

00721
986



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

A

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

"LA ACTUALIZACION DE LAS
CONTRIBUCIONES"

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

GERARDO

ZARAGOZA

BERMEO

ASESOR DE TESIS: MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.

2003



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.



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

B

Cd. Universitaria, D.F., 4 de septiembre de 2003.

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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante, GERARDO ZARAGOZA BERMEO bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.



FACULTAD DE DERECHO
LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
SEM IN A U
O E
DERECHO FISCAL

C

A Dios, por permitirme llegar hasta donde estoy y a mi ángel de la guarda, por cuidarme tan bien desde siempre

A mis papás, por haber construido los cimientos sobre los cuales está basada toda mi educación

A mis hermanas, porque hasta la fecha me han dejado ser el niño

A mi Princesita, por ser una fuente constante de inspiración

A mis hijos (que todavía no llegan), porque todo mi esfuerzo pasado, presente y futuro ha sido, es y será por y para ellos

A mi queridísima Universidad Nacional Autónoma de México, simplemente por ser mi máxima casa de estudios y desde luego, a la Facultad de Derecho

A la ENAH, por toda la historia que me regaló, por enseñarme a ser crítico y por dejar que me topara con el amor de mi vida

A todos los maestros que han influido a lo largo de mi formación, en especial a Carlos Rodríguez Manzanera, Fernando Castellanos Tena (qepd), Luis Monsalvo Valderrama, Emilio Margán Barraza y Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles

A todos mis amigos que han estado ahí, en las buenas y en las malas, especialmente a Marco, Maru, Mónica (3), Elisa, Tina, Ale, Miguel, Edgar, Alberto, Ana, María, Priscila, Paula, Marlanita y Alicia

Con cariño para todos Ustedes,
Gerardo Zaragoza Bermeo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE



Introducción

1. Teoría General del Derecho Tributario

1.1 La Actividad Financiera del Estado y sus fines	1
1.2 Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario	11
1.3 La Potestad Tributaria o relación jurídica-tributaria	15
1.4 Teorías que fundamentan la percepción tributaria	18
1.5 El impuesto	22
1.5.1 Concepto. Diferencia entre contribución, tributo e impuesto	23
1.5.2 Sujetos	26
1.5.3 Objeto	29
1.5.4 Principios de los impuestos	29

2. Principios jurídicos de los impuestos

2.1 Introducción	32
2.2 Clasificación: constitucionales y doctrinales	34
2.3 Principio de Legalidad	36
2.4 Principio de Proporcionalidad	40
2.5 Principio de Equidad	46
2.6 Principios de Adam Smith	48
2.7 Principios de Adolfo Wagner	52

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

E

3. La relación jurídica tributaria	
3.1 Concepto	56
3.2 Sujetos	58
3.3 Objeto de la obligación tributaria	62
3.4 Extinción de la obligación tributaria	64
3.4.1 El pago	64
3.4.2 Compensación	66
3.4.3 Condonación	66
3.4.4 Prescripción	68
3.4.5 Caducidad	70
3.5 Incumplimiento y Sanciones	72
4. La actualización	
4.1 Antecedentes	84
4.2 Concepto	86
4.3 Naturaleza jurídica	89
4.4 Mecánica del Cálculo	94
4.5 La inflación y el INPC. La fórmula de Laspeyres	99
4.6 La inconstitucionalidad de la actualización	108
4.6.1 Principio de legalidad tributaria	109
4.6.2 Principios de proporcionalidad y equidad	111
4.6.3 Principio de certidumbre	114
5. Conclusiones	121
6. Propuesta	124
7. Bibliografía	126

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

I

"La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público deriva del pueblo y se instituye para beneficio de éste..."

(Artículo 39, Constitución Mexicana)

INTRODUCCIÓN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No taxation without representation. No más impuestos sin representación. Esta frase derivada del movimiento independentista norteamericano es la base y el soporte jurídico del principio de reserva de ley, pilar fundamental de la materia impositiva. Y significa que sólo a través de una norma legal, es decir, a través de una ley formal y materialmente legislativa, puede el Estado imponer contribuciones a los gobernados, pues serán justamente éstos quienes determinen a través de sus representantes el monto y alcance de dichas obligaciones.

El análisis del principio de reserva de ley, así como otros principios constitucionales en materia tributaria serán básicamente nuestro objeto de estudio a lo largo del presente trabajo, que pretende demostrar que la figura jurídica de la actualización de las contribuciones es inconstitucional por violar dichos principios.

La presente investigación está basada en el método analítico, es decir, en la descomposición de los elementos esenciales de la actualización de las contribuciones, así como sus implicaciones en nuestro sistema jurídico. Para ello, es necesario hacer una revisión de la teoría general del derecho tributario, para ubicar nuestro objeto de investigación dentro del enorme campo del conocimiento humano.

Así, en el primer capítulo se revisarán cuestiones inherentes a la actividad financiera del Estado, las necesidades públicas y los servicios públicos. También se hará una distinción entre las nociones de Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, para ubicar con mayor precisión nuestro tema de investigación. Desde luego, será necesario analizar la potestad tributaria del Estado, es decir, la facultad que tiene el gobierno para establecer contribuciones a cargo de los mexicanos. Para terminar, también se hará un análisis acerca de las diversas teorías que fundamentan la percepción tributaria, así como un breve estudio acerca de la principal de las contribuciones, a saber, el impuesto.

En el segundo capítulo se destacará la importancia que tienen los principios jurídicos en materia tributaria, en virtud de que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado debe ceñirse a los imperativos legales y constitucionales para ser jurídicamente válida.

Esto tiene una razón esencial de ser: cuando el Constituyente de 1917 consignó en la Carta Magna que las contribuciones a cargo de los gobernados debían ser proporcionales y equitativas, así como estar establecidas en ley, su intención fue que el establecimiento de dichos tributos estuvieran ajustados a lo dispuesto por el texto constitucional, pues de otro modo, serán inconstitucionales.

En el segundo capítulo también se hará un breve estudio de los diversos principios que la doctrina tributaria ha ido elaborando, los cuales también dan ciertas directrices acerca de cómo debe conducirse la potestad tributaria del Estado. Debemos recordar que el cobro de contribuciones es simplemente un medio para que el Estado pueda llevar a cabo sus demás actividades, o sea, la prestación de servicios públicos.

El tercer capítulo será fundamental para el desarrollo de la presente

elementos que componen la obligación tributaria, entre los que destacan los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria y el objeto de la misma. También se estudiarán las principales formas en las que se puede extinguir dicha obligación, entre las que destacan el pago, como la forma por excelencia para liquidar la obligación tributaria. Pero también existen otros medios para extinguir las obligaciones fiscales, tales como la compensación, condonación, cancelación, prescripción y caducidad.

En la parte final del tercer capítulo se profundizará acerca del incumplimiento de la obligación tributaria y sus consecuencias jurídicas, es decir, las sanciones que corresponden a dichos incumplimientos. Entre las sanciones en materia tributaria podemos encontrar la prisión, la multa, los recargos y los gastos de ejecución. Asimismo, se revisará si la actualización de las contribuciones es una sanción jurídica, en función de su naturaleza jurídica.

El cuarto y último capítulo es medular en el desarrollo de la presente investigación, pues es donde se aterrizarán los argumentos a través de los cuales se demuestra la inconstitucionalidad de actualización de las contribuciones, en función de los diversos principios constitucionales que quedaron debidamente analizados en el segundo capítulo.

En primer lugar, se estudiarán los orígenes y antecedentes de la figura jurídica en cuestión, cuya aparición en el Código Fiscal de la Federación se dio en 1990, previa publicación en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989 (tal vez no sea casualidad que se haya publicado el día de los inocentes...)

También se dará una noción acerca de lo que es la actualización de las contribuciones, aportando un concepto basado primordialmente en la doctrina y la jurisprudencia, pues el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación no es muy claro al definir dicha figura.

En tercer lugar se analizará su naturaleza jurídica, que de acuerdo con la ley es de una contribución. Sin embargo, como ya se había señalado, contiene elementos propios de una sanción jurídica, por lo que se discutirá acerca de su verdadera naturaleza jurídica, ya que independientemente de lo que haya dispuesto el legislador, las instituciones tienen la naturaleza que deriva de su esencia y no de lo que establezca el texto legal.

Desde luego será necesario revisar la forma en que se aplica materialmente en nuestro sistema jurídico, para poder conocer la mecánica de su cálculo y determinar si se trata de una figura inconstitucional. Desde este punto se va haciendo una relación de las diversas irregularidades que envuelven a la actualización de las contribuciones.

Toda vez que la actualización deriva de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, será importante hacer un análisis de lo que representa la inflación en el ámbito económico, así como la forma de medirla, que corresponde al Banco de México a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor. De nueva cuenta, se revisará lo relativo al principio legalidad tributaria.

También se analizará de manera más concreta el por qué dicha figura es inconstitucional, al transgredir los principios de legalidad tributaria, de proporcionalidad y equidad, así como de certidumbre que debe contener toda contribución.

Por último, se analizarán someramente los medios de defensa con los que cuenta el particular para hacer valer sus derechos, así como algunas consideraciones acerca de la evasión fiscal, sus causas y sus posibles soluciones.

Capítulo 1. Teoría General del Derecho Tributario

1.1 La Actividad Financiera del Estado y sus fines

Para poder comprender con toda claridad cuál es el fundamento jurídico, político, económico, social e incluso ético de los impuestos y más aún, del poder del Estado para exigir coactivamente el cobro de dichas contribuciones, es necesario precisar ciertos conceptos concernientes a la Teoría General del Derecho Tributario.

Para ello, consideramos que en primer término es necesario hablar acerca de la Actividad Financiera estatal, en virtud de que se trata de un tema central en el desarrollo de nuestra investigación y que a su vez nos va a permitir encontrar el origen deóntico de los tributos en nuestro sistema jurídico, es decir el por qué deben pagarse dichas contribuciones.

La Actividad Financiera del Estado, como su propio nombre lo dice, se refiere a la actuación que lleva a cabo el poder político de un determinado territorio con la finalidad de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas mediante la prestación de los servicios públicos.

Esta primera definición contiene intrínsecamente una serie de elementos respecto de los cuales es necesario hacer algunas consideraciones: se habla por ejemplo de la obtención de recursos, pero no se dice qué tipo de recursos son los que se deben obtener ni cuáles son las fuentes de dichos recursos; también se habla de la satisfacción de necesidades colectivas, de donde se desprende la obligación de establecer cuáles son dichas necesidades, ya que como más adelante

PAGINACION DISCONTINUA

se observará, existen otro tipo de necesidades además de las colectivas, como las sociales o las individuales; finalmente, se sostiene que dichas necesidades colectivas serán "satisfechas" mediante la prestación de servicios públicos, tema que también debe ser delimitado para precisar cuáles de dichos servicios corresponde prestar al Estado y cuáles a los particulares.

Como podrá observarse, la Actividad Financiera del Estado es un tema que va más allá de la simple aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos; implica una serie de cuestiones teóricas que deben ser tomadas en consideración para hacer que dicha actividad, generalmente considerada como instrumental, cumpla cabalmente con los fines para los cuales se ha establecido.

Las necesidades públicas

El tratadista argentino Héctor Villegas sostiene que a partir del desarrollo del hombre dentro de una sociedad, surgen diversas necesidades, distinguiendo entre las absolutas o primarias, tales como la defensa, el orden interno o la administración de justicia y las relativas o secundarias, dentro de las cuales encontramos la educación, salud, asistencia social, comunicaciones y transportes; por su parte, el autor mexicano Francisco de la Garza sostiene que hay tres tipos de necesidades, a saber:

- a) necesidades individuales, mismas que conciernen exclusivamente al hombre singularmente hablando, tales como alimento, vestido o habitación, y respecto de las cuáles el principal interesado en su satisfacción es él mismo.

- b) necesidades sociales, que corresponden al grupo de individuos, pero que no deben ser forzosamente satisfechas por el Estado y que no siempre pueden ser satisfechas por el hombre individualmente considerado; en este rubro destacan educación, salud y asistencia social.

- c) necesidades colectivas, que competen al Estado exclusivamente ya que es éste el único que puede y debe satisfacerlas, tales como la seguridad exterior (ejército), el orden interior y la impartición de justicia.

Para los efectos de la presente investigación, se tomará como base la clasificación del autor mexicano por la claridad conceptual con la que es manejada, desde luego sin soslayar la otra, que reviste una especial importancia al estar íntimamente vinculada con el tema de los servicios públicos, que al decir del propio Villegas, "son las actividades que el Estado (representado por el Gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas".¹

Una vez hecha la clasificación anterior, resulta un poco más claro determinar cuáles son las necesidades que corresponde cumplir al Estado moderno; sin embargo, las circunstancias particulares de cada país pueden variar, por lo que depende de cada uno de ellos asumir más o menos tareas, en función de la importancia que ellas revistan en el contexto de dicho país; por ejemplo, en algunos países la educación forma una parte indispensable de la gama de servicios públicos que el Estado debe proporcionar, en tanto que otros la encomiendan principalmente a los particulares.

En este sentido, la ciencia de las finanzas públicas ha asumido diversas posturas, desde luego en función del régimen político y económico al cuál se

¹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002. Pág. 7

circunscriban; para la postura liberalista, el Estado debía ser un simple gendarme cuya intervención en la economía era prácticamente nula. En cambio, a partir de la Segunda Guerra Mundial, el Estado se convirtió en intervencionista, teniendo como principal finalidad la de ser empresario y participar en el mayor número de actividades posibles; en la actualidad, el neoliberalismo tiende al adelgazamiento de las tareas estatales, conservando únicamente aquellas que sean estrictamente necesarias para el desarrollo económico del país y algunas más que por razones históricas, han sido consignadas en la Constitución como parte de sus obligaciones; en el caso de México, al respecto podemos señalar la educación, consagrada en el artículo 3º constitucional o la vivienda, establecida en el artículo 123, entre otras.

Dentro del fenómeno financiero existen pues, una serie de necesidades públicas (e incluso algunas de las llamadas necesidades sociales) que deben ser satisfechas por el Gobierno; como ya se había precisado en la noción de la Actividad Financiera del Estado, dichas necesidades se cumplen mediante la prestación de los servicios públicos, por lo que es conveniente hacer un estudio más detallado de los mismos.

Los servicios públicos

Para muchos autores, la principal finalidad del Estado consiste justamente en la prestación de los servicios públicos, es decir, en aquellas actividades que por su propia naturaleza, no podrían estar en manos de los particulares, ya sea por cuestiones económicas (es decir, que no sean costeables) o bien porque conviene al interés general que dichos servicios no sean prestados por los particulares, como sería el caso de la impartición de justicia.

Surge entonces la necesidad de que un ente superior procure dichos servicios o bien, organice su prestación. Es en este momento cuando nace el Estado, que puede satisfacer dichas necesidades en algunos casos por sí mismo, mediante las llamadas empresas públicas y en otros a través de los particulares (pero vía concesión otorgada por él mismo).

Por consiguiente, conviene dar una noción de servicio público que incluya los elementos anteriormente mencionados; ya se dijo que para Héctor Villegas los servicios públicos son las actividades que el Estado (Gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. Esta definición es correcta pero incompleta y además, nos remite de nueva cuenta a las necesidades públicas, por lo que no arroja mucha luz al respecto.

El maestro Ernesto Flores Zavala recoge la definición que ha dado la Suprema Corte, la cual señala que "en Derecho Administrativo, se entiende por servicio público, un servicio técnico prestado al público, de manera regular y continua, para la satisfacción del orden público, y por una organización pública".²

Desde luego, como puede observarse esta noción es errónea, en primer lugar porque es de todos conocido que al tratar de definir algo, lo definido no puede incluirse dentro de la propia definición; pero además, considera que para que el servicio público tenga esa naturaleza, forzosamente debe ser prestado por una organización pública.

Podemos señalar que por servicio público se entiende aquella actividad que ya sea desarrollada por el Estado o por particulares, atiende a la satisfacción de las necesidades colectivas e incluso de algunas necesidades sociales; si son realizadas por el Estado requerirán forzosamente cubrirse mediante el gasto público; y en el

² FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 2001. Pág. 15

supuesto que sean llevadas a cabo por los particulares, el financiamiento puede ser privado o mixto, pero en uno u otro caso requerirá una concesión.

Es conveniente aclarar que el término "público" no se refiere al ente o persona que realiza o presta el servicio, sino al destinatario de éste, es decir, a quien dicho servicio va dirigido, o sea, el público en general; "y es el Estado prestador quien decide qué servicios deben ser considerados como públicos".³

Los ingresos públicos

Hasta ahora se ha visto que las necesidades públicas colectivas y algunas sociales deben ser satisfechas por el Estado a través de la prestación de los servicios públicos; desde luego, es claro que para que el Estado pueda cumplir con dichas obligaciones requiere recursos económicos, los cuales serán destinados para cubrir el gasto público. En consecuencia, dentro de la Actividad Financiera del Estado la obtención de tales recursos reviste una importancia capital, pues de ello depende que se pueda cubrir el presupuesto.

Por tanto, resulta indispensable hacer un estudio de las diversas clases de ingresos que percibe el erario público, pues dicha clasificación tendrá una importancia capital en el desarrollo de la presente investigación. En efecto, como se verá más adelante, la emisión de moneda (que es una fuente de ingresos para el Estado) tiene una estrecha relación con la inflación y por ende, con la actualización de las contribuciones, pues esta última resulta una consecuencia de aquella.

³ VILLEGAS, Op. Cit., Pág. 10

La doctrina ha realizado múltiples clasificaciones acerca de los diversos tipos de ingresos que obtiene el Estado en su calidad de soberano; en nuestra opinión, dichas clasificaciones son importantes, pero para los efectos de la presente investigación nosotros proponemos la siguiente, la cual está basada tanto en la doctrina como en la Ley de Ingresos de la Federación.

De esta manera, los diferentes tipos de ingresos pueden ser:

- a) Por deuda pública
- b) Por emisión de títulos de crédito
- c) Por emisión de moneda
- d) Por aprovechamientos y productos
- e) Por las ganancias de las empresas públicas
- f) Por las contribuciones

Los primeros tres tipos de ingresos, es decir, los que provienen de deuda pública, así como por emisión de títulos de crédito o emisión de moneda, representan grandes costos económicos para el Erario, pues a pesar de proveer los recursos necesarios para afrontar las obligaciones estatales, conllevan consecuencias a corto, mediano y largo plazo, pues tarde o temprano el Estado tendrá que pagarlos con otros tipos de ingresos. Se trata pues, de financiamiento "ficticio", porque no está soportado realmente por trabajo o producción.

Por otro lado, los derivados de las ganancias de empresas públicas así como de las contribuciones, son ingresos reales para el fisco y respecto de los cuales el Estado no se encuentra obligado a responder con algún tipo de contraprestación, excepto por el hecho de tener que destinarlos al gasto público.⁴ Y se dice que dichos ingresos son reales, porque efectivamente están soportados por factores económicos, tales como producción, trabajo o renta.

⁴ Véase infra. 1.4. Teorías que fundamentan la percepción tributaria, en especial la Teoría del Precio o Cambio.

De los diferentes tipos de ingresos mencionados anteriormente, las contribuciones resultan la fuente más importante para el Estado, pues son los que representan mayores ingresos y al mismo tiempo, menores costos económicos (aunque eventualmente grandes costos políticos). Por ello, resultan un factor esencial para el desarrollo de la Actividad Financiera del Estado.

La Constitución Mexicana regula la participación de los particulares en la obtención de las contribuciones por parte del Estado, al señalar en el artículo 31, fracción IV que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este es el fundamento constitucional de la percepción tributaria por parte de la Hacienda Pública, por lo que todas las demás disposiciones legales en materia impositiva deben someterse y limitarse por lo establecido en dicho artículo.

La idea de obligatoriedad es inherente a la noción de contribución, es decir, el Estado puede exigirla de manera coactiva aún en contra de la voluntad del sujeto obligado. A las contribuciones también se les conoce con el nombre de tributos y comprenden los impuestos, las tasas, así como las contribuciones de mejoras.

Por su parte, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación hace una clasificación de los diversos tipos de contribuciones, de la siguiente manera:

- a) Impuestos, son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

- b) 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 fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- c) Contribuciones de mejoras, son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- d) Derechos (o tasas), 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.

Existen otro tipo de ingresos del Estado, pero que no son considerados como contribuciones, sino que tienen una categoría aparte, a saber:

- a) Aprovechamientos, son los 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.
- b) Productos, son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Desde luego, esta clasificación es importante en virtud de que atiende a la regulación legal que el Estado hace de tales ingresos, pero como se precisó anteriormente, hay otro tipo de ingresos estatales que también sirven para cubrir

el gasto público, los cuales deben ser considerados como factores indispensables en la Actividad Financiera del Estado.

Los fines de la Actividad Financiera del Estado

Podemos distinguir dos tipos de finalidades distintas inherentes a la Actividad Financiera del Estado, a saber:

- a) Finalidades fiscales, que se refieren exclusivamente a la obtención de recursos económicos; por ello se dice que la Actividad Financiera del Estado es una actividad instrumental, porque no satisface ninguna necesidad en sí misma, sino que sirve para que el desarrollo normal de las otras actividades (legislativa, administrativa, jurisdiccional y electoral).

- b) Finalidades extrafiscales, ya que actualmente la actividad financiera también implica una facultad del Estado para intervenir y regular la economía nacional, por ejemplo al establecer aranceles elevados a las importaciones, en aras de favorecer la producción nacional o bien, exentar del pago de algún impuesto las actividades culturales, científicas, educativas, etcétera.

En este sentido, no hay que perder de vista que nuestra Constitución en su artículo 25 establece la obligación del Estado de regular la economía nacional, así como también en su artículo 131 faculta al Ejecutivo para establecer aranceles al comercio exterior cuando la introducción de ciertos productos ponga en riesgo la estabilidad de la economía nacional.

Por otro lado, también se dice que la tributación es una manera efectiva de redistribuir la riqueza nacional, la cual en nuestro país desafortunadamente siempre ha estado en manos de unos cuantos; al respecto podemos mencionar que el propósito es bueno, aunque para lograr su cometido se requeriría un sistema de recaudación más eficiente que el que actualmente existe.

Por ende, podemos concluir que la obtención de recursos no solamente representa una necesidad desde el punto de vista económico, sino que también tiene una incidencia social y política. Incide socialmente porque las personas que se encuentran más sumidas en la pobreza por lo general están exentas del pago de los tributos, mientras que aquellas otras más solventes sí están obligadas a sufragarlos; también incide políticamente porque el Estado puede desplegar todo su poder para exigir el cobro coactivo de dichas contribuciones.

1.2 Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario

En el apartado anterior, se precisó la importancia que tiene la Actividad Financiera del Estado para nuestra materia, pues dicha actividad es la que permite al Estado afrontar sus obligaciones, en principio económicas pero también de cualquier otra índole. Ahora nos corresponde delimitar analíticamente el área sobre la cual estamos trabajando, a saber, las contribuciones.

El universo del conocimiento se divide en diversas ramas, comúnmente conocidas como ciencias; así tenemos una primera división entre las ciencias naturales o exactas y las ciencias sociales; dentro de estas últimas se ubica el derecho y su principal objeto de conocimiento es la norma jurídica que regula al hombre dentro de una sociedad.

Por su parte, el campo jurídico podemos subdividirlo principalmente en dos grandes áreas: el derecho público y el derecho privado; en términos muy generales, corresponde al primero aquello que se refiere al interés general mientras que el segundo se ocupa de los intereses de los particulares.

No hay que olvidar que también existe la opinión doctrinal que señala que el derecho no se divide solamente en público y privado, como tradicionalmente se había manejado, sino que existe también el derecho social, que se refiere al derecho que procura la defensa de los intereses de ciertos grupos, por ejemplo el derecho agrario, el derecho sindical, etcétera.

Dentro del derecho público se ubica el Derecho Administrativo, que "regula la actividad del Estado que se realiza en forma de función administrativa".⁵ Sin embargo, la parte relativa a las finanzas públicas ha ido cobrando cada vez mayor auge, hasta llegar a constituir una rama independiente. El mismo Gabino Fraga señala que "esta materia (la que se refiere a las finanzas públicas) y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que, por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tiende a segregarse constituyendo el derecho financiero o derecho de las finanzas públicas como una rama especial y autónoma del derecho público".⁶

Así pues, el Derecho Financiero puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regulan la Actividad Financiera del Estado, por lo que hace a la obtención de ingresos así como a su administración y posterior erogación; pero esta materia también se encarga del estudio y regulación que realiza el Estado en materia bancaria, bursátil y monetaria, entre otras, pues debemos recordar que es el gobierno el único facultado para emitir la moneda o bien para autorizar la constitución de instituciones de crédito.

⁵ FRAGA, Gabino Derecho Administrativo. Porrúa, México, 2000. Pág. 13

⁶ Idem. Pág. 315

La mayoría de los autores consideran que el Derecho Financiero comprende las siguientes áreas: Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial (desde luego, referido al patrimonio del Estado), y Derecho Presupuestal. Mientras el Derecho Fiscal se ocupa de los ingresos del Estado, el Patrimonial se encarga de su correcta administración en tanto que el Presupuestal se avoca al gasto público.

Ahora bien, para los fines de la presente investigación, el área que nos corresponde estudiar con más detalle es la relativa al Derecho Fiscal y dentro de éste, la que concretamente se refiere al estudio de las contribuciones, que es el Derecho Tributario.

Algunos autores señalan que lo fiscal y lo tributario pueden considerarse como sinónimos, considerando que la materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones y agregan que tanto los productos como los aprovechamientos son otros tipos de ingresos a los cuales en México se les aplican las disposiciones fiscales, lo cual obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Nosotros pensamos que pueden emplearse como sinónimos, pero haciendo la aclaración que entre lo fiscal y lo tributario existe una diferencia de género a especie, respectivamente; de esta manera, lo tributario comprende sólo lo relativo a impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, mientras que lo fiscal además de referirse a lo tributario, también incluye los productos y los aprovechamientos.

En estos términos, el problema se centra en determinar si la materia fiscal comprende no sólo tributos, sino también productos y aprovechamientos. En lo particular yo considero que sí, ya que por ejemplo las multas, que son considerados por la Ley de Ingresos de la Federación como aprovechamientos,

tienen un contenido netamente fiscal. Por ello podemos afirmar que nuestro campo de estudio es el Derecho Tributario, que se encarga de estudiar la actualización de las contribuciones, o sea, el tema sobre el cual gira nuestra investigación.⁷

Por otra parte, no debe pasarse por alto que el término "fiscal" está tan asimilado al término "tributario" y en la práctica es tan común confundirlos, que sería ocioso detenernos en una discusión por demás absurda. Finalmente, el mundo del derecho debe estar acorde con la realidad que se vive día a día, y en esa realidad lo tributario y lo fiscal se llegan a confundir frecuentemente.

Pero la Actividad Financiera del Estado no sólo es estudiada por el Derecho; existen otras ramas del conocimiento humano que se han interesado por su estudio, tales como la economía, la política o la sociología, entre otras. Al respecto, podemos concluir que el fenómeno financiero es un objeto de conocimiento que presenta múltiples perfiles, por lo que sería absurdo circunscribirlo a una ciencia en particular: de esta manera, la política puede estudiar los fines de la actividad financiera, mientras que la economía se fije como meta el análisis de dicha actividad dentro del mercado y la sociología puede revisar su influencia en el hombre y la sociedad.

En el apartado relativo a las teorías que fundamentan la percepción tributaria, se llevará a cabo un estudio más detallado acerca de estas cuestiones, toda vez que dichas teorías están estrechamente relacionadas con perspectivas políticas, económicas e incluso sociológicas.

⁷ Comparten la misma idea de una distinción entre el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario Francisco Cárdenas Elizondo (Introducción al Estudio del Derecho Fiscal), Luis Humberto Delgadillo (Principios de Derecho Tributario) y Sergio Francisco de la Garza (Derecho Financiero Mexicano), entre otras.

1.3 La Potestad Tributaria o Relación Jurídica Tributaria

En los dos primeros apartados, se destacó la importancia que representa la Actividad Financiera del Estado dentro de nuestra materia; asimismo, se distinguió el objeto de estudio del Derecho Tributario frente al Fiscal y Financiero; en el presente apartado, nos enfocaremos más a una cuestión de índole constitucional, a saber, la Potestad Tributaria del Estado y su vinculación con la relación jurídica tributaria.

El Derecho Constitucional Tributario se ocupa de las cuestiones relacionadas con la potestad tributaria, ya que por regla general, la Constitución Política de cada estado es la expresión jurídica en la cual se consigna la facultad del Estado en materia tributaria; varios autores afirman que se trata de "soberanía tributaria", pero Bielsa opina en contrario, arumentando que "no hay soberanía fiscal ni hay sujetos titulares de la soberanía fiscal, pues 'la ley' como la expresión más extensa e imperativa del poder del Estado, 'no es norma soberana', toda vez que sobre ella está la Constitución".⁸

La soberanía (término político) tiene una estrecha vinculación con el ejercicio del poder por la vía legal; para que el poder pueda ser ejercido válidamente por los gobernantes, es claro que debe sujetarse a los lineamientos establecidos en el texto constitucional; en efecto, sólo un poder limitado es aceptado como legítimo dentro del marco de un Estado de Derecho democrático; lo contrario supondría una tiranía por parte del gobierno y un sometimiento total por parte de los gobernados. Como se verá más adelante, la potestad tributaria tiene ciertos límites, consignados algunos de ellos en la propia Constitución y que se refieren a los cauces en los cuáles puede y debe desenvolverse válidamente la potestad tributaria del Estado.

⁸ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Parrúa, México, 1999. Pág. 346

Para los efectos de nuestro estudio, podemos concretar que la potestad tributaria es la facultad del Estado para establecer contribuciones a cargo de los particulares. Sin embargo, en este punto surge la pregunta de si dicha potestad tributaria se refiere solamente al aspecto legislativo, bien sólo a la parte administrativa o si comprende ambas actividades.

En nuestra opinión, podemos decir que la potestad tributaria del Estado se refiere exclusivamente a la facultad que tiene el Congreso de la Unión (en materia federal) y las legislaturas de los Estados y del Distrito Federal (en el ámbito local) para establecer los tributos mediante leyes; y la función administrativa, si bien es de suma importancia para la recaudación, queda fuera del contenido de la potestad tributaria, para quedar comprendida en la facultad económico coactiva, también inherente al Estado.

Por su parte, diversos autores se pronuncian en un sentido u otro: para algunos, la potestad tributaria comprende las tres funciones, es decir, legislativa, ejecutiva y jurisdiccional; otros sostienen que sólo la función relativa a la creación de las normas impositivas es la que constituye la potestad tributaria; finalmente, consideramos que una de las posturas más admisibles es la del maestro Luis García López-Guerrero, quien considera que "el poder tributario... consiste exclusivamente en el acto de creación o establecimiento de las contribuciones por el Poder Legislativo, y se complementa con el acto de recaudación por parte del Poder Ejecutivo, quien será el competente para recaudar las contribuciones que el Poder Legislativo haya establecido en las leyes fiscales".⁹

En este sentido, ¿qué objeto tendría que las leyes fiscales establecieran determinadas contribuciones si la Administración Pública no pudiera hacerlas

⁹ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis Derechos de los Contribuyentes, Colección Nuestros Derechos, Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, UNAM, México, 2001. Págs 11 y 12

efectivas? Es por ello que la función administrativa representa una parte fundamental dentro de la Actividad Financiera del Estado, pero haciendo hincapié en que la potestad tributaria se refiere solamente a la función legislativa.

Y cabe agregar que el Estado, a través de su facultad económico coactiva, puede hacer efectivos los créditos fiscales que tenga a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin necesidad de recurrir a instancias jurisdiccionales. Lo anterior es así porque la Actividad Financiera del Estado no puede quedar condicionada a la buena voluntad de los contribuyentes, pues es de interés general que los gobernados contribuyan a los gastos públicos, tal y como lo dispone el texto constitucional.

Por ello podemos decir que el pueblo, en ejercicio de su soberanía y representado por el Congreso Constituyente, estableció en la Carta Magna la potestad tributaria, en virtud de la cual el Estado se encuentra facultado para establecer las contribuciones, las cuales deben respetar los límites que la misma Constitución le impone.

La relación jurídica tributaria

Existe una clara diferenciación entre la potestad tributaria y la relación jurídica tributaria; en efecto, mientras que la primera sólo se refiere al aspecto constitucional, es decir, a la facultad del Estado para imponer contribuciones, la relación jurídica tributaria hace alusión al vínculo que une al Estado con los contribuyentes y cuyo objeto es el pago de la contribución en sí. Dicho de otra manera, la potestad tributaria se refiere solamente a la prerrogativa del aparato estatal para imponer contribuciones, mientras que la relación jurídica tributaria se avoca al estudio de los derechos y obligaciones recíprocos entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

Sin embargo, es imposible desvincular la una de la otra, toda vez que la potestad tributaria da origen a las diversas relaciones jurídicas tributarias entre los contribuyentes y el Fisco. Por tanto, es pertinente mencionar que la potestad tributaria efectivamente se sitúa en el ámbito legislativo, mientras que la relación jurídica tributaria se coloca en el plano administrativo o ejecutivo.

En estos términos, podemos afirmar siguiendo a Emilio Margáin que la relación jurídica tributaria es "el conjunto de obligaciones (y derechos) que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".¹⁰

En la noción anterior, Emilio Margáin incluye algunos términos que todavía no se han revisado en el presente trabajo, tales como sujeto pasivo, sujeto activo o inclusive, extinción de obligaciones fiscales. En aras de no adelantarnos y por ende, generar cierta confusión, dejaremos el estudio de dichas nociones para los capítulos respectivos.

1.4 Teorías que fundamentan la percepción tributaria

A lo largo del tiempo, varios autores se han formulado diversas interrogantes acerca de los motivos o circunstancias que han dado origen al cobro de las contribuciones. Desde luego, en sus inicios los tributos estaban íntimamente relacionados con los conflictos bélicos, es decir, con el derecho del vencedor para exigir determinadas prestaciones al vencido. Sin embargo, con el paso del tiempo la noción de tributo se fue "civilizando", lo que originó que el hombre de manera voluntaria accediera a contribuir para los gastos públicos. Y a partir de entonces,

¹⁰ MARGÁIN, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2000 Pág. 272

surgen las teorías que fundamentan la percepción tributaria, que constituyen nuestro siguiente objeto de estudio.

En líneas generales, podemos clasificar las distintas teorías en tres grupos distintos, a saber: las teorías con enfoque netamente económico, aquellas que tienen una perspectiva política y las que tienen sustento en la sociología. Algunos autores como Jêze han sostenido teorías jurídicas, pero como se verá a continuación, éstas últimas son las menos desarrolladas.

Anteriormente ya se dijo que nuestro objeto de estudio interesa no sólo al Derecho, sino también a la Economía (toda vez que se relaciona con fenómenos económicos), la Política (pues está vinculado estrechamente con cuestiones de poder), así como con la Sociología (porque el cobro de los tributos repercute socialmente), por lo que resultaría por demás absurdo pretender que sólo uno de los enfoques teóricos diera una respuesta total al problema planteado.

Podemos afirmar, junto con Giuliani Fonrouge, que "la única conclusión cierta es la insuficiencia de toda doctrina unilateral, destacando que el error radica en aferrarse a una concepción determinada pretendiendo llevarla hasta sus últimas consecuencias, sin dar cabida a ciertos aspectos preponderantes de las otras teorías".¹¹ Se trata, pues, de un eclecticismo conveniente y perfectamente válido, que nos conduzca a explicar con mayor claridad la importancia del fenómeno tributario dentro de la Actividad Financiera del Estado.

Las Teorías Económicas

Las primeras teorías que pretendieron dar una explicación científica al tributo fueron las de tipo económico y se puede afirmar que iniciaron con los estudios del economista escocés Adam Smith y su obra "La riqueza de las Naciones".

¹¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos María. Citado por Cárdenas Elizondo, Op. Cit., Pág. 14

En primer lugar, podemos mencionar la **Teoría del Precio**, también conocida como la teoría del cambio, de la equivalencia o del beneficio, la cual establece que el tributo representa una especie de pago por los servicios públicos recibidos por los contribuyentes. Desde luego, esta teoría adolece de ciertos errores, por ejemplo, el hecho de que existen ciertos grupos que están exentos del pago de los impuestos, pero que sí reciben servicios públicos, tales como los ancianos o los niños, entre otros. Esta teoría se inserta en la dinámica del liberalismo económico, muy en boga durante el siglo XVIII.

Otra teoría de corte económico es la **Teoría del Consumo Improductivo**, sostenida por Jean Baptiste Say, quien señala que la mayoría de los ingresos del Estado se emplean en mantener gente improductiva (o sea, funcionarios civiles y militares), toda vez que dichas personas no sólo no producen nada, sino que también impiden que el capital se reproduzca. Incluso compara los gastos públicos con el granizo, por sus efectos destructivos de la riqueza; afirma que cuando un valor ha sido pagado por el contribuyente, está perdido para él y cuando el valor es gastado por el gobierno, se pierde para todos, no ofreciendo ventaja para la colectividad.

La **Teoría del Seguro** señala que los tributos vienen a ser una especie de primas de seguros que pagan los contribuyentes, y que por tanto, el Estado se equipara a una Institución Aseguradora, por lo que cuando ocurra el siniestro, el Estado debe indemnizar al afectado. Esta teoría fue promovida por Schlozer y Thiers, e incluso ha sido llevada a la práctica en algunos países, tales como Nueva Zelanda, Gran Bretaña y Canadá. Sin embargo, es claro que el Estado no puede actuar como una simple empresa de seguros, pues tiene otros fines que cumplir.

Dentro de las teorías económicas, también se puede destacar la **Teoría de la Producción**, impulsada por el alemán List y por el italiano De Viti de Marco

(Teoría de la Producción Cooperativista). A partir de la segunda mitad del siglo XIX, el Estado se empezó a concebir como un protagonista de la vida comunitaria y como un elemento indispensable de la producción. Si se trata de un Estado democrático, en el que se presentan condiciones típicas de libre concurrencia, los distintos grupos sociales se pueden alternar en el ejercicio del poder, y de esta manera el Estado reviste características de una cooperativa, al haber identidad entre consumidores y productores.

Existen otras teorías económicas, tales como la Teoría de la Utilidad Marginal de Sax o la Teoría de la Utilidad Social Máxima de Dalton; esta última sirvió de antecedente a la teoría keynesiana. Evidentemente, las primeras teorías se situaban dentro del liberalismo clásico, pero con el paso del tiempo fueron dando cabida a las ideas de corte social y colectivo, lo que generó que se abandonara la idea a ultranza del individualismo desmedido.

Las teorías sociológicas

Básicamente, la principal teoría sociológica es la sustentada por Vilfredo Pareto, quien dice que "el Estado es sólo una ficción en cuyo nombre se imponen a los contribuyentes todos los gravámenes posibles, y luego se gastan para cubrir no ya sus pretendidas necesidades sino las infinitas de la clase dominante. No es entonces el Estado el que gobierna efectivamente y elige en materia de gastos e ingresos públicos, sino las clases dominantes que imponen al llamado 'Estado' sus intereses particulares".¹²

Otros autores que sostienen teorías de índole sociológico son Puviani, Gino Borgata, Sensini, D'Albergo, Hugh Dalton, Adriani, Angelopoulos, entre otros.

¹² VILLEGAS, Op. Cit., Pág 22

Las teorías políticas

Finalmente, también dentro de la ciencia política se esbozaron teorías que pretenden explicar la percepción tributaria, sobre todo argumentando que el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado y que por tanto nos hallamos frente a una relación de poder.

El principal exponente de esta teoría es el autor italiano Benvenuto Griziotti, quien señala que si con la actividad financiera se satisfacen los fines del Estado, debe aceptarse que dicha actividad tenga necesaria y esencialmente una naturaleza política. Asimismo, no debe perderse de vista el carácter político de las finanzas públicas, toda vez que los tributos derivan de la soberanía del Estado y tienen la característica de ser coercitivos.

1.5 El Impuesto

Este apartado se avocará al estudio de la principal de las contribuciones, a saber, el impuesto. Sostiene Adolfo Arrijo Vizcaíno que "los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, e inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieren de financiamientos o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen, en términos absolutos, el principal ingreso del Estado".¹³

En primer lugar se dará una definición de lo que es el impuesto y más adelante estudiaremos lo relativo a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, su objeto y los principios que deben limitar los impuestos.

¹³ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Colección Textos Universitarios, Themis, México 2000. Pág. 331

1.5.1 Concepto. Diferencia entre contribución, tributo e impuesto

Casi todas las personas consideran que las contribuciones, los tributos y los impuestos son términos con significado idéntico, toda vez que la mayor parte de los medios de comunicación (sobre todo la prensa escrita y la televisión) los manejan de esta manera; nosotros pensamos que las nociones de contribución y tributo tienen el mismo significado; sin embargo, existe una diferencia semántica entre ellos y el impuesto, que consiste en una relación de género a especie.

Para una mejor comprensión de lo anteriormente expuesto, lo más conveniente es definir cada uno de ellos y después puntualizar las diferencias existentes:

1. Contribución o tributo, es aquella prestación que el particular debe hacer a favor del Estado por estar sometido a éste y a su facultad económica coactiva. Sostiene Emilio Margáin que "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".¹⁴
2. Impuesto, según el Código Fiscal de la Federación es un determinado tipo de contribución, que se encuentra establecido en ley y que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sea diferente de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

¹⁴ MARGÁIN MANATOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 253

Por tanto, podemos concluir que el género es la contribución, en tanto que el impuesto es una de sus especies. Al respecto, la doctrina distingue tres tipos principales de tributos, a saber, los impuestos, los derechos o tasas y las contribuciones de mejoras. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 agrega que las aportaciones de seguridad social también deben ser consideradas como contribuciones.

Al ser el impuesto el principal de los ingresos del Estado, es claro que merece especial atención dentro de nuestro estudio de la actualización de las contribuciones, pues es el mejor ejemplo y un punto de referencia obligado en el presente trabajo.

El tratadista francés Gastón Jèze define al impuesto como aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas".¹⁵ Es importante destacar las principales características del impuesto, como son el hecho de que es a título definitivo, se puede exigir por la vía coactiva, debe estar establecido en una ley y debe estar acotado por determinados principios jurídicos y constitucionales.

Por su parte, Adolfo Arrijo Vizcaino considera que la noción más acertada de impuesto es la que consignaba el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1966, el cual señalaba literalmente 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."

Ahora bien, a partir del concepto que quedó apuntado con anterioridad, podemos destacar los siguientes elementos constitutivos:

¹⁵ FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Porrúa, México, 2000. Pág. 125

- a) Todo impuesto implica una prestación, lo que quiere decir, una obligación de dar o de hacer; en materia tributaria, básicamente se refiere al deber jurídico de todo contribuyente de pagar impuestos.
- b) Dicha prestación puede cubrirse en dinero, por regla general, o en especie, de manera excepcional.
- c) Todo impuesto debe estar fijado por una ley, lo que significa que debe respetar el principio de legalidad tributaria. Cabe recordar que en México, únicamente el Poder Legislativo puede establecer los impuestos, pues en él radica la potestad tributaria.
- d) Por otra parte, el impuesto debe estar previsto en normas jurídicas de carácter general, o sea, que se apliquen sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas las personas que se ubiquen dentro de las hipótesis normativas.
- e) Además, el impuesto debe seguir el principio de obligatoriedad, lo que implica que cuando una persona se coloca en el supuesto jurídico, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, de conformidad con la ley tributaria aplicable. Toda vez que el impuesto reviste una importancia capital para la Actividad Financiera del Estado, su pago oportuno no puede condicionarse al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes.
- f) Según la definición citada, los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales; en el apartado siguiente se hará un estudio más minucioso acerca de los sujetos pasivos de los impuestos.

- g) Por último, debe existir una vinculación entre el impuesto pagado y el gasto público, es decir, que todo impuesto se asigne efectivamente al fin para el cual fue establecido; "en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria".¹⁶

1.5.2 Sujetos

En primer lugar, podemos distinguir principalmente dos sujetos, que son el Estado en su calidad de sujeto activo y los contribuyentes o sujetos pasivos. Sin embargo, también existen subclasificaciones, que a continuación precisaremos, para lograr explicar con la mayor claridad posible lo relativo a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria.

El sujeto activo, o sea, el Fisco, está integrado por la Federación, las Entidades Federativas (incluyendo desde luego al Distrito Federal) así como los Municipios, y todos ellos ejercen sus respectivas facultades y atribuciones de conformidad con la Constitución Mexicana y con las leyes respectivas.

Por su parte, los sujetos pasivos o contribuyentes principalmente se dividen en personas físicas y personas morales. Además, también se puede hacer otra clasificación, por lo que hace a los obligados directos (contribuyentes o causantes) y los obligados indirectos (obligados solidarios, obligados subsidiarios o por sustitución y obligados por garantía), aún cuando estos últimos en estricto sentido son terceros que se encuentran relacionados con el contribuyente.

¹⁶ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo Op. Cit. Pág. 338

El Poder Legislativo, en ejercicio de la potestad tributaria, establece las contribuciones a cargo de los particulares. Por su parte, el Fisco, en su calidad de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, está facultado para determinar y cobrar los impuestos a los contribuyentes, incluso por la vía coactiva.

En efecto, como ya se dijo, en nuestro país la potestad tributaria recae directamente en el Poder Legislativo, que es el órgano encargado de crear los impuestos a través de las leyes. Pero su labor no tendría ningún sentido si no existiera otro ente que se avoque a recaudar y hacer exigibles los créditos fiscales. El Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el encargado de llevar a cabo tal cometido, auxiliándose para ello del Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, el sujeto pasivo del impuesto "es la persona física o moral a la que la Ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal".¹⁷ De acuerdo con nuestra Constitución, los sujetos pasivos de los impuestos somos todos los mexicanos que estamos obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Dicho de otro modo, el sujeto pasivo es la persona física o moral que lleva a cabo el hecho generador del impuesto. Y en relación con dicho sujeto pasivo encontramos a los terceros auxiliares del Fisco, que pueden ser:

- a) Obligado solidario, o sea, la persona física o moral que en virtud de haber establecido una determinada relación jurídica con el obligado directo, por disposición expresa de la ley adquiere

¹⁷ Idem, Pág. 135

concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir el impuesto a cargo de dicho obligado directo, por ejemplo, el patrón con relación a sus trabajadores.

- b) Obligado subsidiariamente o por sustitución, se refiere a la persona que se encuentra facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador del impuesto y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto obligado directo, por ejemplo, los notarios o fedatarios públicos.
- c) Obligado por garantía, que consiste en la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el fin de responder ante la autoridad a nombre y por cuenta del obligado directo, del debido pago del impuesto originalmente a cargo de éste último, como es el caso de las Instituciones Afianzadoras.
- d) Existe finalmente otro tipo de responsabilidad, conocida generalmente como objetiva, y que consiste en que queda obligado al pago del impuesto aquella persona que adquiera un bien o una negociación cuyo propietario anterior haya incumplido con el pago de los impuestos respecto de dicho bien. Evidentemente, se dice que se trata de un cobro injusto, pero esta figura fue creada en aras de lograr que el Fisco no tuviera mayores dificultades para hacer exigibles los créditos fiscales a su cargo cuando se diera una enajenación.

1.5.3 Objeto

El objeto del impuesto suele ser frecuentemente confundido con el pago del mismo; sin embargo, dicho pago es el objeto de la obligación tributaria en sí, mas no del impuesto. En efecto, el objeto del impuesto es concretamente lo que se grava, es decir, "aquella realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etcétera. Dicho de otro modo, el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible".¹⁸

Jacinto Faya sostiene acertadamente que "el objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la ley establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza".¹⁹

1.5.4 Principios de los impuestos

La potestad tributaria debe estar forzosamente sometida a los lineamientos establecidos en primer lugar por la Constitución Política de cada país y desde luego, por la legislación fiscal vigente y aplicable. En estos términos, resulta evidente la diferencia entre soberanía y potestad tributaria, ya que la primera no tiene más límites que los de su propio poder, mientras que la segunda debe someterse a lo prescrito por la normatividad jurídica.

Adolfo Arrijo Vizcaino sostiene que "si la relación jurídica no se rige por normas jurídicas que de antemano nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del Fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que

¹⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl *Derecho Fiscal*, Harla, 2000, Pág. 112

¹⁹ FAYA VIESCA, Jacinto *Op. Cit.* Pág. 133

la recaudación impositiva se convierta, como ha sucedido en múltiples ocasiones, en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público”.²⁰

Por tanto, lo jurídicamente válido es que todos los impuestos y en general las contribuciones estén sometidas a determinados principios, tanto doctrinales como constitucionales, pues de ello depende que los contribuyentes tengan la seguridad jurídica que los actos de autoridad estarán apegados a derecho. Y toda vez que el siguiente capítulo se refiere a dichos principios, por ahora sólo quedará apuntada la necesidad de que la legislación fiscal sea sumamente cuidadosa en observarlos y llevarlos a la práctica.

Otras consideraciones

Evidentemente, en la determinación del impuesto el aspecto económico reviste una importancia de primer orden, porque es una de las vías primarias a través de las cuales el Estado se allega de los recursos que requiere para cubrir el gasto público y de esta manera, cumplir su cometido dentro de la sociedad. Pero también tiene un aspecto político, social e incluso jurídico, puesto que dicha contribución trasciende en todos los niveles.

El tributo tiene un carácter político, porque está establecido en la Constitución, o sea, deriva del poder y de la soberanía del pueblo. También tiene un aspecto social, porque implica una repartición de las cargas públicas entre todos, lo cual quiere decir que se le asigna participación a todos los sectores de la sociedad y tiende a lograr una redistribución del ingreso en aras de una igualdad entre los miembros de la comunidad. Y desde luego, tiene una naturaleza jurídica, porque se encuentra establecido en leyes y es a través de procesos y

²⁰ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 339

procedimientos jurídicos que puede ser exigido por la Administración Pública a los particulares.

En conclusión, si bien la finalidad del impuesto es esencial y preponderante de carácter económico, también debemos considerar que dicho fin no es único y que existen otros aspectos importantes dentro del estudio de esta especie de tributo.

Capítulo 2. Principios jurídicos de los impuestos

2.1 Introducción

Es un hecho que a nadie le gusta pagar impuestos y mucho menos cuando en el país las cosas no marchan bien: cuando la pobreza, la inseguridad, el desempleo, la falta de oportunidades y la desigualdad social constituyen la realidad de todos los días, en un país como el nuestro en donde sus gobernantes poco han podido o han querido hacer para resolver estos problemas.

Luego entonces, es evidente que el cobro de las contribuciones debe establecerse cuidadosamente, para hacer lo menos engorroso posible su entero por parte de los contribuyentes. Es por ello que tanto la potestad tributaria del estado, como su facultad económico coactiva deben estar sujetas a ciertos principios que otorguen seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes, para que estos, aún inconformes con dicha obligación, consideren que el pago que efectúen servirá para que el Estado lleve a cabo las tareas que le fueron encomendadas.

Los límites formales y materiales del Estado en materia tributaria los encontramos no sólo en la Constitución Política y en las leyes respectivas, sino también en la ciencia jurídica, pues no debemos olvidar que la doctrina también constituye una fuente formal del derecho. La doctrina comprende "los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación".¹

En este capítulo se hará un breve estudio de los principios jurídicos esenciales a los que debe circunscribirse la actuación del poder político en materia tributaria, es decir, tanto los principios constitucionales como los doctrinales, ya

¹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 2001. Pág. 76

que estos últimos no deben ser desestimados por el hecho de no constituir derecho positivo, pues es claro que dichos principios también tienden a tutelar las garantías individuales de los gobernados.

Es importante destacar que los fines esenciales del Estado de Derecho son la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. Por tanto, si los principios teóricos están encaminados a dar cumplimiento a dichos fines, obvio es que también forman parte de nuestro objeto de estudio, y por lo mismo, la actualización de las contribuciones debe circunscribirse a dichos principios, por lo menos desde un punto de vista científico.

Además, en materia tributaria reviste especial importancia que el poder político se encuentre acotado y limitado por la Constitución y por la ley, pues de otra manera, dicho poder se ejercería de manera arbitraria por parte de las autoridades, las cuales no encontrarían más límites a su actuación que los que ellas mismas quisieran. Incluso la Suprema Corte de Justicia de nuestro país ha establecido que las cuestiones impositivas deben tratarse con sumo cuidado, ya que en la autoridad fiscal se ha depositado una cuestión delicada y trascendental, como lo es la posibilidad de hacer efectivos los créditos fiscales de manera coactiva, sin necesidad de recurrir a las instancias jurisdiccionales.

En virtud de lo anterior, el presente capítulo será de gran importancia para el desarrollo de nuestra investigación, toda vez que va a constituir la base para el análisis de la constitucionalidad y de la juridicidad de la actualización de las contribuciones; podemos anticipar que si dicha actualización no se ajusta a los principios jurídicos de los tributos, lo lógico es que dicha figura adolezca de vicios de inconstitucionalidad o incluso, de anticonstitucionalidad.

Existe una diferencia entre una norma inconstitucional y una anticonstitucional, aunque ambas se refieren a que dicha norma es contraria a la Constitución. En el primer caso, se trata de un precepto que va más allá de lo que

regula el texto constitucional, mientras que el segundo término hace referencia a cualquier norma cuyo texto contraríe directamente la Carta Magna.

Sin embargo, en uno u otro casos, lo importante es determinar si hay una violación a la Constitución, para en su caso dejar sin efectos la norma en cuestión.

2.2 Clasificación: constitucionales y doctrinales

Los principios a los que deben sujetarse las contribuciones pueden clasificarse básicamente en dos grandes grupos: los que están consignados en la Constitución y los que pertenecen a la teoría jurídica tributaria. Por obvias razones, los primeros se conocen como principios constitucionales, mientras que los segundos son los principios doctrinales.

Para una mejor comprensión de ambos, es necesario dividirlos para su estudio, sin dejar de señalar que algunos de los principios teóricos o doctrinales forman parte del derecho positivo, pues el legislador, considerando su importancia, los ha ido incorporando a los textos legales.

Principios constitucionales

El autor mexicano Francisco Cárdenas Elizondo sostiene que "el ejercicio del poder, llámesele financiero, fiscal o tributario, necesariamente está sujeto a limitaciones nacidas sustancialmente de los principios constitucionales en la materia, que precisan y delimitan la competencia de los Poderes de la Unión y de los Estados".²

² CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco Op. Cit., Pág 386

En México, la Constitución Política consigna en la fracción IV del artículo 31 los principios a que deben sujetarse todas las contribuciones: deben ser proporcionales, equitativas, estar establecidas en ley y destinarse al gasto público. Como cada uno de ellos se estudiará con mayor detalle, por el momento es suficiente con mencionarlos, agregando que en la Constitución también se prevé un proceso legislativo especial para la creación de contribuciones, mismo que está consignado en los artículos 72 inciso h), 73 fracción VII y 74 fracción IV de la propia Constitución.

La peculiaridad del proceso legislativo para la creación de leyes en materia tributaria consiste en que la Cámara de Diputados debe ser forzosamente la cámara de origen, por lo que el proyecto de ley deberá discutirse primeramente en esta instancia, para después ser turnado a la Cámara de Senadores. De no ser así, dicha ley habrá omitido uno de sus requisitos formales de creación y en consecuencia será inconstitucional.

Por lo que se refiere al artículo 31 de nuestra Carta Magna, debe resaltarse que tiene como principal finalidad la de establecer las obligaciones a cargo de los mexicanos, sin que ello implique que los extranjeros deban ser relegados de dicha obligación. Si bien la Constitución no lo prevé expresamente así, tampoco prohíbe el establecimiento de contribuciones para los extranjeros, por lo cual dichos tributos son totalmente constitucionales.

Principios doctrinales

Los principios doctrinales son todos aquellos que a lo largo del tiempo se han ido forjando como consecuencia del desarrollo no sólo de la ciencia jurídica, sino también con el apoyo de otras ramas del conocimiento, tales como la economía, la política, la sociología, la estadística, entre otras.

Algunos de los teóricos más importantes en el desarrollo de dichos principios han sido Adam Smith y Adolfo Wagner, entre otros, por lo que en la parte final del presente capítulo se hará un estudio más detallado de sus propuestas.

Podemos agregar otros principios teóricos, como son el que los impuestos no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases más necesitadas, ni tampoco hacer que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza. Tampoco es recomendable que la producción sea dificultada por las contribuciones; asimismo, los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan disminuir el consumo, y en lo posible debe evitarse el contacto entre los contribuyentes y los agentes recaudadores del fisco.

En vista de que los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad son los más importantes y además, están consignados en nuestra Ley Fundamental, a continuación se estudiarán con más detalle, siempre con la intención de vincularlos a nuestro principal objeto de estudio, a saber, la actualización de las contribuciones.

2.3 Principio de Legalidad

El principio de legalidad tributaria está consignado expresamente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, el cual establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**

Sin embargo, antes de entrar al estudio del principio de legalidad, es necesario e incluso conveniente revisar el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues se trata de un antecedente obligado para poder comprender claramente el referido principio de legalidad.

El principio de reserva de ley debemos ubicarlo en el ámbito constitucional, pues es justamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde se señalan las materias que están expresamente reservadas para que el Congreso de la Unión legisle sobre ellas.

En materia fiscal, por ejemplo, es preciso acudir a los artículos 72 inciso h), 73 fracción VII y desde luego, 31 fracción IV de la Constitución, ya que en ellos se señala que será el Poder Legislativo el órgano encargado de establecer las contribuciones a cargo de los mexicanos.

Desde luego, también es importante analizar los caracteres que debe cumplir una norma jurídica para que se considere como ley; podemos decir que dicha norma debe ser general, abstracta, obligatoria y coercible. La generalidad significa que dicha ley se dirija a todas las personas sin determinarlas; la abstracción quiere decir que se ocupe de las situaciones sin individualizarlas; por obligatoriedad debe entenderse que el cumplimiento de la ley no es potestativo, o sea, que no está al arbitrio de sus destinatarios y la coercibilidad implica que si la ley no se acata de manera voluntaria, se coaccionará al obligado y se le llegará a sancionar si se resiste.

Cuando la Constitución Mexicana hace referencia a la palabra ley, se está refiriendo a una ley formal y materialmente legislativa, es decir, que contenga disposiciones generales, abstractas, obligatorias y coercibles, y además que haya emanado del Poder Legislativo, o sea, del Congreso de la Unión (en el ámbito federal) o de las Legislaturas de los Estados (en el ámbito local).

Para algunos autores, los reglamentos expedidos por el Poder Ejecutivo tienen el carácter de ley materialmente, porque sus disposiciones son generales, abstractas, obligatorias y coercibles; sin embargo, en atención a su origen (esto

es, administrativo), dichos reglamentos no pueden ser considerados como formalmente legislativos, aunque materialmente sí lo sean.

Lo anterior quiere decir que sólo una ley expedida por el Poder Legislativo puede establecer contribuciones a cargo de los particulares, con la única excepción que marca el propio texto constitucional en el artículo 131, a través del cual se faculta al Ejecutivo para imponer determinado tipo de contribuciones bajo ciertas circunstancias específicas.

Uno de los fundamentos más sólidos para sostener que sólo mediante ley se pueden establecer impuestos, deriva del hecho que el poder legislativo es el representante del pueblo por excelencia, y debe ser él quien determine el monto de las cargas tributarias a cargo de los gobernados.

Por ello se dice que el principio de legalidad se encuentra estrechamente vinculado con el principio de reserva de ley, ya que cuando la Constitución impone que sea una ley la que regule una materia o un campo administrativo, lo que quiere decir es que ni el Ejecutivo ni el Judicial podrán ejercer poderes de regulación normativa. "Sólo el Congreso de la Unión, con su ley, podrá regular o legislar el área que expresamente le reserva la Constitución".³

En materia tributaria, es evidente que el texto constitucional es claro cuando destaca que sólo mediante ley (formal y materialmente legislativa) se pueden imponer contribuciones, por lo que cobra absoluta aplicación el citado principio de reserva de ley.

Luego entonces, por legalidad tributaria debemos entender el que sea el Poder Legislativo, es decir, el representante del pueblo, el que se encargue de establecer las contribuciones mediante las leyes; pero también el que dichas

³ NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano, FCE, México, 1999. Pág. 90

contribuciones se sujeten a los principios constitucionales y que establezcan los elementos propios del impuesto, tales como sujeto, objeto, cuota, tasa, tarifa y obligaciones, para que no quede incertidumbre en el contribuyente ni tampoco un rango de discrecionalidad para la autoridad.

En resumidas cuentas, se puede sostener que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley tiene dos implicaciones concretas, a saber:

- 1) Que el acto creador del impuesto debe emanar del Congreso de la Unión, o sea, de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar.
- 2) Que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.

Esta segunda implicación es fundamental, ya que a través de ella, el contribuyente puede en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad (en teoría) no le resta más que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto.

Por ello, es indispensable que la ley establezca los elementos esenciales de toda contribución, como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago; de esta

manera, la autoridad fiscal no tiene otro camino que el de aplicar la ley. Héctor Villegas agrega que “también corresponde que surja de la ley la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, así como el procedimiento de determinación”.⁴

A manera de conclusión, podemos señalar que el principio de legalidad es un límite formal a la potestad tributaria y halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en todos sus derechos, en especial el de propiedad, toda vez que los tributos implican restricciones a este derecho.

Ahora bien, se dice que la legalidad implica un límite formal toda vez que la proporcionalidad y equidad, que se estudiarán a continuación, constituyen los límites materiales a los cuales debe sujetarse el poder político para el establecimiento de las contribuciones.

2.4 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad también está establecido expresamente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna. Dicho principio ha sido objeto de numerosos estudios, entre los que destacan los de Ernesto Flores Zavala y Emilio Margáin Manautou, quienes consideran que los principios de proporcionalidad y equidad son uno mismo, porque el Constituyente de 1856 lo que pretendió expresar es que los impuestos deberían ser justos.

Si bien es cierto la suma de proporcionalidad y equidad tiende a lograr la justicia tributaria, no es menos cierto que ambos principios son independientes entre sí, aún cuando se encuentran íntimamente relacionados.

⁴ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit., Pág. 256

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de nuestro país sostiene que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, y al hablar en plural deja claro que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro.

En atención a lo anterior, en el presente trabajo también se estudiarán por separado ambos principios, pero ello no quiere decir que no se encuentren relacionados entre sí. En efecto, para que una contribución sea equitativa, debe tener en cuenta el criterio de proporcionalidad que estudiaremos a continuación.

El principio de proporcionalidad está en función directa del concepto de capacidad económica del contribuyente. Por consiguiente, para poder comprender aquel es necesario hacer una revisión de la noción de capacidad contributiva.

Al respecto, la Suprema Corte ha establecido una jurisprudencia en la que define la capacidad contributiva de la siguiente manera:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo

anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de la riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de ésta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Para Héctor Villegas, la capacidad contributiva es "la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".⁵ El mismo autor agrega que este concepto tiene sus antecedentes más importantes en la Declaración Francesa de Derechos de 1789, aún cuando sus orígenes se remontan un poco más atrás. También señala que un gran número de estados han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en sus respectivas Constituciones.

Por tanto, el legislador al establecer las contribuciones debe tomar en cuenta la capacidad contributiva; sin embargo, es un tema que crea múltiples controversias y algunos autores se manifiestan en contra; según Giannini, se trata de un concepto parajurídico que sólo interesa al estudioso de economía y no así al

⁵ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit., Pág. 259

jurista. Pérez de Ayala sostiene que nadie se atreve a negarla, pero cada quien la entiende y la aplica como se le ocurre.

En efecto, la capacidad contributiva no es un concepto "preciso", pero se pueden establecer determinados criterios para definirlo y caracterizarlo. Su fundamento es claro, según Ferreiro Lapatza: "no puede hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos".⁶

En nuestra opinión, la capacidad contributiva está en función de las posibilidades económicas que cada uno de los mexicanos tenemos para contribuir a los gastos públicos; dicho de otra manera, implica que quien tenga mayores ingresos deberá contribuir en mayor medida que aquél que percibe bajos ingresos. Y todavía más, aquella persona que carezca de capacidad contributiva estará exenta del pago del tributo.

Ahora bien, una vez que ha quedado definida la idea de capacidad contributiva, conviene estudiar lo que implica el principio de proporcionalidad en nuestro sistema jurídico.

Podemos afirmar que la proporcionalidad radica esencialmente en el hecho que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Por ende, el principio de proporcionalidad gira en torno a las circunstancias económicas de los contribuyentes, pues su intención es justamente que aquellos que tienen más solvencia económica tributen de manera superior a aquellos que no la tienen. Lo anterior quiere decir que una persona con altos ingresos no sólo

⁶ Idem, Pág. 262

debe pagar una cantidad mayor, sino que el sacrificio que efectúe con dicho pago también sea proporcionalmente mayor al de una persona con menos ingresos.

Para dar un cumplimiento preciso a lo anterior, es necesario que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad contributiva de los obligados, de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados contribuyan en forma cualitativamente superior a los que obtienen ingresos más bajos. Según la Suprema Corte, esto se logra con el establecimiento de tarifas progresivas, pues a través de ellas se consigue que los contribuyentes de más elevados recursos cubran un impuesto en monto superior al que pagan los que tienen menores ingresos.

De esta manera, el impuesto a pagar será distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

No obstante, debemos recordar la teoría de John Stuart Mill, que sostiene que el impuesto debe constituir un sacrificio mínimo para el contribuyente, porque de lo contrario llevará a éste a la ruina. Otra vez surge la idea de que los impuestos deben ser justos y razonables, para que el contribuyente, a pesar de no estar muy conforme con el pago, considere que es necesario para que la maquinaria estatal continúe funcionando correctamente.

Por otra parte, el principio de proporcionalidad está íntimamente vinculado al principio de generalidad, que implica que **todos** los sujetos que tengan capacidad contributiva deben pagar impuestos (desde luego, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes).

En estricto cumplimiento a dicho principio, algunos autores consideran que debe prohibirse la exención de impuestos, ya que ella atenta contra el principio de justicia y generalidad de las contribuciones. En nuestro país por ejemplo, el salario mínimo está exento de impuestos, porque se supone que debe alcanzar para las necesidades básicas del trabajador y su familia (lo que también se conoce como el mínimo vital). Sin embargo, en este caso ni siquiera se está en presencia de una exención de impuestos, porque dichos sujetos carecen de capacidad contributiva, lo que significa que ni siquiera son sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Por ello, podemos afirmar que el principio de proporcionalidad se refiere a que todos contribuyamos, en mayor o menor medida, de acuerdo a nuestra respectiva capacidad económica, por lo que las leyes tributarias deben ajustarse a éste principio constitucional.

Por último, antes de entrar al estudio del principio de equidad, es necesario hacer un paréntesis para tratar el tema relativo al control de la constitucionalidad de las leyes; Ignacio Vallarta, a mediados del siglo XIX, sostenía que el poder judicial no tenía capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos, pues ello constituía una facultad exclusiva del poder legislativo. Sostener lo contrario suponía una invasión de competencias y si los gobernados creían que una ley tributaria era injusta o incluso inconstitucional, tenían que esperar hasta el siguiente periodo de elecciones, para que a través de la renovación de poderes se “corrigeran” las leyes.

Durante mucho tiempo, la Suprema Corte de Justicia apoyó este criterio, el cual consideramos del todo erróneo, pues desde nuestro particular punto de vista, implica reconocer que la ley es inconstitucional, pero declararse atado de manos por la propia constitución, siendo que en la especie esta última está siendo vulnerada.

Incluso puede llegar a convertirse en un juicio pernicioso, pues permitiría a la autoridad cometer todo tipo de arbitrariedades y atrocidades sin mayor límite ni responsabilidad, pues será el pueblo quien valore tal situación y en su oportunidad y en ejercicio de su derecho al sufragio, enmiende el error. Pero mientras ello sucede, la inconstitucionalidad será el pan nuestro de cada día, sin que nadie pueda hacer nada para atacarla ni corregirla. Lo anterior es tan absurdo que daría pie a pensar que sólo una revolución haría frente a tal situación.

En la actualidad, el Poder Judicial sí está facultado para conocer de cuestiones en las cuales los gobernados controvertan la proporcionalidad o la inequidad de una ley y no esperar, como decía Vallarta, a la renovación de poderes para eliminar los vicios de inconstitucionalidad de las leyes.

No es nuestra intención controvertir las opiniones de este renombrado jurista mexicano, pero consideramos que es importante resaltar que en un Estado de Derecho que se precie de serlo, ese tipo de situaciones no pueden existir y estar legalmente permitidas.

2.5 Principio de equidad

El principio de equidad tiene su antecedente en la máxima expuesta por Aristóteles en su obra *La Política* e implica que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esto quiere decir que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como el hecho de que quienes tengan iguales medios sean gravados en forma distinta.

En mi opinión, se puede afirmar que el principio de equidad significa que mientras no exista una diferencia entre dos sujetos, ambos deben recibir el mismo tratamiento en materia tributaria, pues permitirle a uno determinado privilegio,

privando al otro de la misma prerrogativa, haría nugatorio el referido principio constitucional. Y al mismo tiempo, si se le otorgara el mismo tratamiento a dos sujetos que se encuentran en situaciones diversas, sería injusto para el que se encuentra en desventaja, puesto que tendría que afrontar las mismas obligaciones que quien guarda una posición privilegiada respecto a él.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Por ello es que consideramos que los principios de proporcionalidad y equidad se encuentran estrechamente ligados, como dos engranes de un reloj. En consecuencia, para aplicar correctamente el principio de equidad, debe cumplirse con el de proporcionalidad, para así poder tratar de manera desigual a quienes se ubiquen en situaciones desiguales.

El principio de equidad también implica que no se puede hacer distingo alguno entre los contribuyentes en razón de sus ideas políticas, religiosas, o bien por su raza, sexo o nacionalidad. En consecuencia, este principio además de tener su apoyo en la citada fracción IV del artículo 31 constitucional, también encuentra sustento jurídico en los artículos 1º y 4 de la propia Carta Magna, que consignan la igualdad jurídica de los individuos.

Aplicados en conjunto, los principios de proporcionalidad y equidad se traducen en el principio de justicia tributaria postulado por Adam Smith; y toda vez que el siguiente apartado tiene como principal objetivo el analizar la obra del

economista escocés, por ahora es suficiente con señalar que cuando un contribuyente estime violado en su perjuicio el principio de equidad, puede acudir al amparo de la justicia federal para que se le restituya en el goce de sus garantías individuales.

Y esto es así porque la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que aún cuando el artículo 31 constitucional se encuentra fuera del capítulo dedicado a las garantías individuales, la falta de equidad (o de proporcionalidad, en su caso) implica una violación a las garantías que protegen los artículos 14 y 16 constitucionales, porque de lo contrario se haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 de nuestra Carta Magna, que establece el amparo de garantías contra leyes que las violen.

De esta manera, el pensamiento de Vallarta en este sentido vuelve a ser rebasado, al permitir que el Poder Judicial Federal se pronuncie sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto, que se estime violatorio de los principios de proporcionalidad o equidad en materia tributaria.

2.6 Principios de Adam Smith

En sus inicios, las contribuciones no tenían más límites que los que establecía el monarca, el señor feudal o el conquistador, desde luego siempre de manera arbitraria y sin sustento jurídico. Con los avances de la ciencia jurídica, esa situación fue cambiando, pero fue un economista escocés quien sentó las bases para la limitación de la potestad tributaria del Estado: Adam Smith.

El autor escocés en el libro V de su obra "Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones" (1776) hizo la primera sistematización de lo que hoy conocemos como los principios jurídicos de los tributos, es decir, de los

límites a los que debe condicionarse la facultad del Estado en materia impositiva para que se considere apegada a derecho.

Para la mayoría de los autores, tanto nacionales como extranjeros, la obra de Adam Smith es una referencia obligada al abordar las cuestiones relativas a los principios tributarios. Y esto es altamente comprensible toda vez que dichos principios, que formuló hacia finales del siglo XVIII, continúan teniendo vigencia en nuestros días.

Smith considera cuatro principios básicos a los que deben someterse los impuestos, a saber:

- 1) Principio de justicia
- 2) Principio de certidumbre
- 3) Principio de comodidad
- 4) Principio de economía

El principio de justicia quiere decir que es obligación de todos los gobernados el contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades. Sin duda alguna éste es uno de los principios más importantes en materia impositiva, porque implica que si bien es deber de todos contribuir a los gastos del Estado, también lo es que dicha obligación está condicionada a la capacidad contributiva de cada persona, que es donde efectivamente radica la justicia.

Es claro que la justicia aplicada al caso concreto implica que debe pagar más quien tiene más, en tanto que quien carece de los medios suficientes para ello no está obligado a contribuir, porque entonces dejaría de procurarse sus necesidades esenciales por tener que contribuir a los gastos públicos.

Respecto del principio de justicia el maestro Ernesto Flores Zavala señala que "este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad".⁷ El principio de generalidad implica que todos deben pagar impuestos, es decir, se debe procurar que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

Este principio de generalidad tiene algunas excepciones, como en el caso de la exención de impuestos para quienes perciben salarios mínimos, o bien, para determinadas industrias nuevas, con el fin de facilitar e impulsar su desarrollo. En función de cada caso concreto, dichas excepciones pueden ser más o menos apegadas al principio de justicia, pero es claro que el estado tiene como principal obligación la de velar por el bienestar de sus gobernados, lo que justificaría estas excepciones al principio de generalidad.

Por su parte, el principio de uniformidad implica que todos sean iguales frente al impuesto; al respecto, John Stuart Mill considera que debe considerarse otro principio llamado de la igualdad del sacrificio, el cual señala que a pesar de que existan dos rentas iguales, pero una derivada del trabajo y otra del capital, no es justo gravar ambas rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio en la obtención del ingreso de cada uno de los sujetos fue diferente.

Como ya se ha visto, el principio de justicia propuesto por Adam Smith dio origen a un sinnúmero de opiniones y variantes, que tratan de explicar con mayor detalle cada una de sus particularidades. Y ello se debe a que como ya se dijo, este principio de justicia es uno de los más importantes dentro de la teoría jurídica del tributo.

⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., Pág 159

El segundo de los principios a que hace referencia Adam Smith es el de certidumbre, que significa que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. Aunado a lo anterior, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas.

El principio de certidumbre se encuentra íntimamente relacionado con la seguridad jurídica, es decir, con el derecho que tienen los gobernados a que los actos de autoridad se encuentren no sólo ajustados a la ley, sino que dichos actos sean fácilmente comprensibles para el gobernado, pues no debemos perder de vista que estamos frente a una obligación pecuniaria que puede tornarse arbitraria, pues el Estado a través de su facultad de imperio la puede hacer efectiva de manera coactiva; por ello, reviste una especial importancia que el contribuyente sepa efectivamente cuánto debe y cómo fue que la autoridad determinó a esa cantidad y no otra.

En tercer lugar, Smith hace referencia al principio de comodidad, que implica que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Al respecto, Luis García López-Guerrero agrega que "la normatividad fiscal debe ir orientada a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, creando los medios más sencillos para que al contribuyente no le resulte molesto el pago de un impuesto".⁸

En nuestro país, el principio de comodidad no se lleva a la práctica con frecuencia: las oficinas encargadas de la recaudación por lo general están siempre sobresaturadas, los trámites son complejos, y qué decir de las leyes, que parece que hubieran sido redactadas en otro idioma, por su alto grado de complejidad técnica. Y todavía más, algunas épocas para el pago de determinados impuestos son inadecuadas, como por ejemplo la tenencia vehicular, que debe pagarse los

⁸ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. *Op. Cit.*, Pág. 16

primeros meses de cada año, cuando la gente ha tenido muchos gastos y está en la llamada "cuesta de enero".

Sin embargo, no debe soslayarse el esfuerzo del gobierno en este sentido, creando nuevos medios para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tales como la tarjeta tributaria y la asesoría jurídica gratuita.

Finalmente, Smith considera un cuarto principio esencial, que implica que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible; se conoce como el principio de economía. Al respecto, Einaudi señala que si el costo de la recaudación excede del 2% de lo recaudado, el cobro de dicho impuesto es antieconómico, pues no debemos perder de vista que la principal finalidad de la recaudación es la de aprovechar la mayor cantidad de recursos para destinarlos al gasto público.

Existen cuatro causas que hacen antieconómico un impuesto, las cuales son el empleo de un gran número de burócratas encargados de la recaudación, los impuestos opresivos a la industria, las confiscaciones y penalidades para los que pretenden evadir el pago del impuesto, así como visitas y fiscalizaciones odiosas; todos estos elementos hacen que el contribuyente genere odio hacia la autoridad y tienda a la evasión fiscal, de cuyo estudio nos ocuparemos en la parte final del presente trabajo.

2.6 Principios de Adolfo Wagner

Este autor alemán, basándose en los principios formulados por Smith, desarrolló otros que influyeron decisivamente en la ciencia de las finanzas públicas, por lo que también merecen especial atención en nuestro estudio.

Wagner fundamentó la creación de estos principios considerando las necesidades no sólo del Estado, sino también de la población que iba a ser gravada con las contribuciones. Él mismo expresó que "estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte, no deben considerarse aisladamente, sino en su conjunto, de manera que, aun es posible sacrificar, en determinado momento, alguno de ellos".⁹

Considera en total nueve principios y los agrupa en cuatro categorías; la primera de ellas se refiere a los principios de política financiera y comprende tanto la suficiencia como la elasticidad de la imposición. Por suficiencia debemos entender que el ingreso obtenido de los impuestos debe cubrir las necesidades económicas del Estado, en tanto que la elasticidad de la imposición se refiere a que los impuestos deben ser fácilmente adaptables a las variaciones financieras.

La segunda categoría se refiere a los principios de economía pública e incluye la elección de buenas fuentes de tributación, que para él son básicamente la renta, el capital y los medios de consumo. En este rubro también hace un estudio acerca de la repercusión de los impuestos, es decir, los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre quienes en realidad terminan pagándolos.

En tercer lugar, Wagner agrupa los principios relativos a la equidad o repartición equitativa de los impuestos, que contienen los principios de generalidad y uniformidad. Si bien hace referencia a lo que ya había expuesto Smith, también agrega que el impuesto no sólo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna.

Por último, el tratadista alemán agrega una cuarta categoría, relacionada con los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de

⁹ WAGNER, Adolfo. Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., Págs 171-172

imposición, de entre los que destacan la fijeza de la imposición, la comodidad de la imposición, así como la tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Como podrá apreciarse, estos últimos tres principios guardan un paralelismo con los principios de certidumbre, de comodidad y de economía formulados por Adam Smith. Por su parte, Wagner agrega que la comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos.

Una vez expuestos los principios fundamentales de los impuestos, que constituyen los límites formales y materiales a los que debe ajustarse la potestad tributaria del Estado, ahora conviene estudiar los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Capítulo 3. La relación jurídica tributaria

Antes de introducirnos en los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria es conveniente hacer una distinción entre dos conceptos que pueden llegar a confundirse, por contar con elementos semejantes que interrelacionan entre sí. Estamos hablando por una parte del impuesto y por la otra de la relación jurídica tributaria.

En efecto, ambos conceptos jurídicos comparten elementos en común, tales como los sujetos que intervienen, o sea, sujeto activo (Fisco) y sujeto pasivo (contribuyente u obligado). Evidentemente, quien tiene un impuesto a su cargo es porque está inmerso en una relación jurídica tributaria y debe cumplir una obligación tributaria, pero no todas las obligaciones tributarias están constituidas por impuestos.

Otro elemento que aparentemente comparten es el relativo al objeto de cada uno de ellos; sin embargo, no debemos olvidar que el objeto del impuesto es la conducta regulada, es decir, la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo la renta obtenida, la circulación de la riqueza, o el consumo de bienes o servicios; en otras palabras, el objeto del tributo se precisa mediante el hecho imponible. Por su parte, el objeto en la obligación tributaria lo constituye al igual que en la obligación civil una conducta de dar, hacer, no hacer, permitir o tolerar. Desde luego la obligación tributaria sustantiva consiste en un dar (o sea, pagar), pero hay otro tipo de obligaciones, que implican hacer, no hacer, permitir o tolerar.

Por el momento basta con hacer esta distinción, toda vez que el presente capítulo tiene como finalidad la de estudiar los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, con lo cual se pretende dejar totalmente aclarada la diferencia entre ellos.

3.1 Concepto

La relación jurídica tributaria puede definirse como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, en su calidad de sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Sin embargo, es importante señalar que la relación jurídica tributaria comprende una serie de derechos y obligaciones para ambos sujetos, en tanto el sujeto pasivo se ubique en las hipótesis normativas generadoras del tributo.

Antes de continuar es importante hacer una distinción entre los diferentes tipos de obligaciones tributarias que existen, para que quede claramente establecido cuándo estamos en presencia de una obligación sustantiva y cuándo nos referimos a las demás obligaciones formales o accesorias.

Por tanto, podemos afirmar que hay básicamente dos tipos de obligaciones fiscales, a saber:

- a) la obligación fiscal sustantiva
- b) las obligaciones fiscales formales

La primera, o sea, la obligación tributaria sustantiva se refiere simple y sencillamente el pago, que constituye desde luego la obligación esencial para nuestro objeto de estudio y únicamente está a cargo del sujeto pasivo. Por su parte, las obligaciones tributarias formales o accesorias son aquellas que se refieren a las diversas conductas que deben llevar a cabo los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, o bien, aquellas que deben permitir. Estas últimas pueden estar a cargo no sólo del particular, sino que también el Estado está obligado a cumplir con ciertas obligaciones, tales como fundar y

motivar correctamente sus actos, respetar las garantías individuales de los gobernados, entre otras.

Cabe mencionar que muchos autores sostienen que en nuestra materia sólo existe una obligación tributaria, que consiste en pagar. Las demás obligaciones son correlativas o paralelas, pero no constituyen obligaciones fiscales en sí mismas.

Finalmente, también es de suma importancia distinguir entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, pues ambos conceptos guardan estrecha vinculación entre sí. Para Emilio Margáin, "puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria",¹ desde el momento en que una persona se dedica a determinadas actividades que se encuentran gravadas por la ley como generadoras de tributos (hecho imponible), pero si esta persona nunca obtiene utilidades, entonces no estará obligada al pago de ningún impuesto. Hubo entre ella y el Estado una relación jurídica tributaria, pero no llegó a generarse ninguna obligación fiscal. También cuando hay exención nos encontramos frente a un claro ejemplo de una relación jurídica tributaria que existe y subsiste sin que nazca a la vida jurídica la obligación fiscal sustantiva.

En los ejemplos anteriormente citados efectivamente no hubo obligación de pagar tributo alguno, pero el sujeto pasivo sí adquirió ciertas obligaciones dentro de la relación jurídica tributaria, tales como inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones, aportar información y documentación para el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, etcétera.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que cierto tipo de personas que no están obligadas a pagar contribuciones, pero que tendrán las demás obligaciones que establece dicho Código. En caso es un ejemplo de las obligaciones formales o accesorias, es decir, aquellas que se refieren a un hacer o

¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio Op Cit. Pág 271

no no hacer por parte del gobernado y que, reiteramos, muchos autores sostienen que son correlativas a la obligación fiscal, pero no constituyen propiamente obligaciones tributarias en sí.

Desde nuestro punto de vista, dichas obligaciones sí tienen un carácter fiscal o tributario, pues están inmersas en la relación jurídica tributaria, que como ya se dijo, es el conjunto de derechos y obligaciones que se deben recíprocamente el Fisco y los contribuyentes.

3.2 Sujetos

Cuando se trató el tema relativo a los sujetos que intervienen en el impuesto, encontramos siempre al Fisco como sujeto activo y al contribuyente como sujeto pasivo. Ahora que analizaremos la relación jurídica tributaria, podremos percatarnos que tratándose de la obligación tributaria sustantiva, los sujetos conservan ese papel, pero que respecto a las obligaciones tributarias formales, tanto el Fisco como el contribuyente adquieren derechos y deberes recíprocos.

En efecto, no debemos perder de vista que en la teoría del impuesto los sujetos siempre desempeñan el mismo papel, es decir, en todos los casos encontramos al Erario público en su calidad de sujeto activo, mientras que el contribuyente asume el rol de sujeto pasivo; sin embargo, cuando se hace referencia a la relación jurídica tributaria, los derechos y obligaciones de las partes pueden llegar a ser recíprocos, es decir, el Estado también puede ser el sujeto obligado mientras que el contribuyente puede convertirse en acreedor de determinados derechos.

En este punto vuelve a retomar importancia lo relativo a las diversas clases de obligaciones tributarias que existen: en la obligación tributaria sustancial, los

sujetos activo y pasivo serán invariablemente Fisco y contribuyente, respectivamente. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, ambos sujetos tienen derechos y obligaciones recíprocos.

El Fisco, como sujeto activo de la obligación fiscal sustantiva, podemos dividirlo (teóricamente) en tres niveles, a saber:

- a) La Federación, que conforme a la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la que se encuentra expresamente facultada para imponer la mayor parte de las contribuciones en nuestro país.
- b) Las entidades federativas (incluyendo el Distrito Federal), las cuales con fundamento en lo dispuesto por el artículo 124 de la Carta Magna pueden ejercer las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación.
- c) Los municipios, quienes con apoyo en la fracción II del artículo 115 constitucional son responsables de administrar su hacienda.

El problema que suscita la recaudación de las diversas contribuciones pretendió solucionarse mediante la Ley de Coordinación Fiscal, vigente desde 1978, así como en diversos Convenios de Colaboración Administrativa que suscriben la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los diversos Estados de la República Mexicana. Sin embargo, esta cuestión sigue causando controversia entre los especialistas de la materia, en virtud de que ni los estados ni mucho menos los municipios gozan de plena autonomía y deben condicionar su actuación al presupuesto proyectado por el Gobierno Federal.

Asimismo, el Fisco suele auxiliarse de ciertas entidades económicas para la recaudación de las contribuciones, como es el caso de las instituciones bancarias, quienes por regla general se encargan de recibir los pagos de diversos impuestos. Y más aún, con las innovaciones tecnológicas recientes, los bancos juegan un papel determinante, por ejemplo en las transferencias electrónicas de capitales o pagos electrónicos con la nueva tarjeta tributaria.

Por otro lado, el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es siempre el contribuyente, quien se encuentra constreñido a pagar determinada cantidad de dinero al Fisco para que éste pueda sufragar el gasto público.

Pero además del obligado directo, que es aquella persona física o moral que realiza la conducta prevista por la norma jurídica, o sea, quien realiza el hecho generador del crédito fiscal y que por lo mismo se encuentra obligado al pago del gravamen, existen otros sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, llamados terceros auxiliares de la Administración Pública, a saber:

- a) Responsable por sustitución, que es aquella persona cuya obligación deriva de una norma legal, es decir, no está obligado al pago por una intervención personal y directa en su creación, pero la ley lo obliga a responder; generalmente se trata de funcionarios públicos, magistrados, notarios, corredores, entre otros. Puede decirse que son obligados "en lugar de".
- b) Responsables por garantía, es decir, aquellos que se encuentran en posesión de un bien gravado, que responde al pago del crédito fiscal a cargo del obligado directo.
- c) Responsables solidarios, quienes están obligados a responder por haber establecido una determinada relación jurídica con el

obligado directo, como en el caso del patrón con relación a sus trabajadores. También se les conoce como obligados "junto a".

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hace una extensa clasificación de diversos tipos de responsables solidarios, entre los que incluye a retenedores, recaudadores, socios, accionistas, adquirentes de negociaciones, entre otros. Sin embargo, es importante destacar que mientras dichos sujetos cumplan con las obligaciones que les impone la ley fiscal, ellos no estarán obligados a responder en lugar del contribuyente original.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación no hace distinción alguna entre personas físicas y personas morales, y como donde la ley no distingue no hay por qué distinguir, se concluye que ambos tipos de personas se encuentran obligadas a contribuir al gasto público, conforme a las leyes fiscales respectivas.

Existe la controversia de si el Estado se puede convertir en sujeto pasivo de la obligación tributaria, concretamente por lo que se refiere al pago de contribuciones; al respecto, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación lo permite, pero debemos considerar que el Estado carece de capacidad contributiva y que sería tanto como gravar un patrimonio que justamente va a ser utilizado para satisfacer el gasto público, lo cual resultaría un absurdo jurídico. Sin embargo, el Estado cumple "normalmente" con sus obligaciones fiscales, de conformidad con las leyes respectivas, v.gr. Pemex.

Por ello, algunos autores sostienen que los "impuestos" o las aportaciones que realizan las empresas públicas a favor de Fisco, vienen a ser simples transferencias de fondos, pues se trata del mismo sujeto y hasta cierto punto, del mismo patrimonio, por lo que resulta por demás ilógico gravar impositivamente a las entidades públicas.

3.3 Objeto de la Obligación Tributaria

Como ya se dijo, hay dos tipos de obligaciones tributarias, es decir, la que se refiere exclusivamente al el pago del tributo, es decir, a la obligación tributaria sustantiva y las obligaciones tributarias formales, que pueden constituir un hacer o un no hacer.

Entre el sujeto activo (Fisco) y los sujetos pasivos (contribuyentes) existe una relación jurídica especial, conocida como la relación jurídica tributaria y que tiene como principal pero no único objeto el pago del impuesto. Además, existen una serie de derechos y obligaciones recíprocos, ya que la autoridad para ejercer sus facultades debe cumplir con ciertos requisitos legales. Por su parte, los contribuyentes además de estar obligados al pago del impuesto, también deben llevar a cabo determinados actos u omitir ciertas conductas.

En virtud de lo anterior, es perfectamente válido afirmar que el objeto de la obligación tributaria sustantiva lo constituye una conducta de dar, y de manera más concreta, pagar el tributo a su cargo. Esta obligación corre exclusivamente a cargo de los contribuyentes, con las modalidades que la propia ley establece, tal y como se analizó en el capítulo relativo a los sujetos que intervienen en dicha relación jurídica tributaria.

En efecto, el pago del tributo es la principal obligación tributaria, por eso se le conoce como obligación sustantiva; por otra parte, las obligaciones formales también son de suma importancia, porque posibilitan que el Fisco tenga un control sobre la obligación sustantiva y pueda hacer efectivo su importe incluso de manera coactiva.

Como ya se había establecido en líneas precedentes, algunos autores sostienen que las obligaciones accesorias no constituyen propiamente obligaciones tributarias en sí. Al respecto, Giuliani Fonrouge sostiene que "la prestación objeto de la obligación consiste exclusivamente en un *dar*. Las otras exigencias o deberes, que la ley impone al deudor y aun a los terceros, no integran la obligación tributaria... actúan paralelamente pero al margen de la obligación".²

Sin embargo, nosotros pensamos que las demás obligaciones, o sea, las obligaciones formales o accesorias, también tienen gran importancia, porque sin su observancia difícilmente el Fisco podría tener un control de los contribuyentes.

No está por demás recordar que la obligación fiscal se satisface principalmente en dinero, porque es la manera más efectiva que tiene el Estado para cobrar los tributos y destinarlos al gasto público. Existe la posibilidad de pagar excepcionalmente en especie, pero en ambos casos nos hallamos frente a una conducta de dar.

En cambio, las obligaciones formales o accesorias, o sea, aquellas que constituyen un hacer o no hacer, se refieren a determinadas conductas que deben llevar a cabo los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, tanto el Fisco como los contribuyentes e incluso los terceros; una obligación de hacer consiste por ejemplo en que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación sujetándose a la ley, o bien, proporcione ayuda al contribuyente; una obligación de no hacer sería el no practicar una visita domiciliaria sin la orden correspondiente. La autoridad fiscal debe sujetarse a determinadas obligaciones, posibilitando que el cobro de las contribuciones sea lo más justo y lo menos arbitrario posible.

² GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1997. Pág 501

Dentro de las obligaciones de hacer a cargo del sujeto pasivo encontramos la obligación de presentar declaraciones periódicamente, conservar la contabilidad con el fin de que la autoridad fiscal lleve a cabo revisiones fiscales, etcétera. Por otra parte, un ejemplo de una obligación de no hacer sería el no impedir el desarrollo de una visita domiciliaria.

3.4 Extinción de la obligación tributaria

A lo largo del presente trabajo, ha quedado plenamente demostrada la imperiosa necesidad del Estado de allegarse de recursos económicos para solventar el gasto público y de esta manera satisfacer las necesidades de la colectividad. Por consiguiente, es necesario que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, ya que de ello dependerá en gran medida el funcionamiento del aparato estatal.

En un Estado de Derecho, lo lógico es que las obligaciones se cumplan, es decir, que los sujetos pasivos asuman su responsabilidad y realicen las conductas tendientes a extinguir dichas obligaciones. Sin embargo, esto no quiere decir que exista una sola manera de liquidarlas, y al respecto, nuestra legislación contempla diversas formas, las cuales estudiaremos a continuación.

3.4.1 El pago

La vía por excelencia para extinguir las obligaciones en materia tributaria es el pago, es decir, el entero en dinero de la cantidad adeudada al Fisco, porque como quedó señalado en el apartado anterior, el objeto de la obligación tributaria sustantiva lo constituye una prestación de dar, es decir, de pagar.

El pago extingue la obligación tributaria, porque "es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco".³

En primer lugar, el pago se realiza por los contribuyentes tomando como base la cantidad que ellos mismos fijen, toda vez que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Este artículo también establece la fecha o plazo para el pago de las contribuciones, aunque remite a cada una de las disposiciones legales respectivas.

Hay diferentes tipos de pago: encontramos por ejemplo el pago liso y llano, el pago anticipado, el pago provisional, el pago en parcialidades o el pago diferido, entre otros. Todos ellos extinguen, *a priori*, la obligación tributaria; sin embargo, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación, establecidas genéricamente en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para verificar que el pago hecho por el contribuyente sea el que efectivamente debió haber enterado.

Nuestra legislación fiscal también regula el pago de lo indebido, que se refiere a una cantidad que el contribuyente enteró por error y respecto de la cual, tiene derecho a su devolución, cuyo procedimiento está regulado en el artículo 22 del citado Código Fiscal de la Federación.

En la introducción de este apartado, se señaló que el pago es la vía más idónea para liquidar la obligación tributaria; sin embargo no es la única, pues tanto la doctrina como la legislación contemplan otras figuras que también extinguen dicha obligación, mismas que veremos a continuación.

³ VILLEGAS. Héctor Op. Cit., Págs 375-376

3.4.2 Compensación

La compensación es un medio para extinguir obligaciones que consiste en que dos personas reúnan por derecho propio la calidad de acreedor y deudor, recíprocamente; el efecto de la compensación es la extinción de ambas deudas hasta por el importe de la menor, quedando subsistente la mayor por el saldo restante.

El Código Fiscal de la Federación regula esta figura en su artículo 23, aunque con la condición que ambas deudas deriven de la misma contribución y estableciendo una sanción para aquellos contribuyentes que hayan realizado una compensación improcedente. También señala en qué casos la autoridad fiscal podrá realizar compensaciones de oficio, es decir, aún cuando no haya sido solicitada por el contribuyente.

3.4.3 Condonación

Es una figura jurídica que tiene por objeto que el Poder Ejecutivo tenga la posibilidad de extinguir determinados créditos fiscales, tomando en consideración los factores económicos imperantes en el país o en una región determinada, con el fin de aminorar las cargas tributarias para aquellas personas que se encuentran sumergidos en graves problemas económicos, de producción, etcétera.

El artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general, pueda condonar o eximir, 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, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Esta forma de extinguir obligaciones tributarias tiene un soporte lógico y tangible, porque es evidente que en momentos de crisis, los sujetos obligados carecen de capacidad contributiva, es decir, están afrontando una situación de riesgo para sus negocios y por lo mismo, carecen de los medios para cumplir con sus obligaciones tributarias. Y por otro lado, si el Estado pretendiera exigir el pago de los tributos a cargo de estas personas, lo único que conseguiría sería el importe de dichos créditos por ese periodo, pero para los subsecuentes ya no habría actividad económica, en virtud de que los contribuyentes habrían quebrado, cambiado de actividad o emigrado a otro país (o sea, a Estados Unidos como indocumentados).

Existe una figura que guarda cierta semejanza con la condonación, y que recibe el nombre de cancelación. Sin embargo, dicha cancelación no extingue el crédito fiscal, toda vez que no libera a los responsables de su obligación.

La cancelación es procedente cuando el crédito fiscal es incosteable, es decir, cuando su importe sea muy bajo, o bien cuando su costo de recuperación sea demasiado elevado y que por tanto resulta antieconómico para el Estado poner en marcha el procedimiento administrativo de ejecución, porque la cantidad que recupere será prácticamente igual o inferior a aquella que erogue.

También procede cancelar un crédito fiscal cuando el deudor o el responsable solidario sea insolvente, es decir, cuando carezca de los medios económicos para cubrir el crédito, no tenga bienes susceptibles de embargo, no se pueda localizar o haya fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Estos supuestos se encuentran regulados por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la cancelación del crédito fiscal no libera

al obligado de su pago. Lo anterior reviste cierta importancia, porque si un deudor insolvente deja de serlo y el crédito fiscal aún no ha prescrito, la autoridad puede exigir su pago incluso de manera coactiva.

3.4.4 Prescripción

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Asimismo, el antepenúltimo párrafo del artículo 22 establece que la obligación de devolver (por parte de la autoridad) prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Ahora bien, podemos decir que la prescripción es una figura jurídica originaria del derecho civil, que en nuestra materia implica la extinción de la obligación fiscal por el simple transcurso del tiempo (5 años), con las modalidades establecidas en el propio Código Fiscal de la Federación, y que opera tanto a favor del contribuyente como de la autoridad, ya que es una cuestión de seguridad jurídica que las obligaciones a cargo de cualquier persona no permanezcan indefinidamente, aún cuando no hayan sido cumplidas, pues carecería de toda lógica que el día de hoy se trataran de hacer exigibles determinados créditos fiscales que no fueron cubiertos hace veinte o treinta años.

Sostiene acertadamente Margáin Manautou que "si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos pasados".⁴ En estos términos, la prescripción viene a dar certeza jurídica a los contribuyentes, en el sentido que le concede a la autoridad fiscal un plazo determinado para que haga exigible el monto de los créditos fiscales que tenga a su cargo; en caso de no hacerlo, dichos créditos se extinguirán por prescripción.

⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio *Op. Cit.*, Pág. 297

Como ya se dijo anteriormente, la prescripción no sólo sanciona la inactividad por parte del Fisco, sino también opera en contra del contribuyente, cuando éste no reclama a tiempo el derecho que le asiste para que se le devuelva una cantidad pagada indebidamente.

La prescripción, a diferencia de la caducidad, que estudiaremos más adelante, es una forma de extinguir obligaciones que pertenece al derecho sustantivo, en tanto que la caducidad corresponde al derecho adjetivo.

Ahora bien, una de las cuestiones más importantes para que opere la prescripción es determinar en qué momento comienza a correr el término de esta figura jurídica: según el Código Fiscal de la Federación, dicho término se inicia a partir de la fecha en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido.

Respecto del plazo que debe transcurrir para que se consuma la prescripción negativa o liberatoria de obligaciones, nuestra legislación señala que deben correr cinco años, contados como ya se dijo a partir de la fecha en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. Sin embargo, dicho plazo también puede interrumpirse, lo que ocasiona que el contribuyente tenga que reiniciar el cómputo nuevamente, pues el tiempo transcurrido con anterioridad a la fecha de la interrupción se pierde. Las causas por las cuales se interrumpe el plazo para la prescripción son las siguientes:

- a) Con cada acto de cobro que el Fisco notifique legalmente al contribuyente.
- b) Por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito fiscal.

3.4.5 Caducidad

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años.

Esta figura jurídica, que como ya se dejó apuntado, pertenece al derecho adjetivo o procesal y tiene como principal finalidad la de sancionar la inactividad del fisco, extinguiendo sus facultades para determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes. Al igual que la prescripción, carece de lógica que la autoridad tenga un periodo de tiempo indefinido para revisar la contabilidad de los contribuyentes, pues estos se verían forzados a conservar su documentación toda la vida, hasta que el Fisco decidiera practicarles una auditoría.

Por ello, la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal no sólo extingue dichas facultades, sino también libera a los contribuyentes de la obligación de conservar su documentación, conforme a lo dispuesto por el artículo 30 del mismo Código Fiscal.

En estricto sentido, la caducidad no extingue las obligaciones tributarias, sino las facultades del fisco para determinar su existencia, hacerlas líquidas, exigir su pago o bien, para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

En términos generales, el plazo para la caducidad es de cinco años, y nuestra legislación maneja básicamente cuatro supuestos para hacer el cómputo respectivo del plazo para que se configure:

- a) A partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo;
- b) A partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista obligación de pagarlas mediante declaración;
- c) A partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, que hubiere cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho; y
- d) Se levante acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal.

La regla general de 5 años también contempla determinadas excepciones, en los casos siguientes:

- a) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud de inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes;
- b) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido por el Código Fiscal de la Federación;
- c) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

En estos supuestos, el plazo para que opere la caducidad se amplía a 10 años, por tratarse de situaciones que dificultan el ejercicio de las facultades de comprobación discrecionales de la autoridad fiscal. Tratándose de la responsabilidad solidaria a que hace referencia el artículo 26 fracción III del propio Código Fiscal de la Federación, el plazo para que se consume la caducidad se reduce a tres años.

Finalmente, es importante señalar que el plazo de la caducidad se puede suspender, cuando la autoridad fiscal ejerza determinadas facultades de comprobación (revisión de contabilidad, visita domiciliaria o revisión de dictamen), cuando se interponga algún recurso o juicio (contencioso administrativo o amparo), o bien, en los casos en los que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente o cuando lo hubiere señalado de manera incorrecta.

3.5 Incumplimiento y sanciones

Para que un sistema jurídico funcione correctamente, lo lógico es que las normas se cumplan, es decir, que los sujetos obligados lleven a cabo las conductas que las disposiciones jurídicas les imponen, o en su caso, que omitan realizar determinadas acciones tipificadas como antijurídicas. Sin embargo, esto no siempre es así y por ello todo sistema jurídico se apoya en la coercitividad, es decir, la facultad del Estado para hacer cumplir sus determinaciones, incluso mediante el uso de la fuerza pública, o lo que se conoce como violencia legal.

En nuestra materia, es decir, en el ámbito tributario, la coercitividad juega un papel determinante, ya que gracias a ella la Hacienda Pública tiene la facultad de hacer todo lo conducente para allegarse de recursos; un claro ejemplo de ello es el procedimiento administrativo de ejecución, regulado por el Código Fiscal de la

Federación, a través del cual la autoridad fiscal puede hacer efectivos los créditos que tenga a su favor cuando el contribuyente se niegue a cumplir, sin que dicha autoridad tenga la necesidad de recurrir a instancias jurisdiccionales para poder obtener un título ejecutivo.

Lo anterior tiene soporte lógico, si se piensa en la imperiosa necesidad del Estado para solventar sus obligaciones pecuniarias, ya que el presupuesto de egresos debe satisfacerse *ipso facto*, y no esperar la buena voluntad de los contribuyentes. Luego entonces, ante tal exigencia, es indispensable que el Estado ejecute los bienes de los deudores incumplidos, con el fin de recaudar lo necesario para hacer frente a sus obligaciones.

También es importante destacar que son pocos los contribuyentes que cumplen sus obligaciones fiscales con puntualidad; la mayoría lo hace con bastante displicencia, e incluso con fastidio.

En efecto, la relación que existe entre el Fisco y los contribuyentes no es precisamente de cordialidad y de respeto. Todo lo contrario: por un lado, tenemos una política fiscal dispareja y parcializada, y una autoridad fiscal que se ensaña con algunos mientras consiente a otros; por otra parte, la gran masa de contribuyentes cautivos inconformes, por no saber a dónde va a parar su dinero.

Esto nos lleva a concluir que las relaciones que guardan el Estado y los gobernados, por lo menos en materia fiscal, se encuentra generalmente plagada de inconformidades y rencores de ambas partes, que sólo producen un clima de tensión y que dificultan la recaudación tributaria. Y mientras más se endurecen las políticas de las autoridades, más crece la evasión ilegal y la elusión legal del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al inicio del presente apartado quedó indicado que lo normal es que las obligaciones se cumplan; esto es lo que posibilita que el orden jurídico continúe en pie y funcionando; por ello, cuando alguien omite pagar una contribución a su cargo, la autoridad fiscal despliega una serie de conductas tendientes a hacer efectivo su cumplimiento, aplicando en su caso las sanciones correspondientes para evitar que este tipo de situaciones se repitan en un futuro, o bien, se realicen por otros contribuyentes. Por eso se puede decir que las sanciones dentro del Derecho Tributario no sólo son represivas, sino también preventivas.

En este punto, es crucial determinar con toda claridad y precisión qué se entiende por sanción: García Máynez sostiene que es "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado."⁵ En la teoría general del derecho encontramos diversas clases de sanciones, tales como la nulidad, el cumplimiento forzoso, la modificación (por mora), la pérdida de derechos y la pena.

El mismo García Máynez hace una clasificación de las sanciones con impecable claridad conceptual, cuya base se determina por la finalidad que persiguen dichas sanciones y en la relación existente entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, misma que a continuación se resume:

- a) El cumplimiento forzoso, que se da cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación. Esta figura es bastante frecuente en el derecho privado.
- b) Indemnización, cuando no es posible conseguir de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la

⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Op. Cit. Pág 295

posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar.

- c) Castigo o pena, toda vez que hay ocasiones en las cuales no es posible encontrar el equivalente económico adecuado para sancionar la omisión del sujeto incumplido. Por pena podemos entender todas aquellas sanciones cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni en conseguir determinadas prestaciones económicamente equivalentes a los daños y perjuicios derivados del acto violatorio.

En conclusión, podemos afirmar que el maestro García Máynez considera tres tipos diferentes de sanciones: el cumplimiento, la indemnización y el castigo. Sin embargo, él mismo señala que existen algunas formas complejas de sanción, es decir, en las que se combinan diversos tipos de ellas en una misma, como por ejemplo, cumplimiento más indemnización, cumplimiento más castigo, indemnización más castigo o incluso, cumplimiento más indemnización más castigo.

Más adelante podremos observar ejemplos de cada una de estas combinaciones de sanciones, afirmando desde ahora que la determinación de créditos fiscales por parte de la Hacienda Pública mexicana sigue la política de la sanción más compleja, es decir, la que incluye cumplimiento más indemnización más castigo (y todavía más, actualización).

Para Margarita Lomelí Cerezo, en materia tributaria se deben considerar como sanciones propiamente dichas "sólo a las de tipo aflictivo o represivo, que

tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma".⁶

Sin embargo, en nuestra opinión no sólo el castigo o pena debe considerarse como sanción, porque también el cumplimiento forzoso y más aún la indemnización, son consecuencias de derecho, que derivan directamente del incumplimiento del deudor y que influyen de manera incuestionable en la cantidad que el contribuyente tendrá a su cargo una vez que la autoridad fiscal determine el monto del crédito fiscal.

Los diversos tipos de sanciones a los que se ha hecho referencia tienen aplicación en toda la teoría del derecho; no obstante, la actualización de las contribuciones sólo se da en el ámbito fiscal; a partir de lo anterior, podemos afirmar que en Derecho Tributario encontramos las siguientes sanciones:

- a) prisión
- b) multa
- c) recargos
- d) gastos de ejecución
- e) actualización

En este orden de ideas, también se podría decir que la ejecución, o más concretamente, el procedimiento administrativo de ejecución es una sanción, pues es una consecuencia de derecho derivada del incumplimiento de la obligación fiscal. Por ello, en el presente trabajo se hará una breve referencia a las dichas sanciones, por considerar que son las que comúnmente han recibido ese tratamiento.

⁶ LOMELÍ CERREZO, Margarita Derecho Fiscal Represivo, Parrúa, México, 1998, Pág. 18

- a) **La pena de prisión** desde luego está estrechamente vinculada a la aplicación del Derecho Penal en el ámbito tributario. Nuestro Código Fiscal Federal establece diversas conductas que se tipifican como delitos fiscales, como son el contrabando o la defraudación fiscal.
- b) **La multa** es una sanción cuyo fin preponderante tiene dos vertientes: por una parte, el de represión de la violación cometida contra el contribuyente incumplido y por la otra, el de amenaza o intimidación para los demás contribuyentes que se encuentren sujetos a la misma obligación. Desde esta perspectiva, resalta claramente su carácter de **pena**, porque tiende a castigar determinadas conductas por parte de los contribuyentes incumplidos, así como prevenir que otros contribuyentes incurran en las mismas omisiones.

Por otra parte, la multa también tiene una finalidad secundaria, la cual se encuentra íntimamente relacionada con el carácter pecuniario de la multa, lo que representa sin lugar a dudas beneficios económicos para el Fisco.

Asimismo, es importante considerar que las multas deben sujetarse a diversas reglas, respetando para ello lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, el cual condiciona que toda multa esté debidamente fundada y motivada.

Y de conformidad con el artículo 22 constitucional, las multas no deben ser excesivas, es decir, deben tomar en cuenta la gravedad de la infracción, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

Existen otras reglas relativas a la imposición de las multas, como son el hecho de que las mismas no excluyen el poder del Estado de exigir el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios; el sujeto de la multa debe colocarse previamente en el supuesto normativo que la ley declara como hecho constitutivo de una infracción fiscal; cuando existan varios responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga; no habrá multa ante el cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente; los responsables subsidiarios tendrán a su cargo el pago de las multas cuando se omita el pago de una contribución cuya determinación les corresponda a ellos; las resoluciones que impongan multas deben estar debidamente fundadas y motivadas, considerando en su caso las circunstancias agravantes o atenuantes; para evitar sanciones excesivas, cuando se hubieren cometido varias infracciones, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor; el monto de las multas debe sujetarse a las facultades discrecionales de las autoridades fiscales; las multas pueden aumentar o disminuir en función de diversas causas; y las multas fijas son inconstitucionales.

- c) **Los recargos** constituyen una especie de interés moratorio, es decir, tienen su origen en el incumplimiento oportuno por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias y su finalidad claramente es de carácter reparatorio o de **indemnización**.

En términos generales, los recargos se fijan en función de un porcentaje o fracción del impuesto omitido y considerando desde luego el periodo de tiempo transcurrido entre la fecha en que la obligación fiscal fue exigible y aquélla en que efectivamente se paga.

Para Arrijo Vizcaíno, "los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo".⁷

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos se sujetan a las siguientes reglas: comienzan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo; la tasa respectiva se fija anualmente en función del tipo de interés vigente en el mercado bancario; se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago; no se causan por los accesorios de las contribuciones; el plazo máximo de causación de recargos es de cinco años a partir de la fecha de exigibilidad; y se causan sobre el importe total de las contribuciones actualizadas pagadas extemporáneamente.

Más adelante, cuando entremos de lleno al estudio de la actualización de las contribuciones, estaremos en aptitud de analizar el planteamiento del maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, que sostiene que con los recargos son suficientes para indemnizar al Fisco por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, mientras que la actualización de las contribuciones viene a ser una especie de doble tributación.

- d) **Los gastos de ejecución**, están establecidos por el artículo 150 del Código Fiscal, el cual señala que cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito

⁷ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 385

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO
SECRETARÍA DE TRIBUTACIÓN
AGENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución.

Los gastos que derivan del procedimiento administrativo de ejecución, comprenden lo siguiente: mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, embargo y remate de bienes propiedad del contribuyente. También pueden incluir otros gastos, tales como los honorarios de ejecutores, depositarios y peritos, los gastos de impresión y publicación de convocatorias, así como los gastos derivados del transporte tanto de los ejecutores como de los bienes embargados.

Se considera que si el deudor hubiera cumplido oportunamente con su obligación tributaria, el Estado no habría tenido necesidad de iniciar en su contra el procedimiento económico coactivo, lo cual genera diversos gastos que deben correr a cargo del contribuyente, por ser él quien incurrió en incumplimiento. Es importante destacar que los tributos son una especie de obligaciones que traen aparejada ejecución, por lo que pueden hacerse efectivos por el Estado sin necesidad de recurrir a un procedimiento judicial. Ello deriva, desde luego, del poder de imperio que es inherente al Fisco.

- e) La **actualización** de las contribuciones es una sanción exclusiva del derecho tributario y tiene su origen y fundamento en la pérdida del poder adquisitivo de la moneda derivado de los frecuentes procesos inflacionarios que ha sufrido en los últimos años nuestro país.

El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación establece que “el monto de las contribuciones 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.”

Por ello se sostiene que la actualización es también una sanción tributaria, porque es una consecuencia de derecho que incide directamente en el monto del crédito fiscal, independientemente que aplique tanto para las cantidades a pagar por parte de los contribuyentes como para las cantidades a devolver a cargo del Estado. En efecto, al variar el monto de la obligación tributaria en función del tiempo que transcurre para su pago, es evidente que nos encontramos frente a una sanción jurídica.

De esta manera, la actualización puede parecer una figura lógica, porque efectivamente la moneda se va depreciando por el simple transcurso del tiempo. Pero ello sería tanto como admitir que la inflación es algo normal y que nadie es responsable de las elevadas tasas inflacionarias que se suscitan en nuestro país.

Además, es necesario que se haga un análisis más profundo de sus implicaciones jurídicas, pues no debe pasar desapercibido que toda contribución debe sujetarse a las normas constitucionales. En el siguiente capítulo, se hará un análisis exhaustivo de esta figura, con el objeto de determinar si es conveniente o no para nuestro sistema jurídico tributario.

Por último, es pertinente hacer mención de un par de elementos que tienen una estrecha relación con el poder sancionador del fisco y con el grado de culpabilidad o dolo del contribuyente en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales; dichos elementos son los siguientes:

- 1) Para la imposición de sanciones a los contribuyentes Incumplidos, debe considerarse la noción de culpabilidad, es decir, si el sujeto

obligado actuó con dolo o bien si solamente incurrió en omisión por error. En el primer caso, al haber sido volitiva su conducta, tendiente a la evasión del pago del impuesto, la sanción debe ser mayor. En cambio, si el incumplimiento se debió a un error aritmético o a un desconocimiento de la norma, pero en una situación que evidencie que el contribuyente tenía intención de cumplir con sus obligaciones fiscales, la sanción puede atenuarse, porque sería injusto castigar de la misma manera a unos y a otros.

- 2) Por otra parte, no hay que perder de vista que el Estado es un ente privilegiado, en virtud de su facultad económica coactiva. Sin embargo, dicho poder debe ser empleado adecuadamente, pues como acertadamente señala Arrijo Vizcaíno, "la experiencia demuestra que el exceso en el ejercicio del poder sancionador del Fisco a lo único que conduce es a la ruina económica de los negocios de contribuyentes morosos que ante la abrumadora carga de sanciones que se ven forzados a cubrir para regularizar su situación fiscal prefieren optar por cerrarlos o por trasladarlos a otro sitio, cancelando así tanto indispensables fuentes de trabajo como fuentes potenciales de generación de futuras contribuciones".⁸

⁸ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 387

Capítulo 4. La actualización de las contribuciones

En este último capítulo, se estudiará de manera más específica lo relativo a la actualización de las contribuciones, lo que implica desde luego hacer un análisis mucho más profundo acerca de esta figura jurídica, para determinar si es o no constitucional y legalmente válida, así como económicamente pertinente.

Debemos partir de la premisa que para que opere dicha figura, forzosamente tiene que haber un incumplimiento por parte del contribuyente, lo que nos lleva a pensar que al ser la actualización una consecuencia de dicho incumplimiento, entonces nos hallamos frente a una sanción jurídica. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación considera que dicha actualización o indexación, como también se le conoce, conserva la naturaleza jurídica de las contribuciones, lo que igualmente será objeto de estudio en este capítulo.

Por último, no debemos olvidar que una de las características esenciales de todo sistema jurídico es que debe ser justo, pero no sólo eso: también debe estar acorde con la realidad del mundo que regula, porque es evidente que no todas las normas jurídicas pueden aplicarse en todos los lugares. Por ello, es indispensable preguntarnos si la actualización de las contribuciones tiene una aplicación *ad hoc* a las circunstancias presentes de nuestro país.

4.1 Antecedentes

Hablar de actualización de contribuciones forzosamente nos remite al tema de la inflación, la cual se hizo presente en México sobre todo a partir de los años setenta, que fue una época en la cual los procesos inflacionarios comenzaron a invadir la economía no sólo en nuestro país, sino en toda Latinoamérica.

A partir del sexenio de Luis Echeverría Álvarez (1970-1976), comenzó un periodo lleno de constantes devaluaciones, mismas que generaron que el peso mexicano fuera perdiendo su valor, es decir, su poder adquisitivo; el siguiente ejemplo nos permitirá apreciar con mayor claridad esta situación: si en 1973 con 10 pesos se compraba un suéter, en 1974 esos mismos 10 pesos no servían más que para comprar un chaleco. Esta explicación parece irónica pero es verídica, pues esos son justamente los efectos nocivos de la inflación.

Más adelante, en el sexenio del presidente José López-Portillo (1976-1982), quien por cierto prometió que defendería el peso como un perro, México sufrió una de las peores devaluaciones en su historia, que alcanzó un nivel de 98.9% en su último año de gobierno. El presidente Miguel de la Madrid (1982-1988) estableció una política de austeridad, pero aún así entre 1986 y 1987 nuestro país experimentó una inflación anual de 105.7 y 159.2% respectivamente.

El siguiente cuadro muestra claramente los índices inflacionarios de México a partir de 1970 (en cantidades porcentuales):

AÑO	INFLACIÓN	AÑO	INFLACIÓN	AÑO	INFLACIÓN
1970	4.7	1981	28.7	1992	11.9
1971	5.0	1982	98.9	1993	8.0
1972	5.6	1983	80.7	1994	7.0
1973	21.3	1984	59.2	1995	51.9
1974	20.7	1985	63.7	1996	27.7
1975	11.3	1986	105.7	1997	15.7
1976	27.2	1987	159.2	1998	18.6
1977	20.7	1988	51.6	1999	12.3
1978	16.2	1989	19.7	2000	8.9
1979	20.0	1990	29.9	2001	4.4
1980	29.8	1991	18.8	2002	5.7

Fuente: INPC, Banco de México.

También es importante considerar que en otros países latinoamericanos los índices inflacionarios también eran elevados, lo que generó que las economías de los diversos Estados comenzaran a idear planes para adecuarse a las necesidades del mercado.

En 1987, se introdujo en la legislación fiscal mexicana la figura de la actualización, de manera concreta en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que señalaba que determinados conceptos debían actualizarse, conceptos que se habían ido distorsionando por el efecto inflacionario, tales como las depreciaciones, inmuebles, pérdidas fiscales, entre otros.

En ese mismo año (1987), el presidente Miguel de la Madrid suscribió el Pacto de Solidaridad Económica, cuyo principal objetivo era justamente el detener el proceso inflacionario, que como se puede observar en el cuadro anterior, había alcanzado las más altas tasas de inflación en nuestro país.

Un año más tarde (1988), ya siendo presidente Carlos Salinas, se suscribió el Pacto para la Estabilidad y Crecimiento Económico (PECE), el cual tenía como meta abatir la inflación, mantener la estabilidad de precios y sentar las bases para la recuperación gradual y sostenida del crecimiento económico.

El paquete de reformas fiscales para 1989 incluía la introducción de la actualización de las contribuciones, el cual fue discutido por el Congreso de la Unión en diciembre de ese mismo año. En la exposición de motivos de la citada iniciativa señalaba lo siguiente:

Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal 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 de la que mediante Ley fije el H. Congreso de la Unión para el pago a plazos.¹

El 28 de diciembre de 1989 se aprobó por mayoría el proyecto que contenía la referida figura de la actualización, mismo que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1990, creándose el artículo 17-A, el cual regula el procedimiento que se debe seguir para actualizar las cantidades por concepto de contribuciones.

En otros países latinoamericanos, que de la misma manera que México venían sufriendo recurrentes periodos de inflación, también se tuvo que aplicar la indexación para ajustar precios, salarios e impuestos a los elevados índices determinados mensualmente por sus respectivos Bancos Centrales. Sin embargo, esta indexación que aparentemente implica no sufrir los efectos nocivos de la inflación, en realidad solamente genera que las economías se vuelvan hiperinflacionarias, como sucedió justamente en varios países sudamericanos.²

4.2 Concepto

El tratadista Héctor Villegas señala que "la actualización monetaria, conocida comúnmente con el nombre de 'indexación', es la operación jurídico-aritmética de calcular, en un momento dado, el número de unidades monetarias que

¹ Exposición de motivos de la iniciativa de Ley de Reformas Fiscales para 1990

² Cfr. DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime. Estudio práctico sobre la Actualización de contribuciones y pago de recargos 1991, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1991 Pág. 38

corresponde a una obligación dineraria anterior, en forma de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación, distorsionada por la inflación”.³

Aún cuando el concepto aportado por el autor argentino es correcto, en nuestro país tanto el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han ido aportando elementos para construir una idea acerca de lo que es la actualización de las contribuciones.

Luego entonces, podemos afirmar que la actualización es la figura jurídica-tributaria a través de la cual las cantidades que se deben pagar por concepto de contribuciones se adecuan, es decir, se ajustan a la realidad económica vigente en el momento de su pago, para que dicho monto no sufra perjuicio alguno a causa de la inflación, por los constantes cambios de precios que ocurren en el país.

No quisimos emplear la noción contenida en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, porque el legislador hizo gala de una pésima redacción, al establecer que “se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar”, lo cual no arroja mucha luz al respecto.

A partir de la primera noción aportada, vamos a analizar cada uno de los elementos que la integran, con el fin de desentrañar su significado y entender qué es y para qué sirve la referida actualización.

- a) Es una figura jurídica-tributaria; esto quiere decir que sólo se aplica en el Derecho Fiscal, pues ninguna otra rama del Derecho ha implementado su utilización. Y aunque suene reiterativo, toda vez que ya se había expresado anteriormente, al ser una figura jurídica tiene la característica de coercitividad propia de todo sistema jurídico, es decir, se puede hacer cumplir incluso por la fuerza y contra la voluntad del obligado.

³ VILLEGAS, Héctor. *Op. Cit.*, Pág 389

- b) A través de la actualización, las cantidades que se deben pagar por concepto de contribuciones se adecuan a la realidad económica vigente en el momento de su pago; para ello se aplica el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica mensualmente el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, al cual haremos referencia posteriormente.
- c) Para que dicho monto no sufra perjuicio alguno a causa de la inflación; tomando de nueva cuenta como referencia el ejemplo del suéter de 10 pesos, al año siguiente es un hecho que su precio se incrementará, tal vez a 12 pesos. Esa es la verdadera razón de ser de la actualización: que la moneda, aparentemente, no pierda su poder adquisitivo.
- d) Por los constantes cambios de precios que ocurren en el país; es un hecho que la economía mexicana, regida por las leyes del mercado, sufre constantes cambios de precios, derivados de devaluaciones, fugas de capitales y desde luego, de la inflación (excesiva emisión de moneda por parte del Estado, moneda que no está soportada económicamente con algún tipo de producción).

En resumen, podemos afirmar que la actualización es un mecanismo a través del cual los créditos fiscales a cargo del Estado no pierden su valor, independientemente de la fecha en la cual se liquiden, pues al realizarse la respectiva indexación, su monto siempre será "vigente".

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que existe una diferencia entre la actualización y los recargos, que es la siguiente: aún cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta de pago

oportuno, 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 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.

El autor mexicano Rafael Martínez Morales señala que el Código Fiscal de la Federación "aparentemente" distingue entre ambas figuras; en realidad podemos pensar que se trata de la misma, con diferentes modalidades y desde luego, con diferentes nombres. Para aclarar mejor lo anteriormente expuesto, es necesario hacer una revisión de su naturaleza jurídica.

4.3 Naturaleza jurídica

Existe una discusión acerca de la naturaleza jurídica de la actualización de las contribuciones: por una parte, se sostiene que la actualización es en realidad una sanción, por derivar del incumplimiento de una obligación jurídica, es decir, nos hallamos frente a una consecuencia de derecho. Por otra parte, el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación considera que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, es decir, como contribuciones.

Esta discusión es muy importante, porque nos va a permitir evidenciar la inconstitucionalidad de la referida actualización de las contribuciones, ya que independientemente que se trate de una sanción o de una contribución, dicha figura jurídica tendrá vicios de inconstitucionalidad que la hacen violatoria de las garantías consagradas por nuestra Carta Magna.

En el capítulo anterior se hizo referencia al concepto de sanción aportado por el maestro García Máynez, quien la concibe como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Nosotros consideramos que la actualización de las contribuciones encuadra perfectamente en esta noción, pues se trata de una consecuencia de derecho, derivada en forma directa del incumplimiento de la obligación tributaria y que perjudica directamente al sujeto incumplido.

Además, la actualización tiene esencialmente una finalidad resarcitoria, es decir, retribuir al Fisco por la falta de pago oportuno, aún cuando la Jurisprudencia sostenida por la Suprema Corte de Justicia se haya pronunciado en contrario. Por ello también se dice que comparte elementos propios de sanción jurídica.

Para Arrijo Vizcaíno, "resulta injustificada la introducción en nuestro medio tributario de esta singular figura de la 'actualización de contribuciones' porque tiene exactamente el mismo origen y el mismo fin que los recargos: proteger al Fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad".⁴

En estos términos, mientras los recargos tienen la finalidad de resarcir al Erario Público por la falta de pago oportuno, la actualización no tiene razón de ser, pues el Estado en materia tributaria no debe actuar con fines de lucro, como lo haría una institución bancaria o un acreedor normal. La única finalidad de la Hacienda Pública debe ser la de obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público y brindar los servicios públicos que le corresponden, mas nunca tratar de obtener beneficios excesivos a cargo de los contribuyentes.

⁴ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit., Pág. 403

En consecuencia, el pretender obtener un rendimiento "extra" por la falta de pago oportuno de las contribuciones, obedece únicamente a criterios recaudatorios inmoderados, que en nada benefician el sistema tributario mexicano. Efectivamente, en vez de aumentar la base de contribuyentes o eficientar el sistema administrativo de recaudación, pareciera que el gobierno se contenta con exprimir lo más posible a los contribuyentes cautivos, como son los trabajadores y las empresas, que son quienes verdaderamente tienen que sufrir los embates de una política fiscal cuasi-terrorista.

Tanto el poder legislativo como el judicial han salido al auxilio de la Administración Pública, el primero señalando que la actualización tiene naturaleza jurídica de contribución, mientras que el segundo sostiene que la actualización simplemente 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, más 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, es decir, no se trata de una sanción jurídica.

En lo personal no coincido con este criterio, porque considero que el Poder Judicial, forzado por el propio Ejecutivo, se vio obligado a privilegiar un supuesto "aumento en la recaudación" a costa de los contribuyentes, sin tomar en cuenta que existen otras vías a través de las cuales se pueden obtener más ingresos impulsando el desarrollo económico del país. Sin embargo, por tratarse de derecho positivo y vigente, debe ser considerado en el presente estudio, en aras de entender el fenómeno indexatorio en toda su extensión, es decir, desde un punto de vista legal, constitucional, económico, etcétera.

Los privilegios del Fisco

“La naturaleza especial de la obligación tributaria y su importancia en la actividad del Estado, explican que todas las legislaciones se preocupen por asegurar su adecuado cumplimiento. Con tal propósito, no sólo se establecen normas destinadas a facilitar la recaudación mediante procedimientos compulsivos o por disposiciones de orden administrativo, sino también atribuyendo al crédito del Estado una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones”.⁵

Desde un punto de vista rigurosamente jurídico, un “privilegio” consiste en el derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro; en este sentido se puede afirmar que el Estado goza de este privilegio para hacer efectivos los créditos fiscales que tenga a su favor.

Desde luego, es importante señalar que este privilegio tiene una naturaleza esencialmente pública, es decir, deriva directamente de la posición del Fisco dentro de la relación jurídica-tributaria. Algunos autores consideran que tiene una naturaleza civil, pero debemos recordar que el privilegio del Estado reconoce su fundamento en la naturaleza especial de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones del derecho privado, además que guarda íntima conexión con el poder tributario y, por tanto, constituye una institución de derecho público.

Sin embargo, en el presente estudio no sólo utilizaremos el término “privilegio” desde una perspectiva estrictamente jurídica, sino en un sentido más general, es decir, como una ventaja o concesión que la ley le concede al Estado en cuanto al tratamiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. En efecto, en toda la legislación fiscal encontramos atribuciones que ningún otro acreedor del derecho común posee, como son la facultad económica coactiva para

⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1997. Pág. 621

instaurar el procedimiento administrativo de ejecución sin necesidad de juicio previo, que incluye posibilidad de intervenir la caja del contribuyente incumplido para obtener recursos y así cubrir el importe del crédito fiscal, y desde luego, la posibilidad de actualizar el monto de los créditos a su favor.

Por ello, la actualización de las contribuciones también puede ser considerada como un privilegio a favor del Fisco, porque éste último como acreedor tiene la facultad de "darle un valor real" al monto de las contribuciones, mientras que ningún otro acreedor tiene tal ventaja.

Y desde mi punto de vista, la actualización constituye un privilegio excesivo, pues el Estado puede hacer efectivo cualquier crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que resultaría innecesario otorgarle un beneficio adicional por el transcurso del tiempo cuando por negligencia o torpeza no ha podido cobrar un dinero al que tiene derecho.

En el siguiente ejemplo quedará perfectamente claro lo ilógico de la figura en cuestión: pensemos en un contribuyente que tiene un crédito fiscal a su cargo y que por determinadas razones no puede cubrirlo. El Fisco desde luego tiene la posibilidad de hacer efectivo dicho crédito fiscal, pero por algunas razones, que sólo al interior de la Administración Pública se conocen, deja transcurrir el tiempo, digamos tres años. El importe del crédito seguramente ya se duplicó debido a la actualización, los recargos y las multas respectivas, pero si en vez de esperar los tres años hubiera iniciado el procedimiento administrativo de ejecución inmediatamente vencido el plazo de 45 días que establece el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el monto de dicho crédito fiscal seguramente no habría aumentado más allá de un 10%.

También por ello se dice que es inconstitucional la actualización de las contribuciones. Porque a dos contribuyentes que se encuentren en idéntica situación fiscal puede otorgarles tratamientos desiguales, en función del tiempo

que tarde la autoridad fiscal en hacer efectivo cada uno de los créditos fiscales y en consecuencia, el monto de ambos créditos, que originalmente eran idénticos, ahora será más oneroso para uno y más liviano para el otro, sin que esto tenga fundamento constitucional alguno.

Finalmente, también considero que la actualización de las contribuciones es una forma de amedrentar a los contribuyentes para evitar que interpongan los medios de defensa que la ley les concede, porque en caso de perder el juicio respectivo, el contribuyente se verá obligado a pagar una cantidad considerablemente superior a la que originalmente estaba determinada.

Lo anterior independientemente que el Fisco pierda una gran cantidad de los juicios en los que es parte; en el año 2002, por ejemplo, el Servicio de Administración Tributaria perdió el 61% de los 35,725 litigios que enfrentó, debido en gran medida a los errores de procedimiento y preparación inadecuada de los auditores del propio SAT.

Ello también es un factor determinante que debe ser considerado, pues la materia tributaria debe ser analizada integralmente, abarcando la mayor parte de los elementos que intervienen en ella. Luego entonces, si en la mayoría de los casos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede defender sus derechos, tampoco le asiste la razón para ensañarse con los pocos contribuyentes que se encuentran más fiscalizados.

4.4 Mecánica del cálculo

El artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación explica no muy claramente cómo debe realizarse el cálculo correspondiente para obtener las cantidades actualizadas. Dicho precepto legal señala que "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.”

La fórmula que quiso expresar el legislador se ejemplifica con mayor claridad a continuación:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo de dicho periodo}}$$

Para no variar, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación entra en contradicción con lo dispuesto por el diverso artículo 21 del propio Código, porque éste último 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.”

La contradicción salta a la vista, ya que en el primer caso, se aplica el INPC anterior al mes de que se trata, mientras que el artículo 21 dispone que debe aplicarse el INPC del mes en que debió hacerse el pago y el INPC del mes en que efectivamente se efectúe dicho pago. Sin embargo, el legislador pasa por alto que el referido INPC es publicado por el Banco de México dentro de los diez días del mes siguiente al que corresponda.

Evidentemente, para poder realizar el cálculo debemos seguir la fórmula contenida en el artículo 17-A, concederle al legislativo el beneficio de la duda y suponer que al redactar el artículo 21 en realidad se estaba refiriendo al procedimiento expresado por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, es evidente que los "representantes del pueblo" al redactar las normas fiscales han ido olvidando que las mismas deben estar expresamente destinadas a los contribuyentes, es decir, a personas comunes y corrientes que no tienen por qué conocer procedimientos tan complejos como al que nos hemos venido refiriendo. Ello, tristemente, es parte del sistema tributario mexicano.

Y más aún si consideramos que el principal legislador en materia tributaria es el Secretario de Hacienda y Crédito Público, pues el Congreso de la Unión no está facultado jurídica ni técnicamente para analizar la propuesta de reformas que anualmente le envía el Ejecutivo al Legislativo.

La época de pago

El punto de partida para realizar el cálculo de la actualización corresponde a la fecha en que el pago debió hacerse y aquella en que se efectivamente se realizó. Por ello es importante distinguir los distintos plazos que la legislación fiscal mexicana contempla para el pago de las obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 establece como regla general que las contribuciones deberán pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y que a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o 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 calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

Por tanto, si el crédito fiscal no es cubierto en tales fechas, es a partir de este momento cuando se debe actualizar el monto de la contribución para "determinar el valor real de su monto".

Sin embargo, una vez obtenido el factor de actualización, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación no especifica qué es lo que debe hacerse con dicho factor; sólo dice que se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar, pero sin precisar cuál es la operación aritmética que deben efectuar los contribuyentes para obtener la cantidad actualizada.

Para aclarar este procedimiento, es necesario poner un ejemplo: la empresa Equis S.A. tiene a su cargo un crédito fiscal por \$100,000, mismo que debió pagar en febrero de 2000, pero que paga hasta febrero de 2002; debemos aplicar los Índices Nacionales de Precios al Consumidor correspondientes a enero de 2000 y enero de 2002, es decir, los últimos que se publicaron para cada uno de dichos periodos; la fórmula se calcularía de la siguiente manera:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{98.25303074 \quad (\text{INPC ene 02})}{86.72984863 \quad (\text{INPC ene 00})} = 1.13286293$$

El resultado, es decir, el factor de actualización (1.13286293), deberá multiplicarse por la cantidad a actualizar, o sea, \$100,000, quedando de la siguiente manera:

Cantidad a actualizar		Factor de actualización		Cantidad actualizada
\$100,000	x	1.13286293	=	\$113,286.29

Sin embargo, es importante precisar que a la cantidad que hemos obtenido todavía se le tienen que aplicar los recargos, las multas respectivas y en su caso, los gastos de ejecución. Y en los últimos años, nuestro país afortunadamente no ha sufrido grandes devaluaciones que hayan disparado la inflación, pero se trata de una situación latente que en cualquier momento puede suceder y que generaría que se disparara el monto de las deudas a cargo de los contribuyentes provocando una crisis todavía más severa que la de 1995.

Es innegable que la actualización deriva directamente del incumplimiento por parte de los contribuyentes, es decir, de la falta de pago oportuno de sus obligaciones tributarias. Pero ello no es motivo suficiente para ensañarse con dichos contribuyentes, en tanto que muchísimas personas más no declaran ni mucho menos pagan impuestos.

En efecto, la actualización viene a ser una política terrorista para los contribuyentes cautivos, mientras que a los evasores la autoridad fiscal les da un tratamiento mucho más benévolo, porque en nuestro país raramente se ven campañas tendientes a fiscalizar a las personas que no están inscritas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Además, las contribuciones actualizadas, más sus correspondientes recargos y multas, generan cantidades exorbitantes que difícilmente podrán ser absorbidas por los deudores, quienes solamente tienen dos salidas: la evasión fiscal o el cierre de fuentes de trabajo para poder cubrir el importe del crédito fiscal. En este último caso, consideramos que la política hacendaria es semejante a querer matar la

gallina de los huevos de oro, porque probablemente representaría mayores ingresos para ese ejercicio fiscal, pero en los años subsecuentes se reduciría considerablemente la recaudación.

4.5 La inflación y el INPC. La fórmula de Laspeyres

En líneas precedentes se señaló que los índices de precios a través de los cuales se calculan los factores de actualización son elaborados por los bancos centrales de cada Estado y en nuestro país, el Banco de México es el órgano encargado de llevar a cabo los estudios correspondientes para elaborar el referido Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

El Banco de México es una persona de derecho público con carácter autónomo; tiene por finalidad proveer a la economía del país de moneda nacional. En la consecución de esta finalidad tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda, así como promover el sano desarrollo del sistema financiero y propiciar el buen funcionamiento de los sistemas de pagos. También es importante destacar que corresponde privativamente al Banco de México emitir billetes y ordenar la acuñación de moneda metálica, así como poner ambos signos en circulación a través de las operaciones que esta Ley le autoriza realizar.

El referido Banco de México, a través de su portal en Internet, elaboró una explicación acerca del fenómeno inflacionario, así como del Índice Nacional de Precios al Consumidor y sus implicaciones en la economía nacional; y toda vez que dicha reseña contiene todos los elementos necesarios para el análisis que se pretende hacer en este capítulo, la misma se tomará como base para el desarrollo de nuestra investigación.

Así, podemos decir que el Índice Nacional de Precios al Consumidor es un indicador económico, cuya finalidad es medir a través del tiempo la variación de los precios de una canasta de bienes y servicios "representativa" del consumo de los hogares mexicanos (habría que preguntarle al Banco de México si un automóvil Grand Marquis, que se incluye dentro de los bienes cotizados para el cálculo del INPC, es representativo del consumo de las familias mexicanas).

Luego entonces, por inflación debemos entender la tasa de crecimiento promedio de los precios de la canasta de bienes y servicios de un periodo a otro. La variación del INPC permite conocer el nivel de la inflación en nuestro país durante un periodo específico.

Una de las razones de mayor importancia por las que se lleva a cabo la medición de la inflación es porque se trata de un fenómeno económico nocivo que se necesita combatir a través de políticas económicas y monetarias que implementa el propio Banco Central.

En efecto, la inflación daña el poder adquisitivo de la moneda nacional, afecta el crecimiento económico al hacer más riesgosos los proyectos de inversión y elevar las tasas de interés, distorsiona las decisiones de consumo y ahorro, propicia una desigual distribución del ingreso y dificulta la demanda y el otorgamiento de créditos.

Ahora bien, como ya se dijo anteriormente, el Banco de México es el encargado de diseñar y aplicar una política monetaria orientada a procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional, tomando en cuenta de manera prioritaria el Índice Nacional de Precios al Consumidor. La finalidad de reducir la inflación es lograr que nuestro país tenga una moneda sana.

La forma más usual de construir el Índice Nacional de Precios al Consumidor es de acuerdo a la distribución del gasto de los consumidores; el INPC contiene ocho principales categorías o subíndices objeto del gasto en México:

- ✓ Alimentos, bebidas y tabaco
- ✓ Ropa, calzado y accesorios
- ✓ Vivienda
- ✓ Muebles, aparatos y accesorios domésticos
- ✓ Salud y cuidado personal
- ✓ Transporte
- ✓ Educación y esparcimiento
- ✓ Otros servicios

Cuando analicemos la Fórmula de Laspeyres retomaremos estos subíndices, para el efecto de determinar lo que son los ponderadores y su importancia en la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

El Banco de México publica, para efectos legales y como fuente oficial de información, el nivel del INPC en el Diario Oficial de la Federación los días 10 y 25 de cada mes, o en su caso, el día hábil inmediato anterior a esas fechas. Asimismo, también elabora informes trimestrales, a través de los cuales interpreta los factores que afectaron a la inflación observada, así como la forma en que esta influye en el proceso de decisiones del propio Banco Central.

Reglas para elaborar el INPC

El artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, adicionado por el legislador para "purgar" el vicio de inconstitucionalidad de la actualización de las contribuciones, establece cuáles son las pautas a las que debe circunscribirse el

Banco de México para la elaboración del Índice Nacional de Precios al Consumidor, mismas que se desarrollarán a continuación:

- I. 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 más conurbadas o ciudades más pobladas de la República.

El Banco de México sí cumple con estos requisitos, pero también hay que tomar en cuenta que la redacción del propio artículo es muy benévola con el citado órgano, porque le concede bastante discrecionalidad para efectuar su cálculo.

- II. 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.

En este punto, el Banco de México contraviene lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, toda vez que el dispositivo legal le ordena que los artículos se clasifiquen en 250 conceptos de consumo; sin embargo, el Banco de México ha realizado una clasificación en la que incluye 315 conceptos de consumo, apartándose de esta manera del imperativo legal.

- III. 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.

De acuerdo con la presunción de legalidad que es inherente a todos los actos de autoridad, se entiende que también se cumple con este requisito, porque el Banco de México publica en el Diario Oficial de la Federación una cantidad innumerable de datos, números y claves, sin que el contribuyente tenga la certeza de que efectivamente se están realizando las cotizaciones conforme lo dispone el citado artículo.

- IV. Las cotizaciones de precios con las que se calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, deberán corresponder al periodo de que se trate.

De nueva cuenta y con base en la presunción que todos los actos de autoridad se entienden legales, se considera que las cotizaciones corresponden al mes respectivo, sin que sea un dato que el contribuyente pueda corroborar por tratarse de una cantidad innumerable de productos y servicios que se incluyen para realizar el cálculo del INPC.

- V. 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 accesorios domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

Si bien es cierto que el Índice Nacional de Precios al Consumidor toma en cuenta todos estos rubros de consumo familiar, también lo es que de una interpretación estricta de la fracción V del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación se entiende que la fórmula de Laspeyres debería calcularse mes con mes.

Sin embargo, el Banco de México en su publicación mensual señala que el cálculo de la referida fórmula se llevó a cabo en la segunda quincena de junio de 2002, siendo esa la base que se debe tomar en cuenta para los cálculos sucesivos. En principio, se puede decir que el legislador ni siquiera sabía lo que significaba la fórmula de Laspeyres, pero entonces debieron apoyarse en especialistas en la materia para que la redacción del artículo quedara de otra manera.

El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a las que se refieren las fracciones I y II así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Índice.

En este aspecto, el referido Índice Nacional de Precios al Consumidor es ilegal, porque el Banco de México no publica todos estos elementos, sino que se limita a publicar una serie de claves, números y datos imprecisos de los cuales no se desprende con certeza que efectivamente se haya llevado a cabo el procedimiento regulado por el artículo 20 Bis.

Algunos Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa han sostenido que el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación establece un procedimiento confuso para determinar la actualización de las contribuciones y acude a la fórmula de Laspeyres para calcular mensualmente el Índice Nacional de Precios al Consumidor, sin explicar en qué consiste la citada fórmula y su correcta

aplicación, lo que en principio pudiera llevar a considerarla indebida fundamentación de toda actualización que se realice conforme a ella, además de que propicia inequidad de las contribuciones al determinar para toda la Nación un mismo Índice de Precios al Consumidor, no obstante que es un hecho notorio la desproporcionada capacidad económica de ciertos sectores de aquélla.

La medición de la inflación es un procedimiento sumamente complejo, debido al número tan grande de precios que existe en una economía moderna y la necesidad de tener una cobertura muestral lo más amplia posible de los gastos que realizan las familias; también se debe considerar que los bienes y servicios que se consumen se ofrecen a lo largo y ancho del territorio nacional y finalmente, que los precios no cambian simultáneamente, ni avanzan todo el tiempo a la misma velocidad.

Una de las cuestiones fundamentales que tienen que ver con la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la actualización de las contribuciones es la relativa al principio de legalidad, que se analizará con mayor detalle en el siguiente apartado; sin embargo, desde este momento se señala que la creación del artículo 20 Bis fue simplemente uno de los tantos parches que el legislativo tuvo que incorporar al Código Fiscal de la Federación para subsanar los vicios inherentes a la propia actualización y para sacarle la vuelta al problema del principio de reserva de ley, es decir, que toda contribución debe estar establecida rigurosamente en ley emanada del Congreso de la Unión.

La fórmula de Laspeyres

Evidentemente, algunos productos se consumen más que otros: por ejemplo, el maíz y el refresco tienen mayor índice de consumo que el caviar y el cognac. Por ello es necesario que el Banco de México establezca una serie de ponderadores

para determinar cuáles son los productos que tienen más peso dentro de la canasta que otros, debido a que su consumo absorbe una proporción mayor del ingreso de las familias.

En líneas anteriores, se señaló cuáles son las principales categorías objeto de consumo en México; ahora veamos cuáles son las ponderaciones que corresponden a cada uno de ellos:

PRODUCTO	PONDERACION
Alimentos, bebidas y tabaco	22.74
Ropa, calzado y accesorios	5.59
Vivienda	26.40
Muebles, aparatos y accesorios domésticos	4.85
Salud y cuidado personal	8.57
Transporte	13.40
Educación y esparcimiento	11.53
Otros servicios	6.87
TOTAL	100.00

Fuente: Diario Oficial de la Federación, 25 de julio de 2002

El cuadro anterior puede explicarse de la siguiente manera: de cada \$100 que obtiene una familia mexicana, gasta \$22.74 en alimentos, bebidas y tabacos; \$5.59 en ropa, calzado y accesorios; \$26.40 en vivienda, y así sucesivamente.

Las ponderaciones apuntadas corresponden a la nueva base de cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor que es la segunda quincena de junio de 2002, y permanecerán constantes durante la vigencia de dicha base de cálculo. Por definición, la fórmula de Laspeyres no admite cambio en sus ponderaciones durante la vigencia de la base de cálculo del Índice respectivo.

Finalmente, para efectos meramente indicativos más que explicativos, ya que no corresponde al objeto de esta investigación desentrañar en contenido y significación de la fórmula de Laspeyres, a continuación se expresa la referida fórmula:

$$I_{t/0} = \frac{\sum_{i=1}^n p_{it} q_{i0}}{\sum_{i=1}^n p_{i0} q_{i0}}$$

A manera de conclusión, podemos decir que la inflación es un fenómeno que efectivamente incide en el rumbo de la economía y que provoca que la moneda vaya perdiendo su valor adquisitivo por el mero transcurso del tiempo. Sin embargo, también es un hecho que la inflación deriva directamente de las erróneas políticas que implementa el gobierno en materia económica y que no es justo que sus errores traten de subsanarlos a costa de los contribuyentes.

En efecto, si nuestro país tuviera una economía sana y sin sobresaltos derivados de errores como el de diciembre de 1994, que todavía estamos pagando con el Fobaproa, actualmente Ipab, no habría necesidad de introducir figuras como la actualización, que lo único que hacen es trasladar al pueblo las pifias de los malos gobiernos.

Por lo anterior, es claro que no se debería cobrar actualización a los contribuyentes, porque es el propio Estado el que provoca la inflación, echando a andar la maquineta de hacer dinero para "regular" la economía, porque el fisco obtiene doble beneficio: por una parte, obtiene más recursos del Banco Central (derivados de la emisión de moneda) y por la otra, también en caso de incumplimiento, obtiene recursos de los gobernados, quienes se ven obligados a actualizar los tributos a su cargo.

Admitir que la actualización de las contribuciones es "lógica" en nuestro sistema jurídico, sería tanto como pensar que la inflación es normal y que nadie es responsable de ella. Sin embargo, es justamente en el Estado en quien recae la obligación de regular la economía, por lo que no debe simplemente señalarse que la actualización es una figura "normal" que permite al fisco recuperar el valor adquisitivo de la moneda que él mismo deprecia.

4.6 La inconstitucionalidad de la actualización

Hasta ahora se han analizado varios factores que influyen en la actualización de las contribuciones y que nos han permitido conocer cómo opera esta figura en nuestro sistema jurídico. Paralelamente, se han hecho algunas críticas, principalmente orientadas a la actuación del Gobierno que repercute directamente en la recaudación tributaria, en particular en dos aspectos:

- 1) El Gobierno, a través de sus políticas económicas, es el principal responsable de la inflación, por lo que resulta absurdo que traslade a los contribuyentes sus errores en materia económica.
- 2) Si la autoridad fiscal actuara de manera más eficiente en materia de recaudación tributaria, es decir, si hiciera uso de los privilegios que la Constitución Mexicana y la propia legislación le han conferido, podría recaudar muchos mayores ingresos de manera pronta, lo cual serviría para que los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes no se convirtieran en enormes sumas impagables.

Además de las críticas anteriores, que se enfocan principalmente a aspectos económicos y operativos de la actualización de las contribuciones, ahora conviene

analizar la constitucionalidad de dicha figura, para determinar si es legítima y válida su aplicación en nuestro sistema jurídico.

En la parte relativa a la potestad tributaria, se señaló que toda contribución debe estar ceñida a los principios constitucionales regulados por el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna. Por ello, en las líneas siguientes se revisará por qué es inconstitucional esta figura jurídica y por qué al contravenir nuestra Carta Magna debiera modificarse su aplicación o en su caso, derogarse.

4.6.1 Principio de legalidad tributaria

En el capítulo relativo a los principios constitucionales en materia tributaria se dijo que el principio de legalidad se encontraba íntimamente relacionado con el principio de reserva de ley, que significa que únicamente a través de una ley se puede establecer y exigir el pago de un impuesto, incluso por la vía coactiva.

También se dijo que la ley debe ser general, abstracta, obligatoria y coercible. La generalidad significa que dicha ley se dirija a todas las personas sin determinarlas; la abstracción quiere decir que se ocupe de las situaciones sin individualizarlas; por obligatoriedad debe entenderse que el cumplimiento de la ley no es potestativo, o sea, que no está al arbitrio de sus destinatarios y la coercitividad implica que si la ley no se acata de manera voluntaria, se coaccionará al obligado y se le llegará a sancionar si se resiste.

En un primer momento, la actualización de las contribuciones se puede decir cumple con este principio constitucional, pues efectivamente está regulada por una ley, es decir, por los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, el artículo 5 del mismo ordenamiento legal establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, así como las

que fijan 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.

Por lo que respecta a nuestro objeto de estudio, el factor de actualización calculado a partir de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor aún cuando en principio deriva del texto legal, es elaborado por otro organismo, a saber, el Banco de México, razón por la cual ya no es únicamente el legislador quien interviene en el establecimiento de los factores que determinan las contribuciones.

En efecto, la intención del constituyente al redactar la Constitución Mexicana fue que únicamente los representantes del pueblo fueran los encargados de determinar las contribuciones a cargo de los mexicanos, porque sólo en el Poder Legislativo reside la potestad tributaria. Sin embargo, la imperiosa necesidad de recursos –la cual no se discute-, ha llevado al Secretario de Hacienda y Crédito Público, avalado por los legisladores, a crear figuras como esta en aras de aumentar la recaudación tributaria, sin revisar cuidadosamente problemas como el de su constitucionalidad.

Por otra parte, la creación del artículo 20 Bis, en el cual supuestamente se establecen las “bases o requisitos” a los que debe circunscribirse el Banco Central para elaborar el Índice Nacional de Precios al Consumidor consideramos que simplemente se trata de un parche legislativo, para evitar la ola de amparos que suscitó la introducción de la actualización de las contribuciones en la legislación mexicana.

También el Poder Judicial tuvo que salir al auxilio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señalando que con el establecimiento del artículo 20 Bis se subsanaba el vicio de inconstitucionalidad relativo a la legalidad tributaria. Sin embargo, debe considerarse que aún cuando el Código Fiscal de la Federación

establezca una serie de "requisitos" a los que debe ceñirse el Banco de México, ello no es suficiente para tener por cumplido dicho principio constitucional, que como ya se dijo, implica que sólo el legislativo tiene facultades para imponer tributos a los gobernados.

El principio de legalidad tributaria es un límite formal de la potestad tributaria, es decir, se refiere concretamente al órgano político facultado para establecer contribuciones; pero como se verá más adelante, la actualización de las contribuciones también trasgrede los límites materiales de la potestad tributaria.

A manera de conclusión, podemos precisar los siguientes puntos:

- a) Únicamente a través de una ley se pueden establecer tributos o contribuciones a cargo de los mexicanos.
- b) La actualización de las contribuciones está regulada mediante ley, pero los factores de actualización derivan directamente de cálculos elaborados por el Banco de México.
- c) Por tanto, de una interpretación armónica del artículo 31 fracción IV constitucional, así como del artículo 5 del Código Fiscal, se puede afirmar que la actualización de las contribuciones se aparta del mandato constitucional, pues en establecimiento de tributos sólo puede intervenir el poder legislativo.

4.6.2 Principios de proporcionalidad y equidad

En su oportunidad, se precisó que se entendía por proporcionalidad y por equidad, como requisitos constitucionales que deben contener todos los tributos para

considerarse legítimos y válidos. La actualización de las contribuciones también trasgrede este principio, porque su aplicación conlleva algunos vicios de inconstitucionalidad.

Al hablar del principio de proporcionalidad, se dijo que radica esencialmente en el hecho que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos y de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esto se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas.

Ahora bien, como ha quedado establecido, los factores de actualización calculados a partir del Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México no pueden cumplir con este principio constitucional, pues es imposible que tengan en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados. Ello es de simple lógica jurídica, pues el mismo factor de actualización se aplica a todos los contribuyentes morosos, sean grandes empresarios o pobres campesinos.

Y más aún, en toda la República Mexicana se observan grandes diferencias económicas en las 32 entidades federativas, lo que nos lleva a pensar que no en todos los Estados de la Federación los contribuyentes tiene idéntica capacidad económica. Sin embargo, a todos ellos de nueva cuenta se les aplica el mismo factor de actualización, pues el Banco de México sólo publica un Índice Nacional de Precios al Consumidor global, es decir, que supuestamente abarca todo el país, olvidando que muchos millones de mexicanos se encuentran sumidos en extrema miseria.

Por ejemplo, mientras en el Distrito Federal el salario promedio diario de cotización al IMSS es de \$233.60, en estados como Chiapas o Durango apenas llega a \$112, por lo cual es evidente que entre estas entidades federativas existe una enorme diferencia económica. Sin embargo, la actualización se aplica de la

misma manera para unos y para otros, violando con ello el referido principio de proporcionalidad consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Además, el legislador ordinario que aprobó el Código Fiscal de la Federación varió la naturaleza jurídica de las contribuciones, pues de una obligación de los mexicanos contribuyentes, lo que permite determinar la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos pasivos, la cambió por un derecho a favor del fisco, propiciando con ello la generalidad de la contribución, y desatendiendo la capacidad contributiva antes aludida. En efecto, al desatender el precepto constitucional y convertir a la obligación del mexicano en un derecho del fisco da pauta al establecimiento y a la aplicación general de la contribución, propiciando de esta forma su desproporcionalidad.

Y todavía más, al tomar en consideración los cambios de precios en el país, como consecuencia del fenómeno económico de la inflación, no toma en cuenta la individualidad del obligado e ignora que dichos cambios de precios también afectan a los contribuyentes, lógicamente en mayor proporción que al Estado, pues es un hecho notorio que con los efectos de la inflación aplicados a los tributos propician cada vez una mayor desproporción entre la contribución y la capacidad económica del contribuyente.

También es importante revisar la parte relativa al principio de equidad tributaria, que significa que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; dicho de otro modo, imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en forma distinta.

El principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación,

acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Y la actualización de las contribuciones de nueva cuenta trastoca este principio constitucional, puesto que trata de la misma manera a todos los contribuyentes morosos, es decir, a todos aquellos que incurrieron en retardo para efectuar el pago de los tributos a su cargo, sin tomar en cuenta que todos ellos tienen diversas capacidades contributivas.

Algunos autores señalan que la actualización de las contribuciones cumplen con el principio de equidad, en tanto que no sólo los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes se deben actualizar, sino también las devoluciones a cargo del fisco federal por concepto de pago de lo indebido. Sin embargo, aún cuando esto es cierto y bastante lógico, corresponde a otra interpretación diversa del referido principio de equidad tributaria.

4.6.3 Principio de certidumbre

Aún cuando nuestra Constitución no regula el principio de certidumbre o certeza jurídica, este principio se encuentra íntimamente vinculado al de seguridad jurídica, y además es evidente que todo tributo debe estar claramente regulado y determinado en ley, para que el contribuyente sepa exactamente la cantidad que debe pagar en cada caso concreto.

Efectivamente, se da una violación al principio de certidumbre que debe contener toda carga impositiva, principio que exige que tanto los hechos generadores de las contribuciones y todos los demás elementos que la conforman,

como son la determinación del o de los sujetos activos y pasivos, la tasa y el término o plazo en que habrán de cumplirse las obligaciones fiscales, deben estar claramente establecidos en la ley, de manera que no quede al arbitrio de las autoridades la fijación de cualquiera de estos elementos.

En estas consideraciones, la actualización de las contribuciones contraviene este principio, puesto que el cálculo para obtener el factor de actualización, así como las demás operaciones aritméticas tienen bastante grado de complejidad, por lo que resulta evidente que el deudor se enfrenta a una cantidad totalmente desconocida para él y que para su exacta determinación debe recurrir a especialistas en la materia.

Debemos recordar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, pero también es obligación de los gobernantes facilitar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los gobernados. Por ello, también se dice que la actualización de las contribuciones es contraria a los principios tributarios, porque la cantidad a pagar es incierta para la gran mayoría de las personas, lo cual también genera evasión fiscal.

Además, también deben tomarse en cuenta las circunstancias actuales de nuestro país, en las cuales la inversión en materia económica se ha estancado, el problema del empleo, sigue latente y no se ha logrado desarrollar un ambiente de armonía y seguridad. Las metas de crecimiento anunciadas por el gobierno han estado muy lejos de cumplirse y en este clima la mayoría de los mexicanos que sí cumple con sus obligaciones fiscales se pregunta si vale la pena seguir pagando impuestos.

Consideraciones finales

Cuando comienza una investigación, se tiene una vaga idea de a dónde se quiere llegar con ella; sin embargo, conforme se va desarrollando el trabajo surgen cuestiones que van enriqueciendo el objeto de estudio, y que también son una parte determinante del problema analizado. Por ello, además de las críticas anteriormente expuestas, me parece necesario redondear la presente investigación haciendo una brevísima exposición de dos temas que guardan una estrecha relación con la figura que hemos venido estudiando, a saber, los medios de defensa que tiene el particular y las causas que originan la evasión fiscal.

En primer lugar nos avocaremos al estudio de los medios de impugnación con los que cuenta el contribuyente para hacer valer sus derechos y defender en la razón y en la medida de lo posible la exagerada carga tributaria que genera la actualización de las contribuciones, a la cual debemos sumar los recargos, las multas y los gastos de ejecución.

Son dos los principales medios que se tienen para impugnar la determinación y liquidación de un crédito fiscal con actualización:

- 1) El juicio contencioso administrativo, regulado por el Código Fiscal de la Federación y que se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es un tribunal que examina la legalidad de las resoluciones fiscales y administrativas. En esta instancia no se pueden alegar violaciones constitucionales, por lo que la defensa debe enfocarse a las cuestiones de índole estrictamente legal.

Algunas salas regionales de dicho Tribunal han comenzado a declarar la nulidad de la resolución impugnada que contiene

actualización de contribuciones, considerando que la publicación que realiza el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación no señala todos los elementos contenidos en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, el cual fue analizado detenidamente con anterioridad.

Ello constituye un avance en la materia, pero de manera concomitante genera una innumerable cantidad de juicios aumentando la carga de trabajo del Tribunal y retrasando todavía más la impartición de justicia.

- 2) La segunda vía que tiene el contribuyente es el juicio de amparo, que es la única instancia en la cual se pueden hacer valer cuestiones de constitucionalidad, porque corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Federación determinar si una norma es constitucional o no.

A pesar de que las garantías en materia de contribuciones están reguladas fuera del capítulo de garantías individuales de nuestra Constitución, la jurisprudencia ha sostenido que cuando el particular estime violadas sus garantías tributarias, puede promover válidamente el juicio de amparo.

Sin embargo, esto no representa certeza jurídica alguna para el contribuyente, puesto que los criterios jurisprudenciales cambian constantemente y de acuerdo con la tendencia política que determine el Ejecutivo.

Como nos hemos podido dar cuenta a lo largo del presente estudio, la legislación mexicana es sumamente benéfica con la autoridad fiscal, mientras que

el contribuyente debe enfrentar innumerables trabas para procurarse una buena defensa legal.

Y peor aún, si el contribuyente pierde el juicio en el que esté controvertiendo la determinación de un crédito fiscal, todo el tiempo que haya dilatado la resolución jurisdiccional será computado para la actualización y los recargos; esta situación orilla a muchos contribuyentes a pensar seriamente si es conveniente entablar un medio de defensa legal y claramente beneficia al Fisco, quien tendrá que enfrentar menos litigios, en los cuales como ya vimos anteriormente, difícilmente sale bien librado.

Por otro lado, la ciencia jurídica también debe avocarse al estudio de los problemas económicos, sociales e incluso psicológicos que inciden en la mentalidad del mexicano y que lo orientan a la cultura del no pago, "porque de todos modos los del gobierno se lo van a robar..."

Esta manera de pensar está fuertemente arraigada en el imaginario colectivo de nuestro país y es una de las principales causas de evasión fiscal; sin embargo, existen otras que también influyen de manera determinante y que tienden a evitar en la medida de lo posible el pago del impuesto.

En su obra "La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones" de José Tapia Tovar se analiza detalladamente la problemática y las principales causas de evasión fiscal, entre las que nosotros destacamos las siguientes:

- a) Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- b) Existencia de un régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.

- c) Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad.
- d) Desconfianza en la administración de los fondos fiscales por parte del gobierno, toda vez que los ingresos públicos no han servido para aliviar la situación de pobreza, inseguridad, salud y otros servicios.
- e) Las leyes de amnistía tributaria o de condonación, que provocan natural desaliento entre los contribuyentes que hubieren cumplido con sus obligaciones tributarias en forma oportuna.
- f) La complejidad de la legislación tributaria.
- g) Falta de una conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales.
- h) Las enormes pérdidas fiscales derivadas de la economía informal que afectan sobre todo a los contribuyentes cautivos, a quienes no les queda más remedio que pagar impuestos.

Otra cuestión que suscita inconformidad entre los contribuyentes es el destino del gasto público; y cuando se aplican cantidades millonarias al rescate bancario, a procesos electorales con un altísimo porcentaje de abstencionismo, o a la adquisición de toallas de más de 4,000 pesos, es bastante predecible que la gente optará por evadir el pago de cualquier tributo.

Es evidente que se va a presentar evasión “en un sistema fiscal como el nuestro de autodeterminación, en que el contribuyente decide lo que debe declarar y enterar, combinado con un aparato fiscalizador insuficiente que sólo incide en algunos de ellos (los controlados) y se pierde en un costo beneficio irreal que liquida cantidades impagables para la raquítica economía de la mayoría de los contribuyentes, que se constituyen en carteras de créditos completamente incobrables que nunca van a ser hechos efectivos...”⁶

En estas circunstancias, es indispensable redistribuir la carga tributaria, desalentar la evasión fiscal y promover el desarrollo económico nacional con una legislación clara y sencilla que otorgue seguridad jurídica al contribuyente y que propicie el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

Evidentemente es difícil, pero la meta debe ser lograr una cultura nacional del pago del impuesto, porque en la medida que todos cooperemos, en esa misma medida el país crecerá económicamente y sin necesidad de recurrir a medidas exageradas como la actualización de las contribuciones.

⁶ TAPIA TOVAR, José La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones. Porrúa, México, 2000. Pág. 3

Conclusiones

1. El Estado requiere recursos económicos para poder satisfacer las necesidades colectivas mediante la prestación de servicios públicos.

2. De los diversos tipos de ingresos que percibe el Estado, las contribuciones resultan la fuente más importante, pues son los que representan mayores ingresos; además, la tributación también es una forma de redistribuir la riqueza nacional.

3. Para poder establecer contribuciones a los gobernados es indispensable que el Estado se cífia a los principios doctrinales y constitucionales en materia tributaria.

4. En nuestro país, la Constitución Política consigna en la fracción IV del artículo 31 los principios a que deben sujetarse todas las contribuciones: deben ser proporcionales, equitativas, estar establecidas en ley y destinarse al gasto público.

5. Los principios de proporcionalidad y equidad ordenan que toda contribución atienda a la capacidad económica del contribuyente y que se les dé un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

6. El Poder Judicial tiene competencia legal y constitucionalmente para conocer de violaciones a las garantías en materia tributaria, aún cuando estas no se encuentren contenidas en el capítulo de garantías individuales de la propia Constitución.

7. La obligación tributaria principal consiste en el pago de la contribución, pero existen otras obligaciones accesorias o paralelas a cargo de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria.

8. Lo normal es que las obligaciones se cumplan y por tanto se extingan. Las principales formas de extinción de la obligación tributaria son el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la caducidad.

9. Si la obligación fiscal no se cumple oportunamente, dicho incumplimiento trae como consecuencia el establecimiento de sanciones, que en materia tributaria son la prisión, la multa, los recargos, los gastos de ejecución y la actualización de las contribuciones.

10. La actualización de las contribuciones puede considerarse como una sanción, porque es una consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

11. La actualización sería una figura normal e incluso bastante lógica si se admitiera que la inflación fuera algo normal. Pero debe tenerse en cuenta que generalmente dicha inflación se deriva de las erróneas políticas que en materia económica implementan los gobernantes.

12. La actualización es la figura jurídica-tributaria a través de la cual las cantidades que se deben pagar por concepto de contribuciones se adecuan, es decir, se ajustan a la realidad económica vigente en el momento de su pago, para que dicho monto no sufra perjuicio alguno a causa de la inflación, por los constantes cambios de precios que ocurren en el país.

13. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, la actualización conserva la naturaleza jurídica de la contribución;

sin embargo, a pesar de lo que establece el texto legal dicha afirmación es objetable, porque como ya se dijo, la actualización contiene elementos inherentes a una sanción jurídica.

14. Aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que los recargos y la actualización tienen naturalezas diversas, se puede afirmar que tienen exactamente el mismo origen y el mismo fin, es decir, proteger al Fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse.

15. La actualización de las contribuciones constituye un privilegio excesivo para el fisco, pues el Estado puede hacer efectivo cualquier crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que resultaría innecesario otorgarle un beneficio adicional por el transcurso del tiempo cuando por neoliencia o torpeza no ha podido cobrar un dinero al que tiene derecho

16. La actualización de las contribuciones es una forma de amedrentar a los contribuyentes para evitar que interpongan los medios de defensa que la ley les concede, porque en caso de perder el juicio respectivo, el contribuyente se verá obligado a pagar una cantidad considerablemente superior a la que originalmente estaba determinada.

17. Las contribuciones actualizadas, más sus correspondientes recargos y multas, generan cantidades exorbitantes que difícilmente podrán ser absorbidas por los contribuyentes morosos, quienes solamente tienen dos salidas: la evasión o el cierre de fuentes de trabajo para poder cubrir el importe del crédito.

18. El cálculo que realiza el Banco de México para determinar el Índice Nacional de Precios al Consumidor es ilegal y contraviene el principio de reserva de ley. Además, la inflación es atribuible únicamente al gobierno y los particulares

sufren doblemente sus embates, primero por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y luego por el aumento de los créditos fiscales a su cargo.

19. La actualización de las contribuciones viola el principio constitucional de proporcionalidad, porque desatiende la capacidad económica de los contribuyentes, además de que se aplica en toda la República Mexicana sin considerar las enormes diferencias económicas existentes en nuestro país. También viola el principio de equidad, porque da un trato igual a los desiguales.

20. La aplicación de los índices (indexación) trasgrede el principio de certidumbre, porque el contribuyente ignora si la suma que le determinó la autoridad fiscal es efectivamente la que se encuentra obligado a pagar.

21. Se requiere una política recaudatoria más efectiva, ampliar la base de contribuyentes y generar una conciencia fiscal en los mexicanos, para evitar la evasión fiscal y propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Propuesta

Lo más sencillo sería proponer la derogación de la actualización de las contribuciones, por todos los argumentos vertidos a lo largo del presente trabajo. Sin embargo, es evidente que el país necesita recursos urgentemente, para que el Estado pueda satisfacer las necesidades colectivas mediante la prestación de servicios públicos.

En definitiva, considero que con la actualización de las contribuciones no se aumenta sustancialmente la recaudación y en cambio, sí se genera un odio y un rechazo tajante del contribuyente frente al Fisco.

Además, el contribuyente ve con indignación que los errores del gobierno en la conducción económica del país se vean reflejados en su bolsillo no sólo al adquirir los bienes y servicios necesarios para su sostenimiento, sino teniendo que hacer frente además a un aumento en el monto de las contribuciones a su cargo.

Por lo anterior, mi propuesta va encaminada más allá de la actualización de las contribuciones, la cual en caso de ser controvertida ante los tribunales, es probable que se deje sin efectos.

Considero que es más importante que el Ejecutivo deje de legislar en materia impositiva y que se enfoque más a eficientar la recaudación de las contribuciones, que debe ser una prioridad. En efecto, si el Fisco cobra lo que debe, no tiene por qué preocuparse por buscar nuevas fuentes de financiamiento ni por aumentar los impuestos.

Por su parte, el Poder Legislativo debe asumir su papel como el principal responsable en el establecimiento de las contribuciones, porque justamente en él radica la potestad tributaria. Y la creación de las normas tributarias debe ajustarse a los imperativos constitucionales, además de procurar una redacción sencilla que sea fácilmente comprendida por los contribuyentes.

El Poder Judicial debe encargarse de administrar justicia de manera pronta y expedita, para resolver con imparcialidad los conflictos que se susciten entre la Administración Pública y los gobernados.

Finalmente, los contribuyentes debemos asumir nuestro papel en el desarrollo de México, lo que implica entre otras muchas cosas, pagar impuestos. En definitiva, a nadie nos gusta pagarlos, pero en la razón y en la medida que todos contribuyamos, nuestro país podrá progresar. Si no, ni cómo ayudarnos.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Themis, México, 1995

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Porrúa, México, 1999

DE LA GARZA, Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 2000

DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime. Estudio práctico sobre Actualización de contribuciones y pago de recargos, ISEF, México, 1991

DUVERGER, Maurice. Instituciones Financieras, Madrid, 1985

FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas, Porrúa, México, 2000

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 2001

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2000

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 2000

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero, Volúmenes I y II, Depalma, Buenos Aires, 1997

JARACH, Dino. Derecho Financiero, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, ECAFSA, México, 1997

LOMELÍ CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, México, 1998

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 2000

NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano, FCE, México, 1999

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, Porrúa, México, 1976

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Harla, México, 1997

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, Madrid, 1975

SMITH, Adam. Investigación acerca de las causas y el origen de la riqueza de las Naciones, FCE, México, 1996

TAPIA TOVAR, José. La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones. Porrúa, México, 2000

VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1997

JURISPRUDENCIA

IUS 2002

Compilación de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002

HEMEROGRAFÍA

Periódico Reforma (noviembre 2002-julio 2003)

Periódico La Jornada (junio 2003- julio 2003)

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

OTRAS FUENTES

<http://www.banxico.org.mx>

<http://www.shcp.org.mx>

<http://www.sat.org.mx>

<http://www.scjn.org.mx>

<http://www.todoelderecho.com>