dinero o en especie. En la contraparte, se encuentra el sujeto pasivo, denominado causante o contribuyente, quien tiene la obligación de

realizar la prestación desprendiéndose de una porción de sus ingresos, rentas o ganancias.

2.3. Los elementos de los tributos.

La figura jurídica del tributo se encuentra conformada de diversos elementos como son: los sujetos, el objeto, la base imponible, la tasa o tarifa, la época de pago, la forma de pago, la exención y la sanción. Todos estos elementos —a fin de dar cumplimiento al mandato constitucional estatuido en la parte final de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Norma Suprema, conocido como principio de legalidad tributaria— deben ser establecidos con precisión y certeza en la ley, que es el único acto a través del cual el Estado puede imponer tributos a los particulares.

2.3.1. Los sujetos de los tributos.

En la relación jurídica tributaria intervienen dos clases de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo.

El Estado es el único que puede tener la calidad de sujeto activo, al actuar como acreedor en la relación tributaria, puesto que es la persona facultada para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal. Así, de acuerdo a lo que establece el artículo 31,

fracción IV de la Constitución Federal son sujetos activos la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, en cuanto que son posibles titulares del crédito fiscal.

Hay que recalcar que no debe confundirse el sujeto activo de la relación tributaria con aquellas entidades encargadas del ejercicio del poder fiscal, es decir, con el Poder Legislativo de Federal y Local, depositarios de la facultad de establecer mediante la norma jurídica las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos de la Federación y los Estado y Municipios, respectivamente. Los órganos legislativos nunca pueden ser sujetos activos, este papel le compete a las autoridades administrativas a través del Fisco Federal, estatal y municipal, así como aquellos organismos descentralizados autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, los que pueden exigir el pago de los tributos, en virtud de que ellos son quienes ejercen la competencia tributaria.

El sujeto pasivo.

La doctrina ha denominado al sujeto pasivo de la relación fiscal de diversas maneras, así lo llama deudor real, sujeto pasivo por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, verdadero deudor, causante, contribuyente, entre otras, sin embargo, esta variedad de denominaciones obedece a la intención de diferenciar el sujeto pasivo de las demás personas que pueden resultar responsables de la obligación tributaria, ya sea porque el sujeto pasivo no haya cumplido con sus deberes o porque la

ley atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito fiscal.

En general, el sujeto pasivo de la relación tributaria es aquella persona física o moral que por imperio de la ley es deudora dentro de la obligación tributaria, estando por lo tanto obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo, consistente en la entrega de una cantidad de dinero y excepcionalmente en especie, sin importar que sea un sujeto diferente al que ha dado nacimiento al crédito fiscal, en cuyo patrimonio incida el pago de la contribución, ya sea como consecuencia de un mandato en la ley tributaria, o como resultado de un negocio.

El maestro Flores Zavala menciona que el sujeto pasivo es *el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración para establecer el gravamen, pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.*¹⁵ En esta definición se hace alusión tanto al sujeto pasivo por adeudo propio como a aquéllos que lo son por sustitución, solidaridad y por responsabilidad objetiva.

De acuerdo con la legislación mexicana tienen el carácter de sujetos pasivos:

- 1) Las personas físicas.
- 2) Las personas morales.

¹⁵ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. 32ª ed., Porrúa, México, 1998. p 55.

- 3) La Federación, los Estados y Municipios.
- 4) Los organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia, como por ejemplo Petróleos Mexicanos.
- 5) Las naciones extranjeras.

Al precisar nuestra legislación que las personas físicas pueden tener la calidad de sujetos pasivos, implica que todo aquél que tenga la aptitud para ser titular derechos y obligaciones, es decir, que posea capacidad de goce, puede fungir como tal, por lo tanto los incapaces y los menores de edad —representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela— pueden llegar a ser sujetos pasivos siempre que su conducta coincida con la hipótesis legal.

Hay que resaltar que las personas físicas o morales extranjeras están obligadas al pago de contribuciones en México cuando realicen el hecho generador del crédito fiscal previsto en la ley, si bien es cierto la fracción IV del artículo 31 constitucional únicamente señala que es obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también lo es que en el país tanto los mexicanos como los extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, por lo tanto unos y otros deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto al cumplimiento de las obligaciones públicas como lo es el pago de tributos.

De tal forma que cuando los extranjeros residan en México, tengan en él un establecimiento permanente u obtengan ingresos de fuentes de riqueza situadas en

territorio mexicano deben pagar tributos, con fundamento en los artículos 33, 1º y 73 fracciones VII, XXIX-A, y XVI de la Constitución Federal, de los cuales a través de una interpretación armónica, es posible deducir que así como los extranjeros, en el territorio nacional, gozan de las garantías individuales consagradas en la Constitución, en esa misma medida tienen la obligación de participar en el sufragio de los gastos públicos —cuando su conducta encuadre en el supuesto jurídico previsto por el legislador—, mediante el pago de los tributos que el Poder Legislativo establezca para cubrir el presupuesto de la Federación.

En adición a los anterior, el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero de 1928 suscrito por México, estipula que los extranjeros están obligados a tributar y a cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Recordemos que los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado son Ley Suprema en toda la Unión en los términos del artículo 133 de la Constitución Federal.

Por otro lado, la Federación, las Entidades Federativas y Municipios son sujetos pasivos de la relación tributaria solamente cuando su actuación no corresponda a sus funciones propias de Derecho Público, es decir, cuando el Estado se desprende de su potestad de imperio y realiza actividades cuyos fines inmediatos son iguales a los de los particulares. En consecuencia, el Estado está obligado al pago de tributos cuando constituye personas morales de Derecho Privado concurriendo con los particulares para realizar actividades que le corresponden al sector privado, o bien cuando crea

empresas de participación estatal, en las que los particulares pueden intervenir como accionistas.

El hecho de que las actividades del Estado cuando actúa como un particular sean objeto gravamen obedece a dos motivos —apunta el maestro Flores Zavala—: primero por razones contables para tener un panorama exacto de la situación financiera de las empresas estatales, y segundo para evitar que las empresas del Estado compitan ventajosamente, en el caso de exentarlas del pago de tributos, con las empresas privadas que tienen la obligación del pago de las contribuciones.

Por lo que se refiere a los organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia en su calidad de sujetos pasivos, Gregorio Sánchez León opina que tal situación *refleja un total desconocimiento de nuestro Derecho Fiscal... ya que tanto la propiedad como la dirección de éstos, nunca puede recaer en los particulares, sino totalmente en el gobierno, y por consecuencia lógica nunca se les puede considerar a esos organismos como ciudadanos, para los efectos de gravarlos con contribuciones, ello contraviene lo dispuesto en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, además de que por ley, los recursos de los organismo públicos descentralizados se deben aplicar a servicios públicos o sociales, fines asistenciales o de seguridad social, así que aun suponiendo que se dediquen a actividades empresariales, las utilidades respectivas siempre serán a favor del gobierno, el cual las debe destinar a satisfacer el presupuesto de esos organismos, y por lo mismo a*

*solventar las necesidades de interés público de gran magnitud y complejidad económica, pero nunca de naturaleza privada.*¹⁶

En otro orden de ideas, por lo que respecta a las naciones extranjeras, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en su párrafo 4º establece que *los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar tributos*; lo que interpretado a *contrario sensu*, implica que podrán ser objeto de gravamen en territorio nacional, aquellos países en cuyos territorios se cobren tributos al Estado Mexicano, esto de acuerdo con la practica internacional del derecho de retorsión.

Una vez que se ha hecho mención tanto del concepto de sujeto pasivo, como de quienes pueden tener la calidad del tal, es el momento señalar la clasificación doctrinaria de los sujetos pasivos.

Es preciso hacer hincapié en que el sujeto pasivo del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera que con fundamento en la ley se encuentra obligada al pago del tributo y que la responsabilidad que tiene de pagar el adeudo fiscal proviene de distintas situaciones, ya sea porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o concurriendo con otras personas; haya sustituido al deudor principal voluntariamente o por mandato de la ley; por haber incumplido una obligación que la ley le impone y que trae como secuela la evasión total o parcial de la contribución, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o

¹⁶ SANCHEZ León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 12ª ed., Cárdenas editor y distribuidor, México, 2000. p 242.

negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Teniendo de antea el razonamiento *in supra* expuesto, es posible decir que los sujetos pasivos de la relación fiscal se clasifican en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno; y dentro de esta última categoría se hallan el sujeto pasivo por sustitución, sujeto pasivo por solidaridad y sujeto pasivo por responsabilidad objetiva.

El sujeto pasivo por adeudo propio —también llamado por adeudo principal, causante o contribuyente—, es la persona a quien le es atribuible la realización del hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria. Tienen esta calidad, según la doctrina, no solamente el sujeto que realiza el hecho material que da origen la obligación tributaria sino también su sucesor por causa de muerte o entre vivos, así como las sociedades que sustituyan a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o más sociedades.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona que no intervino en la realización del hecho imponible que dio origen a la obligación tributaria, y sin embargo por diversas causas tiene la responsabilidad de realizar la prestación fiscal.

El sujeto pasivo por sustitución es la persona que por virtud de una disposición legal, está obligada al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa

que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante ella, y tiene la obligación de exigir del responsable contribuyente el pago respectivo.

Quedan comprendidos en esta calidad los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar los tributos a cargo del contribuyente, con el deber de enterarlas al Fisco. Considera Francisco de la Garza que la responsabilidad sustituta consiste *en atribuir la obligación de retener y enterar el impuesto que corresponde al sujeto pasivo principal a aquella persona a cuya disposición o bajo cuyo control se encuentran los objetos gravados, o la materia imponible o la obligación de recaudar conjuntamente con su propio crédito, el adeudo fiscal que corresponde al sujeto pasivo principal.*¹⁷

El establecimiento de esta responsabilidad sustituta tiene su fundamento en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en forma más efectiva y agilizar la recaudación valiéndose de terceros que le auxilien en sus labores. Cabe agregar que el sujeto pasivo por sustitución sólo es responsable hasta por el monto de la contribución que debió recaudar o retener.

El sujeto pasivo por solidaridad es aquella persona que tiene la obligación de pagar la prestación fiscal cuando el sujeto pasivo principal no lo haya hecho, en virtud de fungir como su representante legal, por razón de un cargo público o bien por no haber exigido del sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. Para el

¹⁷ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 499.

establecimiento de la responsabilidad solidaria, se tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable como es el caso de los notarios y jueces que dan fe de la celebración de diversos actos que originan el nacimiento del crédito fiscal, que adquieren tal responsabilidad; otro caso es el de los albaceas y ejecutores testamentarios, los cuales quedan solidariamente obligados con los herederos o legatarios por lo que se refiere a los actos jurídicos relacionados a la masa hereditaria y que generan obligaciones fiscales a su cargo; otro más es el de los representantes legales o mandatarios que en el supuesto de no cumplir con la obligación de pagar por su representados incurren en responsabilidad solidaria.

Los sujetos pasivos por responsabilidad objetiva son las personas que adquiere un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado principal no cubrió cuando era propietario del bien que le dio nacimiento; esta responsabilidad deriva de la *posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, y universalidades de bienes como es el caso de las empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal*,¹⁸ este tipo de responsabilidad tienen la característica de que se va transmitiendo a los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.

¹⁸ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 513.

2.3.2. El objeto del tributo.

Rodríguez Lobato define el objeto del tributo como *la realidad económica sujeta a imposición, como la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes y servicios.*¹⁹

El objeto del tributo es la realidad económica que se somete a tributación, es un objeto extrajurídico que constituye el sustento material de la imposición, es decir, la materia o riqueza imponibles. Así por ejemplo, tratándose del impuesto sobre la renta, el objeto del tributo está constituido simplemente por la renta; y por lo que respecta al impuesto al valor agregado el objeto está representado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes.

Es importante no confundir el objeto del tributo con el hecho imponible entendido este último, como la situación o circunstancia contemplada en la ley fiscal, de cuya manifestación en el mundo real depende el nacimiento de la obligación de pagar el tributo a cargo del contribuyente, cuando se coloque dentro del supuesto normativo.

A través del hecho imponible el legislador puede someter a tributación cualquier manifestación de la riqueza —hábese de renta, capital, utilidades—, y cualquier acto o situación de naturaleza jurídica o económica —la propiedad, el consumo, la enajenación

¹⁹ RODRIGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª ed., Oxford University Press Haria, México, 1999, p 112.

de bienes, la producción de bienes, la prestación de servicios, la importación y exportación de mercancías— que considere susceptibles de generar un tributo, siempre que dichas manifestaciones o actos los plasme en una ley en forma de supuestos jurídicos abstractos.

Por último, tampoco debe confundirse el objeto del tributo con el objeto de la obligación tributaria, el cual consiste en una prestación de dar que concierne al sujeto obligado cumplir y que generalmente se agota con la entrega de una suma de dinero.

2.3.3. La base imponible o gravamen.

La base imponible es la cuantía o valor asignado a la materia imponible a la que se deberá aplicar la tasa, cuota o tarifa para determinar en cantidad líquida el monto del tributo a pagar, verbigracia, el ingreso percibido, el monto de la renta obtenida, la utilidad gravable, el número de litros producidos.

La base imponible es uno de los elementos del impuesto de carácter cuantitativo, por ser uno de los factores que ayudan a la fijación del monto del crédito fiscal o *quantum* de la contribución.

La doctrina ha establecido que cuando el valor —que constituye la base gravable— se exprese a través de una suma de dinero o por un bien estimado en unidades monetarias, concretamente habrá de designarse con el nombre de base

imponible; y cuando se manifieste en términos no monetarios, recibe el nombre de parámetro.

En ocasiones resulta fácil fijar la base del tributo, y cualquier persona puede señalarla por ejemplo tratándose del impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos, la base es el valor del carro que aparezca en la factura. Sin embargo, no siempre ni en todos los impuestos es asunto sencillo conocer dicho valor, por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta, para determinar cuál será la base gravable, es necesario tomar en cuenta las deducciones, las reducciones, los aumentos, los diversos tipos de ingresos; lo cual es una labor que sólo pueden realizar las personas que posean conocimientos técnicos en esa materia.

2.3.4. La tarifa, la cuota y la tasa.

La tarifa es un sistema escalonado, diseñado a manera de catálogo o lista donde se asientan una serie de unidades y de cuotas, expresados en porcentajes, en cantidades fijas o por medio de la combinación de ambos, correspondiendo a cada uno de ellos a un diferente rango o magnitud de la base imponible.

La cuota es la cantidad en dinero o en especie que debe cubrirse en concepto de impuesto por cada unidad fiscal, recibiendo el nombre de tasa cuando se expresa en porcentajes.

Cabe decir que por unidad fiscal debe entenderse *la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse en calidad de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta.*²⁰

Existen diversos tipos de cuotas entre las cuales no referiremos a las de derrama, la fija, la proporcional y la progresiva por ser las más usuales en nuestro sistema impositivo.

La cuota de derrama se determina una vez que se ha conocido la necesidad que se pretende satisfacer con el impuesto en cuestión, con la finalidad de que una vez realizada la recaudación haya recursos suficientes para cubrir dicha necesidad. De esta forma para fijar la cuota de derrama se establece previamente *la cantidad que se pretende obtener como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último con estos datos se calcula la tarifa que corresponde a cada unidad fiscal.*²¹ Este tipo de cuotas se presenta en las contribuciones especiales.

La cuota fija existe cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Un ejemplo de este tipo se hacía patente en la derogada Ley del

²⁰ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. 32ª ed., Porrúa, México, 1998. p 115.

²¹ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. 32ª ed., Porrúa, México, 1998. p 118 y 119.

Timbre que señalaba una cuota de \$50.00 por cada legalización que hicieran los funcionarios o empleados de la Federación y las Entidades Federativas.

La cuota es proporcional cuando la ley establece un tanto por ciento fijo, sin importar el valor de la base, un ejemplo bastante ilustrativo lo tenemos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que señala las tasas de 0%, 10%, 15% y 20%.

La cuota progresiva aumenta a medida que se incrementa la base, de tal suerte que mientras mayor sea el valor de la base gravable más alta será la cuota, correspondiendo a unos aumentos sucesivos e iguales de la base, aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, de manera que el tributo se incrementa más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

Los aumentos de la cuota progresiva con relación a la base tienen un límite, con la finalidad de evitar una progresividad continua que pueda llegar a gravar la riqueza con una cuota del 100%, —situación que desde luego implicaría la existencia de un impuesto absolutamente confiscatorio—, así se establece que a partir de cierto momento la progresividad se detiene y en consecuencia la cuota no aumenta pese a que la base imponible continué incrementándose.

2.3.5. La época de pago del tributo.

Por lo que atañe a la época en que debe realizarse el pago del tributo Adam Smith estipulaba que el impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente, y citaba como ejemplo, que el impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas debía de cubrirse al mismo tiempo que el dueño percibía los ingresos correspondientes.

Hay que señalar que el pago del tributo implica un sacrificio para el causante y por ello, lo mínimo que puede hacer el legislador es elegir aquellas fechas o periodos más idóneas y favorables para que el contribuyente efectúe su pago con la menor molestia posible. En consecuencia, la ley debe señalar claramente los plazos y las fechas durante los cuales el sujeto pasivo está obligado a realizar el entero del tributo a la autoridad fiscal, para que conociendo con antelación la época en que debe satisfacer el crédito fiscal, pueda planear y resentir en menor grado el impacto económico que produce el impuesto en su patrimonio.

En virtud de que el pago del tributo es una obligación *ex lege*, su cumplimiento debe efectuarse durante el término indicado en la norma tributaria. A este respecto, el cuarto párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que *las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante*

declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes retenedores o la persona a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Por lo que se refiere al pago de las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como de los demás créditos fiscales, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación dispone que deben pagarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Continuando en este orden de ideas, el artículo 66 del Ordenamiento Legal en comento, faculta a las autoridades hacendarias para que a petición de los contribuyentes puedan autorizar el pago de las contribuciones omitidas y de sus accesorios a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, sin que tal plazo pueda exceder del cuarenta y ocho meses.

2.3.6. La forma de pago del tributo.

Las formas de pago en que se pueden cubrir los tributos, en nuestra legislación son en dinero y excepcionalmente en especie, respecto de este último caso podemos citar como ejemplo el impuesto a la producción de oro, mismo que la ley expresamente autoriza a que se cubra en especie, por lo tanto se paga mediante la entrega de oro en las oficinas recaudadoras.

La Ley del Servicio de Tesorería de la Federación en su artículo 25 hace alusión al pago en especie de los tributos al establecer que a fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de los créditos fiscales, cuando sea la única forma que tenga el contribuyente para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia. Desde luego, el artículo en comento hace alusión a un pago en especie

Por lo que se refiere al pago en dinero de las contribuciones y de sus accesorios, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación estipula que se hará en moneda nacional, y tratándose de los pagos que deban efectuarse en el extranjero podrán hacerse en moneda de curso legal del país en cuestión.

Existe la posibilidad de que en el país, el pago de los tributos pueda realizarse en moneda extranjera, pero en este caso habrá de tomarse en cuenta el tipo de cambio que corresponda a la misma fecha en que se cause el impuesto o en su defecto cuando éste sea pagado.

Otras variantes del pago en dinero, diferentes al efectivo, son los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarias, las transferencias electrónicas de fondos reguladas por el Banco de México, los cheques personales con las modalidades y condiciones señaladas en el artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los certificados de promoción fiscal —CEPROFIS— y certificados de devolución de impuestos —CEDIS—.

2.3.7. Las exenciones.

La exención es *una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.* ²²

Al señalar que la exención es una figura jurídica tributaria, con ello se quiere decir, en primer término, que ella se presenta dentro del ámbito de la relación fiscal que se entabla entre el sujeto pasivo denominado contribuyente o causante y el sujeto activo representado por el Fisco; y en segundo lugar, que de acuerdo al principio de

²² MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14ª ed., Porrúa, México, 1999. p 277.

legalidad tributaria, las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas por una ley.

El efecto de la exención es eliminar de la regla general de causación mediante normas jurídicas, determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables, en otras palabras, a través de esta figura se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han ubicado dentro de la hipótesis normativa, al realizar los hechos generadores de un tributo, pero que por ciertas razones el legislador fiscal ha juzgado conveniente otorgarles este beneficio económico, apartándolos del régimen general de causación.

La exención representa un beneficio económico, en virtud de que exime al contribuyente de la obligación de pagar los tributos, situación que lo coloca en un vértice de privilegio con relación al resto de los causantes que tiene que cubrir sus gravámenes.

El otorgamiento de este beneficio, —como se apuntó en la definición de exención—, obedece a razones de equidad, de conveniencia y de política económica.

De equidad porque deben recibir un trato igual los iguales y, otro desigual los desiguales, es decir, cada mexicano —o extranjero en su caso— debe participar en la contribución de los gastos públicos en función de su capacidad económica, así quienes obtienen mayores ingresos deben pagar proporcionalmente una cantidad mayor a

aquellos contribuyentes cuyas percepciones económicas son menores; por ejemplo todas las personas que obtengan un salario mínimo, se encuentran exentas pagar sobre ese ingreso el Impuesto Sobre la Renta.

De conveniencia. Al respecto podemos manifestar que existe ciertos organismos, instituciones y agrupaciones que dentro de la sociedad desarrollan actividades de beneficio colectivo, algunas ocasiones sin fines de lucro, a quines el propio Estado por el papel que desempeñan, interesa su protección y estímulo, y qué mejor manera de hacerlo que eliminándolas de la regla general de tributación, permitiendo que la totalidad de sus ingresos se destinen al fomento de sus cometidos; ejemplo de estos entes son los sindicatos, las comunidades agrarias, las sociedades cooperativas, las instituciones asistenciales, científicas, culturales, deportivas, entre otras.

De política económica cuando se pretende lograr el florecimiento de ciertas industrias que se consideran nuevas o necesarias para el impulso y consolidación del desarrollo industrial del país, o bien para exhortarlas a establecerse en zonas estratégicas susceptibles de progreso económico.

Por otra parte, es importante no confundir la figura jurídica de la exención con el impuesto cuya tasa sea del 0%. La exención implica una eliminación total o parcial de la regla general de causación, de acuerdo con la fracción I, del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, de tal modo, que el contribuyente no tiene que pagar cantidad

alguna por concepto de tributos —cuando la exención sea total—, pues por virtud de la ley se le ha liberado de la obligación de hacerlo.

La aplicación de la tasa del cero por ciento que se presenta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, si bien es cierto trae como consecuencia que no se pague cantidad alguna de impuesto, ello no quiere decir que exista una exención, porque los actos y actividades mencionados en el artículo 2-A de la ley en cita, a pesar de que se le aplique una tasa del 0% siguen siendo objeto de gravamen, y el causante tiene la obligación de pagar el impuesto correspondiente que es de cero pesos.

Tratándose de la figura de la exención, la conducta del sujeto pasivo cae en dos supuestos normativos distintos, es decir, en un primer supuesto ante la realización del hecho generador de la obligación tributaria, el particular se convierte en sujeto obligado; pero al mismo tiempo por el contenido de la conducta desplegada, ésta encuadra en una segunda hipótesis normativa, que es precisamente la que consagra la exención y por la cual en caso de ser total, no pagará ningún peso por concepto de impuesto.

Por último, es pertinente traer a colación lo manifestado en el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Federal, que a la letra dice: *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.*

Es necesario aclarar que la prohibición que establece este precepto con respecto al otorgamiento de exenciones de impuestos, se refiere a aquéllas que se concedan a título particular, o sea, que pretendan favorecer a una persona específicamente; pero no así cuando por medio de una norma jurídica con sus características de generalidad, abstracción e impersonalidad, el legislador atendiendo a razones de interés social o económico exceptúa de pagar tributos a los contribuyentes que indistintamente cumplan con las condiciones previstas en la hipótesis normativa, para el otorgamiento de tal beneficio.

2.4. La clasificación de los tributos en el Código Fiscal de la Federación.

Conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación los tributos se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos y accesorios tributarios.

2.4.1. Los Impuestos.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 definía el impuesto en los siguientes términos: *son impuestos las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.*

Por su parte el Código Fiscal de la Federación de 1967, en su artículo 2º estipulaba que *son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.*

El Código vigente, en su artículo 2º, fracción I, establece que los *impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo; es decir que sean diferentes de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.*

De las tres definiciones, la contenida en el Código vigente es la menos afortunada, por las razones que a continuación se exponen. En primer lugar, el legislador al plasmar el concepto de impuesto comete un error garrafal, al pretender definir la especie, el impuesto, a partir de su referencia con el género, la contribución, sin dar a su vez una definición de lo que es esta última. En segundo, no resulta ortodoxo definir la figura jurídica del impuesto, diciendo que no es una aportación de seguridad, una contribución de mejora, o un derecho, porque este método llamado residual no ofrece claridad en la definición, en virtud de que no precisa la naturaleza del concepto. En tercero, se omite señalar que el impuesto es una prestación, que puede pagarse en dinero o en especie, que debe de regirse por los principios de generalidad y obligatoriedad, y que su rendimiento ha de destinarse a sufragar los gastos públicos.

Analizando las definiciones legalistas que proporcionan los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, se advierte que los elementos del impuesto son los siguientes:

A) El impuesto es una prestación. Con ello se quiere decir que a cambio de la cantidad en dinero o en especie que el contribuyente entrega al Fisco por concepto de impuestos, no recibirá algo en concreto. Si bien es cierto, que gran parte de los ingresos que llegan al erario público por la vía del impuesto, se destinan a la realización de obras y servicios públicos, también lo es, que entre el pago que efectúa el contribuyente y la actividad del Estado no hay una relación directa e inmediata, que permita concluir que dicha actividad constituye una contraprestación, ni tampoco el particular recibe un beneficio directo de las obras y servicios de interés general que ofrece el Estado, ya que más bien se trata de un beneficio compartido que disfrutan por igual tanto los que cubren sus impuestos como los que no lo hacen, y lo mismo quienes los pagan en cantidades elevadas como aquéllos que contribuyen con gravámenes mínimos. El carácter del impuesto de ser una prestación tiene su origen en un acto de soberanía del Estado, que obliga a los causantes a desprenderse de una parte de sus ingresos, rentas o utilidades sin obtener nada a cambio, al menos en forma directa e inmediata.

B) El impuesto es una prestación en dinero o en especie. En la actualidad es muy común que el pago de los impuestos se realice en dinero, específicamente en moneda de curso legal, que de acuerdo con nuestra Ley Monetaria en vigor, es el peso. El pago en especie es todo aquél que se haga en bienes diferentes al dinero que desde luego tengan un valor económico.

C) El impuesto es una prestación que fija el Estado de forma unilateral, es decir, para el establecimiento del impuesto no se requiere del concurso de la voluntad del particular ni tampoco se necesita su visto bueno, sino que el ente estatal lo crea por medio de sus órganos constitucionalmente facultados en virtud de su poder de imperio, siendo el impuesto en consecuencia un acto derivado de la soberanía del Estado.

D) El impuesto debe estar contenido en una ley. Como ya se ha mencionado en líneas anteriores de este trabajo, un impuesto es válido solamente si ha sido creado previa y expresamente por una ley expedida conforme al procedimiento legislativo que consigna la Constitución en materia fiscal.

E) El impuesto debe hallarse precisado en normas jurídicas de aplicación general. Es decir la ley impositiva debe aplicarse sin distinción ni discriminación, a toda persona que se coloque dentro de la correspondiente hipótesis normativa, de esta forma sin excepción alguna, deben pagar los impuestos todos aquéllos que con su conducta se ubiquen en el supuesto jurídico, dando nacimiento al hecho generador del impuesto.

F) El pago del impuesto es de carácter obligatorio. Cuando una persona realiza los actos o hechos previstos en la ley fiscal como generadores de la obligación tributaria, queda obligada al pago del impuesto respectivo en la forma y términos que la propia ley establezca. Por esta razón si el causante no entera espontáneamente sus

impuestos a la autoridad fiscal, ésta puede obtener el pago del crédito, por medio de la facultad económico coactiva o bien puede imponer sanciones.

G) Los impuestos deben destinarse a cubrir los gastos públicos. Para la validez de los impuestos la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que deben cumplir con tres requisitos: el ser proporcionales y equitativos y que se canalicen a la satisfacción de los gastos públicos. De esta forma, entre el impuesto y el gasto público debe existir una estricta vinculación al orientarse el producto o rendimiento de los recursos económicos derivados de esta fuente, a la prestación de servicios públicos, a la realización de obras de interés general y en global a la ejecución de las funciones públicas que tiene a su cargo el Estado. En la existencia del vínculo impuesto-gasto público, es donde se encuentra la justificación de la relación jurídica tributaria que se entabla entre el Estado representado por el Fisco y el causante.

H) Los impuestos —como se adelantó en el inciso anterior—, deben ser proporcionales y equitativos. Lo primero significa que el impuesto debe fijarse tomando en cuenta la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido, así, el sujeto pasivo debe contribuir a sostenimiento de los gastos públicos aportando una parte justa y razonable de sus ingresos, rendimientos o utilidades. Que el impuesto sea equitativo, quiere decir, que las leyes fiscales den un trato igualitario a todos los contribuyentes del mismo impuestos en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria.

2.4.2. Las aportaciones de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social son una de las cuatro especies de contribuciones que señala el legislador mexicano en el Código Fiscal de la Federación, y que define en la fracción II, del artículo 2º del ordenamiento legal en cita en los siguientes términos: *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones establecidas en la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial con los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

De la definición apuntada *in supra*, se desprende que en las aportaciones de seguridad social:

A) Los sujetos pasivos son los patrones y los trabajadores, es decir, aquellas personas a quienes el Estado sustituye en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, y aquellas otras que se benefician con la prestación de los servicios de seguridad social que ofrece el Estado. Es oportuno aclarar que pueden fungir como patrones tanto los particulares como el propio Estado; y como trabajadores los de la iniciativa privada y los que se encuentran al servicio del Estado, o sea, los servidores públicos.

B) El hecho generador del crédito fiscal, puede estar constituido por la sustitución que haga el Estado de un sujeto obligado a brindar la prestación de seguridad social, o en su caso, por la circunstancia de ser beneficiario de dichos servicios. Así, el objeto de esta contribución es el hecho de ser trabajador o patrón activos.

Los ejemplos de esta clase de contribuciones se encuentran en las cuotas obrero-patronales que recaba el Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones que deben cubrir los patrones al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, las que hacen los empleados federales al Instituto de Seguridad y de Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y las efectuadas por los miembros de ejército y la marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Pese a que desde el punto de vista legal, las aportaciones de seguridad social son concebidas como contribuciones, algunos autores las conceptúan como ingresos paratributarios, o sea, que no son verdaderas contribuciones y que su caracterización fiscal es solamente para efectos de su cobro, ya que al darles dicho tratamiento, la autoridad podrá hacer uso de un procedimiento privilegiado para su cobro mediante el ejercicio de la facultad económico coactiva que se manifiesta a través de la instauración del procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

En este mismo sentido, hay quienes sostienen, inclusive, que las aportaciones de seguridad social *nada poseen en común con las demás contribuciones —impuestos,*

*derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios—, toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.*²³

2.4.3. Las contribuciones de mejora.

En primer término es necesario precisar que la contribución de mejora, es la figura jurídica más importante de las que la doctrina ha denominado contribuciones especiales.

La contribución especial es *una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica.*²⁴

Las contribuciones especiales se dividen en contribución por gasto, que son aquéllas que deben pagar quienes ejercen una actividad comercial, industrial o de otra clase, en virtud de que por la naturaleza de la actividad que se lleva a cabo, el interés general, reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar su debido desarrollo, lo cual provoca un gasto o aumento en los egresos del Ente Público; y contribución de mejora, que es la materia del presente subtema.

²³ ARRIOJA Vizcáino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. p 343.

²⁴ MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14ª ed., Porrúa, México, 1999. p 98.

La fracción III del Código Fiscal de la Federación define a la contribución de mejora diciendo que es la establecida en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Adolfo Arrija Vizcaíno la conceptúa como *la prestación que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras y servicios de que se trate.*²⁵ En concreto, la contribución de mejora es el tributo que deben pagar los propietarios o poseedores de los bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica o beneficio especial como consecuencia de la realización de la obra pública.

En este orden de ideas, es significativo destacar que la contribución de mejora no es el pago por el servicio público o la obra de interés general realizada por el Estado, sino que es el equivalente por el beneficio directo y específico que experimentan, como consecuencia de la actividad administrativa estatal, aquellas personas que tienen sus propiedades dentro de un radio de aplicación geográfica, en el que se alcanzará tal beneficio.

²⁵ ARRIJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. p 365.

Por otro lado, es bastante entendible que toda obra pública trae consigo un beneficio social para la población, sin embargo, la recepción de ese beneficio general no es suficiente para que se genere la obligación de pagar la contribución de mejora, sino que es necesario que el sujeto pasivo, que deba soportar la carga tributaria, reciba un beneficio directo, es decir, una porción de beneficio diferente y adicional a la que percibe el resto de la colectividad, mismo que se refleja generalmente en un incremento substancial en el valor comercial de los predios colindantes a las obras urbanizadoras del Estado.

Como características de la contribución de mejora, son de señalarse las siguientes:

A) Es una prestación y no una contraprestación. Si bien es cierto que el sujeto pasivo recibe un beneficio directo, como resultado de las obras o servicios públicos ofrecidos por el Estado, ello no quiere decir que exista una relación bilateral, aún cuando medie una solicitud por parte del particular —contribuyente—, pues tal circunstancia en nada influye para que la administración decida qué obras ha de efectuar, en qué tiempo, cuáles serán los lugares en donde se edificarán las obras o cuál será el monto de los recursos que se emplearán, ya que el Estado actúa a su libre arbitrio y discreción.

B) En la contribución de mejora los sujetos pasivos son los propietarios de los inmuebles beneficiados con los trabajos de urbanización. El sujeto pasivo de este

tributo debe reunir dos calidades: la primera, que sea propietario del inmueble colindante con las obras de urbanización; y segunda, que dicho bien se localice dentro del radio de afectación por las obras llevadas a cabo por la Administración Pública.

C) El hecho generador de la contribución de mejora está constituido por la recepción del beneficio derivado de la obra pública; en consecuencia, debe existir una relación de causa-efecto entre la realización de la obra de urbanización y la generación del beneficio directo recibido por el sujeto pasivo; de esta manera, si el beneficio tiene un origen diverso al de la obra, éste no podrá dar nacimiento a la obligación de pagar la contribución de mejora.

D) La prestación debe ser proporcional y equitativa, para ello la aportación no debe exceder del costo de la obra ejecutada o del servicio prestado, por esta razón el Fisco debe cobrar únicamente a los contribuyentes la parte proporcional al beneficio especial que les reporte la realización de la obra —por la plusvalía que experimentan los inmuebles de su propiedad—, sin pretender recuperar a través de esta exacción la totalidad de su costo, pues el propio Estado debe sufragar una parte del valor de la obra creada, porción que corresponde al interés general.

E) La contribución especial debe exigirse una vez que se hayan concluido las obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia futuro; ya que solamente es posible fijar en cantidad líquida el importe del tributo hasta que se conozca el valor de los trabajos ejecutados por el Estado y la plusvalía alcanzada por los inmuebles

beneficiados, y una vez conocidos estos datos, la autoridad fiscal está en posibilidad de determinar el crédito correspondiente.

2.4.4. Los derechos.

En la legislación mexicana para designar esta figura jurídica tributaria se emplea el término derecho, en tanto que en algunos países de Europa se utiliza el vocablo tasa y en ciertos países de Latinoamérica suelen manejarse indistintamente ambas expresiones.

En México las palabras el derecho y la tasa, no son sinónimas, ya que este último término se usa para hacer referencia a una cantidad expresada en un porcentaje, que al ser aplicada a la base gravable, da como resultado el monto del impuesto a pagar.

Por otra parte, el vocablo derecho con el que se le designa a este tributo, no es muy atinado, pues como señala Francisco de la Garza la palabra derecho es sencillamente desastrosa, pues además se usa para nombrar toda la ciencia jurídica y para aludir a otra especie de tributo, como es el caso de los llamados derechos de cooperación, presentes en las legislaciones locales para designar a ciertas contribuciones de mejora.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, en el artículo 3º definía al derecho en los siguientes términos: *Son derechos las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley en pago de un servicio.* Desde luego, se trata de una definición bastante loable, ya que en términos sencillos esboza la esencia de derecho.

Por otro lado, es de expresar que la fracción IV, del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación define al derecho con las siguientes palabras: *derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se preste por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

Este concepto legal de los derechos que ofrece el Código Fiscal de la Federación en vigor, ha sido criticado por la doctrina, en vista de que incluye una hipótesis de causación que no da lugar al cobro de esa figura tributaria sino a la del impuesto, porque las contribuciones que se cubren al Estado por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público no poseen las características de los derechos —pese a que se les denomine con tal nombre—, puesto que la situación que es objeto del gravamen no tiene su origen en una de actividad del Estado, es decir, no existe prestación de servicio alguno en forma directa o indirecta, inmediata o mediata; no obstante que la esencia del

derecho es la de ser una contraprestación que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

Teóricamente el derecho es conceptualizado como una contraprestación establecida por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público. Al respecto hay que precisar dos puntos con relación al servicio público prestado, la primera, es que debe ser particular y divisible, o sea, que la actividad del Estado al referirse directamente al obligado permite en todo momento individualizar e identificar al usuario; y segundo, debe tratarse de servicios públicos inherentes y exclusivos al Estado, sobre los que éste ejerce un monopolio, por lo tanto se encuentran fuera de la economía privada sin que exista la posibilidad de que puedan ser brindados por una empresa particular.

Como elementos y características de los derechos hay que mencionar los siguientes.

A) Es una contraprestación, es decir, existe una relación bilateral —misma que se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas— entre el contribuyente que solicita el servicio y entrega una cantidad de dinero al Estado y éste que a su vez proporciona el servicio requerido, que beneficia de forma directa y específica al causante.

B) El hecho generador del derecho está constituido por el servicio público particular divisible que debe prestar el Estado a petición del contribuyente, o sea, el supuesto normativo que da nacimiento a la carga tributaria es el acto de voluntad a través del cual el contribuyente solicita al Estado la prestación de un servicio que lo beneficiará específica y directamente. El ente público no ofrece espontáneamente a nadie esta clase de servicios, pero desde luego, siempre está en disponibilidad para prestarlos a quienes se los requieran.

C) El pago del derecho es general, en otras palabras, todas las personas físicas o morales que se ubiquen en el supuesto normativo de solicitar al Estado la prestación de un servicio público, deben cubrir el correspondiente tributo; es de mencionar que no todo los habitantes del país deben costear el servicio público, sino solamente aquellos que previa solicitud se benefician con la actividad estatal mediante la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio proporcionado por el Estado.

D) El pago del derecho debe ser obligatorio. Toda persona cuya conducta coincida con la prevista en la ley, como hecho generador de la carga fiscal, automáticamente queda obligado a cubrir el correspondiente derecho en los términos y plazos que fije la norma fiscal.

E) El pago del derecho debe ser proporcional. Para determinar el monto del derecho no se atiende a la capacidad económica del contribuyente —ya que no se está

gravando un ingreso, utilidad o rendimiento—, sino al costo del servicio que presta el Estado.

2.4.5. Los aprovechamientos.

El primer párrafo del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación estipula que: *los aprovechamientos son los ingresos que recibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.*

En vista de la definición que nos ofrece el Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que los aprovechamientos no son una categoría específica de ingresos públicos y mucho menos de contribuciones, sino una clasificación que engloba ingresos heterogéneos, que no se pueden reducir a los definidos como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos, accesorios de las contribuciones o productos, ni tampoco como ingresos derivados de financiamientos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4º del Ordenamiento Legal ya mencionado, los aprovechamientos y sus accesorios, tienen la naturaleza de créditos fiscales, y al igual que las contribuciones y sus accesorios, su monto habrá de actualizarse cuando no se cubra en la fecha o dentro de los plazos fijados por la ley, conforme al procedimiento establecido en el numeral 17-A de dicho Código.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año 2002, señala en su fracción VI como aprovechamientos a los ingresos derivados de:

1. *Multas.*

2. *Indemnizaciones.*

3. *Reintegros.*

A. Sostentamiento de las Escuelas Artículo 123.

B. Servicio de Vigilancia Forestal.

C. Otros.

4. *Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.*

5. *Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.*

6. *Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.*

7. *Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.*

8. *Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.*

9. *Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.*

10. *5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.*

11. *Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.*
12. *Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.*
13. *Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.*
14. *Aportaciones de los contratistas de obra pública.*
15. *Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal.*
 - A. *Aportaciones que efectúen los gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.*
 - B. *De las reservas nacionales forestales.*
 - C. *Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.*
 - D. *Otros.*
16. *Cuotas Compensatorias.*
17. *Hospitales Militares.*
18. *Participaciones por la explotación de obras de dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.*
19. *Recuperaciones de capital:*
 - A. *Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas.*
 - B. *Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.*
 - C. *Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.*
 - D. *Desincorporaciones*

E. Otros.

20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.

21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.

22. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.

23. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.

24. Otros.

A. Remanente de operación del Banco de México.

B. Utilidades por Recompra de Deuda.

C. Rendimiento mínimo garantizado.

D. Otros.

2.4.6. Los accesorios tributarios.

Los accesorios de los tributos son prestaciones de carácter pecuniario que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales o bien por no hacerlo como lo ordenan las disposiciones fiscales.

Nos dice el Maestro Arrijo Vizcaíno que las contribuciones accesorias son una categoría de ingresos que el Fisco percibe como resultado de la relación jurídica-

tributaria, pero que no son clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora ni como derechos, debido a que tienen una calidad de ingresos tributarios residuales.

El último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación aduce que *los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.*

En este mismo orden de ideas, el segundo párrafo del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación determina que: *Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.*

A) Los recargos. Son las cantidades de dinero que deben pagarse al Fisco Federal en concepto de indemnización por no cubrir las contribuciones o los aprovechamientos dentro de la fecha o plazo fijado por las disposiciones fiscales; y se calculan aplicando al monto del crédito fiscal actualizado —cuyo pago se haya omitido—, las tasas correspondientes, excluyendo los propios recargos, la indemnización por los cheques no pagados, los gastos de ejecución y las multas. El tema de los recargos por ser el objeto medular de nuestro estudio será tratado con mayor abundancia en el capítulo cuarto de este trabajo.

B) La multa. En primer lugar, es pertinente mencionar que el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que las sanciones son accesorios de las contribuciones; sin embargo, hay que aclarar que el legislador de forma poco ortodoxa utilizó el vocablo sanción para aludir al de multa; no obstante, que dentro de la semántica jurídica la sanción representa el género, dentro del cual hay varias especies como son los recargos, la propia multa, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque no pagado, por citar algunas en materia fiscal. Por lo tanto, en términos del numeral citado, lo correcto es hablar de multa y no de sanción.

La multa es una sanción de tipo pecuniario, que la autoridad fiscal impone a los contribuyentes con motivo de la violación a las disposiciones fiscales. Respecto de la naturaleza jurídica de esta figura existen dos corrientes, una con matices civilistas y la otra con tintes de Derecho Público; la primera, sostiene que la multa representa una indemnización para el Estado por concepto de las erogaciones que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia con relación al pago oportuno de los tributos; la segunda, estatuye que la multa en razón de ser impuesta por un ente de Derecho Público, comparte esa misma naturaleza y, por tal razón atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, a fin de lograr que los sujetos pasivos de la relación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C) Los gastos de ejecución. Cuando un contribuyente no cubra el importe de los créditos fiscales que tenga a su cargo, ni tampoco garantice el pago de los mismos,

dentro de los plazos señalados por la ley, las autoridades fiscales pueden exigir el pago de dichos créditos a través del procedimiento administrativo de ejecución —también conocido como procedimiento económico coactivo—, por medio del cual se embargan y rematan bienes propiedad del causante en cantidad suficiente para cubrir los adeudos tributarios, respecto de los cuales le haya sido formalmente notificado el requerimiento de pago correspondiente. La instauración de este procedimiento ocasiona que la autoridad hacendaria realice una serie de erogaciones con motivo de las diligencias de embargo y remate; mismas que representan los gastos de ejecución, que tendrán que ser cargados al contribuyente en forma adicional al crédito fiscal actualizado. En pocas palabras, los gastos de ejecución son un reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al Fisco con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

D) La indemnización por cheques no pagados. El penúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de los contribuyentes de indemnizar al Fisco Federal cuando pretendan solventar sus obligaciones tributarias con cheques que no sean pagados por la institución de crédito de que se trate, con un monto del 20 por ciento del valor del documento, esta cantidad será exigida independientemente de los recargos y las multas a que haya lugar.

Para hacer efectiva la indemnización —objeto de estudio—, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago del adeudo tributario más el 20 por ciento del valor del cheque emitido, o bien acredite

fehacientemente con pruebas documentales, que realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Una vez que transcurra el plazo citado, si el contribuyente no hace el pago o bien no demuestra cualquiera de los extremos señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización del 20 por ciento y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento económico coactivo.

E) La actualización de las contribuciones. Esta figura se regula en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación y consiste en resarcir a la Hacienda Pública de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo cuando los tributos no son cubiertos dentro de los plazos estipulados en las disposiciones fiscales. Por el momento basta con que la figura de la actuación quede solamente enunciada, ya que en líneas siguientes será tratada con mayor profundidad, en virtud de que constituye la materia central de esta trabajo de tesis.

CAPÍTULO 3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. El concepto de la obligación tributaria.

Antes de entrar en materia hay que puntualizar que las obligaciones en general se clasifican en tres categorías en función de su fuente: meramente legales, *ex lege* y voluntarias.

Las obligaciones meramente legales son aquellas que nacen exclusivamente por virtud de la ley, sin conexión con ningún hecho o acto jurídicos.

Las obligaciones *ex lege* son aquellas cuyo origen es la ley unida a la realización de un hecho generador previsto en ella y distinto de la voluntad de obligarse. Dentro de esta categoría de ubica la obligación tributaria.

Las obligaciones voluntarias surgen —como su propio nombre lo indica— por la voluntad de un sujeto, dirigida a producir el nacimiento de una obligación a su cargo. La voluntad del sujeto como fuente de la obligación, está plenamente reconocida por la ley. Como ejemplo pueden citarse las obligaciones derivadas de un contrato de compraventa.

Antes de dar un concepto de lo que debe entenderse por obligación tributaria, es conveniente traer a colación la definición de obligación utilizada en el Derecho Romano,

ya que finalmente ha traspasado la barrera del tiempo convirtiéndose en clásica; así, en las Instituciones de Justiniano la obligación es el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*, es decir, la obligación es el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política.

Por otra parte, la ley fiscal no da definición alguna respecto a lo que debe entenderse por obligación tributaria, solamente se concreta a señalar la obligación que tienen las personas físicas y morales, nacionales y extranjeras que se coloquen en supuesto normativo, de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

En el Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, la obligación fiscal es definida como *el vínculo jurídico derivado de la relación tributaria existente entre el fisco y un contribuyente, que constriñe a éste al pago de una contribución, así como al debido cumplimiento de todas aquellas acciones de hacer, no hacer o tolerar, consignadas en las leyes fiscales.*²⁶

La obligación tributaria ha sido definida como *el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o*

²⁶ *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo III, Porrúa, México, 2001. p 2666.

*contribuyente el cumplimiento de una prestación pecuniaria o excepcionalmente en especie.*²⁷

Como características de la obligación tributaria son de mencionarse las siguientes:

A) La obligación tributaria es una relación de Derecho Público en virtud de que se encuentra regulada y se satisface conforme a las normas de esta rama del Derecho, como lo son las leyes tributarias; además, dicho carácter también deriva de la circunstancia de que uno de los sujetos que intervienen en la misma es el Estado —un ente eminentemente público—, y la finalidad que lleva implícita la obligación tributaria —la recaudación de los fondos con que el propio ente estatal ha de sufragar sus gastos públicos—, es una función de interés público.

B) La obligación tributaria tiene un carácter *ex lege*, en razón de que surge por imperio de la norma jurídica una vez que se da en la realidad el supuesto previsto en ella.

C) El acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria invariablemente es el Estado, personalizado en la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios o sus organismos descentralizados, debidamente autorizados por la ley.

²⁷ MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14ª ed., Pomúa, México, 1999. p 226.

D) La calidad de deudor o sujeto pasivo en la obligación tributaria, puede ser adquirida por un tercero ajeno al que dio origen a la obligación.

E) En la obligación tributaria el objeto siempre consiste en dar, es decir, pagar el tributo que corresponda, ya sea en dinero o en especie.

F) La finalidad de esta obligación es la de recaudar los recursos necesarios para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos.

G) La obligación fiscal nace de la realización de hechos o actos jurídicos únicamente imputables al sujeto pasivo o contribuyente, pero no al sujeto activo.

3.2. La clasificación de la obligación tributaria.

La obligación tributaria atendiendo a su naturaleza, se subdivide en dos clases: obligación tributaria sustantiva y obligación tributaria formal.

La obligación tributaria sustantiva se refiere al pago de los tributos, es decir, al cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o esporádicamente, la entrega de ciertos bienes. Esta obligación implica un desprendimiento material por parte del sujeto pasivo de recursos económicos, ya sean monetarios o en especie. Este tipo de obligación se encuentra presente en el pago de

un tributo, de recargos, de gastos de ejecución, de multas y en el otorgamiento de garantías de prestaciones tributarias.

La obligación tributaria formal es aquella cuyo contenido consiste en un hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones de hacer son las que atienden a la realización de actos o acciones en sentido positivo; por ejemplo, presentar avisos, realizar las declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar la contabilidad, entre otras.

Las obligaciones de no hacer se presentan como consecuencia de una prohibición establecida por la ley a cargo de los contribuyentes para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva será lícita. Verbigracia, no llevar doble juego de libros de contabilidad con distinto contenido, no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes, no omitir el registro en la contabilidad de ingresos o compras.

Las obligaciones de tolerar consisten en soportar una determinada conducta o actividad de la Administración Pública, o sea, del sujeto activo, que invade la esfera de autonomía reconocida al sujeto pasivo por las normas distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendría el derecho de oponerse. Dos ejemplos ilustrativos son: uno, la realización de la visita domiciliaria, en la cual el contribuyente tiene la obligación de tolerar y proporcionar toda la documentación e información solicitada durante el procedimiento de fiscalización, sin obstaculizar su desarrollo; y otro la

práctica de la intervención de la caja de la negociación, que el causante debe permitir cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal.

3.3. El nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1967 disponía que *la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales*. Ahora bien, el artículo 6º del Código en vigor estipula que *las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran*.

Partiendo de lo anterior es prudente decir, cada vez que se da el supuesto normativo nace en la realidad la obligación tributaria, en razón de la cual surge un derecho de crédito a favor de uno de los sujetos de la relación tributaria y una deuda a cargo del otro. De esta manera, el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra vinculado a la presencia de la norma jurídica y a la realización del supuesto previsto en ella, sin que sea necesario un evento posterior, como la resolución de alguna autoridad para que la obligación se genere, puesto que ésta nace automáticamente al actualizarse la hipótesis legal.

El nacimiento de la obligación tributaria tiene su génesis en la existencia del hecho imponible que representa la hipótesis o supuesto normativo y el hecho generador, que es el hecho material que se consuma en la vida real, que actualiza la

hipótesis normativa; en este sentido, la obligación tributaria se origina en el momento en que el hecho generador coincide con la situación abstracta prevista en la norma tributaria.

Para ser más explícitos en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria hay que partir de la consideración de que la ley fiscal establece una serie de supuestos normativos, previstos en forma abstracta e hipotética, cuya realización en la esfera fáctica, determinarán el nacimiento de la obligación tributaria. Ese supuesto normativo es lo que la doctrina ha dado en llamar hecho imponible.

Sainz de Bujanda —citado por Jesús Quintana Valtierra—, proporciona una definición bastante inteligible de lo que debe entenderse por hecho imponible, manifestando que es *el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria*;²⁸ de lo que se colige que, el presupuesto de hecho no es más que una descripción hipotética, previa y general, que el legislador plasma en la ley de aquellos hechos que considera relevantes desde el punto de vista tributario —como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones, las importaciones, las exportaciones—, cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, el hecho generador es el hecho concreto y material que se despliega en la vida real, el cual al reunir los elementos contenidos en la hipótesis, logrando la adecuación al supuesto jurídico, da nacimiento a la obligación tributaria.

²⁸ QUINTANA Valtierra Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1998. p 88.

Cabe hacer mención que el fenómeno por medio del cual el hecho generador —el hecho real—, se adecua o se ajusta perfectamente al hecho imponible —supuesto normativo—, recibe el nombre de subsunción. Nuestra legislación al estipular que las disposiciones fiscales que establezcan cargas tributarias a los particulares son de aplicación estricta, no hace más que prohibir la integración de la ley y el uso de la interpretación analógica, impidiendo que puedan concebirse como hechos generadores aquéllos que no se ajustan o subsumen rigurosamente en la hipótesis jurídica.

El momento en que nace la obligación tributaria no es el mismo para cada uno de los diversos tributos; así, tratándose de los impuestos, surge cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia; por lo que respecta a los derechos, la obligación aparece en el momento en que efectivamente se prestan los servicios administrativos, sin que al efecto tenga relevancia alguna el hecho de que la autoridad administrativa cobre previa o posteriormente el importe del derecho; por lo que atañe a las contribuciones especiales, la obligación emerge en el instante en que el Estado pone en servicio la obra de urbanización que traerá consigo el beneficio adicional y diferencial que se reflejará en un incremento del valor económico del inmueble propiedad del causante; por lo que concierne a las aportaciones de seguridad, emana en el momento en que se establece la relación de trabajo quedando el patrón constreñido a otorgar las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores, o bien, cuando éstos soliciten su incorporación voluntaria.

3.4. La determinación de la obligación tributaria.

En la legislación mexicana los términos determinación y liquidación constituyen vocablos sinónimos, y por consiguiente se usan indistintamente una y otra palabras para hacer referencia tanto a la comprobación del hecho imponible como a la cuantificación del adeudo fiscal.

En un criterio bastante rigorista es dable establecer una diferencia entre los términos determinación y liquidación; el primero se emplea para denominar a aquellas acciones tendientes a verificar si el hecho imponible o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, de cuya actualización surge la obligación tributaria, se han desplegado en la realidad; en tanto que el segundo, se aplica para nombrar el acto o los actos orientados a cuantificar el monto de la deuda tributaria.

En cuando a la definición de determinación o liquidación, Giuliani Fonrouge externa que *es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.*²⁹

Por su parte, Fernando Sainz de Bujanda —citado por Antonio Jiménez González—, se pronuncia con los siguientes términos: *la liquidación aparece ante todo*

²⁹ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. p 529.

*como un procedimiento, esto es como una serie de actos u operaciones, lógicamente engarzados que se suceden entre sí para llegar a un resultado: la determinación del importe de la deuda tributaria. La liquidación aparece, por tanto, como el procedimiento a través del cual la administración financiera da efectividad al mandato de la norma, en cuanto se refiere a la fijación, en concreto, del importe de la deuda en los tributos.*³⁰

En igual sentido Sergio Francisco de la Garza, manifiesta que en nuestro sistema jurídico, la determinación es *un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o cuota ordenada por la ley.*³¹

De las definiciones anotadas se observa que la liquidación o determinación es un procedimiento integrado por varios actos, cuyo objetivo es la cuantificación del monto del adeudo tributario.

El procedimiento de liquidación en términos generales comprende las siguientes fases o etapas: 1) La constatación de la obligación tributaria, es decir, verificar que efectivamente se haya actualizado la hipótesis normativa, al haberse producido en la realidad los actos o hechos jurídicos previstos en la ley como generadores del nacimiento de la obligación. 2) La valoración del hecho imponible, una vez que se sabe

³⁰ JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 5ª ed., ECAFSA, México, 1999. p 261.

³¹ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 556.

que existe la obligación tributaria, es preciso asignar un valor al hecho imponible, mismo que al aplicarle la tasa o cuota arrojará el monto del tributo a pagar, en otras palabras, esta fase corresponde a la definición de la base gravable. 3) La aplicación de la tasa o cuota a la base imponible, resultando de dicha operación el importe del tributo a pagar.

Es válido decir que gracias a la figura jurídica de la determinación, la obligación abstracta y genérica de los causantes de contribuir para sufragar los gastos públicos consagrada en la ley, se convierte en una obligación individual, concreta y líquida a cargo de un sujeto pasivo específico.

A continuación es conveniente indicar quiénes son los sujetos que llevan a cabo la determinación o liquidación de la obligación tributaria; por regla general corresponde a los sujetos pasivos determinar qué y cuánto deben pagar en concepto de contribuciones al Fisco, y excepcionalmente, por disposición expresa de la ley, competirá dicha tarea a la autoridad hacendaria; en este último caso, los sujetos pasivos informarán a las autoridades de la realización de los hechos que hubieran dado nacimiento a la obligación fiscal proporcionando la información necesaria para practicar la liquidación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se causó el tributo.

Es muy importante señalar que la determinación de las contribuciones debe hacerse conforme a las normas vigentes en el momento de su causación, es decir, cuando nace la obligación tributaria; sin embargo, podrán aplicarse las normas sobre procedimiento que se expida con posterioridad; por ejemplo, tratándose del impuesto

sobre la renta, éste debe calcularse de acuerdo con la tarifa vigente en el momento en que se generó la contribución, pero pueden aplicarse las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, con el objeto de lograr una recaudación más eficiente del gravamen.

No resulta por demás citar en este espacio, que el procedimiento conforme al cual se efectúe la determinación de la obligación tributaria y las bases para su liquidación deben estar previstos en una norma jurídica con el rango de ley, es decir, en un acto legislativo en sentido formal y material, tal como lo exige la fracción IV, del artículo 31 constitucional y lo recalca la fracción II, del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación de cuyo contenido se desprende que la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, son materias que no pueden ser objeto de regulación alguna por medio de resoluciones de carácter general que provengan del Ejecutivo Federal. De lo contrario, si dichos elementos del tributo son fijados o modificados, por medio de una norma que tenga jerarquía inferior a la ley, como puede ser un reglamento o una circular, se produce un estado de incertidumbre jurídica, poniendo al contribuyente a merced de los caprichos de la Administración Pública.

Es necesario mencionar que existen diversas clases de determinación o liquidación, las cuales se han agrupado en función de dos criterios: uno según el sujeto que la realiza, y otro conforme a la base con la cual se efectúa.

Según el sujeto que realiza la determinación, existen tres tipos:

A) La determinación que realiza el sujeto pasivo principal o por adeudo ajeno, en forma espontánea sin la intervención de la autoridad fiscal. En este tipo de determinación, el contribuyente debe verificar si en su caso se ha actualizado la hipótesis jurídica prevista en la norma fiscal, como hecho generador de la obligación tributaria y finalmente cuantificar el monto del impuesto a pagar, lo que generalmente se realiza mediante un acto formal denominado declaración. La determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo recibe diversos nombres, auto-ascertamiento, auto-imposición y auto-determinación.

Esta clase de determinación se encuentra prevista en la primera parte del tercer párrafo, del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, el cual estipula que: *Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.*

B) La que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del sujeto pasivo. Este tipo recibe el nombre de determinación de oficio, y presenta dos variantes, la primera deriva de la revisión de la autodeterminación hecha por el sujeto pasivo, cuando no realiza correctamente la liquidación o bien la autoridad le rechaza las deducciones que tomó en cuenta para efectuar la determinación; la segunda, es cuando la autoridad hacendaria directamente solicita la documentación al sujeto pasivo, para llevar a cabo la cuantificación de la obligación tributaria.

La determinación de oficio aparece regulada en la segunda parte del tercer párrafo, del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos: *Si*

las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

C) La determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o concordato celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo. En este tipo de determinación la autoridad fiscal realiza una propuesta individual o general al contribuyente para la fijación de la base imponible, a la cual el causante expresamente se adhiere. Cuando la propuesta se hace en forma individual, es decir, atañe a un solo sujeto, la autoridad previamente realiza un análisis de la capacidad contributiva del causante y éste le aporta los datos que sean indispensables para tal labor. Cuando la propuesta es general, la autoridad con antelación a la fijación de la base gravable, efectúa una serie de estudios económicos relacionados con la actividad que desempeñen los causantes para determinar en forma general su capacidad contributiva en función de ciertos índices.

La figura del concordato tributario no está regulada en nuestro sistema jurídico.

La determinación según la base conforme a la cual se calcula se clasifica en tres.

A) Determinación con base cierta. Existe cuando la Administración tributaria o el sujeto pasivo cuentan con *todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las*

circunstancias comprendidas en él,³² es decir, se tiene un pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, entre los cuales desde luego quedan incluidos los valores imposables. Este método de determinación es llamado de comprobación directa.

La determinación con base cierta se encuentra regulada en los artículos 51, 53 y 54 del Código Fiscal de la Federación.

B) Determinación con base presunta. Existe cuando la autoridad hacendaria al ejercer la facultad de fiscalización se ve imposibilitada para conocer materialmente el valor de los actos realizados por el sujeto pasivo y en consecuencia el monto de sus ingresos para determinar la base imponible, y ante tal circunstancia procede a cuantificar el monto de los mismos en función de una serie de indicadores precisados en la ley o bien atendiendo a presunciones legales, por ejemplo, puede tomar en consideración los datos de la contabilidad del contribuyente, los contenidos de las declaraciones del ejercicio correspondiente o de anteriores, la información que proporcionen los terceros cuando tengan relación o negocios con el causante, entre otros. En términos del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente que sirva de base para el cálculo del impuesto correspondiente, cuando el causante obstaculice el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad, no presente libros ni registros de contabilidad, no exhiba los informes relativos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o cuando su contabilidad presente anomalías.

³² GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. p 544.

La determinación presuntiva se halla reglamentada en los artículos 55, 56, 57 y 60 del Código Fiscal de la Federación.

C) Determinación con base estimativa. Se presentan cuando la autoridad fiscal ante la imposibilidad de definir una base cierta y no existiendo una base presunta establecida en la ley, llega a la conclusión de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica. Este tipo de determinación no está regulado en nuestro sistema jurídico, pero de hecho, se incluye en la determinación presuntiva.

3.5. El crédito fiscal.

El crédito fiscal nace cuando la obligación tributaria es objeto del acto de determinación o liquidación, ya que a partir de ese momento la obligación es cuantificada en cantidad líquida y en consecuencia se conoce a ciencia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto obligado.

Es preciso puntualizar que cuando la autoridad lleva a cabo la liquidación de la obligación tributaria, en ese momento no nace a la vida jurídica el crédito fiscal, sino que se requiere que esa obligación estipulada en cantidad líquida se haga del conocimiento del contribuyente por los causes legales, es decir, por medio de una notificación de carácter personal, en virtud de que las resoluciones determinantes de los créditos fiscales tiene el carácter de definitivas, y por lo tanto son actos susceptibles de impugnación, tal como se desprende de la interpretación de los artículos 117, fracción I,

inciso a) y 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 11, fracción I del la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Por lo tanto, el crédito fiscal nace una vez que se da a conocer al causante por los medios legales, y no antes.

El Código Fiscal de la Federación de 1967 al hacer referencia de la definición de crédito fiscal enunciaba que era *la obligación fiscal determinada en cantidad líquida*; por su parte, el actual Código en su artículo 4º menciona que *son créditos los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a recibir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.*

Como puede observarse, el Código de 1967 limitaba el concepto de crédito fiscal exclusivamente a la obligación tributaria cuantificada; en tanto que el vigente, no define lo que debe entenderse por tal y solamente se concreta a enumerar una serie de conceptos que por disposición de dicho ordenamiento jurídico se consideran créditos fiscales.

Una vez que surge a la vida jurídica el crédito fiscal, éste debe ser pagado o garantizado por el contribuyente dentro de la fecha o el plazo marcado por la ley fiscal; transcurrido dicho término sin que se hubiese cubierto el importe del adeudo tributario o sin haberlo garantizado, el crédito se torna exigible, y la autoridad tiene la facultad de hacer efectivo su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

3.6. La exigibilidad de la obligación tributaria.

Una vez que nace a la vida jurídica el crédito fiscal, éste debe ser cubierto o en su defecto garantizado por el sujeto pasivo en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas; y mientras dicho término no venza, el crédito fiscal no puede ser exigido por el sujeto activo.

Si durante el término previsto en la ley tributaria el crédito fiscal no es pagado o bien su importe no es garantizado, dicho crédito se torna exigible, y en consecuencia la autoridad puede hacer efectivo su cobro aun en contra de la voluntad de obligado mediante el procedimiento administrativo de ejecución, tal como se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Es preciso puntualizar que las formas que la ley contempla para garantizar el interés fiscal son las que a continuación se citan: el depósito de dinero, la prenda, la hipoteca, la fianza otorgada por una institución autorizada; la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, el embargo en la vía administrativa y los títulos de valor o la cartera de créditos del propio contribuyente.

En síntesis, el crédito fiscal sólo es exigible por la autoridad en el momento en que transcurra el plazo que la ley concede para realizar su pago y éste no se hubiere efectuado. Antes de que concluya tal término, la autoridad carece de la facultad para compeler al deudor tributario al pago de la prestación correspondiente.

3.7. La extinción de la obligación tributaria.

Los medios por los cuales deja la existir jurídicamente la obligación tributaria en nuestro sistema legal son el pago, la compensación, la condonación y la prescripción.

3.7.1. El pago.

En virtud de que el Código Fiscal de la Federación no define el concepto pago, debemos atender a lo que señala la legislación federal común que es de aplicación supletoria a la norma fiscal; así, el artículo 2062 del Código Civil Federal dispone que el *pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*. En materia fiscal el pago de la obligación tributaria se restringe a la entrega de la cosa o cantidad debida, en vista del carácter pecuniario que la misma ostenta.

El pago, en pocas palabras, significa cumplimiento de la obligación —tributaria en este caso— y representa la forma más usual de extinguir un deber jurídico; así, cuando el contribuyente realiza el pago de un impuesto, debe entregar al Fisco determinada cantidad ya sea en dinero o en especie, y en ese momento da cumplimiento a la norma jurídica tributaria que fija la obligación del sujeto pasivo de la relación tributaria de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Para que el pago sea una forma idónea de extinguir la obligación tributaria, los sujetos que intervienen en la relación tributaria deben estar legitimados, uno para efectuar el pago y el otro para recibirlo.

Primeramente se encuentra legitimado para efectuar el pago el sujeto pasivo principal, es decir, aquel sujeto que realiza el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria al actualizarse la hipótesis prevista en la ley. Sin embargo, éste no es el único sujeto legitimado para tal efecto, ya que en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación los responsables solidarios de los contribuyentes también lo están. Así, el pago del tributo válidamente puede ser hecho, por ejemplo, por los retenedores, o sea, las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar los tributos a cargo de los contribuyentes; las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del causante; los liquidadores o síndicos por lo que respecta a los tributos a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra; los adquirentes de negociaciones, en cuanto a las contribuciones que se hubieran causado con motivo de las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona; las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela, por las cargas impositivas que pesen sobre sus representados; los legatarios y donatarios a título particular, respecto de los bienes legados o donados; las personas que manifiesten su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria, entre otros.

Por lo que se refiere al sujeto activo legitimado para recibir el pago del tributo, hay que traer a colación el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación. mismo que establece que todos los ingresos de la Federación serán recaudados por la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que ésta dependencia autorice; asimismo, el artículo 4º de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación hace mención a que los servicios de tesorería entre los que se encuentra la recaudación de los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y de otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal, por cuenta propia o ajena, estarán a cargo de la Tesorería de la Federación, de las distintas unidades administrativas que la integran y de sus auxiliares ya sea por mandado expreso de las leyes o por autorización expresa de la propia Tesorería; cabe mencionar que tienen el carácter de auxiliares de la Tesorería de la Federación las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excepto las que dependan directamente de la propia Tesorería, las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada, el Banco de México, las instituciones de crédito autorizadas, las entidades de la administración pública paraestatal, las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial, las dependencias del Departamento del Distrito Federal y de los gobiernos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como de los Municipios de éstos últimos, y los particulares legalmente autorizados.

En conclusión, para que el pago del tributo tenga efectos liberatorios, es necesario que el órgano que lo reciba tenga atribuida expresamente la competencia para tal efecto, o bien que actúe como sujeto receptor en los términos de una autorización.

El pago, además de los requisitos subjetivos ya mencionados, debe cubrir otros de lugar, tiempo y forma.

Por lo que respecta al lugar donde debe realizarse el pago del tributo, la regla general es que se efectuó en la oficina recaudadora que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente; aunque el entero del tributo también puede realizarse en alguna institución bancaria autorizada, misma que hará llegar el importe del crédito fiscal a la autoridad hacendaria.

En cuanto a los requisitos temporales, basta con decir que el pago de las contribuciones debe verificarse en la fecha o plazo establecido por la ley tributaria; es necesario hacer hincapié de que este tópico ya fue abordado con mayor detalle en el capítulo anterior, en la parte relativa a la época del pago del tributo.

Por lo que atañe a la forma de pago, ésta debe hacerse en efectivo o en especie; este punto también ya se trató en el capítulo que antecede.

Por otra parte, es preciso hacer mención a la manera como habrá de aplicarse el pago al cumplimiento del crédito fiscal; el pago primeramente se destinará a cubrir los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el orden de prelación que a continuación se cita: gastos de ejecución, recargos, multas e indemnización del 20% sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la institución de crédito.

Otro punto que también debe atenderse en este estudio, es el relativo a la forma como se acredita el pago; desde luego, quien realice el pago de algún tributo debe obtener la prueba de haber cumplido dicho deber, para lo cual deberá obtener de la oficina recaudadora la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora; y tratándose de los pagos hechos ante las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo que corresponda.

Por último, tratándose de materia fiscal existen diversas clases de pago: pago liso y llano, pago indebido o en demasía, pago bajo protesta, pago en garantía, pago provisional, pago definitivo, pago de anticipos y pago extemporáneo.

El pago liso y llano. Se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que adeuda con forme a la ley, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.

El pago indebido o en demasía. Este pago se da cuando el causante entera a la autoridad fiscal una cantidad que no adeuda o mayor a la que realmente debe. Para este supuesto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación prevé la figura jurídica de la devolución del pago de lo indebido; así, la persona que realiza un pago de esta naturaleza, puede solicitar a la autoridad fiscal competente la devolución de las cantidades actualizadas que haya pagado de más o que haya pagado sin deberlas,

previa comprobación de que efectivamente se realizó un pago indebido. El particular tiene 5 años a partir de la fecha en que efectuó el pago para solicitar la devolución, pues de lo contrario el Fisco se libera de dicha obligación en virtud de la prescripción; por su parte la autoridad dispone de un término de tres meses contados a partir de la fecha en que se realizó la solicitud para llevar a cabo la devolución y si ello no ocurre, deberá cubrir al particular los correspondientes intereses. La devolución puede efectuarse mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o mediante certificado de devolución expedido a nombre del causante.

El pago bajo protesta. Existe cuando el contribuyente inconforme con el cobro de cierto tributo procede a efectuar el pago, pero manifiesta que se propone intentar los recursos o medios de defensa legales que procedan para combatir el crédito fiscal, con el objeto que el pago sea declarado infundado y nazca el derecho de solicitar la devolución de la cantidad enterada. Este tipo de pago se hallaba regulado en el Código Fiscal de 1967.

El pago en garantía. Es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de una obligación contributiva, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la hipótesis prevista en ley. El ejemplo nos lo proporciona la Ley Aduanera tratándose de la importación de mercancías con carácter temporal, en cuyo caso se debe garantizar el pago de los impuestos de importación que se causarían, en caso de no regresar al extranjero dichas mercancías.

El pago provisional. Esta clase de pago deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco; así, el contribuyente durante el ejercicio fiscal realiza sus declaraciones provisionales y consecuentemente el entero del tributo —si ha lugar— a la autoridad hacendaria, conforme a las reglas de estimación previstas en la ley para obtener el importe del pago provisional correspondiente, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio de que se trate. Del tributo que resulte de la declaración anual se restará el ya cubierto en los pagos provisionales y el contribuyente enterará la diferencia o puede tener un saldo a su favor el cual podrá compensarlo con otros adeudos tributarios o solicitar su devolución.

El pago definitivo. Este pago deriva de una autodeterminación no sujeta a revisión por parte del Fisco.

El pago de anticipos. Se presenta cuando el causante, en el momento de percibir un ingreso gravado, entera al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

El pago extemporáneo. Es el que se hace fuera de la fecha o del plazo fijado por las disposiciones fiscales y tiene su origen en una prórroga o en una mora. La prórroga surgen cuando el Fisco autoriza el entero del importe del crédito fiscal fuera del término legal. La mora en el pago se da cuando el sujeto pasivo de manera unilateral omite enterar el monto del adeudo fiscal en el plazo fijado en la ley.

El pago extemporáneo ofrece dos modalidades: a) El pago extemporáneo espontáneo, este se muestra cuando el contribuyente sin mediar gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, hace el entero del tributo actualizado más los correspondientes recargos, en este caso no se le impondrá multa por el pago extemporáneo. b) El pago extemporáneo a requerimiento, se presenta cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, en este supuesto además del pago de la contribución actualizada se deberán cubrir los recargos y las multas a que haya lugar.

3.7.2. La compensación.

Dentro de la teoría general de las obligaciones la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y su efecto consiste en extinguir las dos deudas hasta el monto de la menor. Para que proceda esta figura jurídica es necesario que ambas deudas se encuentren en cantidad líquida y sean exigibles, es decir, que estén expresadas en una cuantía determinada y que su pago no puede rehusarse conforme a derecho.

En materia tributaria la compensación se presenta cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución, siempre que las deudas se encuentren determinadas y sean exigibles; en tal caso se compensan las dos deudas y se extinguen hasta el monto de la menor.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación regula la compensación señalando que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a cubrir por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios; para tal efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar los pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Si se trata de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado, podrán compensar las cantidades que tengan a su favor que deriven de cualquier impuesto federal contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, con excepción del causado por operaciones de comercio exterior, siempre y cuando se cumpla con los requisitos fijados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el supuesto de que el contribuyente llegara a realizar una compensación que no procediera, tendrá que cubrir a la autoridad hacendaria las cantidades indebidamente compensadas actualizadas y los recargos que se generan hasta la fecha en que se haga el entero.

No procede la compensación con relación a aquellas cantidades cuya devolución se hubiese solicitado, no obstante que la autoridad nada haya resuelto al respecto, y

cuando haya prescrito la obligación a cargo de la autoridad de devolver las cantidades que el contribuyente tenga a su favor.

Las autoridades hacendarias podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir del fisco por el pago indebido o en demasía de los tributos, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando los créditos fiscales hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

3.7.3. La condonación.

La condonación es la figura jurídica a través de la cual las autoridades fiscales perdonan el cumplimiento total o parcial de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, por causa de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución o por razones discrecionales tratándose de las multas.

La condonación de las contribuciones se encuentra prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, al estipular que el Ejecutivo Federal por medio de resoluciones de carácter general podrá condonar, total o parcialmente, el pago de 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

económica, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en el caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La condonación de las multas se halla regulada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que la autoridad fiscal podrá condonar las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, valorando discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para la imposición de la sanción. La solicitud de condonación de multas no constituye una instancia y la resolución que al efecto provea la autoridad no puede ser impugnada por los medios de defensa que reglamenta el propio Código; la promoción de dicha solicitud trae consigo la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que así se pida y se garantice el interés fiscal.

3.7.4. La prescripción.

En el marco del Derecho Civil la prescripción se define como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley señala. La prescripción adquisitiva o positiva se caracteriza por ser un medio para obtener ciertos bienes; en cambio la prescripción liberatoria o negativa entraña la extinción de una obligación y correlativamente el derecho de hacerla efectiva.

En materia fiscal, la prescripción se presenta solamente en su aspecto negativo o liberatorio, es decir, como un instrumento extintivo de la obligación tributaria; y opera tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Fisco como a favor del Fisco y en contra del contribuyente, en el primer caso se refiere a la liberación de la obligación a cargo de los causantes de pagar los tributos; y en el segundo, a la libración de la obligación a cargo de la autoridad hacendaria, de devolver a los sujetos pasivos de la relación tributaria las cantidades que le hayan pagado indebidamente.

Por lo que respecta a la prescripción de los créditos fiscales a cargo del contribuyente hay que señalar que el término para que esta figura jurídica opere a su favor es de cinco años, mismo que debe ser computado a partir de la fecha en que el tributo se tornó exigible. Dicho plazo es susceptible de ser interrumpido con cada gestión de cobro que la autoridad fiscal notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste en torno a la existencia del crédito fiscal. Por gestión de cobro se entiende cualquier acto de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución bajo la condición de que sea legalmente notificado al deudor tributario, ya que de lo contrario si la notificación del acto no es apegada a derecho, el mismo no puede concebirse como capaz de interrumpir el plazo para la prescripción.

El efecto de la figura jurídica en comento consiste en extinguir tanto la obligación principal como sus accesorios, o sea, va a liberar al particular del pago del tributo y de la actualización, los recargos, gastos de ejecución, indemnización por cheque no pagado, sanciones impuestas con motivo de la omisión del pago.

La prescripción puede hacerse valer en vía de acción o de excepción. En el primer supuesto, una vez que transcurre el término de los cinco años sin que la autoridad fiscal haya realizado gestión de cobro alguna en torno a un crédito fiscal a cargo del contribuyente, éste puede solicitar en la vía administrativa que la autoridad fiscal competente declare que se ha configurado la prescripción y consecuentemente se ha extinguido la obligación tributaria. En el segundo caso, cuando el Fisco lleva acabo alguna gestión de cobro para hacer efectivo un tributo que ha prescrito, el contribuyente al hacer valer el medio de defensa que proceda va a oponer a la acción de cobro de la autoridad, la excepción de prescripción alegando la extinción de la obligación tributaria y por lo tanto la imposibilidad legal de la percepción de la contribución.

Por otro lado, la prescripción a favor del Fisco se encuentra regulada en el último párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación estipulando que la obligación de la autoridad hacendaria de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan devolver de acuerdo con las leyes fiscales, prescriben en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal; en otras palabras, la prescripción a favor del Fisco se consuma en el término de cinco años contados a partir de la fecha en que el causante efectuó el pago indebido y nació el derecho de solicitar su devolución; igualmente tal plazo se interrumpe cada vez que el contribuyente solicite a la autoridad la devolución de las cantidades enteradas indebidamente o bien cuando exista un reconocimiento expreso o tácito por parte del Fisco respecto de la existencia del pago indebido

CAPÍTULO 4. LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS RECARGOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Como se hizo patente en el capítulo anterior, las contribuciones deben ser cubiertas en la fecha o dentro del plazo establecido en las normas fiscales, cuando ello no ocurre, es decir, cuando el contribuyente no paga oportunamente el monto del crédito fiscal, tal incumplimiento genera una serie de consecuencias jurídicas: en primer lugar la falta de pago puntual, ocasiona que la contribución originalmente omitida se actualice en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación; en segundo, que sobre esa contribución omitida, una vez que se le haya aplicado el factor de actualización, la cantidad que surja como resultado de tal operación matemática, será adicionada con una tasa correspondiente a los recargos, en función del artículo 21 de dicho Código; tercero, en virtud de que la ausencia del pago oportuno del tributo está prevista en el artículo 81 del mismo ordenamiento legal como una infracción, es sancionada con una multa en base a lo estatuido en el numeral 82 del Código Tributario; cuarto, si la multa impuesta con motivo de la infracción no es cubierta en la fecha estipulada, el monto de la misma será objeto de actualización.

Desde luego, el incumplimiento en el pago de los tributos produce otras consecuencias como son la instauración del procedimiento administrativo de ejecución y el cobro de los gastos de ejecución; sin embargo, para efectos del presente trabajo los que interesan son los acotados en el párrafo que antecede.

4.1. La actualización.

En este apartado se abordará el concepto, la naturaleza jurídica y las características de la figura jurídica de la actualización, así como, el índice nacional de precios al consumidor, por constituir un elemento esencial en la determinación del factor de actualización.

4.1.1. El concepto de actualización

Antes de estudiar el concepto de actualización desde su ángulo jurídico, es conveniente precisar que en el lenguaje ordinario el sustantivo actualización deriva del verbo actualizar cuya significación es adecuar algo a la actualidad, hacerlo actual, ponerlo al día.

Una vez visto el concepto de actualización en su acepción coloquial, es pertinente abordarlo desde su perspectiva jurídica, para ello en primer término conviene traer a colación el contenido del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, precepto legal en el que se regula la figura jurídica en comento:

Artículo 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 período de que se trate.

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

Como se advierte de la transcripción *in supra*, el ordenamiento legal en mención no ofrece definición alguna de lo que ha de entenderse por actualización, pues únicamente se limita a señalar el objeto sobre el que se aplicará el factor de actualización —contribuciones, aprovechamientos y devoluciones de los tributos que el causante haya enterado a la autoridad fiscal de forma indebida o en demasía—, así como el procedimiento para su cálculo en función del índice nacional de precios al consumidor, pero en ningún momento hace referencia a lo que es la actualización.

En este afán de definir el concepto de actualización, resulta prudente citar algunas definiciones que la doctrina ha manifestado respecto a la figura jurídica en estudio.

En este sentido, Antonio Jiménez González enuncia que *la actualización constituye un instrumento en virtud del cual se adecua la expresión monetaria de las contribuciones conforme a un factor que actualización que constituye un fiel reflejo del índice inflacionario; a través de este procedimiento pretende modificarse no el valor real de la contribución sino su expresión monetaria.*³³

Para Refugio de Jesús Fernández Martínez *la actualización de las contribuciones es el reconocimiento legal de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda de nuestro país por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país.*³⁴

Por su parte, para Augusto Fernández Sagardi *la actualización de las contribuciones es un mecanismo mediante el cual el legislador ha protegido los intereses del fisco federal evitando que por el paso del tiempo y por el cambio de precios en el país, el recurso pecuniario que obtiene de los particulares que han incurrido en mora pierda su poder adquisitivo. Consiste en aplicar a la contribución no cubierta en tiempo, la inflación acaecida en el periodo en mora.*³⁵

³³ JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 5ª ed., ECAFSA, México, 1999. p 238.

³⁴ FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. MacGraw-Hill, México, 1999. 162.

³⁵ FANANDEZ Sagardi, Augusto. *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*. SICCO, México, 2000. p 55.

Tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, así como las definiciones arriba apuntadas, se está en posibilidad de manifestar que la actualización de las contribuciones es una figura jurídica que consiste en resarcir o indemnizar a la Hacienda Pública de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio en el nivel general de los precios, cuando los tributos no son cubiertos dentro de los plazos estipulados en las disposiciones fiscales, mediante la aplicación de un factor de actualización calculado conforme al índice nacional de precios al consumidor; de tal manera que el monto de la contribución en el momento en que se realiza efectivamente su pago representa una suma igual a la que hubiera recibido el fisco de haberse cubierto oportunamente el crédito fiscal.

4.1.2. La naturaleza jurídica de la actualización.

Con el fin de desentrañar la naturaleza jurídica de la actualización, es oportuno establecer ciertas consideraciones con respecto al nacimiento de esta figura jurídica dentro de la legislación mexicana.

La actualización de las contribuciones no estaba prevista inicialmente en el Código Fiscal de la Federación de 1981 —mismo que a la fecha se encuentra en vigor—, sino que es a partir del 28 de diciembre de 1989 cuando aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación el artículo 17-A que se adiciona al Código Tributario y cuya entrada en vigor es a partir del 1º de enero de 1990.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación de 15 de noviembre de 1989, presentada con el objeto de adicionar el numeral en comento se estableció que *Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, el ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esa H. Representación Popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos conforme a una tasa que será el doble que mediante Ley fije el Congreso de la Unión para el pago a plazos.*

En su texto original el artículo 17-A del ordenamiento jurídico en cuestión, estipulaba que *El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.*

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 fiscales señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización

El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación ha sido objeto de ciertas reformas, todas ellas con excepción de la última se refieren a normas de procedimiento en torno al cálculo y aplicación del factor de actualización, mismas que a la fecha se encuentran dentro del texto actual del numeral en análisis. La única modificación de carácter sustancial que ha sufrido tal precepto, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, fecha en la cual dentro de la redacción de dicho artículo se estableció que los aprovechamientos también serían materia de actualización.

Por otra parte, como se puede deducir de lo antes expuesto, el motivo fundamental que aviva el surgimiento de la figura jurídica de la actualización en la legislación fiscal, es resarcir la disminución del valor de la moneda, preservando el monto de la contribución omitida a pesar de la variación de los precios que se produzca en el país como secuela de la inflación y otros fenómenos de carácter económico, y del tiempo en que el tributo permanezca sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad, de tal forma que la cantidad que representa el crédito fiscal —hablemos de contribución o multa— siempre conserva el mismo poder adquisitivo en virtud de que constantemente

se está reexpresando monetariamente en función del índice nacional de precios al consumidor. En estos términos aun cuando el contribuyente realice el pago del tributo omitido uno, dos, tres o cuatro años después de la fecha de su exigibilidad —claro está sin llegar a cinco años porque en tal supuesto opera la prescripción del adeudo fiscal—, el perjuicio que pueda sufrir la hacienda pública por no haber recibido oportunamente la contribución, se disipa con la aplicación del factor de actualización quedando en consecuencia indemnizada la autoridad por la falta de cumplimiento puntual en el pago del tributo.

No hay que perder de vista que el objetivo de este tópico es dilucidar la naturaleza jurídica de la actualización; desde luego, con las anteriores aseveraciones más o menos se va definiendo la misma; sin embargo, todavía no se visualiza claramente.

Hay que puntualizar que la actualización tiene una naturaleza accesoria de la contribución, ya que si bien es cierto, el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación cita como accesorios tributarios a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de ese Código, también lo es, que tal numeral no establece en forma limitativa que solamente las figuras que en él se mencionan sean las únicas que tengan un carácter accesorio de la contribución. Por lo tanto, el hecho de que la actualización no esté expresamente señalada en el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, ello no implica que no tenga la calidad de accesorio tributario y participe de la misma naturaleza que la contribución.

Sin duda, la actualización es una figura accesoria del tributo, en virtud de que tiene como presupuesto objetivo la existencia de una contribución —impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejora o derecho— o una multa no cubiertas oportunamente, es decir, la actualización se presenta siempre y cuando haya invariablemente una contribución o una multa cuyo pago no se realice en la fecha o dentro del plazo dispuesto en la ley fiscal. En otros términos, valga el juego de palabras, puede haber contribución o multa sin actualización —cuando el pago se realice puntualmente— y contribución o multa con actualización —cuando el pago sea extemporáneo—, pero en ningún caso puede existir actualización sin contribución o multa porque precisamente éstos dos últimos conceptos son la base sobre la que se va aplicar el factor de actualización y si no se presentan pues sencillamente no hay causa que dé origen a la actualización.

Por otro lado, respecto de la naturaleza jurídica de la actualización, el cuarto párrafo del artículo 17-A del Ordenamiento legal aludido determina que *las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización*. Según este precepto si una contribución o un aprovechamiento, no es cubierto dentro del tiempo establecido en la ley, su monto será actualizado por las circunstancias que en el mismo numeral se precisan, así se tendrán dos cantidades diversas, una que corresponde al importe original de la contribución o del aprovechamiento, y otra a la de la actualización; interpretando el artículo citado, esta segunda cantidad, o sea, la relativa a la actualización, al integrarse a la primera, es decir, a la de la contribución o a la del aprovechamiento, por disposición de la ley

adquiere la naturaleza jurídica de la contribución —impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejora o derecho— o del aprovechamiento.

La razón por la cual la ley atribuye a la cantidad actualizada la misma naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización, es para darle la calidad de crédito fiscal y como tal, la autoridad hacendaria tenga la posibilidad de instaurar el procedimiento administrativo de ejecución en contra del causante para buscar el cobro tanto de la contribución o del aprovechamiento no cubiertos puntualmente como del importe relativo a la actualización.

Es de poner en claro que las contribuciones y los aprovechamientos una vez que han sido determinados en cantidad líquida, tienen la calidad de créditos fiscales, por lo tanto, si la ley hace partícipe al importe representativo de la actualización, de la misma naturaleza que posee la contribución y el aprovechamiento, entonces tal monto adquiere por mandato legal de forma automática el cariz del crédito fiscal.

Al aplicar el factor de actualización sobre el importe de la contribución o aprovechamiento omitidos, tendremos como resultado dos cantidades por conceptos diferentes, por un lado la de la contribución o del aprovechamiento y por el otro la de la actualización, ya vimos que al importe de este último, la ley le imputa la naturaleza jurídica de alguno de aquéllos, dependiendo del caso. Sin embargo, esa cantidad que corresponde a la actualización y que habrá de adicionarse al monto original de la contribución o del aprovechamiento, representa una cuantía extra, que pese a que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación estatuya que tiene la misma naturaleza

que ostenta la cantidad objeto de actualización, ello es únicamente para efectos de otorgarle la categoría de crédito fiscal, con todas las implicaciones que conlleva esa calidad.

La actualización como cantidad que se agrega a la contribución o al aprovechamiento, cuando su pago no se realiza en forma puntual, no es otra cosa que una indemnización al fisco por el perjuicio que se le causa con motivo de la ausencia del entero oportuno del tributo, y ésta es precisamente la naturaleza jurídica de dicha figura tributaria.

La actualización de las contribuciones es una indemnización; para sostener esta aseveración hay que partir de la base que nos brinda la teoría general de las obligaciones.

La obligación es una relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a otorgar una prestación de dar, hacer o no hacer. Lo idóneo es que la obligación que se presenta en el plano jurídico sea cumplida, es decir, el deudor dé la debida ejecución a la prestación pactada. Cuando tal situación no ocurre, o sea, el sujeto pasivo de la relación jurídica no satisface la prestación debida, se incumple la obligación.

El incumplimiento de las obligaciones puede ser involuntario o voluntario.

En el incumplimiento involuntario, el sujeto pasivo de la relación no lleva a cabo la prestación del objeto de la obligación, por causas ajenas a su persona, en cuya hipótesis se hablará de caso fortuito o de fuerza mayor, dependiendo de sí la imposibilidad para proveer al debido cumplimiento de la obligación deriva de un acontecimiento de la naturaleza o de un hecho del hombre.

En el incumplimiento voluntario el deudor con conocimiento de ello, ya sea desplegando una conducta dolosa o culposa, no lleva a cabo la prestación debida; en este supuesto se está en presencia de un hecho ilícito, mismo que da lugar a la responsabilidad civil, o sea, a aquella obligación que se traduce en la necesidad de indemnizar por los daños y perjuicios causados a otro. En este sentido se manifiesta el artículo 2104 del Código Civil Federal al estipular que *el que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios.*

Por lo que se refiere a la indemnización, existen dos maneras de efectuarla: la reparación en naturaleza y la reparación por un equivalente. La primera consiste en borrar los efectos del acto dañoso, restableciendo las cosas a la situación que tenían antes de él, de tal forma que se coloca de nuevo a la víctima en el pleno disfrute de los derechos o intereses que le fueron lesionados.

Cuando no es posible la reparación del daño en naturaleza, se indemniza proporcionando a la víctima un equivalente a los derechos o intereses afectados, en cuyo caso se hará ingresar en el patrimonio del afectado por el incumplimiento de la

obligación un valor igual a aquél de que ha sido privado; no se trata de borrar el perjuicio sino de compensarlo.

Por su parte, el numeral 1915 del Código Civil Federal estatuye que *la reparación del daño debe consistir a elección del ofendido, en el restablecimiento de la situación anterior, cuando ello sea posible, o en el pago de daños y perjuicios.*

La indemnización debe corresponder al daño que se habrá de reparar. Si el daño consiste en el menoscabo o pérdida definitiva de los bienes o en la violación de los derechos de la víctima por el incumplimiento de las obligaciones del deudor, la indemnización deberá ser un sustituto de aquéllos que se han deteriorado o han desaparecido. Esta es la indemnización retributiva o compensatoria.

Por otro lado, cuando el daño proviene de una mora, éste se debe reparar por el retardo culpable en el cumplimiento de la prestación debida. Este tipo de indemnización recibe el nombre de indemnización moratoria, y su cuantía será igual a las pérdidas o los perjuicios que hubiese sufrido el acreedor por el cumplimiento retardado.

Como se advierte, el efecto que produce la mora en el cumplimiento de la obligación, es crear a cargo del autor del hecho ilícito un derecho de crédito que implica pagar una indemnización, además del objeto original que debía.

Abundando en el mismo sentido podemos decir que, si al deudor se le otorga un plazo para que cumpla con la obligación y no lo hace dentro de ese lapso, está

realizando un hecho ilícito desde el vencimiento de ese plazo; así lo dispone el artículo 2105 del Código Civil Federal con relación al diverso 2104 del ordenamiento jurídico aludido, al apuntar que la responsabilidad civil, que conlleva la obligación de indemnizar por el daño y perjuicio causados con motivo de la mora en el cumplimiento de la obligación, tratándose de las obligaciones de dar que tengan un plazo fijo, comenzará desde la fecha de vencimiento de la obligación.

Una vez vertidos los anteriores razonamientos, es favorable trasladarlos al ámbito del Derecho Tributario, a fin de vislumbrar que la figura jurídica de la actualización de contribuciones —y aprovechamientos—, es una indemnización.

De acuerdo con lo que señala el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación *Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

1. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Por otro lado, en función de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación si las contribuciones o los aprovechamientos no se cubren en la fecha o dentro del plazo fijado en las disposiciones fiscales su monto se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios, mediante la aplicación del factor de actualización —calculado con base en el índice nacional de precios al consumidor—, por el periodo comprendido entre el mes en que debió hacerse su pago y cuando el mismo se efectuó.

Como puede advertirse, la cantidad que el contribuyente cubre al fisco por concepto de actualización, tiene como presupuesto la mora en el cumplimiento de la obligación y habrá de generarse durante todo el tiempo en que el crédito fiscal permanezca sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad; por lo tanto, al constituir la actualización una consecuencia del hecho ilícito consistente en la falta de cumplimiento oportuno del pago del tributo —o del aprovechamiento—, la única calificación que puede tener es la de resarcir al fisco por el daño sufrido, a raíz de la conducta morosa del contribuyente, por tal razón no puede ser más que una indemnización, de tal manera que las causas que la originan son las mismas que las que dan lugar a la figura del recargo.

4.1.3. Las características de la actualización.

Una vez que se ha plasmado la definición de actualización, así como su naturaleza jurídica, a continuación de forma sucinta se hará referencia a sus características.

A) La actualización de las contribuciones es una figura jurídica, en vista de que se encuentra prevista en la ley, ello no obstante, de que su regulación es deficiente, a tal grado que resulta ser inconstitucional, pero tal situación no le resta la calidad de figura jurídica.

B) La actualización es aplicable sobre el monto de las contribuciones, los aprovechamientos y las devoluciones a cargo del fisco federal —como lo ordena el primer párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación—, los valores de bienes u operaciones cuando las leyes fiscales así lo establezcan —de acuerdo con lo estipulado en el tercer párrafo del numeral en cita—, y sobre el importe de las multas —en los términos del artículo 70 del ordenamiento legal en mención—.

Serán objeto de actualización —cuando no se paguen oportunamente—, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, ya que en términos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación todos ellos son especies que están inmersas en el género de las contribuciones.

Los aprovechamientos, es decir, aquellos ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, serán objeto de actualización cuando su pago no se verifique en la fecha o dentro del plazo fijado en la ley.

De acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación las devoluciones de las cantidades que los contribuyentes hayan pagado al fisco federal de manera indebida o en exceso, son materia de actualización desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente, o sea, a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución o se notifique a dicho contribuyente la autorización de la devolución respectiva, cuando no haya señalado la cuenta bancaria en que se debe efectuar el depósito.

Serán motivo de actualización, por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país los valores de bienes o de operaciones cuando las leyes fiscales como son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, entre otras, así lo prevean.

Cuando las multas que se impongan con motivo de las infracciones cometidas a las disposiciones fiscales no se paguen en la fecha establecida en las normas

tributarias, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y cuando éste se efectúe, conforme al procedimiento estipulado en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Cabe poner en claro que para efectos de este trabajo lo que realmente nos interesa es el análisis de la actualización que tiene lugar cuando los tributos, —háblese de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos— y las multas derivadas de infracciones fiscales no se cubren puntualmente.

C) La actualización opera por el transcurso del tiempo en que el tributo permanezca sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad y con motivo de los cambios en el nivel general de los precios que se susciten en el país, situación que permite dar un valor real al monto de la contribución omitida al momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución.

D) La actualización se calcula aplicando sobre el importe del tributo omitido el factor de actualización, el cual se obtiene dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Para ilustrar la determinación del factor de actualización vamos al ejemplo: en febrero de 2001 se debió hacer el pago de un impuesto en cantidad de \$10,000.00, pero el contribuyente incurre en mora, enterando el tributo en octubre de 2001, teniendo como antecedente estos datos y de acuerdo con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el

mes anterior al mes más reciente del periodo es septiembre de 2001 y el mes anterior al más antiguo del periodo resulta ser enero de 2001; así, el índice nacional de precios al consumidor en el mes de septiembre de ese año fue de 347.73, en tanto que en el mes de enero del mismo año, correspondió a la cifra de 338.35; por lo que, aplicando la fórmula para fijar el factor de actualización tenemos que el factor de actualización es igual al cociente que resulte de dividir 347.73 entre 338.35, lo que arroja un resultado de 1.0277. Por ende, si la cantidad omitida fue de \$10,000.00, la cifra actualizada sería el equivalente a multiplicar ese monto por el factor de actualización de 1.0277, lo que da un resultado final de \$10,277.00.

Cabe hacer dos acotaciones, la primera es que con fundamento en el artículo 7º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, *el factor de actualización deberá calcularse hasta el diezmilésimo*; y segunda, que cuando el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente, no haya sido publicado por el Banco de México, el cálculo del mencionado factor se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

E) Las contribuciones, los aprovechamientos y las devoluciones a cargo del fisco federal de las contribuciones pagadas indebidamente, no se actualizarán por fracciones de mes.

F) Su aplicación es inexcusable, es decir, en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes del pago por concepto de actualización de los tributos cuando éstos no se cubran oportunamente; de hacerlo, es causa de

responsabilidad para el servidor público, que será sancionada con el resarcimiento del daño pecuniario que se ocasiona al erario público.

G) La actualización de las contribuciones no excluye la causación de recargos, ya que de acuerdo con el contenido del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos se calcularán sobre el monto de los tributos omitidos previamente actualizados.

H) La actualización se genera a partir de la fecha en que el crédito fiscal se torna exigible, es decir, en el momento en que fenece el plazo que la ley concede al contribuyente para que realice el pago oportuno y éste no se hubiere efectuado. Antes de que concluya tal término, el causante no puede ser sancionado con la aplicación del factor de actualización sobre los tributos que adeuda, puesto que aún no ha omitido el pago de los mismos y, por lo tanto, no hay materia objeto de actualización

4.1.4.El índice nacional de precios al consumidor.

El índice nacional de precios al consumidor es una expresión numérica que se usa en economía para medir el cambio porcentual de los precios de bienes y servicios en un período de tiempo con respecto a otro anterior.

El método de aplicación de índices permite corregir el valor histórico de las cifras de acuerdo con el cambio en el nivel general de los precios, obteniéndose así cifras ajustadas a una cantidad equivalente de dinero según el poder de compra actual.

A través del índice nacional de precios al consumidor se pretende cuantificar la elevación de los precios que periódicamente sufren en el territorio nacional los bienes y servicios, con el fin de conocer, para efectos tributarios, en qué proporción la moneda pierde su valor adquisitivo con el transcurso del tiempo; por lo tanto, el mencionado índice es un instrumento de carácter estadístico que convencionalmente permite cuantificar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, y en consecuencia, al emplearse para determinar el factor de actualización que será aplicable a la contribución omitida, se obtiene —a la fecha en que se efectuó el pago del tributo—, la actualización de su importe en unidades monetarias actuales, manteniendo el mismo poder de compra que tuvieron al momento en que se omitió su entero al fisco federal.

Con la utilización del índice nacional de precios al consumidor, como elemento fundamental para el cálculo de la actualización de las contribuciones, el menoscabo del poder adquisitivo que sufra la moneda por el transcurso del tiempo y los fenómenos inflacionarios que se originen en el país, no incide sobre los tributos que el erario ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, ya que sus montos al ser actualizados en función de tal índice, se encuentran sujetos a un proceso de constante reexpresión en relación con una medida estadística que refleja el cambio porcentual de los precios de un conjunto preestablecido de bienes, en lugares y momentos determinados.

Por otra parte, el índice nacional de precios al consumidor es calculado por el Banco de México y se publica en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para el cálculo del índice de precios al consumidor el Banco de México observará las siguientes reglas conforme al artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación.

A) Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbanas o ciudades más pobladas de la República.

B) Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

C) Tratándose de alimentos, las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

D) Las cotizaciones de precios con las que se calcule el índice nacional de precios al consumidor de cada mes, deberán corresponder al período de que se trate.

E) El índice nacional de precios al consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes: alimentos, bebidas y tabaco; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

Cabe agregar que la fórmula de Laspeyres constituye un instrumento estadístico construido con el fin de obtener un indicador que refleje la variación de los precios de un conjunto de artículos entre dos momentos en el tiempo, es decir, se trata de un estadígrafo de tendencia central que brinda la variación promedio ponderada de los precios de un determinado periodo respecto de los precios registrados en un diverso periodo base, y que consiste, esencialmente, en el cociente que resulta de dividir el valor de una canasta de bienes y servicios en el periodo de investigación, tomando como constante el nivel de producción de éstos, entre el valor de esa misma canasta conforme a los precios observados en un periodo base.

El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los estados, las zonas conurbanas, las ciudades, los bienes, los servicios, los conceptos de consumo, las ramas y las cotizaciones que hubiere empleado para calcular el índice.

El índice nacional de precios al consumidor se regula en el Código Fiscal de la Federación a partir del 1º de enero de 1987, al adicionarse al artículo 20 el segundo párrafo que a la fecha se encuentra vigente y cuyo contenido es el siguiente: *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.*

Esta reforma al Código resultó ser violatoria de la garantía de legalidad tributaria por dos situaciones:

La primera por permitir que uno de los elementos esenciales de la contribución, específicamente la base gravable, fuera fijado por una autoridad de carácter autónomo como lo es el Banco de México, no obstante que el principio de legalidad tributaria exige que los elementos esenciales del tributo, como pueden ser el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago sean determinados por el Poder Legislativo de manera expresa mediante una ley, para que así no haya lugar a la arbitrariedad de las autoridades hacendarias, ni al cobro de impuestos imprevisibles, ciñendo la actuación de tales autoridades exclusivamente a la aplicación de las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante, de tal manera que los intereses del contribuyente queden protegidos de los caprichos de las autoridades administrativas. En consecuencia, el legislador se encuentra imposibilitado en el ámbito constitucional para delegar la determinación de uno de los elementos del tributo en manos del Banco de México.

La segunda, porque nunca se establecieron en la ley las reglas, las bases ni los criterios a los que debía sujetarse el Banco de México para la elaboración del índice nacional de precios al consumidor, sino que se le otorgó absoluta discrecionalidad en la formulación del mencionado índice que habría de fungir como elemento fundamental para la determinación de la base impositiva.

Finalmente, el segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación fue declarado inconstitucional en los siguientes términos:

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado Índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de

*medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.*³⁶

Para resolver la violación constitucional que entrañaba el multicitado segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el legislador en 1989 adicionó el artículo 20 Bis, precisando los lineamientos que debe observar el Banco de México en la formulación del índice nacional de precios al consumidor, a fin de no dar cabida a la discrecionalidad en la realización de dicha tarea; así se estableció el número de ciudades donde habrían de cotizarse los precios, las entidades federativas en que debían encontrarse tales ciudades, los habitantes con los que debían contar, las ciudades más pobladas en las cuales se cotizaría, el número mínimo de productos y servicios que habrían de cotizarse, los conceptos de consumo y las ramas de actividad económica de las cuales deberían seleccionarse los productos y servicios.

Pese a la adición del artículo 20 bis al Código Fiscal de la Federación en 1989, no se logró salvar la violación al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, que conlleva el hecho de que uno de los elementos del tributo sea determinado por el Banco de México.

³⁶ Novena Época, Instancia: Segunda Sala, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: XIII, Marzo de 2001, tesis: 2a. XXVI/2001, página: 193 Materia: Constitucional y Administrativa.

El índice nacional de precios al consumidor es un elemento de aplicación obligatoria para determinar el monto de la actualización de las contribuciones, en virtud de que el factor de actualización —que habrá de aplicarse sobre el importe del tributo cuyo pago no se realizó puntualmente—, es el cociente que resulta de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior a aquél en que se realiza el pago de la contribución entre el índice correspondiente al mes anterior a aquél en que el causante debía de enterar oportunamente el pago. En consecuencia, el índice en cuestión incide directamente en el importe de la base gravable, que es un elemento esencial de la contribución y cuya determinación no debe quedar en manos de un ente distinto del Poder Legislativo.

En este orden de ideas, cabe puntualizar que el Banco de México, a quien compete la elaboración del índice nacional de precios al consumidor, es una persona de Derecho público, con carácter autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración, conforme a lo que señala el artículo 1º de la Ley del Banco de México.

La calidad de autónomo con que la ley ha dotado a nuestro Banco Central implica que en el ejercicio de sus funciones no reciba ni deba obedecer instrucciones del Poder Ejecutivo, del Congreso de la Unión o del Poder Judicial. Respecto de la naturaleza jurídica del Banco de México el Doctor Jaime F. Cárdenas García señala que *los órganos constitucionales autónomos son aquellos inmediatos y fundamentales establecidos en la Constitución y que no se adscriben claramente a ninguno de los poderes tradicionales del Estado. Representan una evolución de la teoría clásica porque se entiende que puede haber órganos ajenos a los poderes tradicionales sin*

que se infrinjan los principios democráticos o constitucionales.³⁷ Independientemente de cuál sea la naturaleza del Banco de México, lo cierto es que definitivamente no constituye parte del Poder Legislativo, por lo tanto carece de facultades para participar en la determinación de los elementos del tributo.

En consecuencia, la creación del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, pese a que su adición tuvo como objeto superar la violación constitucional al principio de legalidad tributaria, consistente en que los elementos integrantes del tributo sean expresamente señalados en las leyes fiscales por el legislador, y no por organismos ajenos a éste; constituye un ataque frontal a la garantía individual en comento, prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en vista de que la determinación de uno de los elementos —índice nacional de precios al consumidor— que repercute en el monto al que ascenderá una contribución sigue estando a cargo de un órgano distinto del Poder Legislativo como lo es el Banco de México.

Por otro lado, si bien es cierto que el numeral 20 bis del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que debe observar el Banco de México en el cálculo del índice nacional de precios al consumidor, también lo es que tal precepto continúa dejando amplio margen de discrecionalidad al Banco Central, ya que éste, a su libre arbitrio cotiza los precios, escoge las 30 ciudades de las Entidades Federativas, las ramas de los sectores agrícolas, ganaderas, industriales y de servicios; y a esto hay que agregarle que el índice se va a calcular empleando la fórmula Laspeyres, misma

³⁷ CARDENAS García, Jaime. *Una Constitución para la democracia. Propuestas para su nuevo orden constitucional*. UNAM, México, 1997. p 224.

que en ninguna parte de la ley se explica como se obtiene, en qué consiste, ni como se va aplicar. Por ende, los lineamientos que establece el artículo 20 bis del Código en cita, a los que debe sujetarse la actuación del Banco de México al momento de elaborar el índice, resultan ser ambiguos generando incertidumbre en el gobernado sobre el procedimiento que se sigue para el cálculo del índice nacional de precios al consumidor.

Por otra parte, el índice nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México constituye un indicador de naturaleza económica que, por sí mismo, no alcanza ni lesiona ningún derecho del gobernado, ni constituye un acto de autoridad; sin embargo, cuando por mandato de la ley, concretamente del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el índice es empleado para definir el monto al que se incrementará un tributo no cubierto oportunamente, con motivo de la actualización de la contribución, entonces se toma obligatorio para el contribuyente al integrarse a los elementos esenciales del tributo y, por tal razón el mencionado índice afecta su interés jurídico.

En este tenor, no obstante que el índice nacional de precios al consumidor puede trastocar la esfera jurídica del gobernado, éste no cuenta con algún medio de defensa para combatir su aplicabilidad cuando el Banco de México no realice la cotización de los precios en 30 ciudades, cuando éstas se encuentren en menos de 20 Entidades Federativas, o bien tengan una población menor de 20,000 habitantes, cuando la cotización de los precios se realice en menos de 1,000 productos y servicios; cuando las cotizaciones que se refieren al precio de los alimentos no se efectúen tres veces

durante el mes que corresponda, cuando las cotizaciones de precios no conciernan al mes del periodo de que se trate, cuando no se publiquen en el Diario Oficial de la Federación las entidades federativas, las zonas conurbanas, las ciudades, los artículos, los servicios, los conceptos de consumo, y las ramas seleccionadas para efectuar las cotizaciones que precios que se utilicen para calcular el Índice, o en todo caso, su publicación tenga lugar en fecha posterior a la publicación del índice nacional de precios al consumidor.

En consecuencia, al no preverse en la ley algún medio de defensa, con el que el particular pueda combatir el índice nacional de precios al consumidor, se coloca al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica.

4.1. Los recargos.

En este punto, se tocará lo relativo al concepto, la naturaleza jurídica y las características de los recargos.

4.2.1. El concepto de recargos.

El término recargo desde un punto de vista etimológico se encuentra compuesto por el prefijo latino *re* que significa repetición o volver a, y el sustantivo *carga* que dependiendo del contexto en el que se ubique quiere decir: peso, obligación, débito,

gravamen, entre otras acepciones. De esto es posible deducir que el concepto recargo significa volver a cargar.

Por otro lado, en un sentido estrictamente coloquial la acepción de la palabra en estudio quiere decir nueva carga, aumento de carga o nuevo cargo que se hace a una persona.

Desde un vértice jurídico, el primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación señala que *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 esta cita es factible desprender la definición legal de la figura jurídica en comento, señalando —como lo estipuló el legislador mexicano—, que el recargo es una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Por lo que se refiere a la doctrina, existe una gran variedad de definiciones del término recargo, a continuación se revisarán algunas de ellas, a fin de observar cuales son los puntos coincidentes entre los diversos autores y estar en aptitud de proporcionar una definición propia.

El Licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino menciona que *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 del tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.*³⁸

Por su parte, Emilio Margáin Manautou especifica que los recargos son *las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el pago oportuno de su obligación principal.*³⁹

El maestro Jesús Quintana Valtierra precisa que los recargos son *un resarcimiento a favor del fisco, en virtud de la falta del pago oportuno o la omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción de impuesto, y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga.*⁴⁰

Francisco Cárdenas Elizondo, considera que el recargo es una consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación fiscal, que se traduce en una sanción *que normalmente tiende a reparar o restablecer el daño causado*⁴¹ al fisco por la falta del pago oportuno del tributo.

³⁸ ARRIOJA Vizcáino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. p 385.

³⁹ MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14ª ed., Porrúa, México, 1999. p 309.

⁴⁰ QUINTANA Valtierra, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1998. p 74.

⁴¹ CÁRDENAS, Elizondo Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*. 2ª ed. Porrúa, México, 1997. p 308.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, apunta que la figura jurídica de los recargos representa una *relación tributaria que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal, y su contenido es el pago de intereses.*⁴²

Como corolario de lo expuesto en las líneas anteriores, habrá de señalarse que los recargos son contribuciones de carácter accesorio, que surgen en el terreno legal cuando el contribuyente no cumple puntualmente con la obligación tributaria sustantiva que tiene a su cargo, es decir, con el pago del tributo, cuyo objeto es resarcir al fisco por los perjuicios causados en virtud de que no pudo disponer de las cantidades derivadas del pago oportuno de las contribuciones para sufragar los gastos públicos.

Con el pago de recargos como consecuencia del incumplimiento en el entero de las contribuciones en la fecha o dentro de los plazos que fijan las leyes tributarias, la autoridad hacendaria queda indemne de los perjuicios que le produce el hecho de que el causante efectúe extemporáneamente el pago de sus contribuciones.

En este tenor, es de advertirse que el recargo al constituir un resarcimiento al fisco federal por la falta de pago puntual del tributo, tiene un carácter indemnizatorio por disposición de la ley; sin embargo, tal como se encuentra regulado actualmente tiene un cariz punitivo como se expondrá más adelante.

⁴² GARZA, Sergio francisco de la. *Derecho financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 461.

4.2.2. La naturaleza jurídica de los recargos.

La doctrina no se ha puesto de acuerdo con relación a cuál es la naturaleza jurídica del recargo, al respecto la diversidad de opiniones que existen en torno a esta polémica se pueden agrupar en dos vertientes: la que dota al recargo de una naturaleza civilista, concibiéndolo como una indemnización y la que le otorga un cariz punitivo encuadrándolo dentro del rubro de las sanciones.

A) La naturaleza indemnizatoria de los recargos.

Dentro de los autores que sostiene que la figura jurídica del recargo ostenta una naturaleza indemnizatoria se encuentran: Arrijo Vizcaino, Jiménez González, Lomelí Cerezo, Quintana Valtierra, Rodríguez Mejía, entre otros. .

La teoría civilista —para atribuir la calidad de indemnización al recargo—, se apoya en la siguiente consideración: en una relación jurídica, verbigracia, una relación contractual, los sujetos que en ella intervienen se deben prestaciones recíprocas, quedando obligados el uno con el otro, así cuando uno de ellos no cumple con la obligación convenida en los términos acordados, nace a cargo del sujeto incumplido la obligación de reparar los daños y perjuicios causados a la contraparte. Trasladando esta situación al ámbito de la relación tributaria, el deudor tiene el deber de cumplir con la obligación tributaria, conforme a lo estipulado por la ley, que entre otros puntos señala que los tributos sean cubiertos en la fecha o dentro de los plazos establecidos

en las disposiciones fiscales, en consecuencia, cuando el sujeto pasivo de la relación no cumple oportunamente con el entero de las cantidades que adeuda en concepto de contribuciones, surge a su cargo una obligación —y correlativamente un derecho a favor del fisco—, de resarcir los daños y perjuicios causados por la falta del pago puntual.

De manera que, como consecuencia de la mora en el cumplimiento de la prestación a que está obligado el contribuyente, debe pagar recargos con la finalidad de remediar las pérdidas o menoscabos producidos al fisco, por no haber podido disponer en su momento de las cantidades derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos.

En este orden de ideas conviene traer a colación la opinión del maestro Adolfo Arrija Vizcaíno en el sentido de que *los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso al Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho impidiéndosele, así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.*⁴³

Una vez que el tributo se torna exigible, el Fisco tiene derecho a recibir inmediatamente su importe en cantidad líquida; cuando esto no sucede es claro que se

⁴³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. p 385.

le causa un perjuicio económico al no permitírsele disponer de las cantidades a las que tiene derecho para sufragar los gastos públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo el dinero que perciba ya no posea el valor que tenía en la fecha de exigibilidad. Por lo tanto, los recargos son una compensación económica a la que la hacienda pública tiene derecho por el perjuicio sufrido cuando los tributos son pagados en forma extemporánea.

En este sentido, los recargos no tienen un carácter de sanción, ya que su finalidad no consiste en reprimir la violación que el particular hubiera podido cometer a las disposiciones fiscales, sino en pagar un interés para enmendar el daño producido al fisco por la falta de pago oportuno.

B) La naturaleza punitiva de los recargos.

Dentro de la corriente que sostienen que el recargo tiene una naturaleza punitiva se encuentran los maestros Sergio Francisco de la Garza, Gregorio Sánchez León y Briseño Sierra.

Esta corriente halla su sustento en dos cuestiones fundamentales:

La primera, en el hecho de que la conducta relativa a la omisión del pago puntual de las contribuciones es concebida por el Código Fiscal de la Federación como una infracción a las disposiciones fiscales, la cual es castigada con la actualización del

tributo, el pago de recargos y la imposición de una multa por la infracción cometida. En este caso el cobro de los recargos sobre el crédito fiscal cuyo pago no se efectuó en tiempo, tiene una finalidad represiva e intimidatoria que busca impedir que el sujeto pasivo de la relación tributaria incurra en el ilícito administrativo.

La segunda circunstancia en la que se apoya esta teoría para considerar al recargo como una sanción, es en la tasa tan elevada que se le asigna a este concepto, pues el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará y además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. 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 en el caso de que la autoridad hacendaria conceda una prórroga al contribuyente para el pago de los tributos adeudados. Por su parte, el artículo 8º de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 2002, instituye que *En los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 2.0% mensual sobre los saldos insolutos, durante el año de 2002.* Por lo tanto, la tasa que corresponde para el cálculo de los recargos causados con motivo del pago de las contribuciones en forma extemporánea es del 3% mensual, lo que se traduce en un 36% anual, tasa que es bastante desproporcionada si se compara con el monto del interés legal que establece el artículo 2395 del Código Civil Federal, el cual es del 9% anual; y lo mismo cabe decir con relación al interés comercial que fija el artículo 362 del Código de Comercio, el cual se reduce al 6% anual.

Es oportuno mencionar que Francisco de la Garza literalmente apunta en su libro *Derecho Financiero Mexicano* que *los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción; el recargo y la multa.*⁴⁴

Gregorio Sánchez León apunta al estudiar la figura del recargo y de la multa que se impone con motivo de la infracción que se comete a las leyes fiscales a raíz de que el tributo se cubra de manera intempestiva, lo siguiente: *Consideramos contrario al artículo 22 constitucional, el penúltimo párrafo, del numeral 21 del Código Tributario que nos ocupa, puesto que este precepto propicia la "multa excesiva", tomando en cuenta los de por sí ya exagerados montos, que para las multas tributarias permite el Código Fiscal, que lo aunado a los recargos sobre el crédito principal, los cuales tienen una tasa 50% mayor que la del interés, y por consecuencia vienen a integrar casi siempre una sanción excesiva, irracional e insensata, si tomamos en cuenta a demás, que los recargos por su tasa mayor, constituyen por sí mismos una sanción la que va aumentando a medida que transcurre el tiempo, incremento permanente no permitido para las penas, acorde con la Teoría General del Derecho Penal.*⁴⁵

⁴⁴ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. p 95 y 96.

⁴⁵ SANCHEZ León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 12ª ed., Cárdenas editor y distribuidor. México, 2000. p 332.

C) La naturaleza jurídica de los recargos en la legislación mexicana.

Así como no existe unanimidad en la doctrina con respecto a la naturaleza del recargo, pues ya se expuso, que ciertos autores lo conciben como una indemnización, en tanto que otros los conceptúan como una sanción; de igual manera los diversos Códigos Fiscales que han existido en México desde 1938, han catalogado a esta figura jurídica algunas veces como sanción y otras como una indemnización.

El Código Fiscal de 1938 establecía en la fracción XIV del artículo 228 que *Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los deudores o presuntos deudores de una prestación fiscal: ... No hacer el pago de una prestación fiscal dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales. Asimismo, en la fracción VII, del artículo 233, estipulaba que las infracciones comprendidas en el artículo 228 se castigarán como sigue: ... La señalada en la fracción XIV, se pagará el impuesto con un recargo de 2%, por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, sin que en ningún caso el recargo pueda exceder del 48%. Por su parte la fracción II del artículo 232 estatúa que las infracciones y los delitos previstos en este Código serán sancionados, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con: .. Recargos. Cabe puntualizar que los artículos 228, 232 y 233, se encontraban contenidos en el Capítulo Tercero del Título Quinto de dicho Código Fiscal, cuyo rubro se denominaba: De las infracciones y sanciones. Tomando en cuenta estos elementos, algunas Salas del entonces Tribunal Fiscal de la Federación declararon que los recargos constituían una pena, a pesar de que el numeral 207 del mismo*

Ordenamiento Legal, expresamente disponía que los recargos debían considerarse como una indemnización al erario federal, por la falta del pago oportuno de los adeudos respectivos.

Para enmendar la contracción que se hacía patente en el Código Fiscal de la Federación de 1938, en razón de definir la figura del recargo como una indemnización, pero al mismo tiempo admitiéndola como una sanción para castigar una infracción, fue que en fecha 30 de diciembre de 1951, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto, en el que se derogaba las fracciones XIV del artículo 228 y VII del numeral 233 de tal Código; y se reformó el artículo 207 quedando con el siguiente texto: *El pago de un impuesto o de un derecho realizado fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales siempre que dicho entero se efectuó en forma espontánea, sólo dará lugar al cobro de recargos a razón de 2% mensual sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, sin que en ningún caso pueda exceder de 48% del importe de los derechos o impuestos que se trate.* De esta manera, los recargos por mandato de la ley dejaron de tener el carácter de sanción. Sin embargo, por error se dejó intacta la fracción II del artículo del artículo 232 la cual seguía considerando a los recargos como una sanción.

Por lo que se refiere al Código Fiscal de 1967, el artículo 22 establecía que *Cuando no se pague un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos, en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.* Por lo tanto, en ese Código el recargo era visto desde una perspectiva civilista al considerarlo como una indemnización.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 1981 establece que el recargo tiene una naturaleza indemnizatoria, sin embargo, al analizar la serie de reformas que a partir de esa fecha que ha sufrido el numeral 21 de dicho Código, se aprecia que los recargos que el contribuyente está obligado a pagar como indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de los tributos, representa una verdadera sanción.

El texto original del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación de 1981, era el siguiente:

Quando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario proporcionado por el Banco de México.

Los recargos se causarán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el siguiente párrafo, los gastos de ejecución y las multas por infracciones a las disposiciones fiscales. Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre de 20% del valor de éste y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Esta indemnización y el monto del cheque se requerirá y se cobrará mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediera.

Cuando el contribuyente pague en forma espontánea, en los términos del artículo 73 de este Código las contribuciones omitidas y los recargos, dichos recargos no excederán del 100% del monto de las contribuciones.

Con fundamento en el precepto apuntado, la causación de recargos por mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no tenía límite, salvo en el caso de que el causante espontáneamente realizara el entero del tributo, en cuyo supuesto, los recargos no podrían ser mayores al 100% del monto del tributo.

En el año de 1982 se reformó el artículo en comento, argumentándose en la exposición de motivos que *como una medida necesaria dentro de una esfera de justicia y equidad es el considerar que los recargos a cargo de los contribuyentes deben tener un límite en su causación para efecto de certidumbre jurídica, por lo que se propone un límite de 250% de causación...* Así, entre otros aspectos, se modificó el segundo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de 1981, quedando de la siguiente manera:

Los recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de éste artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a las disposiciones fiscales, no excederán del 250% del monto de dicho crédito. Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Para el año del 1985, el Ejecutivo de la Unión planteó una iniciativa de reforma al precepto 21 del cuerpo legal en mención, exponiendo que con la finalidad de continuar en forma permanente e intensiva la lucha contra la evasión y la elusión fiscales, figuras de las cuales los evasores obtienen ventajas económicas indebidas, en detrimento de quienes cumplen puntualmente con sus obligaciones tributarias, se propone elevar el límite de causación de recargos al 300% del monto del crédito fiscal sobre el que se calculen. Como era de esperarse la iniciativa de reforma prosperó, y en consecuencia, los recargos —en aquella época—, podían determinarse incluso por una cantidad que representará el triple del importe del adeudo principal.

En 1986, de nueva cuenta se modificó el límite de causación de los recargos por mora, bajo la tesitura de que el fenómeno inflacionario dejaba sentir sus efectos negativos sobre los ingresos fiscales, erosionando la recaudación durante el tiempo que transcurriera entre el momento en que se causaba la contribución y aquél en el que la autoridad hacendaria efectivamente recibiera las cantidades de dinero provenientes de tal concepto. De esta manera, se aumentó el tope de recargos de 300% a 500%.

Para finales de 1986, se reformó el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, suprimiéndose el límite de 500% en la generación de recargos, para establecer que los mismo se causarían durante un término de 5 años, bajo la perspectiva de que este lapso es el periodo en que las autoridades pueden normalmente ejercer sus facultades de revisión y liquidación. Esta modificación fue impulsada por la autoridad ejecutiva con la finalidad de ajustar la causación de los recargos por mora a la realidad financiera imperante en esa época, para evitar que la Administración Pública viera mermados los ingresos necesarios para el cumplimiento de las funciones públicas, al no disponer de ellos dentro de los plazos establecidos en la ley.

Con la introducción de esa reforma en el texto del artículo 21 en estudio, lo que realmente se buscaba era que la causación de recargos no tuviera limitación alguna, ya que, cuando éstos no podían exceder del 250% en 1982, 300% en 1985 y 500% en 1986, sobre el monto de la contribución omitida, en todos esos casos su generación desde un punto de vista temporal no podía ir más allá de los cinco años, ya que una vez transcurrido ese término operaba la prescripción del crédito fiscal y, como secuela, la autoridad hacendaria se encontraba imposibilitada legalmente para exigir el adeudo tributario y sus accesorios, dentro de los que se hallaban los recargos.

En 1990, al integrarse a la legislación fiscal la figura jurídica de la actualización de las contribuciones, regulada en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el numeral 21 del mismo Ordenamiento jurídico, fue objeto de otra reforma, estipulándose que los recargos habrían de calcularse sobre el monto de las

contribuciones actualizadas. Esta modificación al Código dio la pauta para que el causante, además de ser sancionado con el cobro de recargos —y la imposición de una multa por la infracción cometida, en vista de no enterar oportunamente la contribución—, lo fuera también con la aplicación de un factor de actualización, mismo que es motivado por iguales presupuestos que los recargos y cuya finalidad es semejante a la de aquéllos.

Por lo antes externado, independientemente de que el recargo sea una indemnización, ello no obsta para atribuirle una calidad de sanción, ya que lo que está reprimiendo el legislador es el hecho de que el particular no pague en el término legal sus contribuciones —conducta que constituye una infracción—, y además la causación de recargos no tiene más límite que el de su generación por cinco años, por lo que legalmente su monto puede duplicar, triplicar e incluso cuadruplicar, aquél que corresponde al de la contribución originalmente omitida.

Finalmente, siguiendo los razonamientos del maestro Eduardo García Máynez, los recargos al constituir una indemnización, es decir un resarcimiento por los perjuicios que el contribuyente le causa al fisco federal por haber incumplido con su obligación de pagar las contribuciones oportunamente, son una sanción, al ser una consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

4.2.3. Las características de los recargos.

Las notas distintivas de los recargos se desprenden del propio contenido del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, así podemos enumerar las siguientes:

A) Los recargos se generan como consecuencia de la mora en el cumplimiento de las obligaciones sustantivas a cargo de los contribuyentes, o sea, cuando no se entera a la autoridad fiscal en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales el pago del tributo.

B) Los recargos, de acuerdo con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, son accesorios tributarios que participan de la misma naturaleza de las contribuciones.

Para la existencia de los recargos es esencial que exista un crédito principal, que no se pague oportunamente; en términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos son créditos accesorios de uno principal que les da base y sustento, y surgen al terreno legal en cuanto un contribuyente no cumple puntualmente con la prestación a que está obligado; constituyen a la vez una indemnización al Fisco, al privársele de los ingresos que oportunamente debe percibir.

En esta tesitura es de estimarse que el pago de recargos se encuentra condicionado a dos hechos: el primero, el entero del impuesto posteriormente a la fecha

que la ley establece con cargo al contribuyente; y el segundo, que el pago extemporáneo cause al Fisco un perjuicio económico que debe resarcirse mediante el pago de los recargos respectivos; así, para que existan los accesorios legales llamados recargos, es fundamental que exista un crédito primario que no se pague oportunamente, en buena lógica jurídica al no existir el crédito principal, menos aún puede existir su accesorio, ya que no hay base ni elemento que lo sustente.

C) Los recargos se causan sobre el importe de las contribuciones omitidas, previamente actualizado; lo que lleva a la ineludible consecuencia de que el fisco reciba una doble indemnización por la falta del pago oportuno de los tributos: una, por lo que respecta a la actualización de la contribución, ya que con la aplicación de esta figura sobre el tributo se consigue que éste, a pesar de los cambios de precios en el país y del transcurso del tiempo en que permanezca sin pagarse, quede intacto preservando su poder adquisitivo, sin importar que la moneda se vea azotada por el fenómeno inflacionario, de tal forma que cuando el fisco reciba el importe de la contribución omitida, la cantidad que perciba tendrá el mismo poder de compra que el que tenía cuando se debió enterar puntualmente, por lo tanto, el perjuicio que pudiera haber sufrido la autoridad hacendaria por la ausencia del pago oportuno de los tributos, queda resarcido.

La otra indemnización que recibe el fisco es por concepto de recargos, figura que tiene por objeto reparar los perjuicios que se le causan a la hacienda pública al no recibir en tiempo las sumas a que tiene derecho; sin embargo, si esas sumas ya fueron actualizadas, entonces no hay ningún perjuicio, pues éste ya fue saneado con la

aplicación del factor de actualización, por lo tanto, la autoridad hacendaria es doblemente indemnizada y correlativamente el contribuyente es sancionado en dos ocasiones por la misma razón: la falta de pago del tributo dentro de las fechas y plazos fijados por la ley fiscal.

D) La tasa mensual de los recargos es la que resulte de incrementar en 50% la que anualmente fije el Congreso de la Unión mediante ley, para el caso de los recargos por prórroga; al respecto, el artículo 8° de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 2002, establece que en el supuesto de que la autoridad fiscal conceda una prórroga para el pago de los créditos fiscales, la tasa de recargos será del 2% mensual sobre los saldos insolutos; por ende, interpretando el artículo 8° de la ley en cita con relación al 21 del Código Fiscal de la Federación, se colige que la tasa de recargos por mora es de 3% mensual, lo que representan un 36% anual.

E) Los recargos empiezan a calcularse a partir de que el crédito fiscal se torna exigible, pues el requisito *sine qua non* para que nazca el derecho del fisco de cobrar recargos, es que haya fenecido el término o plazo que las leyes fiscales conceden al contribuyente para llevar a cabo el pago del tributo, ya que mientras dicho plazo se encuentre vigente, si bien es cierto ya nació la obligación de enterar la prestación tributaria, también lo es de que la misma aún no tiene la calidad de exigible.

En este orden de ideas, los recargos se generan durante todo el tiempo en que el crédito fiscal sea exigible, o sea, mientras no prescriban las facultades de la autoridad hacendaria para requerir el pago del adeudo tributario, en consecuencia, los recargos

se causarán por un tiempo límite de cinco años —que con fundamento en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, es el plazo para que opere la prescripción del crédito fiscal—, contados a partir de la fecha en que el pago de la deuda tributaria puede ser legalmente exigido.

Una vez que se ha tocado someramente la institución de la prescripción del crédito fiscal, es preciso en este espacio hacer una breve acotación en torno a la figura jurídica de la caducidad y vislumbrar cual es el efecto que ejerce sobre la causación de los recargos.

La caducidad es una figura jurídica cuyo efecto es extinguir un derecho por no ejercerlo durante un término establecido en la ley; así, en materia tributaria se refiere concretamente a la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios —incluidos los recargos—, por no ejercerlas en una plazo de cinco años a partir de que se presentó la declaración del ejercicio —cuando se tenga obligación de hacerlo—, se presentó o debió presentarse la declaración o el aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, se haya causado la contribución —en el supuesto de que no exista la obligación de pagarla mediante declaración—, se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales o se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada —tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal—, o bien, de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece la ley, así como

por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas.

En este tenor, los recargos podrán causarse en tanto no caduquen las facultades de comprobación de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, es decir, por un término de 5 años mismo que se amplía a 10 tratándose exclusivamente de los casos especiales que se enumeran en el sexto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

F) Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias, en otras palabras, no pueden calcularse sobre los propios recargos, la indemnización por cheque no pagado, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales. La *ratio legis* que inspira esta medida es el hecho de que los recargos sólo se pueden cobrar sobre los créditos principales no pagados oportunamente, sin que se puedan extender a los mismos recargos, la indemnización por cheque no pagado, los gastos de ejecución y las multas fiscales, que son figuras jurídicas impuestas como sanción por el cumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación al principio de *non bis in idem*.

G) Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad del crédito fiscal y hasta que se efectúe el pago, es decir, los recargos se generan por cada mes que el deudor permanezca en mora. Al señalar la ley que los recargos se originaran por fracción de mes, quiere dar a entender que basta con que

transcurra un sólo día del mes para que al contribuyente se le aplique la totalidad de la tasa mensual asignada para los recargos, pese a que el tiempo en mora sea menor al mes.

H) El pago de recargos es inexcusable, o sea, en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes del entero de los recargos causados cuando los tributos no se cubran oportunamente; de hacerlo, es causa de responsabilidad para el servidor público, que será sancionada con el resarcimiento del daño pecuniario que se ocasiona al erario público.

No obstante lo anterior, interpretando la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación mismo que reza que el Presidente de la República puede *condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios*, por medio de resoluciones de carácter general, se deduce que los recargos al ser una especie que se encuentra inmersa en el género de los accesorios tributarios, pueden ser condonados o eximidos a través de la figura del decreto, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

I) El hecho de que los recargos ostenten una naturaleza accesoria con respecto a los tributos, no impide que su monto pueda exceder del 100% del importe de las contribuciones omitidas, pues ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación

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

4.3. La inconstitucionalidad de la actualización y los recargos

De manera congruente con el objetivo central que se persigue con el desarrollo de este trabajo de tesis, y teniendo como antecedente lo ya expuesto en los capítulos que preceden, es el momento que demostrar que se viola el principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 23 constitucional, se inhibe la garantía de audiencia estipulada en el numeral 14 constitucional y se ataca el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución con la actualización de los tributos y el pago de recargos, cuando el crédito fiscal no es cubierto en la fecha o dentro del plazo señalado en las leyes fiscales.

4.3.1. La violación al principio de *non bis in idem*.

Hay que partir de la consideración de que el principio de *non bis in idem* en el ámbito tributario prohíbe que los mismos hechos y omisiones que puedan ser constitutivos de infracciones —como sucede con la falta de pago de contribuciones—, o delitos sean objeto de dos sanciones diversas.

Cuando el contribuyente omite realizar oportunamente el pago de sus contribuciones, tal conducta genera una serie de consecuencias jurídicas: la actualización de los tributos cuyo pago no fue enterado puntualmente al fisco en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el cobro de recargos sobre el monto del crédito fiscal actualizado con fundamento en el artículo 21 del mismo ordenamiento jurídico, y en caso de que la falta de pago del tributo sea descubierta por las autoridades Hacendarias, la imposición de una multa de acuerdo con el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, ya que la ausencia del pago oportuno del tributo está prevista en el artículo 81 del Código en cita como una infracción a las disposiciones fiscales.

En otras palabras, si un causante realiza el pago extemporáneo de un tributo de manera voluntaria, estará obligado a cubrir el importe de la contribución originalmente omitida, más el monto que resulte de la aplicación del factor de actualización sobre la contribución y una cantidad adicional por concepto de recargos. Es menester puntualizar que conforme a lo estatuido por el artículo 73 del Código Fiscal de la

Federación, cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales, no se impondrán multas.

En otro supuesto, si un causante realiza el pago extemporáneo de una contribución de manera coactiva, se verá obligado a enterar al fisco, el monto del tributo principal, la actualización del mismo, los recargos correspondientes y la multa por la infracción cometida; y si esta última no es cubierta oportunamente, también será objeto de actualización siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, como lo decreta el párrafo segundo del numeral 70 de tal Ordenamiento Legal.

Fijemos nuestra atención en las figuras jurídicas de la actualización de las contribuciones y en los recargos, originadas a raíz de la falta del pago puntual de las contribuciones, dejando de lado la multa por la infracción cometida.

La actualización de las contribuciones y los recargos son accesorios tributarios, ya que para su generación, es fundamental que exista un crédito principal que no se pague oportunamente, de esta manera es de estimarse que si no hay una contribución cuyo entero se haya omitido, lógicamente, no puede existir la actualización ni los recargos, ya que no hay base ni elemento que los sostenga.

Por otra parte, ambas instituciones tienen el mismo presupuesto jurídico, es decir, la ausencia del cumplimiento puntual de la obligación tributaria sustantiva. Una vez que ha sido determinada la obligación tributaria en cantidad líquida, nace en la vida

jurídica el crédito fiscal, el cual debe ser satisfecho en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, cuando ello no ocurre el crédito fiscal adquiere la calidad de exigible, y por lo tanto, a partir de esa fecha como consecuencia inmediata de la mora en que ha incurrido el contribuyente, habrán de generarse tanto la actualización del tributo como los recargos. En conclusión, las dos figuras en análisis, tienen el mismo origen.

La finalidad que persiguen la actualización de las contribuciones y los recargos es exactamente la misma: proteger al fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios en el nivel general de los precios en el país, que se presenten durante el periodo en el que los tributos permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Con la vigencia de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria recibe un doble resarcimiento ya que por un lado, la actualización permite ajustar el monto de las contribuciones mediante la aplicación del factor de actualización calculado en base al índice nacional de precios al consumidor, de tal manera que la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio en el nivel general de los precios queda superada, pues al momento en que se realiza el pago de la contribución omitida, su monto ya actualizado representa una suma igual a la que hubiera percibido el fisco de haberse cubierto en tiempo el crédito fiscal. En consecuencia, si el monto del tributo se mantiene al día, conservando siempre el mismo poder de compra, pese a la existencia del fenómeno inflacionario y del transcurso del tiempo en que su pago no sea enterado, el

fisco queda indemne de todo perjuicio que le pueda ocasionar la falta del pago oportuno de la contribución, por no haber recaudado puntualmente los recursos económicos necesarios para cubrir el presupuesto y por la pérdida del valor y el poder adquisitivo que resienta la moneda por el simple transcurso del tiempo.

Como se aprecia, la actualización es una consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, cuya única razón de su existencia en la ley, es proveer un resarcimiento al fisco por el daño sufrido, por tal motivo no puede ser más que una indemnización.

En este orden de ideas, si el fisco únicamente con la actualización de las contribuciones queda saneado de los perjuicios que trae consigo la falta de pago oportuno de los tributos, es contrario al principio constitucional de *non bis in idem*, que además exija otra indemnización, como lo es el pago de recargos, por el mismo concepto, ya que como lo establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, éstos constituyen una *indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno*. Como corolario es de apuntar, que con la actualización de los créditos fiscales, es suficiente para que el fisco quede indemne de todo perjuicio, y como derivación lógica, los recargos carecen de sustento jurídico en virtud de que no hay daño ni menoscabo alguno que reparar, pues éste ya fue remediado con la actualización al proporcionar al monto de la contribución omitida un valor real al momento de efectuar su pago.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado los numerales 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la

actualización de las contribuciones y los recargos son figuras de naturaleza jurídica distinta, que persiguen finalidades diversas, y que por lo tanto, no constituyen una doble indemnización a la hacienda pública, ya que más bien son figuras que se complementa entre sí, puesto que los recargos conllevan a una indemnización al sujeto activo de la relación tributaria por la falta oportuna del pago, en tanto que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en 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.

A continuación se transcribe el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la actualización de las contribuciones y los recargos.

COTRIBUCIONES. EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMAS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. 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 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 ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun 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 del tiempo y con motivo de los cambios de precios en 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.⁴⁶

Debemos tener bien claro, que no siempre la verdad legal encarna la verdad absoluta; si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación la mayoría de las veces emite sus criterios de la manera más pulcra posible, de tal forma que en todo momento impere la voluntad de la Norma Suprema, también lo es, que en ocasiones sus fallos se ven manipulados por cuestiones de tipo político o económico, que frustran la autonomía e independencia de la Corte en sus resoluciones; tal es el caso de la jurisprudencia emitida en el sentido de que el cobro simultáneo de la actualización de las contribuciones y los recargos no vulneran la Constitución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

⁴⁶ Novena Época, instancia: Pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: V, Marzo de 1997, tesis: P. XXXIX/97, página: 134, materia: Administrativa y Constitucional.

Si la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunciara en el sentido de reconocer la inconstitucionalidad de las figuras en comento, tal fallo traería como consecuencia que el fisco dejara de percibir grandes cantidades de dinero por dichos conceptos, por lo tanto, imperando ese interés de cariz económico, es difícil que nuestro máximo órgano de justicia pueda virar el sentido de su interpretación.

En vista de que por una parte, el Poder Legislativo estableció maliciosamente en la ley la actualización de las contribuciones al ya existir los recargos, siendo que ambas instituciones representan cada una por su lado un resarcimiento al fisco por la ausencia del entero puntual de los tributos, al ostentar las dos figuras una naturaleza jurídica indemnizatoria; y por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se resiste a admitir que el cobro simultáneo de la actualización y los recargos entraña una violación el principio de *non bis in idem*, contenido en artículo 23 de constitucional, se advierte que ambos poderes actúan impulsados por los desmesurados intereses del Fisco Federal, que se empeña en llevar a cabo una voraz recaudación a costa del menoscabo de las garantías individuales que la Constitución consagra en materia tributaria.

En otro orden de ideas, para reafirmar que la actualización de las contribuciones, es una figura que se ha introducido en nuestra legislación, con fines puramente recaudatorios, sin pensar en los postulados constitucionales, es pertinente señalar que los recargos se regulan en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación de 1981, como *una indemnización al fisco por la falta de pago oportuno*, este es el objetivo por el cual se incorporó tal figura en el Código de 1981; con el transcurso del tiempo este precepto ha sufrido diversas reformas, así concretamente en 1986, fue modificado al

incrementarse el límite de causación de recargos de 300% a 500%, manifestándose, entre otros aspectos, en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma lo siguiente:

El Ejecutivo Federal a mi cargo estima oportuno someter a consideración del H. Congreso de la Unión,... esta iniciativa, a fin de propiciar un incremento en los ingresos fiscales federales, una recaudación más oportuna de los mismos y el fortalecimiento de los instrumentos que aseguren el cumplimiento por los obligados de la presentación en tiempo de las declaraciones.

...

Uno de los efectos de la inflación es erosionar la recaudación por el tiempo que transcurre entre el momento en que se causa la contribución y la fecha en que el erario público la obtiene. Esta situación, entre otras, ha venido debilitando las finanzas del gobierno de la República.

...

Asimismo se considera necesario modificar el límite a la causación de los recargos por mora de los contribuyentes para elevarlo al 500%, puesto que se observa que el límite actual se alcanza en un plazo breve, a partir del cual la función de resarcimiento de los recargos deja de cumplirse, convirtiéndose en una ventaja financiera injustificada, nociva para la sanidad de las finanzas públicas y propiciatoria de litigios planteados como tácticas dilatorias.

Con respecto a esta iniciativa, la Cámara de Diputados dictaminó lo siguiente:

Se observa que el fenómeno inflacionario afecta negativamente a los ingresos fiscales entre más tiempo medie entre la fecha de causación o retención y el tiempo de su entero al fisco. Al allegarse recursos tributarios en forma más oportuna, el Estado podrá llevar a cabo sus programas prioritarios con menores requerimientos de crédito. De ahí se deriva el interés del fisco en reducir los plazos en que los recursos se trasladen de los generadores o retenedores de impuestos al erario.

La iniciativa contempla asimismo el aumento en el monto de los recargos por incumplimiento. En la actualidad los límites vigentes se concierten, en función del transcurso del tiempo y la inflación en ventaja financiera injustificada para el contribuyente que dolosamente incurre en mora. Por lo tanto esta comisión considera adecuado que se aumente el tope de recargos de 300% a 500%.

Como es posible apreciar el motivo que inspiró la reforma del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación en 1986, fue hacer frente al fenómeno inflacionario, para evitar que la recaudación de las contribuciones de viera erosionada, con motivo de la pérdida del poder adquisitivo de nuestra unidad monetaria; así al extenderse el monto de causación de los recargos a 500% del valor las contribuciones omitidas, cuando éstas fueran pagadas estarían ilesas a pesar de los cambios de precios en el país como consecuencia del aumento de circulante con respecto a la cantidad de bienes y servicios disponibles en el mercado. Así, la figura del recargo habría de constituir una indemnización por la falta de pago oportuno del tributo, en vista del tiempo transcurrido desde la exigibilidad del crédito fiscal y hasta la realización de su entero, así como por los efectos de la inflación sobre el importe de la contribución.

En el año de 1990 aparece regulada en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación la actualización de las contribuciones; en la iniciativa de reforma el Presidente de la República expuso que *Atendiendo a la realidad con que opera la economía en nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre la moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario deja de percibir por la falta de pago oportuno, el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esta honorable representación popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos.*

En respuesta la Cámara de Diputados adujo que las reformas eran *...oportunas sobre todo si se toma en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y que han originado que en muchas veces los contribuyentes busquen un financiamiento indebido con perjuicio del erario federal, pues el mismo deja de percibir los ingresos que le corresponde por falta de pago oportuno de las contribuciones.*

Es de apreciarse que las mismas razones que impulsaron la reforma del artículo 21 del Código en comentario en 1986, fueron las mismas que motivaron el nacimiento de la actualización de las contribuciones en la legislación fiscal mexicana: hacer frente a las consecuencias que se originan de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda por el transcurso del tiempo y la inflación, con la única variante de que con la nueva figura indemnizatoria, se incorporaba un procedimiento novedoso consistente en la aplicación

de un factor de actualización sobre el monto de la contribución omitida, para resguardar al fisco de los perjuicios económicos ocasionados por la ausencia del pago puntual del tributo. Sin embargo, la inflación como fenómeno económico que desgasta el poder adquisitivo de la moneda ya había sido en 1986 el fundamento para modificar el límite de causación de los recargos, y ahora en 1990, lo era para crear una nueva institución de naturaleza indemnizatoria: la actualización.

Así, al crearse una figura que tiene el mismo origen que los recargos y busca el mismo objetivo que aquéllos, debió de haberse derogado el artículo 21, para evitar la existencia de dos figuras, con las que a partir de 1990, se sanciona al contribuyente por idéntica causa: la falta de pago oportuno de las contribuciones.

Como corolario de lo externado, es claro que la actualización y los recargos son dos indemnizaciones, que finalmente representan dos sanciones por el incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva. En conclusión, cuando el contribuyente no entera con la oportunidad debida los tributos que adeuda, el importe de la contribución se actualizará y adicionalmente sobre la contribución actualizada estará obligado al pago de recargos, durante todo el tiempo en que se mantenga en mora, por consiguiente, su conducta, es decir, la omisión del pago oportuno del adeudo tributario, está siendo sancionada en dos ocasiones, en detrimento del artículo 23 constitucional que instituye el principio de *non bis in idem* que proscribe que una misma conducta sea objeto de dos o más sanciones, como es el caso del cobro simultáneo de la actualización de las contribuciones y los recargos.

4.3.2. El menoscabo a la garantía de audiencia.

La ausencia del pago oportuno de las contribuciones, hay que reiterar, ocasiona que el monto del tributo cuyo entero se haya omitido se actualice por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, mediante la aplicación del factor de actualización sobre las sumas adeudas al fisco, y adicionalmente, que el importe de la contribución actualizada constituya la base para el cálculo de los recargos.

La falta de pago oportuno de los tributos puede atender a diversas razones: ya sea que de manera intencional y con pleno conocimiento de causa, el contribuyente se abstenga de realizar el pago de las contribuciones a su cargo; que el causante por olvido, descuido o imprudencia haya soslayado el entero del impuesto en la época debida; o bien que el sujeto pasivo de la relación tributaria, considere que la resolución determinante del crédito fiscal, formulada por la autoridad hacendaria, es ilegal, y por lo tanto, crea conveniente combatir dicho acto administrativo a través de los medios de defensa que la ley pone a su disposición. En todos estos casos, la ley no distingue y sanciona por igual al contribuyente con el pago de la actualización y los recargos.

En este tenor, cuando un particular decide hacer uso de los medios legales como son: el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de amparo, para impugnar una resolución determinante de un crédito fiscal, sabe de ante mano que no existe una certeza en cuanto al resultado final que habrá de obtener con la interposición de los

medios de impugnación, pues así como puede lograr un fallo que sea favorable a sus intereses, también puede suceder que la sentencia que ponga fin al juicio sea incompatible con sus expectativas. Es claro entonces que cuando alguien promueve un juicio nunca es posible saber a ciencia cierta cuál será el resultado.

Un particular puede combatir el acto administrativo liquidatorio del adeudo fiscal, por medio del recurso de administrativo de revocación, el cual puede concluir con una resolución que confirme, modifique o revoque el acto debatido; o bien interponer directamente el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, órgano colegiado, que puede pronunciar su sentencia en el sentido de declarar la validez, la nulidad para efectos o la nulidad lisa y llana del acto impugnado; y por último acudir al juicio de amparo, ante el Tribunal Colegiado competente, el que puede resolver en su ejecutoria que se concede o se niega la protección de la justicia de la unión al quejoso.

Cuando un causante impugna el acto determinante del crédito fiscal y logra un fallo favorable a sus intereses y éste queda firme, ya sea en la vía administrativa mediante una resolución que revoque el acto impugnado, en el juicio de nulidad a través de una sentencia que declare la nulidad lisa y llana de la resolución controvertida o la nulidad para efectos de que la autoridad hacendaria formule una nueva liquidación; o por último que sea en el juicio de amparo en donde por medio de una sentencia ejecutoria, se le conceda la protección de la justicia federal; en estos casos, aun cuando el tributo no fue cubierto dentro del plazo establecido en la ley, no habrá lugar al pago de la actualización ni de recargos, puesto que al quedar insubsistente el crédito

controvertido, no puede surtir efectos en el ámbito jurídico, y por lo tanto, no podrá constituir la base para el cálculo de la actualización y los recargos, que se hubieran podido generar a partir de la exigibilidad del adeudo tributario y a la fecha en que se emita la resolución.

En el caso contrario, si el contribuyente consigue una sentencia adversa a sus expectativas, tendrá la obligación de pagar además del monto del tributo originalmente omitido, la actualización y sobre la contribución actualizada los recargos correspondientes, desde el momento que el crédito fiscal adquirió la calidad de exigible y hasta que se dicte el fallo que confirma o declara la validez del acto controvertido o se niega la protección de la justicia de la unión.

Una vez expuesto lo anterior, el punto que debemos analizar, es que si un contribuyente está convencido de que la resolución determinante de un crédito fiscal, es ilegal, ya sea por que no fue notificada con las formalidades que exige la ley, carece de la debida fundamentación y motivación, fue emitida por una autoridad incompetente, ostenta firma facsimilar, no señala el nombre de la persona a quien va dirigida, entre otras razones que conlleva a viciar la legalidad de un acto administrativo; el mismo contribuyente que tiene la plena convicción de que el acto que prender impugnar carece de validez, al razonar sobre las consecuencias que traería consigo el obtener una sentencia desfavorable, empieza a dudar sobre su decisión de hacer uso de los medios de defensa que la ley pone a su alcance.

Así, es de mencionar que si se toma en cuenta, que durante todo el tiempo en que la resolución determinante del adeudo tributario sea objeto de litis y hasta en tanto no se emita una sentencia que ponga fin a la controversia y ésta cause estado, el importe del crédito fiscal por todo ese tiempo será objeto de actualización y de recargos en términos de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, puesto que no se pagó oportunamente, y por lo tanto, en el supuesto de que el juzgador falle en contra del contribuyente, éste tendrá que enfrentar las consecuencias que trae consigo la falta de pago oportuno de las contribuciones. De esta manera, es probable que el causante opte por efectuar el entero puntual de la contribución absteniéndose de hacer uso de los medios de defensa que la ley consigna para impugnar el acto administrativo, resultando menguada su garantía de audiencia.

En otras palabras, el que las contribuciones cuando no sean cubiertas en la fecha o dentro del plazo estipulado en las leyes fiscales, por el hecho de que la resolución que las determina sea materia de litigio, se actualicen y sobre el monto ya actualizado se calculen los recargos hasta que efectivamente se realice su pago, es una medida que cohibe la defensa de los particulares ante el riesgo de llegar a pagar sumas estratosféricas, que rebasen el importe del crédito primitivo, en caso de no obtener un fallo favorable; pues basta con recordar que la actualización como indemnización por la ausencia de pago, se calcula en función del índice nacional de precios al consumidor, que refleja el ritmo inflacionario, y en esa misma medida el importe del crédito fiscal habrá de incrementarse y además debe agregarse que sobre el tributo actualizado se cobrará anualmente un 36% por concepto de recargos.

En conclusión, el particular para impedir que el monto de la contribución aumente sensiblemente cada mes con motivo de la actualización y los recargos que se causen durante el tiempo que el adeudo tributario permanezca sin pagarse, lejos de hacer valer su garantía de audiencia prefiere pagar la contribución, aun cuando bajo su perspectiva considere que la determinación de ese crédito fiscal se encuentra viciada de ilegalidad. En consecuencia la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional resulta lesionada con la doble indemnización que recibe el fisco por la falta de pago del tributo en la época que manda la ley.

Para evitar sancionar con el pago de la actualización de las contribuciones y los recargos, al causante que no salió bien librado al interponer algún medio de defensa para combatir la resolución liquidatoria de un crédito, debería instituirse dentro del Código Fiscal de la Federación la figura del pago bajo protesta —previsto en los Códigos de 1938 y 1967—, como una forma de garantizar el adeudo tributario mientras se sustancia el juicio, o bien, que el depósito de dinero —previsto por la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación como una manera asegurar el interés fiscal— se establezca como un requisito formal para la interposición los medios impugnación que la ley pone a disposición de contribuyente.

4.3.3. La violación a la garantía de legalidad tributaria.

La garantía de legalidad tributaria prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución exige que todo tributo que se imponga a los gobernados se encuentre

contenido en una ley, que determine sus elementos y características de tal manera que el contribuyente tenga pleno conocimiento respecto de cuál es el sujeto del impuesto, el objeto, la base, la tasa, la cuota o tarifa, el momento en que se causa, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y las sanción que en caso de incumplimiento de la obligación fiscal se puedan imponer; con la finalidad de evitar que la autoridad administrativa o cualquier otra ajena al Poder Legislativo tenga injerencia en la determinación de dichos elementos y en consecuencia coloque al particular en un estado de incertidumbre jurídica.

En torno al principio de legalidad tributaria la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los siguientes términos:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como puede ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa, que aplicar las disposiciones generales de

*observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, estado o municipio en que resida.*⁴⁷

Teniendo en cuenta lo expuesto en las líneas anteriores, hay que reiterar que cuando no se cubran las contribuciones 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, para lo cual se aplicará el factor de actualización sobre el importe del crédito fiscal omitido. El factor de actualización se calculará dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al en que efectivamente se realice el pago del tributo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al en que se debió realizar el entero oportuno.

El punto álgido del planteamiento *in supra* apuntado es que el índice nacional de precios al consumidor, que determina el Banco de México, constituye el elemento obligatorio y fundamental para el cálculo de la actualización, concepto con el que se verá incrementado importe de la contribución no cubierta puntualmente, situación que viola el principio de legalidad tributaria, pues el legislador delega no ya en el Ejecutivo Federal sino en un órgano autónomo, como lo es el Banco de México, la facultad de elaborar el elemento para precisar el factor de actualización que constituye una especie de tarifa, que habrá de aplicarse a la base gravable representada por la cuantía del

⁴⁷ Séptima época, instancia: Pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo I, 1988, tesis 162, página 165, materia Administrativa y Constitucional.

tributo omitido, trayendo como consecuencia que se incremente la carga fiscal que pesa sobre el contribuyente.

Ante tal perspectiva, claramente se palpa que el índice nacional de precios al consumidor, como factor esencial para el cálculo de la actualización, no es un elemento ajeno del tributo, pues su aplicación materializa un incremento en el monto del gravamen a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, por ende, al dejarse en manos de un órgano distinto del Poder Legislativo la fijación de uno de los elementos de la contribución se lesiona, en detrimento del gobernado, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 Constitucional.

Es de hacer notar, que lo que se cuestiona, no es la circunstancia de que el índice nacional de precios al consumidor constituya o no un instrumento confiable en la determinación del ritmo inflacionario del país que refleja la variación en el nivel general de los precios o que el Banco de México, sea o no el ente que dentro de todas las autoridades del gobierno mexicano, cuente con una gama de recursos técnicos, estadísticos y humanos adecuados para la elaboración del mencionado índice; sino que lo que se pone en tela de juicio es que sea el Banco de México y no el Legislador quien determine un elemento del tributo.

Al incorporarse el índice nacional de precios al consumidor como instrumento obligatorio para el cálculo de la actualización de las contribuciones, como se desprende del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, abandona su calidad de simple dato estadístico de naturaleza económica, para tomar un papel en la determinación de

la cuantía del tributo, y es en este momento cuando se lesiona el principio de legalidad tributaria, al transformarse el índice nacional de precios al consumidor en un elemento del tributo.

Es pertinente hacer hincapié, en que la actualización de las contribuciones es inconstitucional por contravenir el principio de legalidad tributaria, en virtud de que su cálculo se efectúan en función del índice nacional de precios al consumidor, que no es determinado por el Poder Legislativo a través de una ley, sino por el Banco de México.

Por último, hay que agregar que los recargos por mora se calculan sobre una base imponible, que resulta contraria al principio de legalidad tributaria, por la siguiente razón: los recargos por mora se determinan sobre la contribución actualizada, o sea, la tasa del 3% mensual por concepto de recargos por el incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, se aplica sobre una base gravable representada por el monto del tributo actualizado, actualización que se lleva a cabo, mediante el procedimiento establecido en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, que conlleva la aplicación del factor de actualización, mismo que se determina por medio del índice nacional de precios al consumidor, que es elaborado por el Banco de México, que como ya se apuntó es inconstitucional. Así se advierte que la base gravable de los recargos —el tributo actualizado—, al ser definida por un elemento no precisado por el Poder Legislativo, como lo es el citado índice, es inconstitucional.

4.4. Propuesta de solución.

Como se sostiene en líneas anteriores, la actualización de las contribuciones y el pago de recargos que se generan por la ausencia del entero oportuno de las contribuciones, en tanto éstas permanezcan sin pagarse, son inconstitucionales por conculcar el principio constitucional de *non bis in idem*, cohibir la defensa de los particulares en detrimento de su garantía de audiencia y vulnerar el principio de legalidad tributaria. Sin embargo, con la simple manifestación de la inconstitucional de las figuras tributarias en análisis, este estudio quedaría trunco y carecería de sentido constructivo, por lo tanto, para redondear este trabajo de tesis, es pertinente formular una propuesta de solución, para enmendar las violaciones a los principios constitucionales apuntados, que se producen con motivo de la actualización de las contribuciones y el pago de recargos regulados en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación.

En vista de que la actualización de las contribuciones y el pago de recargos, constituyen dos indemnizaciones, por el entero extemporáneo del crédito fiscal, puesto que ambas figuras tienen como fin último resarcir al fisco federal de los perjuicios que sufre al no recibir puntualmente los ingresos tributarios; en este tenor, con la aplicación conjunta de esos dos conceptos, se sanciona en dos ocasiones al contribuyente como consecuencia de la ausencia del pago puntual de tributo, vulnerándose en tal supuesto el principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 23 constitucional, que prohíbe que el mismo hecho u omisión, sea castigado con dos o más sanciones.

Para salvar la violación frontal de que es objeto el principio de *non bis in idem*, es preciso que la conducta del causante consistente en la omisión del pago de los tributos en la fecha o dentro del plazo estipulado en las disposiciones fiscales, conceptuada por la norma fiscal como infracción, sea materia de una sola sanción, lo que conlleva a derogar alguno de los dos artículos: 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, por regular cada uno por su lado una indemnización que tiene el mismo origen y persigue idéntico fin.

En vista de que el Código Fiscal de la Federación no regula la figura jurídica de la derogación, con fundamento en el segundo párrafo del artículo 5º de ese ordenamiento legal, se deben aplicar de manera supletoria las disposiciones del derecho federal común.

De acuerdo con el artículo 9º del Código Civil Federal *La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles*. De esta cita se deduce que la derogación de una ley puede ser expresa, cuando la ley posterior enuncie que con ella queda derogada la anterior, o tácita, cuando ante el silencio del legislador, del contenido de la ley posterior se aprecie una contradicción, ya sea total o parcial con lo dispuesto en la ley anterior.

Hasta antes de la entrada en vigor del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el fisco era resarcido de los perjuicios que le causaba la falta del pago

oportuno de las contribuciones, por medio de los recargos, indemnización que a la fecha continúa siendo regulada por el artículo 21 del Código en comento.

Es preciso tener en cuenta que el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación reglamenta la actualización de las contribuciones, figura que tiene una naturaleza jurídica indemnizatoria, ya que se produce como consecuencia de la ausencia del pago oportuno de los tributos, con la finalidad de sanear a la autoridad hacendaria de los perjuicios que le ocasiona el hecho de no recibir en la época debida las contribuciones y además para hacer frente a la pérdida del poder adquisitivo que experimenta el dinero por el transcurso del tiempo en que el tributo permanezca sin pagarse. Ante esta perspectiva cuando entró en vigor el numeral 17-A del Ordenamiento jurídico apuntado, debió de quedar derogado el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Debe entenderse que la derogación tácita de una ley —entiéndase artículo—, se produce como resultado de la incompatibilidad total o parcial de entre el precepto anterior y el posterior. En esta tesitura ya se ha analizado que el contenido sustancial de los artículos 17-A que establece la actualización de las contribuciones y el 21 que estatuye los recargos por mora, ambos del Código Fiscal de la Federación, es el mismo, al entrañar cada uno por su parte, una indemnización por la ausencia de pago; pues precisamente en el paralelismo del origen y finalidad de la actualización y los recargos, es donde radica la contradicción entre los artículos en disertación.

En consecuencia, en 1990 cuando se adicionó el artículo 17-A al Código Fiscal de la Federación, debió de quedar derogado el numeral 21 del mismo ordenamiento, con la implicación de que al entrar en vigor la figura de la actualización, la diversa de los recargos debió de perder todos sus efectos jurídicos hacia futuro, desincorporándose de la esfera jurídica de los sujetos regulados por dicha disposición, manteniendo sus efectos sólo a pretérito, sin trastocar los derechos y obligaciones adquiridos por el fisco y el contribuyente respectivamente, antes de la vigencia de la nueva disposición; de tal manera que la ausencia del pago puntual del adeudo tributario a partir de 1990, fuera sancionada ya no con una tasa de recargos sobre el monto omitido, sino con la actualización del importe del crédito fiscal. De esta forma, no se vulneraría el principio de *non bis in idem*.

Por otro lado, ya se expuso que el hecho de sancionar con el pago de la actualización de las contribuciones y los recargos, durante todo el tiempo que se prolongue la tramitación de algún medio de defensa intentado para combatir la resolución liquidatoria de un crédito fiscal, al contribuyente que puede no sale bien librado con el fallo que llegara a pronunciar el juzgador, inhibe la garantía de audiencia del causante, ante el temor de que el importe del crédito se incremente sensiblemente por no pagarlo oportunamente.

Para evitar que la garantía de audiencia de que goza en contribuyente se vea cohibida o frustrada por las razones esbozadas, es perentorio que en el Código Fiscal de la Federación se incorpore el pago de las contribuciones bajo protesta, con el objeto de que el particular entregue oportunamente al fisco el importe de la contribución

adeudada, pero sin que dicho entero signifique el consentimiento del crédito fiscal ni de la resolución determinante que le dio origen, sino que el pago efectuado se conciba como una forma de garantizar el interés fiscal, en tanto el sujeto pasivo de la relación tributaria hace valer toda la gama de medios de defensa que la ley pone a su alcance para combatir el crédito fiscal; o bien, que el depósito de dinero que contempla la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación como una manera de garantizar el interés fiscal, se instituya como un requisito formal para la interposición de algún medio de defensa que se intente contra el acto liquidatorio de los tributos, de tal modo, que si el medio de impugnación no prospera, el depósito en dinero quede sin efecto y se convierta en un pago definitivo desde la fecha en que se hizo aquél.

Con la instauración de la figura del pago bajo protesta o la consagración del depósito en dinero como un requisito formal para la interposición del medio de impugnación, se favorecería tanto al contribuyente como al fisco, al contribuyente porque al enterar oportunamente el importe del tributo, se evita la consecuencia de tener que pagar la actualización y los recargos, durante el tiempo que tarde la sustanciación del medio de defensa que haya hecho valer; y al fisco porque al recibir oportunamente los ingresos tributarios no sufre perjuicio alguno.

Con cualquiera de estas dos medidas, el contribuyente que visualiza como ilegal la resolución determinante de un crédito fiscal a su cargo, no vacila en la decisión de acudir a los tribunales para impugnar tal acto administrativo, y por ende, su garantía de audiencia es excelsamente respetada por la autoridad.

Por otra parte, si un contribuyente gusta de hacer uso de los medios legales de defensa con la intención maliciosa de eludir el pago de los tributos o de ganar tiempo para retener lo más que se pueda el importe de las contribuciones y así sacar un provecho propio, su actuación con toda razón debe ser sancionada, cubriendo la correspondiente indemnización al fisco por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

En otro orden de ideas, como ya se ha dicho, con la actualización de las contribuciones se quebranta el principio de legalidad tributaria o de certidumbre, debido a que el factor de actualización se calculan con base en el índice nacional de precios al consumidor que mensualmente publica el Banco de México, lo cual origina que la determinación de uno de los elementos del tributo se deje en manos del Banco Central y no del poder legislativo por medio de la creación de una ley, como ordena la fracción IV del artículo 31 constitucional; y la misma suerte se sigue con los recargos por mora, ya que éstos habrán de calcularse sobre una base —la contribución actualizada— en cuya determinación ha influido el mismo índice.

Para enmendar la violación de que es objeto el principio de legalidad tributaria, es menester que el cálculo de la actualización de las contribuciones se realice conforme a elementos establecidos por el poder legislativo en una ley —concretamente en el Código Fiscal de la Federación—, sin que se haga uso del índice nacional de precios al consumidor, que es un instrumento de medición del fenómeno inflacionario elaborado por un ente ajeno al poder legislativo que incide directamente en el monto en que se habrá de incrementar una contribución con motivo de la actualización.

El factor de actualización que se aplica sobre la cuantía del tributo omitido, debe estar representado por un porcentaje establecido en un acto formal y materialmente legislativo, pudiendo el legislador, incluso en su labor de determinación de la tasa de actualización, echar mano de instrumentos estadísticos de naturaleza económica o solicitar la opinión de entes especializados en materia económica y financiera con la finalidad de normar su criterio, pero nunca permitir a esos organismos la fijación de los elementos del tributo, ya que ésta es una facultad del poder legislativo que por mandato de la Constitución tiene prohibido delegar.

Con el establecimiento en la ley fiscal —específicamente en el propio artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación— de una tasa para la determinación de la actualización de los tributos, el contribuyente conocerá con certeza y precisión los elementos que se tomarán en consideración para incrementar el monto de su adeudo tributario por el transcurso del tiempo en que el crédito fiscal permanezca sin pagarse. De esta forma el causante sabrá hasta donde llega su obligación de indemnizar al fisco como consecuencia de no haber hecho oportunamente el entero de las contribuciones a su cargo y se anulará la posibilidad de que las autoridades exactoras, actuando caprichosamente atropellen la garantía de legalidad tributaria haciendo uso de un instrumento de medición del fenómeno inflacionario, como lo es el índice nacional de precios al consumidor, elaborado al arbitrio del Banco Central, a través de una fórmula de la cual el causante por conducto de la ley, no sabe más que su nombre *Laspeyres*.

Al ser al Código Fiscal de la Federación, el que disponga la tasa de actualización de los tributos se respetará plenamente la garantía de legalidad tributaria, y se enaltecerá ese celebre aforismo latino de que *nullum tributum sine lege*.

Para redondear este trabajo se proponen las siguientes reformas al Código Fiscal de la Federación:

A) La derogación del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

B) La regulación en el Código Fiscal de la Federación de la figura del pago bajo protesta en los siguientes términos:

Artículo 20 bis. Los contribuyentes que se propongan impugnar la resolución determinante de un crédito fiscal a su cargo a través de los medios de defensa consignados en este Código podrán hacer el pago bajo protesta del adeudo tributario. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal pero no implica un consentimiento con la resolución a la que se dé cumplimiento.

Las autoridades a petición del interesado deberán hacer constar por escrito que el pago se efectúa bajo protesta. A falta de esta constancia, bastará con que el interesado previa o simultáneamente a la realización del pago manifieste por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se ofrece bajo protesta.

El pago bajo protesta quedará sin efecto y se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o los medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos, o cuando de la resolución que se dicte resulte procedente el pago.

Si la resolución definitiva que ponga fin al medio de defensa intentado declara la ilegalidad del acto determinante del crédito fiscal, el pago bajo protesta se considerará indebido y procederá su devolución en los términos del artículo 22 de este Código.

C) La fijación de una tasa en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación para la determinación de la actualización de las contribuciones, con la ineludible consecuencia de la derogación del 2º párrafo del artículo 20 y del numeral 20 Bis de ese ordenamiento legal, por ser preceptos que regulan el índice nacional de precios al consumidor. Así se plantea la siguiente redacción para el citado artículo 17-A.

Artículo 17-A. 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 por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Dicha actualización se calculará aplicando una tasa del 2% sobre el monto de las contribuciones o aprovechamientos omitidos, por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago.

Conclusiones.

1. El Estado realiza sus tareas o cometidos con el objeto de alcanzar un fin supremo, el bien común; en la ejecución de los cometidos estatales para satisfacer las necesidades colectivas es ineludible la realización de una serie de erogaciones; por ende, para conseguir el bienestar del grupo social, el Estado debe efectuar un gasto público.

2. El Estado para la realización del gasto público, debe de allegarse de recursos económicos; esos recursos económicos de entre otras fuentes se obtienen de los particulares a través de la tributación; por lo tanto, parte del gasto público del Estado se satisface por medio de los tributos.

3. Los tributos son establecidos por el Estado a través del ejercicio de su potestad tributaria; la potestad tributaria como actuación estatal se encuentra sujeta a la observancia de las garantías individuales; en consecuencia, la imposición de los tributos que pesen sobre los particulares debe respetar las garantías individuales contenidas en la Constitución Federal.

4. El principio de *non bis in idem* estipulado en el artículo 23 constitucional, es una garantía que originalmente se concibió para la materia penal; este principio prohíbe que el mismo hecho u omisión constitutivo de una infracción o delito, sea castigado con dos o más sanciones diversas, por lo tanto, trasladando la garantía de *non bis in idem*

al ámbito del derecho fiscal, queda proscrito que una misma conducta del contribuyente pueda ser objeto de más de una sanción.

5. La garantía de audiencia es una protección de los particulares frente a los excesos del poder público; por ende, si todo acto administrativo es una manifestación del poder público; entonces cuando por medio de un acto administrativo se trastoque la esfera jurídica del particular, éste puede hacer valer su garantía de audiencia.

6. Los tributos deben sujetarse al principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional; la garantía de legalidad tributaria exige que sea la ley la que establezca las contribuciones así como sus elementos, que a saber son: los sujetos, el objeto, la base, la tarifa, tasa o cuota, la época de pago, la forma de pago, las exenciones, infracciones y las sanciones; por lo tanto, solamente mediante la ley se pueden imponer cargas tributarias a los particulares.

7. Todo tributo debe imponerse con pleno respeto a los mandatos constitucionales; de esta manera, si de acuerdo con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación son tributos: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora, los derechos y los accesorios tributarios; en consecuencia, los recargos y la actualización como accesorios de las contribuciones no deben establecerse ni recaudarse con violación a las garantías individuales.

8. La actualización de las contribuciones es una figura que sanea la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta, por el transcurso del tiempo y el cambio en

el nivel general de los precios en el país, que conlleva a incrementar la cuantía de los tributos cuando no son cubiertos oportunamente, y se calcula mediante la aplicación de un factor de actualización que se determina conforme al índice nacional de precios al consumidor; así, la actualización es una indemnización en virtud de que al momento en que se realiza el pago de la contribución omitida, el importe de ésta actualizada, representa una cantidad igual a la que hubiera percibido el fisco de haberse cubierto oportunamente el crédito fiscal; por ello, si la actualización es una indemnización, con ésta se reparan los daños y perjuicios que ocasiona la ausencia del pago puntual de los tributos.

9. Los recargos son un resarcimiento al fisco federal por el perjuicio que le ocasiona el contribuyente ante el incumplimiento en el entero del adeudo tributario en la fecha o dentro de los plazos establecidos en las leyes fiscales; de esta manera, los recargos al constituir un instrumento para el resarcimiento de los perjuicios, son una indemnización; y por lo tanto, el cobro simultáneo de actualización y recargos implica una doble reparación a la autoridad hacendaria.

10. La indemnización al ser una consecuencia jurídica del incumplimiento de un deber a cargo del obligado, es una sanción; entonces si la actualización y los recargos son una consecuencia del incumplimiento de la obligación del contribuyente de pagar oportunamente las contribuciones, por consiguiente la actualización y los recargos son una sanción.

11. La conducta del contribuyente consistente en la falta del pago oportuno del crédito fiscal, es sancionada con la actualización de la contribución omitida y con el cobro de recargos sobre el monto del tributo actualizado; entonces, si el artículo 23 Constitucional consagra el principio de *non bis in idem*, prohibiendo que una misma conducta sea castigada con dos sanciones diversas; en consecuencia, las figuras de la actualización y los recargos al implicar una duplicidad de sanciones violan el principio de *non bis in idem*.

12. Un crédito fiscal que no es cubierto en la época debida, incrementará su monto con la actualización en la misma medida que la variación de precios que se origine en el país y con los recargos en razón de una tasa del 3% mensual, por todo el tiempo en que el causante permanezca en mora en el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva; en este tenor, si el causante concibe que la determinación del adeudo fiscal a su cargo es ilegal, lo idóneo es que combata la resolución liquidatoria a través de los distintos medios de defensa que la ley pone a su alcance; sin embargo, efectuando una perspectiva a futuro, el contribuyente vislumbra que en caso de no ser favorecido con el fallo que pronuncie el juzgador, se enfrentará a las consecuencias de tener que cubrir el monto original del tributo no pagado puntualmente, la actualización de dicho monto, y sobre el importe de la contribución actualizada, los correspondientes recargos, entonces prefiere pese a su convicción respecto de la ilegalidad del acto determinante del crédito fiscal, efectuar inmediatamente el pago del tributo en cuestión; lo que desemboca en última instancia en la cohibición de su garantía de audiencia, al verse marcada su decisión con las secuelas que origina la ausencia del entero de las contribuciones.

13. La actualización de las contribuciones se calcula aplicando un factor de actualización sobre el monto del crédito fiscal cuyo pago se omitió; por tanto, si el factor de actualización se determina por disposición de la ley en base al índice nacional de precios al consumidor, entonces, el monto que debe adicionarse por concepto de actualización al importe del tributo originalmente omitido es definido por tal índice de precios.

14. El índice nacional de precios al consumidor es un instrumento económico de medición del fenómeno inflacionario, elaborado por el Banco de México, que se usa para la determinación el importe del la actualización y los recargos; de esta forma, si la fracción IV del artículo 31 constitucional establece el principio de legalidad tributaria, cuyo postulado es que todo tributo así como sus elementos deben ser establecidos por el Poder Legislativo a través de una ley; entonces, el índice de precios al repercutir en el monto al que ascenderá una contribución, es un elemento del tributo.

15. El importe de la actualización y de los recargos es definido a través del índice nacional de precios al consumidor; por lo tanto, si este índice es un elemento del tributo que no es determinado por el legislador sino por el Banco Central, se concluye las figuras jurídicas de la actualización y los recargos contravienen el principio de legalidad tributaria.

16. La actualización de las contribuciones y el pago de recargos que se generan por la falta del pago oportuno de las contribuciones resultan violatorios del principio de *non bis in idem* contemplado en el artículo 23 constitucional, cohiben la garantía de

audiencia prevista en el numeral 14 constitucional y acometen el principio de legalidad tributaria estipulado en al fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Para aliviar esta serie de violaciones se propone respectivamente: A) La derogación del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación con la finalidad de que la conducta del contribuyente consistente en la omisión del pago del tributo sea sancionada únicamente con el pago de la actualización; B) La instauración en el Código Fiscal de la Federación de la figura jurídica del pago bajo protesta, o bien, que el depósito de dinero concebido como una forma de garantizar el interés fiscal se eleve a la calidad de requisito formal para la interposición de cualquier medio de defensa, con el objeto de que si el contribuyente obtiene una resolución adversa a sus intereses, el pago bajo protesta o el depósito de dinero se convierta en un pago definitivo del crédito fiscal y no haya lugar a la causación de la actualización ni de los recargos durante la sustanciación del juicio y; C) La fijación de una tasa del 2% mensual para el cálculo de la actualización en el artículo 17-A que sustituya la utilización del índice nacional de precios al consumidor, con el propósito de que todos los elementos del tributo se prevean en la ley y no se le dé intervención en la definición de tales elementos a un ente ajeno al Poder Legislativo como lo es el Banco de México.

Bibliografía.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª ed., Themis, México, 2000. 558 pp.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Temas Fiscales*. Themis, México, 1982. 341 pp.

BEJARANO Sánchez Manuel. *Obligaciones Civiles*. 5ª ed., Oxford University Press Harla, México, 2000. 461 pp.

CÁRDENAS, Elizondo Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*. 2ª ed., Porrúa, México, 1997. 413 pp.

CARDENAS García, Jaime. *Una Constitución para la democracia. Propuestas para su nuevo orden constitucional*. UNAM, México, 1997.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 4ª ed., Oxford University Press Harla, México, 2000. 690 pp.

CASTREJON García, Gabino Eduardo. *Derecho Administrativo II*. 2ª ed., Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002. 552 pp.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ª ed., Limusa, México, 1998. 223 pp.

DOMÍNGUEZ Orozco, Jaime. *Estudio práctico sobre la actualización de contribuciones y pago de recargos*. ISEF, México, 1991. 144 pp.

FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. MacGraw-Hill, México, 1999. 466 pp.

FERNÁNDEZ Sagardi, Augusto. *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*. SICCO, México, 2000. 432 pp.

FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. 32ª ed., Porrúa, México, 1998. 529 pp.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. 42ª ed., Porrúa, México, 2002. 506 pp.

GARCIA Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal-Penal: Las infracciones y las multas fiscales*. Porrúa, México, 1994. 491 pp.

GARCIA Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. 6ª ed., Porrúa, México, 1999. 257 pp.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., Porrúa, México, 1999. 1025 pp.

GIULIANI Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 6ª ed., Depalma, Argentina, 1997. 652 pp.

GUTIERREZ y González, Ernesto. *Derecho de las Obligaciones*. 12ª ed., Porrúa, México, 1998. 1225 pp.

JIMÉNEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 5ª ed., ECAFSA, México, 1999. 432 pp.

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill, México, 1999. 224 pp.

LOMELÍ Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 3ª ed., Porrúa, México, 1998. 247 pp.

MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14ª ed., Porrúa, México, 1999. 333 pp.

MARGAIN Manautou, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*. Porrúa, México, 1994. 243 pp.

MARTINEZ López, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. 4ª ed., 8ª reimpresión, ECASA, México, 1987. 378 pp.

PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce y Castillo. *Derecho Fiscal*. Editorial Banca y Comercio, México, 2000. 369 pp.

QUINTANA Valtierra Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas, México, 1998. 371 pp.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª ed., Oxford University Press Harla, México, 1999. 309 pp.

RODRÍGUEZ Mejía, Gregorio. *Teoría General de las Contribuciones*. Porrúa, México, 1996. 174 pp.

RUEDA Heduan, Iván. *Los siete pecados capitales en materia fiscal*. ISEF, México, 1991. 86 pp.

SÁNCHEZ Hernández, Mayolo. *Derecho Tributario*. 2ª ed., Cárdenas, México, 1988. 884 pp.

SANCHEZ León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. 12ª ed., Cárdenas editor y distribuidor. México, 2000. 626. pp.

SANCHEZ Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. 5ª ed., PAC, México, 1991. 132 pp.

SAYEG Helú, Jorge. *Instituciones de Derecho Constitucional Mexicano*. 1ª ed., Porrúa, México, 1987. 375 pp.

SMITH, Adam. *Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica, México, 1991. 917 pp.

TENA Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. 33ª ed., Porrúa, México, 2000. 653 pp.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Depalma, Argentina, 1993. 857 pp.

Legislación.

Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Civil Federal.

Código de Comercio.

Ley de Ingresos de la Federación 2002.

Ley Aduanera.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ley del Banco de México.