

711
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

*NATURALEZA JURIDICA DE
LOS ACCESORIOS DE LAS
CONTRIBUCIONES.*



**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOEL SANCHEZ CELAYA



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

I N D I C E

LA NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

PAGS.

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. EL ORIGEN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	1
1.1 Elementos de la Obligación Jurídica Tributaria..	4
1.2 Elementos Subjetivos.....	4
1.3 Elemento Objetivo.....	9
1.4 El Objeto de la Relación Tributaria y Objeto del Tributo.....	11
2. EL HECHO GENERADOR.....	12
2.1 Concepto.....	12
2.2 Definición.....	13
3. EL CREDITO FISCAL.....	14
3.1 Concepto.....	15
3.2 Definición.....	17
3.3 Elementos del Crédito Fiscal.....	19
3.4 El Nacimiento, Determinación y Exigibilidad del- Crédito Fiscal.....	25
3.5 La Extinción del Crédito Fiscal.....	39
4. PRINCIPIOS JURIDICOS QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIO - NES COMO CREDITOS FISCALES.....	46

CAPITULO SEGUNDO

EFECTOS Y CONSECUENCIAS EN LA OMISION
DEL CUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES

1. LOS RECARGOS.....	61
2. LAS INFRACCIONES Y MULTAS.....	64
3. LOS DELITOS FISCALES.....	72
4. LOS ACCESORIOS.....	82
5. EL HECHO GENERADOR EN LA CAUSACION DEL ACCESORIO.	84

CAPITULO TERCERO

LA NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACCESORIOS
DE LAS CONTRIBUCIONES

1. DIVERSAS TEORIAS SOBRE LOS ACCESORIOS.....	86
2. CONCEPTO.....	89
3. DEFINICION.....	90
4. NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACCESORIOS DE LAS CON- TRIBUCIONES.....	92
4.1 Gastos de Ejecución.....	95
4.2 Los Recargos.....	102
4.3 Las Multas.....	110
4.4 La Indemnización.....	119
5. JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL.....	126
6. LOS PRINCIPIOS JURIDICOS QUE REGULAN A LOS ACCE- SORIOS.....	128

7. REGULACION DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.	143
A) Impuestos.....	144
B) Contribuciones de Mejoras.....	146
C) Derechos.....	147
D) Aportaciones de Seguridad Social.....	149
8. LOS MEDIOS DE DEFENSA.....	151
9. CONCENTRACION Y DESTINO DE LOS ACCESORIOS.....	159
10. LOS ACCESORIOS EN LA LEY DE COORDINACION FISCAL....	163
11. LA POLITICA FISCAL DE LOS ACCESORIOS FRENTE A LOS - PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	165
C O N C L U S I O N E S.....	169
B I B L I O G R A F I A.....	174

I N T R O D U C C I O N

**Los entendidos resplandecerán
como el resplandor del firma-
mento, y los que enseñan la -
justicia a la multitud, como
las estrellas, a perpetua -
eternidad.**

Daniel 12,3.

Los accesorios de las contribuciones, es la indemnización o sanción por la omisión o retraso en el pago del crédito principal o bien, por el incumplimiento a una obligación de carácter fiscal.

El crédito fiscal, que es lo principal, se origina y de termina por el hecho generador; y debe de cumplir con una serie de principios, siendo los más importantes los constitucionales. El Código Fiscal de la Federación y las demás leyes fiscales, preven la causación de los accesorios, que aún dentro de sus modalidades, comparten en gran medida la naturaleza jurídica de lo principal.

La teoría civil indica que lo accesorio sigue siempre la suerte de lo principal; en materia fiscal se ha buscado adoptar este término en virtud de la sujeción aleatoria que puede producir el incumplimiento a la obligación fiscal principal, produciéndose en consecuencia, el accesorio. Sin embargo, el accesorio en materia fiscal, no corre la misma suerte que lo principal en cuanto al tratamiento que se le da en su nacimiento, determinación y extinción.

En los últimos ocho años, los accesorios de las contribuciones han venido evolucionando y se han ajustado a las necesidades imperantes del sistema tributario mexicano.

El surgimiento de nuevas figuras como la de la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal Federal, o bien, el aumento que ha experimentado la tarifa de los recargos, por ejemplo, se debe a

La política fiscal gira en torno a una economía debilitada, obteniendo recursos y procurando no llegar más allá de la esfera jurídica del contribuyente, cuidando lo justo en la relación tributaria.

Precisar la naturaleza jurídica de los accesorios, su causación, determinación y sus formas de extinción, los principios básicos que los sostienen y el tratamiento que se les da a los accesorios en otras disposiciones fiscales, entre otras cosas más, así como las perspectivas que se perfilan en la política fiscal de México en relación con los accesorios de las contribuciones, son los puntos básicos a tratar en esta tesis.

Se espera así, aportar en cualquier medida, al Derecho Tributario Mexicano algo más en relación con los accesorios de las contribuciones, toda vez que a la fecha han sido meridianamente analizados y estudiados por los Doctrinarios Mexicanos del Derecho Fiscal.

CAPITULO PRIMERO

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El imprudente que se consagra sin vocación a un estado u oficio, no puede ni debe encontrar más que decepciones y sufrimientos; pero quien ha nacido con dotes para una especialidad, encuentra en su ejercicio la más hermosa de las existencias.

Goethe.

1. EL ORIGEN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La existencia de una obligación presupone la presencia de un derecho, elementos propios de una relación jurídica. Dentro del concepto del Derecho en el plano filosófico, político y social, es una máxima que no puede entenderse de otra manera.

En esta relación jurídica, se vinculan dos partes entendidas como acreedor-deudor y en la que debe de estar incluido el factor de efectividad, ya que el conjunto de derechos y obligaciones han de estar impregnados de coercibilidad, "...que vincula entre sí a las partes y las coloca respectivamente en la situación de ejecutar y de exigir si fuera necesario coactivamente, lo prometido." (1)

Todo derecho y obligación nace pues, dentro de una relación jurídica.

El Derecho ha sido dividido tradicionalmente, para efectos didácticos, en dos grandes grupos: Derecho Público y Derecho Privado, distinción que se ha hecho por la causa final inmediata y directa por ellos perseguidos.

En este orden de ideas, pueden distinguirse derechos y obligaciones de acuerdo con las diversas relaciones jurídicas-

(1) Galindo Garfias, Ignacio.- Derecho Civil. Ed. Porrúa. 5a. ed. 1982. pág. 31.

que se presenten, ya sea dentro del Derecho Público, ya en el Derecho Privado, atendiendo la causa final inmediata y directa que el Orden Público o Privado persiguen.

Sin embargo, en las obligaciones contempladas por el Derecho Público o Privado, existen analogías básicas o de origen que radican esencialmente en:

a) Sujetos

b) Objeto

a) Como sujetos tenemos al:

- Sujeto activo; quien en todo caso es el acreedor en la relación jurídica.

- Sujeto pasivo; quien será el deudor de la relación jurídica.

b) Como objeto de la relación jurídica se debe considerar:

- El dar.

- El hacer.

- El no hacer.

Este objeto puede cumplirse en forma exclusiva, alternativa, o, conjuntivamente, según lo dispone el artículo 1824 del Código Civil.

Hasta aquí se ha comprendido que toda relación jurídica implica necesariamente derechos y obligaciones, independientemente de la causa final inmediata y directa por ellos perse-

guidos; con elementos subjetivos en cuanto a la calidad en -- que intervienen los sujetos y; en el objetivo, en cuanto a la prestación en juego.

Existen obligaciones y derechos que se derivan del Derecho Público, como es el caso del Derecho Financiero, rama del derecho que reúne el conjunto de normas que disciplinan la - percepción, gestión y erogación de los medios económicos necesarios para la consecución de los fines del Estado.

La percepción u obtención de los medios económicos necesarios se logran mediante una regulación de los ingresos del Estado que en el ejercicio de sus funciones obtiene. Esta parte del derecho financiero es conocida como derecho fiscal.

Estos ingresos se obtienen por la tributación a la cual - estamos obligados conforme a lo establecido en el artículo -- 31, fracción IV de la Constitución Mexicana que textualmente dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

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

Esto significa que la obligación tributaria tiene como - nexo causal inmediato a la ley no estriba de ninguna otra causa como lo es prevista por el Derecho Privado, por lo que el fundamento de la obligación tributaria es única y exclusiva -

mente la ley, es decir, nace de ella y se crea de ella.

En este precepto constitucional (artículo 31, fracción-IV) se establece de una vez y en forma definitiva la relación jurídica denominada relación jurídica tributaria.

1.1.- Elementos de la Obligación Jurídica Tributaria.--
En esta relación jurídica tributaria se distinguirán los elementos subjetivos y objetivos de la siguiente forma:

1.2.- Elementos Subjetivos:

a) Sujeto Activo.

1. La Federación.
2. Estados o Entidades Federativas.
3. Los Municipios.
4. Los Organismos Descentralizados.

Estos sujetos tienen la facultad para determinar las contribuciones, establecer bases para la liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Cabe señalar que tratándose de los organismos descentralizados quienes son conocidos como organismos fiscales autónomos ellos "no obstante sus características particulares conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a

cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las oficinas Federales de Hacienda." (2)

b) Sujeto Pasivo.

- Los mexicanos

La Constitución Política, señala que los mexicanos somos los únicos obligados al pago de las contribuciones, pero el criterio sostenido por el Código Fiscal de la Federación, es muy preciso al señalar en su artículo lo. que;

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros en casos de reciprocidad, no es-

(2) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.- Principios de Derecho Tributario. Ed. Pac., 2a. ed., 1986. pág. 106.

tán obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos de esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

De aquí que no sólo los mexicanos tengan esa obligación de contribuir para los gastos públicos sino que abarca también a los extranjeros que se coloquen en la hipótesis de causación de un impuesto.

A juzgar por los autores, de la doctrina, se puede desprender que también se encuentra dentro de la relación jurídica tributaria los sujetos o entidades que no cumplan con la calidad de mexicanos señalado así por el artículo 33 en relación con el artículo 30 de nuestra Carta Magna.

Esto significa, conforme al artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, que el derecho del Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta, e inclusive su domicilio o nacionalidad, así como otros factores que pudieran ser determinantes dentro del derecho civil, (la capacidad, sexo, edad, estado civil, religión, ocupación, arte, oficio o profesión) tiene como fundamento básico una situación de hecho en la que existe una sujeción o un nexo que obliga a éstos a jugar un papel

importante dentro de las finanzas públicas del Estado, como medio idóneo para proveer a éste de los medios económicos -- aplicables convenientemente a la satisfacción de los servicios públicos que beneficien a la comunidad.

Esta sujeción de hecho, fundada en el beneficio obtenido por la actividad del Estado es la que genera que nuestro Código Fiscal contemple a otros sujetos distintos a los mexicanos.

Es así como el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación señala en su última parte, lo que es una empresa y lo que se entiende por un establecimiento, cuando dice:

"Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrolle, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales".

Estas actividades empresariales son las que generan precisamente un flujo económico dando lugar a una serie de relaciones jurídicas y de hecho que necesariamente son contempladas por el derecho.

Por eso es que en la relación jurídica tributaria intervinen como sujetos pasivos, no solamente los mexicanos, sino toda aquella persona, empresa o establecimiento que, inclusive no siendo mexicanos tienen obligación de contribuir para los gastos públicos, conforme lo disponen las leyes.

Otros Sujetos Obligados.- Ahora bien, además de reconocer al sujeto pasivo como tal en la relación jurídica tributaria, es necesario mencionar que éste se encuentra en una responsabilidad por situaciones o circunstancias previstas por la ley para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria. Ya se ha dicho que en el derecho tributario el concepto de deudor es mas amplio que en otras ramas de derecho. Al referirse a que el sujeto pasivo se encuentra frente a una responsabilidad ante la obligación del crédito, ello se debe a diversas causas ya como atinadamente señala Emilio Margain Manautou cuando dice: "Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya sustituido al deudor primitivo voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo por parte del que le dió nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra objetivamente al pago de un gravámen no cubierto por el deudor primitivo." (3)

(3) Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del --
Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria-
Potosina. 1985. págs. 285 y 286.

1.3.- Elemento Objetivo:

Contribuir para los gastos públicos.

Partiendo de la base constitucional se tiene que el motivo de la tributación es el gasto público, ya sea para la Federación, Estados y Municipios, sin dejar de tomar en cuenta al Distrito Federal. Este es pues, el objeto principal: Contribuir.

La forma de cumplir objetivamente es con aquella obligación que se refiere a un dar. Esta ha sido considerada la forma tradicional de cumplir dentro de las diversas formas de liberación de la obligación, como lo son el hacer, el no hacer y el tolerar.

En el momento en que se actualiza la hipótesis prevista por la norma, será en ésta en donde se señalará la manera de liberarse de la obligación tributaria y en la que se podrán generar, además, una serie de obligaciones, ya sean éstas -- constitucionales, administrativas, procesales y penales; con ello se afirma que el fenómeno de la obligación tributaria no podrá concebirse aisladamente, sin considerar otros aspectos obligacionales del Derecho.

Sin embargo, como se señalaba anteriormente, la obligación tributaria constriñe al contribuyente a la realización de conductas que conforman la eficacia del sistema fiscal tributario, y que puede equipararse a las obligaciones de hacer, no hacer y hasta la de tolerar, a estas conductas, a las cua-

les efectiva y realmente está sujeto el contribuyente, se les denomina obligaciones tributarias formales. Puede señalarse - como ejemplo de cada una de ellas, las siguientes:

a) De hacer:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes,
- Hacer retenciones del impuesto cuando lo indique la ley,
- Presentar declaraciones periódicas o anuales.

b) Como obligaciones formales de no hacer:

- Llevar doble juego de libros de contabilidad.
- Tener doble registro federal de contribuyentes,
- Obstaculizar el ejercicio de las facultades de las autoridades hacendarias,

c) Como obligaciones formales de tolerar se encuentran - las siguientes:

- La práctica de diligencias realizadas por las autoridades fiscales (Art. 13 C.F.F.)
- En las facultades de comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la revisión de declaraciones, de contabilidad o en la práctica de visitas domiciliarias, dictámenes emitidos por Contador Público, avalúos y verificación de bienes vigilando que se den cumplimiento a las disposiciones relativas al control de cambios y recabar de

empleados y funcionarios públicos, los informes y datos relativos a la realización de sus funciones.

Es entonces que para la consecución del objeto de la relación jurídico tributaria y, para que el fisco pueda asegurar la obtención de estos ingresos, se incluye el elemento de efectividad, y es así como al sujeto pasivo se le han añadido otras obligaciones que conformen su conducta contributiva. Es entonces preciso señalar, que el incumplimiento de cualquiera de las dos obligaciones, sustancial o formal, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, se hará acreedor a una sanción.

1.4.- El Objeto de la Relación Tributaria y Objeto del Tributo. Por último, en relación con el elemento objetivo de la relación jurídico tributaria, es pertinente citar a Giuliani Fonrouge, en su obra Derecho Financiero, respecto del objeto de relación tributaria y el objeto del tributo.

"Teniendo en cuenta el planteamiento general ejecutado al tratar el concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, al pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o en la entrega de cantidades o de cosas en las situaciones especiales en que el tributo se ha fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley

establece como determinante del gravamen: La posesión de riqueza (capital o renta) realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo. El objeto del tributo, pues, constituye el presupuesto de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediante de aquel. Dos cuestiones distintas pero, indudablemente, vinculadas entre sí." (4)

2. EL HECHO GENERADOR.

Se ha visto, que es el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución en donde se establece, en primera instancia, la obligación de contribuir para los gastos públicos, sin que ésta quede debidamente establecida, determinada, cuantificada y delimitada, sino hasta que las leyes fiscales lo señalen.

No será sino hasta entonces, cuando la relación jurídica tributaria quede definida, señalándose a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, así como también la época de pago en la que se debe de cumplir con la obligación contributiva.

2.1.- Concepto.- Será en las leyes fiscales en las que se establezca la obligación específica de contribuir; conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en los dis

(4) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Depalma, Buenos Aires, 1970, pág. 394.

positivos fiscales que se encuentren vigentes dentro del lapso en que ocurran; tal norma se encuentra en el artículo 60., del Código Fiscal de la Federación.

Las situaciones de hecho o jurídicas previstas por la ley serán gravadas, ya sea la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, y que vienen a configurar lo que ha sido denominado por la doctrina el hecho imponible o el objeto de la obligación tributaria.

Estos acontecimientos previstos por las Leyes, son las hipótesis normativas que originan la determinación del crédito fiscal, sucediéndose así la obligación sustantiva dentro de la relación, es decir, el dar; y desencadenándose la obligación formal como lo es el hacer, el no hacer y el tolerar.

Esta hipótesis normativa o hecho imponible; dar, hacer, no hacer y tolerar, cobra vida hasta que el sujeto pasivo realice lo previsto por la norma, esta realización del hecho se le denomina hecho generador.

2.2.- Definición.- El hecho generador es el que se encadrará al tipo señalado por la ley, es decir, la conducta del sujeto pasivo será la que genere un crédito fiscal previsto por la ley.

No obstante que se delimita la causación del crédito, la verdad es que existe en cierto grado, una ignorancia en la aplicación de la ley, porque una vez que se encuentra ubicado

el sujeto pasivo dentro de la obligación sustancial, es decir, en la obligación de dar, automáticamente entra en otra serie de obligaciones de carácter formal como lo es el hacer, el no hacer e inclusive hasta el tolerar, para que la obligación principal o sustancial se llegue nuevamente a cumplir sin "ningún problema", una vez que se haya observado, como ya se dijo, las obligaciones formales. En el caso de que por alguna circunstancia no se hayan observado estas formalidades por parte del sujeto pasivo, lo más seguro es que se genere una sanción por esta omisión o por el retraso.

3. EL CREDITO FISCAL.

Se sabe que el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente la erogación de recursos y de realizar gastos; y que será el mismo Estado quien buscará allegarse de los recursos necesarios para ello.

Como ya se dijo, será el Derecho Financiero quien regulará este aspecto de la vida del Estado en razón de que se encuentra íntimamente vinculada a la actividad financiera del Estado, en el desarrollo de sus funciones públicas y su sostenimiento.

Para ello se ha distinguido al Estado como un ente con personalidad jurídica y patrimonio propio.

La personalidad se le da en función de su actividad pública por ser una persona jurídica colectiva. En su patrimonio--

nio el Estado se allega tanto bienes muebles así como bienes inmuebles y los derechos y obligaciones cuyos orígenes pueden ser diversos, así el Estado puede tener créditos a su favor y obligaciones a su cargo, tal y como lo puede tener una persona física.

De este breve análisis, serán los créditos fiscales los estudiados como parte del patrimonio del Estado y cuya obtención se alcanzará mediante los procedimientos jurídicos establecidos por la Ley.

El maestro Gabino Fraga distingue que: "Los créditos del Estado pueden originarse, bien como consecuencia de un acto de soberanía, o bien como resultado de un acto en que el Estado interviene, con su carácter semejante al que tiene un particular en los actos jurídicos de la vida civil". (5)

3.1.- Concepto.- El artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación establece la forma en que el Estado, en un acto unilateral de soberanía impone créditos de carácter fiscal - siendo ésta una carga impuesta al particular o en general al sujeto pasivo de la relación tributaria y que se encuentra regida por leyes del Derecho Público de carácter fiscal.

Así, el mencionado artículo del código fiscal, conceptúa al crédito fiscal de la siguiente manera:

(5) Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 1977 Pág. 1027.

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

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

Este derecho es originario del Estado y alternativamente de los organismos descentralizados, quienes ya se dijo, forman parte de la relación jurídico tributaria, generalmente como sujetos activos.

Las contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, incluyendo a las que se deriven de las responsabilidades que el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena, son créditos fiscales y son ingresos para el Estado, denominados ingresos de la Federación.

El Estado, así como los organismos descentralizados que coadyuvan en las actividades de interés público, tienen el derecho de percibir ingresos provenientes de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios y los demás que se ori

ginen por así establecerlo el Código Fiscal y las demás disposiciones fiscales. Estos créditos fiscales, son ingresos de la Federación que constituyen parte del patrimonio del Estado.

El crédito fiscal debe de entenderse:

1. Como derecho irrestricto del Estado y sus organismos-descentralizados para que a través de éste se sostenga el mantenimiento y desarrollo de sus funciones públicas.
2. Como ingreso del Estado que conforma la universalidad de su patrimonio.
3. Como un ingreso, cuya fuente inmediata lo encuentra en:
 - a) Las contribuciones.
 - b) Los productos.
 - c) Los accesorios de ambos.
 - d) Los que tenga derecho a exigir el Estado a los particulares y a sus servidores públicos.
 - e) A través de aquellos a las que las leyes fiscales señalen como tales y los que tenga derecho a percibir el Estado por cuenta ajena.

3.2. Definición.- El crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado a percibir por concepto de ingresos de la Federación, conformando así su patrimonio de acuerdo a lo que establezcan las leyes.

El crédito fiscal por sí solo no llega a tener sentido -

si no se plantean los elementos y las bases para definir al crédito fiscal, logrando que éste sea eficaz.

El crédito fiscal, antes de que nazca, sea determinado, liquidado y exigido al sujeto pasivo de la relación tributaria, debe de cumplir con los lineamientos básicos que se encuentran establecidos en la ley.

Así se tiene que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares y las que señalan las excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma legal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

El citado artículo es claro al establecer que la interpretación de estas cargas deben de ser en forma estricta; esto significa que los métodos existentes y estudiados por el derecho como lo son la interpretación literal, la extensiva, la restrictiva y la exegética, no tienen lugar en la interpre

tación de las disposiciones que impongan cargas, señalen excepciones, así como también las sanciones a las infracciones cometidas previstas por la ley. Por otra parte el mismo artículo indica que fuera de estas cargas y sus excepciones, puede ser aplicable cualquiera de los métodos de interpretación, pudiendo, incluso, acudir a las disposiciones del derecho común siempre y cuando no contraríen lo dispuesto por las demás normas fiscales.

3.3.-Elementos del Crédito Fiscal.- Ahora bien, dentro de la interpretación estricta que se realice a los dispositivos fiscales que impongan cargas a los particulares, se debe observar al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, elementos que precisan al destinatario, lo que se grava, en función de qué y cuánto se le va a gravar.

Así tenemos que:

A. Los Sujetos.- Es indispensable precisar quiénes son - sujetos que conforman la relación tributaria y ellos son:

1) Los sujetos activos:

- a) La Federación
- b) Los Estados
- c) Los Municipios, y
- d) Los Organismos fiscales autónomos.

2) Los sujetos pasivos:

- a) Personas Físicas

- b) Personas morales;
- c) La Federación, los Estados, los Municipios, los organismos fiscales autónomos, y
- d) Las unidades económicas.

Incluye además, a los responsables solidarios en cualquiera de las cuatro categorías que se apersonen con el deudor originario.

B. El Objeto.- El objeto de esta relación jurídica, se hace consistir en la fuente directa del gravámen, así entonces se tiene a los bienes o a la riqueza a través de los cuales se obtiene la cantidad necesaria para pagar una contribución, siendo en sentido lato el conjunto de bienes de un particular que son susceptibles de producir una renta.

Esta renta se constituye esencialmente por los ingresos en moneda o en especie que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambas, como el ejercicio de una profesión.

La renta puede estarse combinando continuamente o bien se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario.

El objeto al que se refiere para determinar el crédito fiscal varía, según a ley, a lo que se refiera el gravámen, o dicho de otra forma, a la fuente de la renta que se busca gravar, en este caso la renta puede ser periódica, regular, de fuente permanente, o bien puede ser ocasional y de fuente no

permanente.

Se puede concluir, que si bien existen diversos gravámenes que afectando distintos objetos, recaen a fin de cuentas en una renta, esta definición del objeto dentro de la relación jurídica para determinar el crédito fiscal, puede ser entendida en el aspecto formal ya que desde el punto de vista material este objeto lo vendría siendo una cosa mueble o inmueble, un acto o un documento.

C. La Base.- La base es el elemento quantum o ad valorem en la que se determina la carga del sujeto, considerando la renta percibida o el valor de un bien mueble o inmueble.

La base es un elemento del que no se puede prescindir bajo ninguna circunstancia. En la medida de que si no se ha fijado la renta gravable o si un bien no ha sido valuado se estará necesariamente en la actitud de cuantificarlo presuntivamente o ad valorem, respectivamente.

Al respecto existe ya jurisprudencia que se refiere a la base; ésta se encuentra visible en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, correspondiente al Pleno, Tesis 49 y 50, páginas 94, 95 y 96, que a la letra dice :

"IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SENALARLAS.- La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma Ley que los establece, cuando menos, ésta debe de fijar las bases generales necesarias para que las autoridades en

cargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal".

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 Constitucional en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede el margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida".

D. Tasa o Tarifa.- Las tarifas, según el maestro Flores-Zavala (6) son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

(6) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas.- Mexicanas Ed. Porrúa, México, 1985. pág. 110

La tarifa es, efectivamente, la unidad en que se va en -
cuadrando el sujeto pasivo y en la cual va a ser "medido" pa-
ra contribuir.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política-
señala que se debe de contribuir de la manera proporcional y-
equitativa que dispongan las leyes.

El concepto de proporcional y equitativo, no debe de en-
tenderse como sinónimos, en razón de que lo proporcional -
atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la -
equidad, en que se trate igual a los iguales y desigual a los
desiguales.

Las leyes fiscales que establecen las tarifas y que no -
reúnan los requisitos de proporcionalidad y equidad exigida -
para el caso son inconstitucionales, de ahí que existan tari-
fas por proporción, progresivas y fijas.

Véase la siguiente tesis de jurisprudencia, misma que se
refiere a la inconstitucionalidad de una tarifa por no guar -
dar proporción ni ser ésta equitativa.

"IMPUESTO PREDIAL. LA TARIFA CONTENIDA EN EL-
ARTICULO 41 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPAR-
TAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL VIOLA EL ARTICU-
LO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- La tari-
fa contenida en el artículo 41 de la ley de-
Hacienda del Departamento del Distrito Fede-
ral carece de los requisitos de equidad y -
proporcionalidad que a todo ordenamiento fis-
cal obliga a satisfacer la fracción IV del -
artículo 31 de la Constitución Política de -
los Estados Unidos Mexicanos. De conformidad-

con la tarifa de que se trata, el legislador ha considerado iguales, en función de la tasa impositiva, a los causantes que tienen predios cuyo valor catastral fluctúa entre un renglón inferior y otro superior de las tasas de la propia tarifa; pero considera -- que son desiguales respecto de aquellos, los causantes cuya situación jurídica se encuentra determinada por un valor catastral que exceda, aunque sea en un sólo peso, el citado renglón superior, los cuales quedan sujetos a la tasa mayor siguiente. La estimación anterior otorga un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes, pues cuando la diferencia entre un valor catastral y otro es la mínima de un peso el legislador considera que son situaciones desiguales. En este orden de ideas, al rebasar los causantes un renglón de una cantidad mínima y al quedar comprendidos en el renglón siguiente, les resulta un aumento considerable de la tasa, aunque la suma gravada no se incrementa en la misma proporción; y si se tomó en cuenta que la tarifa progresiva del impuesto predial grava los valores catastrales tomados en su totalidad y no solamente en la porción que excedan de cada renglón, opera un salto cuantitativo en la tasa, la cual resulta desproporcionada en relación con otro valor catastral que apenas llegue al tope de dicho renglón."

Esta es la Tesis 45 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985 en su parte correspondiente al Pleno.

Para concluir se dirá, que en el caso del impuesto sobre la renta, la ley emplea tarifas, o sea, escalas basadas en el valor de la percepción en dinero. Dentro de las tarifas existe: la tasa proporcional, es la que toma en cuenta el importe de los ingresos o utilidad que aumenta en relación con el mismo; y en la tasa progresiva es en la que se introducen -- aumentos adicionales a la tasa proporcional, conforme vaya aumentado la percepción o los ingresos.

Así que el crédito fiscal, en una definición propuesta, es aquella carga al particular que para el pago de contribuciones, infracciones y sanciones, incluyendo los casos de excepción contenidas en las disposiciones fiscales, mismas que deberán señalar irrestrictamente, el sujeto, objeto, base, tarifa o tasa y respetando los principios constitucionales contenidos en la fracción IV del artículo 31.

3.4.- El Nacimiento, Determinación y Exigibilidad del Crédito Fiscal.- Hasta ahora se ha conceptualizado al crédito fiscal como la cantidad económica debida al Estado, proveniente de contribuciones, aprovechamientos y los accesorios de ambos, es decir, que se le ha apreciado en un primer plano como el derecho del Estado para cobrar una cantidad que ya se ha originado por los sujetos pasivos.

Al conocer su naturaleza, determinando sus elementos básicos para que pueda existir el crédito, ha sido trabajo de una definición antes explicada. Ahora, corresponde sistematizar lo conceptualizado y definido para que el crédito fiscal opere con eficacia, resultado de un orden lógico-jurídico y de un proceso justo de recaudación.

Resulta evidente que uno de los momentos más importantes que anteceden al cumplimiento de la obligación fiscal, es sin duda alguna la determinación, que significa cuantificar en cantidad líquida lo que el sujeto pasivo conoce que ha causado, o la autoridad fiscal presupone, para que en su oportuni-

dad esta liquidación sea exigible. Así se sabrá que, hasta que es efectuado el pago del crédito, se ha cumplido con la obligación tributaria.

Lo que se estudia en este momento, no es la situación abstracta estudiada en el concepto y en la definición del crédito fiscal, sino la situación concreta del nacimiento de la obligación fiscal, su liquidación y su exigibilidad hasta una vez hecho el pago, situaciones que ligan en todo momento al sujeto pasivo. Las leyes definen el concepto y el objeto de las contribuciones, igualmente señalan a las personas que están obligadas a cumplirlas y las sanciones para el caso de infracción; pero para que exista el crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se ubique dentro de la situación jurídica que defina la ley, es decir, tiene que concurrir al mismo tiempo el hecho imponible y lo previsto por la ley, y que le sea realmente aplicable surgiendo así el hecho generador.

El Tribunal Fiscal de la Federación en Pleno emitió un fallo el 27 de febrero de 1958, diciendo:

"Manuel Morselli, en su Compendio de Ciencias de las Finanzas, indica, al puntualizar los elementos del impuesto, que "el objeto es el acto o situación, o hecho en relación al cual es aplicado el impuesto". Mario Plugiese, en su Derecho Financiero, indica que "el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta o realiza el hecho jurídico, al cual la

ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo". A.D. Giannini en su libro Instituciones de Derecho Tributario expresa que "la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la cual la ley vincula todo impuesto singular y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo". Sin embargo, la expresada situación de hecho puede ser más o menos compleja y que varía según la clase de impuestos, se descompone en los elementos distintos: uno, es la cosa, el acto, el hecho, que constituyen, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo en relación con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo".

De esta transcripción se desprende que siempre existirá un sólo momento que se descompone en la cosa, el objeto y el hecho, y que se aplicará de diferente forma según la clase de impuesto, o leyes tributarias.

Así que una vez dadas estas circunstancias para el nacimiento, se procederá a la determinación del crédito fiscal. Ahora véase este fallo del Tribunal Fiscal cuando dice: (7)

"La relación tributaria tiene diversas etapas que distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea "el acceramiento", según la expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad."

(7) Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo 12, pág. 5896.

Se distinguen, entonces, tres etapas en la consecución - del crédito fiscal; su nacimiento, liquidación y exigibilidad. Por lo que se refiere a nuestra legislación, el artículo 60.- del Código Fiscal de la Federación, plantea las tres etapas - cuando dice:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las - situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les - serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expi- dan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en con - trario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determina- ción, los contribuyentes les proporcionarán la información ne cesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su cau sación.

Las contribuciones se pagarán en la fecha dentro del pla zo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de dis- posición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración- que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del - plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos estableci

dos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas las enterarán a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior, al de terminación de período, de la retención o de la recaudación respectivamente.

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

III.- Derogada.

En casos de contribuciones que se deben pagar mediante retención aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de los créditos fiscales deberá de obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora."

Al estudiar el hecho generador, se tocó el primer párrafo del artículo transcrito, y se vió como las realizaciones - de situaciones jurídicas o de hecho constituían el nacimiento de las contribuciones, el artículo es claro al establecer que sólo serán las contribuciones las que se causan conforme se - realizan las situaciones jurídicas o de hecho, mismas que se encuentran previstas en las leyes fiscales vigentes. Pero no así quedan comprendidas, por el primer párrafo del artículo - en cita, los siguientes créditos fiscales:

- a) Los productos.
- b) Los accesorios tanto de las contribuciones como de los aprovechamientos.
- c) Los que tenga derecho a exigir el Estado a los particulares y a sus servidores públicos.
- d) Aquellos llamados créditos fiscales a los que las leyes señalen como tales y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Sin embargo tal apreciación es inexacta, por que aún cuando pretenda hacerse una interpretación estricta de este artículo, la realidad es que los productos también se causan y na ce un crédito fiscal y se exige al revestir éstos el carácter de obligacional, así también los accesorios, ya de contribuciones, ya de productos y los que tenga derecho a percibir el Estado de los particulares o de sus servidores públicos, o bien los que la ley les dé ese carácter, todos ellos como créditos fiscales tienen que nacer y son obligaciones fiscales que de-

ben de ser determinados así como tener que ser exigidos.

Es cierto que se presentan variantes para cada uno de -- los créditos fiscales enumerados ya que si bien, en el caso - específico de las contribuciones, la determinación la podrá - hacer el contribuyente o bien la autoridad fiscal, pero en el caso de aquellos créditos fiscales a los cuales tenga derecho a exigir el Estado por alguna operación en el ejercicio de - sus funciones de derecho público, la determinación de crédito a favor del Estado será siempre calculado por él mismo, en ra zón de que no está a cargo del particular que realice el he - cho para que cuantifique el costo del servicio materia de la - operación, sino como toda operación de compra venta o en el - que se otorgue la explotación de obras de dominio público, si fuera el caso como ejemplo, será el Estado quien cuantificará el valor del servicio que presta al realizar el acto o llevar a cabo la concesión. Por eso no obstante que el artículo 60.- del Código Fiscal de la Federación, se refiera expresamente a las contribuciones, lo cierto es que también los demás crédi- tos fiscales se causan conforme se realicen las situaciones - jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran, aunque varíen en su determinación y - en su exigibilidad.

El hecho es que el presente trabajo se circunscribe a lo relativo a las contribuciones y no así a los demás créditos - fiscales, anteriormente anunciados.

Mientras tanto, se dirá que nuestra legislación señala, en relación a las contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones, por participar de la naturaleza de las contribuciones -por así señalarlo el artículo 2o. del Código Fiscal- una vez que se causan, en primera instancia, son determinadas por los contribuyentes, salvo disposición expresa en contrario.

En el caso de que las autoridades fiscales lo determinen, los contribuyentes deberán proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

La determinación viene siendo la conjunción de problemas que se ubican en una unidad indivisible, misma que se compone de la verificación de la causación del tributo y el "acertamiento", nombre dado por la teoría italiana, consistente en la determinación de la contribución.

La teoría italiana, representada en este caso por Mario Plugiese, expresa: (8) que: "...la declaración existe y la de terminación de las bases para su liquidación son un sólo acto, que si bien reviste dos fases o etapas sucesivas, éstas no admiten separación, pues ambas son igualmente indispensable

(8) López Martínez, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Ecasa. -pág. 117

bles para que surja el derecho del Estado, en cobro de una --
prestación individualizada."

El maestro Luis López Martínez, en su obra Derecho Fis -
cal Mexicano, cita al tratadista Mario Plugiese, (9) explican -
do las interrogantes de la determinación del crédito fiscal -
cuando dice: "Puesto que el momento característico para el na -
cimiento de la obligación tributaria es aquel en el cual se -
manifiesta el hecho al que la ley condiciona la obligación -
del ciudadano de pagar el tributo se presentan dos problemas -
esenciales que constituyen dos aspectos del mismo problema. -
¿Cómo puede el Estado comprobar que el hecho jurídico se haya -
verificado, y por ende nacido la obligación? Y cuando se haya
comprobado que el hecho jurídico se ha verificado, ¿cómo pue -
de el Estado determinar la medida de la prestación adeudada, -
es decir el objeto de la obligación? Es evidente la importan -
cia fundamental de la resolución de los dos problemas. Sin re -
solver el primero, la norma jurídica tributaria no se realiza
y el Estado no está en condiciones de hacer valer sus dere -
chos. El estudio de la institución del 'acertamiento' deberá -
indicarnos como y por cuáles procedimientos el Estado llega a -
comprobar la existencia de uno de los elementos indispensables
-el hecho jurídico-para el nacimiento de la obligación. Sin -
resolver el segundo problema, el derecho del Estado no podría
salir de una fase de derecho puramente genérico y abstracto, -
pues aún cuando se acertare la existencia de un hecho previs-

(9) Idem. pág. 119

to en la ley tributaria, todavía no se determina cuál es la prestación pecuniaria que el órgano público tenga derecho de exigir concretamente.

Estas observaciones son un corolario de las antes hechas sobre la 'unidad indivisible' del proceso formativo de la obligación tributaria. Si coordinamos pues, las varias fases de que consta ese proceso, según su orden lógico-jurídico, tendremos la sucesión cronológica siguiente: a) Nacimiento de la obligación en el momento característico en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley; b) 'Acertamiento' de carácter histórico de la realización del fenómeno indicado en la letra a). c) "acertamiento" de la medida de la obligación."

Es la determinación el momento más importante de la contribución y del crédito fiscal en general, por que es cuando se sabe cuál es el adeudo que se tiene con el fisco federal, de tal manera es su importancia que aunque se tenga la certeza de quienes son los sujetos del impuesto y hasta que tarifa se podría aplicar, ya sea tarifa fija o ad-valorem; así como la base sobre la cual se va a aplicar, que si no se determina no se sabrá lo que el fisco tiene derecho a exigir.

La certeza de este crédito en cantidad líquida puede ser determinada por el sujeto pasivo, esta obligación impuesta al contribuyente por el artículo 6o. del Código fiscal, es una obligación formal, así que aunque la autoridad fiscal realice el procedimiento para llevar a cabo la determinación de la con

tribución, el sujeto se encontrará frente a la misma obligación fiscal formal de tolerar la revisión que realice las autoridades fiscales para tener el "acertamiento" del crédito.

Dentro del sistema de autodeterminación, la declaración juega un papel de mayor importancia, ya que al sujeto pasivo le corresponde la aplicación de los preceptos legales y la valorización de los supuestos previstos en los propios ordenamientos, independientemente de su aspecto informativo a la autoridad que presenta la declaración.

En efecto, la autodeterminación cumple con dos aspectos importantes para el manejo de las finanzas públicas; el precisar el monto de la contribución debida al fisco y el mero hecho de informar a la autoridad proporcionándole los datos solicitados a través de los formatos de las declaraciones anuales, cuatrimestrales, mensuales, y complementarias, ya que mediante esta información el Estado podrá planear sus gastos públicos.

Puede ser que la determinación que lleve a cabo la autoridad fiscal, se deba a que el contribuyente haya cometido una serie de actos u omisiones que la disposición fiscal señala como supuestos de procedencia para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, por ejemplo, (Art. 55 del Código Fiscal) y debe de entenderse su aplicación como una sanción por parte de la autoridad, a consecuencia de la realización de los supuestos previstos y que generalmente se identifican con la omisión de ingresos, falta de presentación de declaraciones, deficiencia en la contabilidad, alteraciones a la mis

ma, obstaculización de las facultades de comprobación.

Para abundar un poco más, respecto a la determinación, el maestro Humberto Delgadillo G., (10) cita que durante algún tiempo se discutió la naturaleza de la determinación, ubicándola en el sentido de que si era una manifestación declarativa del crédito o constitutiva del mismo. En nuestra legislación se habla acerca de obligación fiscal y crédito fiscal, pero evidentemente resulta claro el tratamiento que se le ha dado por nuestro Código, así por ejemplo se tiene que la obligación fiscal nace al realizarse el hecho generador, como ya se ha explicado, pero el crédito fiscal nace en cuanto se ha determinado o cuantificado el crédito, es decir, se tiene la certeza en cuanto a lo que es lo debido en cantidad líquida al Estado.

Para concluir este punto, se puede decir que la determinación es la etapa, dentro de la obtención de la contribución, por la cual se cuantifica lo debido al Estado y que en esta determinación por regla general puede ser hecha por el sujeto pasivo y sobre una base cierta o por el fisco federal sobre una base presuntiva o estimada, o bien, puede ser mixta alternando ambos sujetos de la relación sin perder de vista que el Estado puede ejercer sus facultades de revisión según las atribuciones que las leyes fiscales señalen.

(10) ob. cit. pág. 93

Por ello es que la determinación tiene un carácter declarativo de la obligación fiscal y es constitutivo del crédito-fiscal constatándose la existencia de todos los elementos a - saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa en todos los casos.

La exigibilidad.- Emilio Margain M., (11) en su Derecho-Tributario Mexicano, explica respecto del momento del pago - del crédito fiscal en función de que éste es exigido de la - siguiente manera:

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

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

La exigibilidad del crédito fiscal representa la culminación del proceso jurídico tributario, la coronación de la - obligación fiscal, pero es también el momento en que las controversias entre el contribuyente y el fisco surgen y los problemas de tributación se hacen patentes. Para estudiar la exigibilidad del pago, se analizará primeramente lo señalado en-

(11) Ob. cit. pág. 306

en el artículo 6o. del Código Fiscal, cuando en su párrafo cuarto expresa:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del --plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de --disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declara --ción que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro --del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de --contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las perso --nas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 7 del mes de calendario in --mediato posterior al de terminación de período de la retención o de la recaudación respectivamente.

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

El citado artículo no indica en qué momento específico --debe realizarse el pago de la contribución, pero sí establece la base general para que se reproduzca el pago del crédito, --esto es, que serán las leyes específicas las que indicarán --el plazo en el que se debe de cumplir con la obligación.

La declaración que haga el particular, no es un acto de --autodeterminación del crédito, pero es al mismo tiempo la forma material en que el sujeto pasivo cumple.

Se puede decir que el instrumento en que se exige el cumplimiento, es la declaración que se presente ante las oficinas autorizadas.

Ahora bien, por cuanto a la declaración, el simple hecho de presentarla en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda, implica la exigibilidad del pago. Véase ahora el último párrafo del artículo 31 del Código Fiscal en el que dice:

"...Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate."

Si la determinación que deba de hacer el particular mediante la declaración, en un período de 15 días, no es presentada, esto significa que será hasta el día 16 en que podrá ser exigida dicha prestación.

Se debe considerar que, fijado el importe de la obligación, necesita, para ser exigible, que el deudor sea conocedor de la deuda fincada a fin de que la pague.

3.5.- La Extinción del Crédito Fiscal.- Se ha mencionado en párrafos anteriores que la extinción lisa y llana de la contribución o de cualquier otro crédito fiscal es a través del pago. Pero no solo el pago es la única forma de extinción de la deuda fiscal.

Antes de entrar a este estudio, se analizará brevemente dos figuras que limitan a la exhibibilidad del crédito ya sea en la facultad de la autoridad para la revisión así como para exigir el pago, ambas se ven limitadas por el simple transcurso del tiempo. Una es la caducidad y otra es la prescripción.

La caducidad opera antes de que nazca el crédito fiscal y sólo afecta a las facultades que tiene la autoridad fiscal para determinar el crédito. Así lo prevé el artículo 67 del Código cuando dice:

"Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

1.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III.- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente."

La prescripción, en cambio, opera a partir de la fecha en que el pago pueda ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en el caso de interposición de algún recurso administrativo y se interrumpe en cada gestión de cobro. Los particulares pueden solicitar la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales. Ahora es pertinente citar al artículo 146 del repetido Código.

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe en cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al

deudor o por el reconocimiento tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

La cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

Las obligaciones fiscales o tributarias -dice el maestro Luis H. Delgadillo G.- (12) "...tanto la sustantiva como las formales tienen un proceso de nacimiento, existencia y extinción, toda vez que como fenómenos jurídicos no pueden permanecer para siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. ...su extinción se dá con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto a un mandato legal, la recepción de una inspección, etc., serán el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal."

(12) Ob. cit. pág. 117

Así es que las obligaciones fiscales sustanciales se extinguen, además de a través del pago y de la prescripción mediante:

- La compensación
- La condonación
- La cancelación

A) La compensación es regulada por el artículo 23 del Código Fiscal; es una de las formas de extinguir el crédito fiscal en la que el contribuyente obligado a pagar mediante declaración puede compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención. Para que proceda la compensación es necesario que se trate de la misma contribución y deberá incluirse en ellas los accesorios, sin embargo el mismo precepto ofrece la excepción para el caso de que se compense contra otro tipo de contribución previa autorización expresa de las autoridades fiscales. En los casos en que no proceda la compensación, se causarán recargos a partir de la fecha de que la compensación se haya tratado de efectuar.

B) La condonación viene a ser una de las formas más felices de la extinción del crédito fiscal. Entendida la condonación por los artículos 39 y 74 del Código Fiscal que señala que la condonación es una remisión o perdón de la deuda sea una contribución o una multa.

Así se tiene que el artículo 39 del mencionado Código señala que el Ejecutivo Federal tiene la facultad de condonar -

el pago de las contribuciones y sus accesorios cuando así lo disponga mediante resoluciones de carácter general cuando se hayan afectado o se trate de evitar 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, inclusive en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La condonación puede ser total o parcial.

Pero en el caso de multas por infracciones, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien podrá discrecionalmente condonarlas.

Es importante, de igual forma, la interpretación estricta en el sentido de saber que es lo que se quiere afectar o bien en que casos podrá condonarse una multa ya que por parte del Ejecutivo Federal, mediante la expedición de reglas generales, podrá condonar la contribución y sus accesorios; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en resoluciones que así lo determinen, en el caso de condonación de multas por infracciones cometidas a las leyes fiscales.

Para que proceda la condonación es necesario que la multa haya quedado firme al grado de que no haya ningún medio de defensa para impugnarla o algún acto conexo que pudiera motivar la impugnación.

C) La cancelación.- El último párrafo del artículo 146 -

del Código dice:

"La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

Ello significa que no precisamente se extingue el crédito fiscal sino que por incosteable esa deuda se cancela, así como también por insolvencia del deudor, según declara el Código, sin embargo en cualquiera de los dos supuestos, el artículo de referencia es claro al precisar que no se liberará de su pago al deudor, pero no dice que si una vez cancelado y superado el impedimento del pago, esta cancelación puede ser levantada.

Cabría aquí agregar una forma más de extinción del crédito fiscal distinto a los tradicionalmente enumerados y manejados por la doctrina, esta figura extintiva del crédito fiscal se desprende de la simple lectura de los artículos 150, fracción III y 151, fracción I del Código Fiscal de la Federación, cuando establece que las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, así como el importe de los accesorios que se originen, después del requerimiento de pago al deudor y sin que dicho pago se hubiese efectuado, podrá adjudicarse los bienes que hayan sido objeto de embargo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Con la adjudicación a favor del fisco federal, se extingue para éste la deuda fiscal del contribuyente.

La Exención.- La Exención no constituye propiamente una forma de extinción del crédito fiscal o de la obligación fiscal, en todo caso constituye una liberación del pago como un privilegio por razones de equidad, conveniencia o política económica.

La exención, por tanto, no puede ser entendida como una forma de extinción del crédito debido, en razón de que éste no se ha dado, inclusive el crédito no ha nacido, aunque se hayan dado las bases para su nacimiento, determinación y exigibilidad. Lo que sucede con la exención es que se pretende favo

recer al causante liberándole de una carga, es un privilegio, dada la razón de que si la Ley prevé la causación del crédito con los elementos: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y aun- que se realice el hecho generador dando origen a la obliga- ción fiscal, ésta no podrá ser liquidada porque ha sido eximi- do el contribuyente.

Al respecto se puede citar el criterio que ha sostenido- la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar: - "Las exenciones son excepciones a la regla general de causa- ción del impuesto." Este criterio fue parte de la revisión - fiscal interpuesta contra la sentencia dictada por el Tribu- nal Fiscal de la Federación en el juicio de nulidad No.6582/82.

Algunos autores han expresado en relación con la exen- ción del crédito fiscal, que puede realizarse todo un tratado al respecto, como lo es en sí la causación del mismo.

Pero sólo se dirá de la exención, que no es una de las - formas de extinción del crédito fiscal o de la obligación fis- cal, pero sí una forma de no causación del mismo por tratarse de una excepción a la regla general.

4. PRINCIPIOS JURIDICOS QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES COMO CREDITOS FISCALES.

La regulación impositiva requiere de un esmerado cuidado tanto en su elaboración, forma, contenido y alcance así como- la atención que se dé a su contenido económico, político y so- cial en los que repercutirá el gravámen.

Los principios jurídicos de las contribuciones se deri -

van de la Constitución Política así como de los demás ordenamientos fiscales que son en gran medida una materialización de los principios precisados por la doctrina.

Se podría adecuar cada uno de los artículos de nuestra Constitución en su parte dogmática para enumerar la protección de cada una de las garantías que en ella se consagran, en el caso de que algún ordenamiento o acto derivado del procedimiento tributario las atacaran. Sin embargo sólo se señalarán aquellos artículos que concretamente se ajusten a los principios que debe guardar la actividad tributaria y que no se circunscribe tan sólo a la parte dogmática de nuestra Carta Magna, sino a toda ella.

El artículo 14 de la Constitución Política, es contundente al señalar que: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

Se han suscitado a través de la interpretación de esta parte del artículo en cita, diversas posiciones en el sentido de que si será el juzgador o será el legislador quien a dicha proposición deberá observar. Sin embargo en reiteradas jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han señalado que el principio de la no retroactividad, significa que tanto como el legislador como el Juez no pueden despojar a los individuos de los derechos que se le han llamado "adquiridos", el primero por la expedición; y el segundo por la aplicación de la ley. Así también para que una ley sea

retroactiva, es necesario que ésta obre sobre el pasado, afectando directamente los derechos adquiridos bajo el amparo de las leyes anteriores, siendo esta premisa, básica para su procedencia, por lo que la ley retroactiva no puede volver al pasado para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales, es decir, que haya formado parte inclusive de su patrimonio. En materia tributaria es importante destacar el momento en que el hecho generador del crédito se dé para poder así calificar a una ley de retroactiva, por que tratándose de las leyes fiscales, ese hecho jurídico debe de ser necesariamente el hecho generador del crédito fiscal y no un hecho diverso, así se ha referido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el expediente 2762/37 en su parte relativa que dice:

"...No admitir esto conduciría negar al Estado la facultad de modificar en cualquier momento su sistema impositivo creando o suprimiendo tributos. El Estado no puede mediante una ley, por la limitación establecida por el artículo 14 constitucional, primer párrafo al disponer que un hecho jurídico que en un momento dado creaba una específica obligación fiscal o no creaba ninguna obligación fiscal, sea tomado en cuenta por una ley posterior para asociarle a una consecuencia jurídica más desfavorable al particular que la ley primitiva, o, en general, una consecuencia que cuando el hecho aconteció no estaba asociada al acto mismo."

Consecuentemente en materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos, ya que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de tributación. La jus

ticia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar por siempre, el mismo impuesto que afecta su patrimonio, teniendo en cuenta que el hecho generador del crédito fiscal debe realizarse dentro de su vigencia y en caso contrario, es decir, que la realización del hecho generador conforme a las bases de una ley sin vigencia, se estará en presencia de una ley retroactiva y por tanto inconstitucional.

En conclusión, los créditos fiscales sólo se causarán de acuerdo con las disposiciones vigentes en ese momento y cualquier modificación que se pretenda hacer sobre los elementos esenciales que son los que contribuyen al nacimiento del crédito se estará en presencia de una ley retroactiva, aunque éstas sean más benignas para el contribuyente.

El segundo párrafo del mismo artículo que se estudia, dice:

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

Ernesto Flores Zavala dice (13): "...podemos derivar las siguientes reglas:

(13) Ob. cit. pág. 174.

1o. Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.

2o. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación deben de reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor."

De aquí se desprende que hay dos garantías en el precepto que se estudia, mismas que son: la de legalidad y la de audiencia.

La legalidad es fundamento inmediato de la obligación tributaria, y es necesario que para la imposición de cualquier gravámen sea la ley la que establezca sus elementos primordiales.

La garantía de audiencia dentro de la actividad fiscal, no es necesaria que sea previa, así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis jurisprudencial No. 8 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985 que dice:

AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a

la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados la impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

Como ha quedado claro, la actividad impositiva no requiere de la intervención de la garantía de audiencia, como lo señala la jurisprudencia citada, pero en tratándose de la determinación de los créditos fiscales que se hace dentro de las facultades o atribuciones concedidas al Ejecutivo y que se realiza mediante el acto administrativo y no por la ley que señala el gravamen afectando el derecho de los particulares, si deberá observarse en todo momento la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional.

En el Código Fiscal se prevén los medios de defensa contra los actos administrativos que impliquen molestias a los particulares, así en los Títulos V y VI del mismo se menciona a los recursos ordinarios como lo son:

Los Recursos Administrativos (Título V)

a) El recurso de revocación.

b) El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento contencioso administrativo. (Título VI)
En este último se ventilan las contiendas ante el Tribunal -
Fiscal de la Federación.

Es así como la garantía de audiencia se hace patente, ya sea ante la misma autoridad que haya emitido el acto que afecte la esfera jurídica del particular o bien ante el mencionado Tribunal Fiscal quien calificará los actos administrativos. Sin embargo en tratándose de actos o de leyes que causen violación a las garantías individuales de quienes directamente van dirigidos, el recurso es la vía de amparo, preservándose nuevamente la garantía de audiencia.

Por otra parte, del artículo 16 Constitucional se desprende que toda resolución administrativa, en materia fiscal, debe ser dictada por escrito y por autoridad competente fundando el hecho y el derecho por las que consideró emitirla haciéndolo del conocimiento a los interesados.

El precepto dice:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia y domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Al respecto el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación expresa:

Se declarará que una resolución es ilegal cuando se demuestra alguna de las siguientes causales:

I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que se deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso.

III.- Vicios del procedimiento que afectan las defensas del particular y que trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

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

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

En otra parte del artículo constitucional que se cita dice:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en

estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades - prescritas para los cateos."

De esta forma la Constitución prevé las facultades que tienen las autoridades administrativas para verificar mediante actos de control, relacionados concretamente con la actividad fiscal del contribuyente en papeles y libros conociendo de esta forma, que han cumplido con sus obligaciones.

Asimismo se distingue que, si bien se establece en este artículo, que las visitas administrativas deben de revestir las formalidades establecidas para el cateo, en ellas se deducen particularidades de acuerdo a su naturaleza y objeto; así se tiene que:

- a) Deviene necesariamente de autoridad administrativa competente.
- b) Deberá darse por escrito.
- c) En ese orden, se precisará el lugar en que se deberá de practicar la visita, la persona a quien se visita y el objeto de la diligencia.
- d) Se levantará un acta circunstanciada, al concluir la visita, con la presencia de dos testigos propuestos por el visitado, o en su ausencia o negativa, podrá proponerlos la autoridad que practica la visita.

Así también lo prevé el Código Fiscal en donde se detalla sucintamente esta práctica a partir del artículo 42, frac

ción III, en donde dentro de las facultades de comprobación-- a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede llevar a cabo la práctica de visitas domiciliarias; en el 43, los requisitos con los que deberá de contar las órdenes de visita; el 44, señala cómo se desarrolla una visita domiciliaria, el lugar de la visita, la notificación de la orden, aseguramiento de la contabilidad, el aseguramiento de los bienes, la identificación de los visitantes y designa ción de testigos, así como el establecer la necesidad de auxilio de otras autoridades; en el artículo 45, se establece la forma de tener acceso a los establecimientos y señala las causales para recoger la contabilidad y la forma de levantar el acta al visitado; el artículo 46, indica precisamente las reglas para el desarrollo de la visita domiciliaria, levanta miento del acta y la entrega del acta al visitado; el artículo 47, nos indica en que circunstancia se dá la conclusión anticipada de la visita; el artículo 48, la facultad de solicitar informes y libros; y el artículo 51 es el que prevé la instancia de inconformidad entre otras compulsas más.

En relación con el primer párrafo del artículo 28 de la Carta Magna que dice:

"En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a la emisión de bille-

tes por medio de un sólo banco, que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora."

Se sabe de las Leyes Tributarias que prevén la exención y se ha juzgado sobre ellas si son constitucionales o no, al respecto, cabe citar la tesis de jurisprudencia que puede ser visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, correspondiente al Pleno y que dice:

IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE HACE CONSIDERANDO LA SITUACION -- OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.- Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos."

El artículo 31, Fracción IV de la Constitución señala:

"Son obligaciones de los mexicanos:

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

Sin duda alguna, esta fracción del artículo en cita es el más recurrido para expresar de tan diversas formas la manera en que una contribución es inconstitucional por violar las garantías y principios que en el mismo se contiene, o bien, para reiterar los principios y garantías que el mismo establece y que son las de seguridad jurídica, legalidad y justicia y los principios de proporcionalidad y equidad, de certeza, del debido procedimiento legal.

Se hablará primeramente de los principios que se derivan de cada frase que expresa esta fracción y la garantía que contiene.

"Es obligación de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos..."

Al hablar de los sujetos de la relación jurídica tributaria se analizó si sólo en los mexicanos recaía esta obligación; si bien, la doctrina trata de explicar la razón por la cual también los extranjeros deben de contribuir, y las leyes fiscales concretas lo prevén, (ejemplo, artículo 1º de la ley del Impuesto sobre la Renta, y artículo 10. del Código Fiscal de la Federación), sus argumentos no son lo suficientemente explicables; sin embargo, se opina que a partir del concepto gasto público se entiende que su destino es el mantenimiento de las instituciones públicas, cuyo beneficio lo obtiene toda la población, sean nacionales o extranjeros y que gozan de las mismas garantías que otorga la Constitución de acuerdo a lo establecido

en su artículo 10., y que ese beneficio debe de tener un precio que deberá ser pagado por quienes reciben tal beneficio, sean nacionales o extranjeros.

Al respecto quizás sea necesario una adición al artículo 31 constitucional para que establezca la obligación de contribuir, a los extranjeros. El precepto en comento continua señalando:

".. así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan..."

En este renglón el principio es claro ya que en primer lugar, se establece quiénes son los sujetos activos de esta relación y los sujetos pasivos. Se distingue el principio de certeza jurídica al precisarse ante quién se debe de contribuir, si para la Federación, el Estado o Municipio, en función del domicilio que tenga el sujeto pasivo, así como saber quiénes son los sujetos de determinado gravámen.

El numeral en cita, termina indicando:

"...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En ese orden de ideas se hace necesario que antes de entrar al estudio de la proporcionalidad y equidad, se distinga que este precepto observa el principio de legalidad, al establecerse que se contribuirá como lo "dispongan las leyes." Es decir, que desde el punto de vista material, la imposición de contribuciones debe ser mediante disposiciones de carácter general abstractas e impersonales emanadas del poder Legislativo; mucho se ha dicho respecto de lo que es proporcional y ---

equitativo. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, ha definido por fin, después de varios intentos, lo siguiente:

La proporcionalidad, consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria deben de contribuir a los gastos públicos en atención a su respectiva capacidad económica debiendo de aportar en una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; conforme a este principio, los gravámenes deben determinarse de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, de tal forma que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

La 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 y plazos de pago, debiendo variar solamente las tarifas aplicables de conformidad con la capacidad económica de cada sujeto pasivo para respetar el principio de proporcionalidad. Basta referirse a la Jurisprudencia publicada en las páginas 371 y 372 correspondiente al Tomo del Pleno, del Informe rendido por su Presidente al concluir el año de 1985 que dice:

"IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.--
El artículo 31 fracción IV, de la equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, me
dularmente en que los sujetos pasivos deben-

de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo de aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que los que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más superiores recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante a mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica, medularmente en igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones e hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente de variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

C A P I T U L O I I

EFFECTOS Y CONSECUENCIAS EN LA OMISION
DEL CUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES

Los hombres resisten a las leyes,
pero ceden a los beneficios.

Fedro

El incumplimiento a las obligaciones fiscales, ya se ha visto, son formales o sustanciales; las obligaciones formales consisten en un hacer, un no hacer y un tolerar. Las obligaciones sustanciales, en un dar.

Por tanto, el no hacer cuando se debe hacer, el hacer cuando se debe no hacer y el no tolerar cuando se debe tolerar trae como consecuencia la aplicación de una sanción por no acatar una obligación formal, es decir una sanción de naturaleza formal. Así, si no se dá, cuando se debe dar, se incurre en una infracción por no cumplir la obligación sustancial, es decir, se genera una infracción de carácter sustancial. El Código Fiscal, contempla los incumplimientos a las obligaciones, sancionándolos levemente o previendo la sanción grave, sanciones aplicables tanto para las obligaciones formales como sustanciales.

1. LOS RECARGOS.

La simple falta de pago, como obligación sustancial lisa y llanamente incurrida es sancionada en todo momento cuando no se haga el pago oportuno del crédito. A esta falta de pago oportuno, el artículo 21 del multicitado Código lo sanciona con cantidades monetarias denominadas recargos. Estos recargos son calculados tomando como base el monto del crédito fiscal no pagado oportunamente sin computar los recargos ya generados o que se vayan generando, así también si el pago no se hizo completo, los recargos se calculan en base a la diferencia omitida. El Código los reputa como una indemnización al fisco Federal, porque éste dejó de percibir oportunamente las

cantidades debidas, éstos se causan por cada mes o fracción - que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago.

Así también se prevé algunas reglas específicas para el cálculo de los recargos, ya que para establecerlos toma como base que será el 50% mayor de la tasa que mediante ley fija - anualmente el Congreso de la Unión y éste, a su vez toma como base para establecer dicha tasa, el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario anual y que es proporcionado por el Banco de México. Se trata de una adecuación lo más posible cercana a la realidad económica cambiante en un año, tiene un sentido realista que el cálculo de los re cargos reflejen en forma razonable las condiciones de la economía.

Existe una modalidad en el artículo 21 del ordenamiento - citado, consistente en el supuesto de que el contribuyente pue de pagar con cheques siempre y cuando cumpla con los requisi - tos establecidos por el artículo 8 del Reglamento del Código - Fiscal de la Federación precitándose que en el caso de que es te título de crédito no sea pagado a la oficina exactora, se pagará un 20% del monto del cheque, además de los recargos y - otros conceptos que se prevean. Esta es una indemnización se - mejante a la que establece la Ley General de Títulos y Opera - ciones de Crédito, artículo 193, segundo párrafo que dice:

"El librador de un cheque presentado en tiempo y no paga do, por causa imputable al propio librador, resarcirá al tene dor los daños y perjuicios que con ello le ocasione. En ningún caso la indemnización será menor del 20% del valor del cheque."

La indemnización a que se refiere el Código Fiscal, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de que se ejerza contra quien libró el cheque una acción penal si así procediere.

Puede ser que el contribuyente calcule los recargos originados por la falta de pago oportuno, pero si la oficina exactora calculó otros, aceptará el pago que se haga y procederá de inmediato a exigir el remanente sin necesidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

Los recargos se causarán hasta por 5 años y calcularán únicamente sobre el total del crédito fiscal, sin embargo, cuando el pago de los recargos se haga espontáneamente y si la causación computa más del año y menos de cinco, sólo impondrá lo generado en un año; de otra manera si no se efectúa el pago espontáneamente es decir, que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, entonces el cómputo se hará hasta el momento en que sea descubierta la omisión sin que se rebase más de los 5 años del cómputo.

En el año de 1988 son de 12.5% mensual sobre el crédito adeudado, el cálculo a un año es de 153% y a 5 años da como resultado el 765%, que por concepto de indemnización tendrá que cubrirse al Fisco Federal.

En cuanto a los aprovechamientos, que son también ingresos del Estado por funciones del Derecho Público distintos a

las contribuciones o bien ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, los recargos se calcularán también sobre el total del crédito fiscal únicamente.

El segundo párrafo del artículo 21 del multicitado código excluyó de la causación de recargos a los propios recargos, la indemnización, gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales; igual situación prevalece en su último párrafo al señalarse que tratándose de la falta de pago oportuno de los aprovechamientos, los recargos se causarán excluyendo a los mismos los gastos de ejecución y la indemnización, señalándose además en forma expresa que no causarán recargos las multas no fiscales.

2. LAS INFRACCIONES Y MULTAS.

El Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación, habla de las infracciones; infracción significa que brar la norma legal, un pacto o simplemente una normatividad que establezca determinadas obligaciones y derechos.

Las infracciones son verdaderas violaciones a las obligaciones y aún a los derechos contenidos en los dispositivos fiscales. Si se tratara de decir que los recargos parten de un hecho que entraña la realización de un acto o de una omisión que la Ley reputa como infracción, se estaría en lo cierto pero la naturaleza jurídica del recargo no es la realización de ese acto u omisión, sino que su perspectiva de aplicación va en función de una indemnización por un daño económico que repercute direc-

tamente en las finanzas públicas y no al quebrantamiento de -- normas que sistematizan el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales, esto es, sobre la apreciación de otra perspectiva.

Las infracciones son sancionadas mediante multas, que no es otra cosa que una pena pecuniaria.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

A mayor abundamiento y reforzando lo hasta ahora dicho, - se cita el artículo 71 que a la letra dice:

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

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga."

Las multas, que son sanciones administrativas, pueden ser

condonadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de una facultad discrecional apreciando las circunstancias que rodean al hecho. Sobre la condonación ya se habló cuando se refirió a las formas de extinción del crédito fiscal.

Las infracciones por incumplimiento a obligaciones sustanciales se traducen en sanciones por la omisión en el pago de contribuciones o por declarar con errores aritméticos, dando como consecuencia la omisión parcial o total del pago. Las infracciones a obligaciones formales se hacen consistir en relación con:

- a) El registro federal de contribuyentes.
- b) El pago de contribuciones en el contenido de las declaraciones.
- c) La presentación insuficiente o la no presentación de la declaración.
- d) La contabilidad.
- e) Las facultades de comprobación.
- f) Las cometidas por los funcionarios públicos.
- g) Las cometidas por terceros.

La multa es básicamente, una sanción y es aplicada con motivo de la infracción a los dispositivos fiscales, por lo que la naturaleza de la multa es fiscal, las multas son actos --

administrativos coactivos sobre los particulares, es un castigo por la desobediencia a las leyes fiscales y su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 21, aunque su redacción actual no sea feliz, la jurisprudencia y la doctrina admite que sea la autoridad administrativa la que pueda imponer sanciones independientemente de la facultad de la autoridad judicial para la imposición de penas.

La multa es básicamente pecuniaria y se establecen en dos formas, atendiendo al tipo de incumplimiento de la obligación, es decir, multas por incumplimiento a obligaciones sustanciales y por incumplimiento a obligaciones formales.

Al respecto, los artículos 76, 77 y 78 del Código Fiscal establecen:

"ART. 76.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

1.- El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de la visita, o de que se le notifique el oficio de observaciones.

2.- El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de la visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió.

No será aplicable lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo, cuando en la comisión de la infracción se dé algunos de los supuestos de la fracción II del artículo 75.

3.- El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I y II de este artículo, aplicarán el por ciento señalado en la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de las fracciones I y II de este artículo se podrán efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamiento o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor

de la que corresponda. En estos casos la multa se calculará sobre el monto del beneficio indebido.

Quando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será el 10% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponde, cuando medie dolo, mala fe o se procure u obtenga un beneficio al que no tenga derecho."

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

I.- Se aumentarán:

a) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la omisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones -

I y II del artículo anterior, el aumento de las multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor haya pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II.- Se disminuirán:

a) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas -- que hayan sido objeto del dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio-fiscal en el cual incurrió en la infracción. Para la aplicación de la reducción contenida en este inciso en los casos de las fracciones I y II del artículo anterior, el infractor-deberá de efectuar el pago en los términos de dichas fracciones y solicitar la devolución del monto de la reducción, acreditando los impuestos de este inciso. No se aplicará a lo dispuesto en este inciso cuando exista alguno de los agravantes-señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

b) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción III del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva.

Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

"ART. 78.- Tratándose de la omisión de las contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa".

Las multas aplicadas con motivo de incumplimiento a obligaciones formales van de quinientos a doscientos mil pesos, -- es pertinente aclarar que estas multas van variando anualmente, dado el fenómeno inflacionario que prevalece actualmente -- por lo que son multas que se indizan año con año.

La indización se efectúa mediante la aplicación de un factor porcentual con vigencia anual y que es señalado por el Congreso de la Unión a efecto de calcularse sobre las cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima. La publicación de este factor se hace por medio del Diario Oficial de la Federación.

En 1988, a través de la Décima Octava Resolución que modifica la resolución Miscelánea para 1987, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de febrero de 1988, se actualizaron y mostraron los montos de las sanciones aplicables con el factor ya calculado.

3. LOS DELITOS FISCALES.

Se dijo que las infracciones a las disposiciones fiscales pueden ser sancionadas tanto administrativa como penalmente, así que corresponde ahora hacer el estudio de los delitos fiscales que la legislación fiscal señala: En el Código Fiscal de la Federación se establecen las hipótesis que tipifican a estos delitos, siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la única que puede formular querrela en la que declare que el fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio o, en todo caso, es la que formula declaratoria de contrabando de mercancías o simplemente haga la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal. También en la formulación de querrela, en la declaración de perjuicio, así como en la declaratoria de contrabando, podrán sobreseerse los procesos de los delitos fiscales que las mismas entrañen, a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el caso de que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o en su defecto que los créditos fiscales queden garantizados. Cuando se precise el quantum del daño o perjuicio causado se deberá de señalar dicha cuantificación para que surta sus efectos dentro del procedimiento penal.

El artículo 94 del Código, reitera una vez más la delimitación que debe de existir en la aplicación de sanciones por parte de las autoridades administrativas y la aplicación de penas por parte de la autoridad judicial. El mismo expresa:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal."

De esta manera, es como el procedimiento judicial se lleva a efecto cumpliéndose todas las formalidades del procedimiento. Los delitos fiscales tipificados por el Código Fiscal de la Federación son:

a) El contrabando.- El contrabando lo comete quien introduzca o extraiga del país mercancías:

- 1o. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos.
- 2o. Sin permiso, cuando ello sea necesario de la autoridad competente.
- 3o. Tratándose de mercancía prohibida.

El delito de contrabando se comete también cuando se interna mercancía al interior del país, cuando éstas provengan de las zonas libres o bien entren a éstas, así también se comete este delito cuando se extraigan de recintos fiscales o fiscalizados. (14)

(14) Los recintos fiscales, según explica el maestro Máximo - Carbajal Contreras, en su obra Derecho Aduanero, son los sitios que el Estado dispone para que sean almacenadas las mercancías a través de la autoridad aduanera; y los fiscalizados son aquellos que el Estado concede a los particulares para que se almacenen ahí las mercancías para efectos aduanales.

El contrabando, como en otros delitos, para que se tipifique y puedan formularse conclusiones, se debe de basar en el valor incriminatorio de los indicios y tiene como punto de partida hechos y circunstancias que deben de estar probados y de los cuales se trata de desprender su relación con el hecho inquirido, esto es, ya un dato por cumplimentar, ya una incógnita por determinar, ya una hipótesis que el código prevea y que se verifique, lo mismo sobre la materialidad del delito que sobre la identificación del culpable y acerca de las circunstancias del acto incriminado.

b) Asimilación al Contrabando.- Este delito no es sino una complementación del delito de contrabando pero que va en función de la identificación del sujeto culpable por las actividades que de alguna forma lo impliquen en la realización objetiva del delito y las penas aplicables al contrabando. Habrá que señalar que la presunción es aplicable a este delito de asimilación al contrabando para poderlo tipificar.

c) Contrabando calificado.- En esta modalidad del contrabando se podrá apreciar elementos que agravan la comisión del delito de contrabando al existir las circunstancias que específicamente señalan el artículo 107 del Código Fiscal a saber:

- I. Cuando se cometa con violencia física o moral de las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Cuando se cometa, utilizando documentos falsos.

Estos elementos dan, conjuntamente con el nexo causal del hecho imputable como delito, una apreciación más exacta de la intención con ventaja para asegurar con éxito de quien va a delinquir, la comisión del delito.

Las sanciones aplicadas a este delito van en función de las penas marcadas para el delito de contrabando, se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Como se trata de circunstancias especiales que pueden originar, por su propia naturaleza, delitos distintos a los de contrabando, se pueden aplicar las reglas de acumulación previstas por el Código Penal Federal en su artículo 18.

d) Defraudación Fiscal.- La defraudación fiscal es el delito por el cual quien con uso de engaños o con aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco Federal.

Existe aquí el elemento subjetivo de la intención o móvil interno con la que se busca obtener un beneficio ilícito: el uso de engaños o aprovechamiento de errores, denotan una actividad que no puede ser calificada fácilmente, y lo que sí es visible y palpable es el encontrar omisiones totales o parciales de contribuciones o que se obtengan beneficios indebidos, pero sin que en el caso medie la mala fe y entonces sería cuando se encontrarían en el caso de una infracción administrativa y que es sancionada con la multa.

e) Asimilación a la Defraudación Fiscal.- Aquí se está en presencia de otras conductas dolosas y únicamente se asemeja al delito de defraudación fiscal en cuanto a la penalidad, tipificándose como tales las siguientes:

I. Se consigne en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o se consignent deducciones falsas.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiera retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal.

IV.- Se omite presentar las declaraciones para los efectos fiscales a los que se estuviera obligado, durante dos o más ejercicios fiscales.

V.- Quien registre sus operaciones contables, fiscales - sociales en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

VI.- Quien oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

f) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.- Al respecto, cabe señalar lo que establece el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación que dice:

"Se impondrán sanciones de tres meses a tres años de prisión a quien:

I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contados a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos de que se trate de personas cuya solicitud de inscripción de

ba de ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II.- No rinda al citado registro, los informes que se en cuenta obligado o lo haga con falsedad.

III.- Use más de una clave de Registro Federal de Contribuyentes.

IV.- Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta la descubra o medie requerimiento, la orden de visita, o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V."

Se presenta nuevamente el caso de calificar el acto sub-

jetivo o la intención de delinquir por parte del inculpado para entender que sus actos iban encaminados a cometer un delito, pero quizás sea en esta ocasión que el bien jurídico tutelado, o sea, la actividad controladora del fisco sobre cada uno de los sujetos del impuesto, al menos así se entiende, es muy similar a cualquiera de los trámites administrativos de los que dispone la hacienda pública para llevar a efecto su actividad controladora impositiva.

El Registro Federal de Contribuyentes es un mecanismo de control, únicamente, que se encuentra integrado a un sistema administrativo, pero nada más, sin que su incumplimiento trajera como consecuencia inmediata un daño patrimonial al Estado el que se lleve o no un control de los contribuyentes o se deje de llevar como hasta ahora, no implica para la hacienda un ataque a sus propiedades, posesiones o derechos, o afecte a la soberanía de la Nación o deteriore o agreda la seguridad pública.

Por tanto, se opina, que este delito tipificado por el Código Fiscal de la Federación, es violatorio del artículo 23 Constitucional, porque no hay distinción en la perspectiva de la infracción, imponiéndose doble pena sobre un mismo acto, toda vez que ésta debe ser contemplada por el lado del interés administrativo en el sentido de que no se interrumpa su funcionamiento y no por el aspecto penal como también es tratado.

g) Disposición Indebida de Bienes por Depositarios o Interventores.- Es equiparable al delito de abuso de confianza previsto por el Código Penal. Al tratarse de que dicho delito lo comete el depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio al fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieran constituido. Se manejan dos supuestos para la aplicación de penas, una que va de tres meses a seis años de prisión si el valor de lo dispuesto no excede de quinientas veces el salario; y cuando rebase esta cantidad la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Se podría decir que es éste un delito autónomo por que no tiene correlación con alguna sanción administrativa como se encuentra previsto por ejemplo, en la infracción de contrabando y que es sancionado también judicialmente. Por su propia naturaleza no podría tener la disposición indebida de bienes, una sanción administrativa toda vez que no puede entenderse como una falta de observancia a disposiciones administrativas ya que si incurrieron todos los elementos constitutivos del delito citado, el convenio posterior sobre la forma de reparar el daño, no desvirtúa de naturaleza jurídica del acto delictuoso cometido. (15)

(15) Véase la Jurisprudencia No. 2 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 1917-1985 en materia Penal.

h) Rompimiento de Sellos y Alteración de Máquinas Registradoras.- Estos delitos, también se podrían considerar autónomos por su propia naturaleza por lo que la actitud dolosa de quien altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocadas con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados. Con ello se incurre en la violación, a las disposiciones de seguridad, pudiéndose originar el robo o la sustracción de mercancías prohibidas, es decir, que este delito conforma precedentes para la comisión de otros delitos que alteren el orden público. Lo mismo sucede con aquel que altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras por que en su comisión se encuentra implícita la intención de cometer un fraude.

i) Visitas o Embargos sin Mandamiento Legal.- Este es un delito que sólo lo pueden cometer los servidores públicos cuando ordenan o practican visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

Constituye además una violación flagrante al artículo 16 constitucional, toda vez que el servidor público, al llevar a cabo los actos de molestia que debe de tolerar el contribuyente, tendrá que exhibir un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, sea visita o embargo.

La sanción prevista por el código fiscal en este delito va de tres meses a seis años de prisión.

j) Robo o Destrucción de Mercancías en Dominio Fiscal.-

Este es el último de los delitos previstos por nuestro Código. Se refiere a aquel que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, o en su caso, cuando se destruya o deterioren dichas mercancías. El bien jurídico tutelado es el patrimonio resguardado en el dominio fiscal y ya que se considera un robo liso y llano o bien un daño en propiedad ajena, aunque el código penal lo reputa en su artículo 399 como robo cuando dice:

"Cuando por cualquier medio se cause daño o deterioro de cosa ajena, o de cosa propia en perjuicio de tercero, se aplicarán las sanciones del robo simple."

Las sanciones que aplica el Código Fiscal van de tres meses a seis años de prisión, cuando el valor de lo robado o destruido no exceda de doscientas veces el salario; y cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

4.- LOS ACCESORIOS

El último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal establece:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que este Código haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción a lo dispuesto en el artículo 1o."

El artículo 3o. del Código Fiscal, señala en su segundo párrafo:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo - del artículo 21 de este código que se apliquen en relación - con aprovechamientos son accesorios de éstos y participan de su naturaleza".

Al respecto, se puede afirmar que los recargos, las san ciones aplicadas con motivo de infracciones tanto formales - como sustanciales y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal son accesorios de las contribu - ciones.

Todos estos conceptos son originados por un incumpli - miento a la obligación principal.- La regla general precisa - que la suerte de lo accesorio, sigue la suerte de lo princi - pal.

Los conceptos enunciados primeramente ya han sido refe - ridos con anterioridad, baste ahora con estudiar a los gas - tos de ejecución.

Los gastos de ejecución gozan de la misma naturaleza - que las contribuciones o que de los aprovechamientos, es de - cir, también son créditos fiscales; sin embargo, tienen un - tratamiento diverso al de un crédito principal, lo mismo que sucede con los recargos, las sanciones y la indemnización a - que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código

Fiscal. Esta afirmación será estudiada en el siguiente capítulo de la presente Tesis.

5. EL HECHO GENERADOR EN LA CAUSACION DEL ACCESORIO.

Al referirse al hecho generador de las contribuciones - en el sentido de que éstas se causan conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en los dispositivos fiscales, que se encuentren vigentes dentro del lapso en que ocurren, se advirtió la presencia de situaciones que configuran el hecho imponible, tratándose de la producción, el consumo, la explotación como objeto de la obligación tributaria.

Es así como se consolida la hipótesis normativa que da origen al crédito fiscal, naciendo entonces la obligación - sustantiva y provocando que se genere por otro lado, las -- obligaciones formales. La realización de las hipótesis normativas da como consecuencia el hecho generador.

Tratando de hacer un parangón del hecho generador de -- las contribuciones, con el de la causación de los accesorios, se dirá:

Los accesorios se causan conforme a las situaciones jurídicas previstas en los dispositivos fiscales que se encuentran vigentes en el momento de su causación. El hecho imponible lo constituye el incumplimiento a cualquiera de las -- obligaciones sustanciales o la infracción cometida o cual--- quiera de las obligaciones formales. Es así como las hipóte-

sis normativas cobran vida cuando se incurra en cualquiera de las infracciones fiscales previstas por el Código Fiscal de la Federación como objeto del mismo, originando un crédito fiscal accesorio de uno principal y que es traducido pecuniariamente en virtud del daño causado, base de la que parte el incumplimiento, por lo que su consecución se desenvolverá en una obligación sustancial generalmente. La realización del incumplimiento previsto por la Ley Fiscal en su hipótesis normativa traerá como consecuencia el hecho generador de la causación de los accesorios.

Este parangón no es sino la traducción de lo que dice el Código Fiscal de la Federación, cuando se refiere a que los accesorios participan de la misma naturaleza de las contribuciones o de los aprovechamientos en su caso.

En el siguiente Capítulo se analizará si efectivamente los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de ésta, conforme a las bases del nacimiento del crédito fiscal aquí expuestas, su repercusión, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución e indemnizaciones, así como su importancia en estos momentos que vive el país ya que representa una fuente de ingresos para el mismo.

C A P I T U L O T E R C E R O

**LA NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACCESORIOS
DE LAS CONTRIBUCIONES**

**Sabemos lo que somos, pero no
sabemos lo que podemos ser.**

SHAKESPEARE.

1.- DIVERSAS TEORIAS SOBRE LOS ACCESORIOS

La sanción por el incumplimiento a una obligación tributaria ha sido una institución que no sólo ha existido desde tiempo inmemorial en la legislación mexicana y práctica hacendaria en nuestro país, sino que actualmente es admitida y aparece reglamentada en las leyes fiscales positivas y es motivo de polémicas en la actualidad.

Han existido autores como Eheberg, González Litardo, En glis, van de Borht, entre otros, quienes han considerado a los accesorios como un aumento específico de la cuota tributaria, o como una sobreimposición a la obligación principal. (16)

La Ley General sobre percepciones Fiscales de 31 de diciembre de 1937 consideraba a los recargos, por ejemplo, como intereses moratorios que deben cubrirse por falta de pago oportuno de los impuestos. (17)

El surgimiento de las sanciones por incumplimiento a las obligaciones fiscales surgieron como un deber de conciencia, un deber moral de tener que cubrir, además de las cantidades adeudadas, una indemnización por los daños y perjuicios causados al Estado, al menos su fundamento y justifica-

(16) Revista "JUS" de Derecho y Ciencias Sociales, No. 40, - Nov. 1941.

(17) Artículo 11, del Código Fiscal de la Federación.

ción consiste en la necesidad de no descuidar un ingreso -- que servirá para satisfacer necesidades colectivas. Formalmente, el pago de una cantidad extra reviste una particularidad radicada en la norma jurídica que constituye el deber legal de tributar en virtud del "Ius Imperi" del Estado y -- que el mismo requiere de no dejar de percibir las cantidades suficientes para su mantenimiento bajo el apercibimiento de una sanción a la violación de una norma de orden público.

En nuestro país, inicialmente la sanción por la omisión en el pago de un tributo, o bien por la mora constituía una sanción reprimible consistente en un recargo del 2% por cada mes o fracción, hasta un máximo del 48%, (18) de manera que en este caso el interés funcionaba con carácter represivo, ya que importaba una multa fiscal penal.

En la actualidad las sanciones principales se catalogan en recargos, indemnizaciones, multas y gastos de ejecución por lo que se diversifica el carácter de la sanción.

En algunos otros países aprecian el incumplimiento a las obligaciones sustantivas tributarias, en el sentido de utilizar normas prácticas adoptadas con el fin de reprimir o bien para resarcir los daños causados.

Es así como la falta de pago constituye una infracción

(18) Artículo 228. fracción XIV y art. 236. fracción VII del Código fiscal de la Federación de 1938, el cual ya fué abrogado.

reprimida con sanciones, por lo común pecuniarias (multas): en otros no existen disposiciones especiales al respecto, - limitándose a aplicar los principios del Derecho privado en materia de incumplimiento de obligaciones; algunas leyes -- fiscales fijan intereses, no con fines represivos, sino como una indemnización por la privación de ingresos; igualmente otras legislaciones combinan ambos procedimientos: se establece la indemnización a través de intereses (por así llamarles) y establecen multas como sanción, como tal es el caso de nuestro país, posición que adopta y el cual a consideración de algunos autores de la doctrina como Carlos M. Giuliani Fonrouge y Emilio Guzmán L., resulta ser inobjetable, ya que la falta de pago constituye una infracción a las normas de orden público previamente establecidas, lo que justifica su represión y por otro lado, el daño al capital o a la estructura financiera del Estado el cual deja de percibir cantidades programadas en sus ingresos y programadas para su egreso, daño que busca compensarse con cantidades extras.

Sin embargo y a pesar de estas diversas teorías de lo accesorio de una contribución, como sanción a una obligación tributaria, existen interrogantes que cuestionan: ----
¿Cuál es la naturaleza jurídica de los accesorios? ¿Es una pena? ¿Es una sanción de otro orden? ¿Es una indemnización? ¿Es un crédito fiscal?

2.- CONCEPTO

Con anterioridad se dijo que los accesorios, según lo preceptuado por el artículo 2º del Código Fiscal son:

- a) Los recargos
- b) La indemnización por no ser pagado un cheque al momento de su presentación.
- c) Las multas.
- d) Los gastos de ejecución.

El mismo artículo es preciso al señalar que éstos participan de la naturaleza de las contribuciones, es decir, -- son ingresos que tiene derecho a percibir el Estado y que -- servirá para conformar su patrimonio; deben nacer, ser determinados, liquidados y exigidos a un sujeto pasivo moroso de una obligación jurídico tributaria principal.

En efecto, este concepto es tan amplio como lo es el -- del crédito fiscal mismo, pero que sustancialmente es diferente por cada uno de los fines que persigue cada concepto que conforma al grupo de sanciones denominado accesorios.

Esto no quiere decir que los recargos, la indemnización, las multas y los gastos de ejecución no sean determinados, liquidados y exigidos y que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes -- de contribuciones o aprovechamientos y que estos ingresos -- se recauden por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice, o ---

bien, por los organismos fiscales autónomos que conforme a la Ley los establezcan.

3.- DEFINICION.

Los accesorios de las contribuciones, al igual que el crédito principal, deben de ajustarse a lo establecido por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, es decir, su aplicabilidad es estricta y deben de contener los elementos básicos para poder establecer la carga accesoria, es de cir, los que se refieren a:

- a) Los sujetos como el activo, el o los pasivos, y responsables solidarios.
- b) El objeto.- que lo constituye un factor común consistente en una omisión o una obligación sustancial o formal, pero que en cada uno de los accesorios se presenta un objeto en particular; este objeto será analizado con precisión en su naturaleza jurídica.
- c) La base.- elemento quantum o ad valorem del accesorio a pagar, el cual puede constituirse sobre el daño causado por el tiempo en que se dejó de cubrir el importe principal, siendo una sanción de tracto sucesivo en el caso de los recargos que, según la ley fiscal especial señale, pueden ser por mora mensual o anual.

Esta carga accesoria del sujeto encuentra también su base según el grado de infracción o bien el gra-

do de daño causado a los ingresos de la federación.

La base del accesorio, como la del crédito principal, debe de estar establecida en la ley y señalarse, cuando menos, los elementos esenciales del crédito, de manera que no quede margen a la autoridad administrativa de señalarlos arbitrariamente, sino que a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto, de tal suerte que una actitud contraria a este principio debe de reputarse, a la determinación de la base accesoria que se haga, como una violación a las garantías individuales.

- d) Tasa o tarifa. La tarifa constituye la escala de máximos y mínimos en el que una sanción se va encuadrando, o bien el grado en que la indemnización debe cubrirse por el daño causado tomando en cuenta el tiempo que se ha dejado de pagar el impuesto causado.

La tasa o tarifa en el crédito fiscal principal se encuentra sujeta a requisitos constitucionales como los señalados por el artículo 31, fracción IV, en el que se indica que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

Esta máxima constitucional se encuentra en polémica en cuanto a la tasa o tarifa de los accesorios, en razón de que frente a éstos se señalan tasas elevadísimas superando al principal, al cabo de un año, - en casi el 200%. Este punto se analizará con mayor precisión en el relativo a los principios jurídicos que regulan a lo accesorio.

4. NATURALEZA JURIDICA DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Ya se ha señalado que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación precisa que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones y se puede afirmar que cuando el Código fiscal habla de ello quiere decir que los accesorios nacen, se determinan y son exigibles de pago, - así como también se debe de señalar a los sujetos, objeto, - base, tasa o tarifa.

La naturaleza expresada por el Código Fiscal no es sino una definición amplia y enunciativa del crédito fiscal.

De los elementos que están señalados en la ley para imponer cargas accesorias a los particulares, será el objeto y la finalidad del mismo la que precisará la naturaleza jurídica de los llamados accesorios, como lo son:

- recargos
- indemnización

- multas
- gastos de ejecución.

Se han elaborado en torno a las sanciones algunas teorías que nos ayudarán a identificar la naturaleza jurídica de los accesorios de las contribuciones.

Primeramente, es necesario clasificar a las infracciones en: (19)

1. Delitos y faltas.- Nuestro Código Fiscal delimita la perspectiva de la infracción cometida como delitos y faltas; los primeros son perseguidos y sancionados judicialmente y los segundos son sancionados administrativamente.

2.- Instantáneas y continuas.- Las primeras se caracterizan y se consuman en un sólo momento por el tipo de infracción; las segundas, en cambio, se causan y se continúan hasta que es regularizado el cumplimiento de la norma dejada de observar, es decir, su sanción es de tracto sucesivo.

3.- Simples y complejas.- Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sólo disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

4.- Leves y graves.- Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de

(19) Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Raúl Rodríguez Lobato, Enero-Abril, 1985, No. 23, pág. 35.

de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

Eduardo García Maynez (20) dice que se debe de clasificar a las sanciones atendiendo a la finalidad que se persiga y la relación que existe entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.

Son pues tres actitudes que se pueden considerar en el restablecimiento de la obligación, es decir:

I. El cumplimiento.- Se debe de dar ya sea voluntario o forzoso para observar la norma infringida.

II. La indemnización.- Tiene por objeto el obtener una prestación económica equivalente al deber jurídico primario.

III. El castigo.- Su finalidad inmediata es aflictiva, - no persigue el cumplimiento del deber jurídico primario, ni la obtención de prestaciones equivalentes.

Así, se pueden dar combinaciones que pueden ubicarse de la siguiente manera:

- a) Cumplimiento más indemnización
- b) Cumplimiento más castigo
- c) Indeminización más castigo
- d) Cumplimiento más indemnización más castigo.

Hasta ahora se han señalado los siguientes elementos - para poder determinar la naturaleza jurídica de los accesorios, a saber:

a) El objeto; es decir, el motivo por el cual el accesorio es determinado o bien la relación que existe entre la conducta ordenada por la norma infringida y lo que constituye el contenido de la sanción, en función de su nacimiento, determinación, extinción, sujeto, el propio objeto, base, - tasa o tarifa.

b) La finalidad que se persigue con la sanción impuesta, a través de su clasificación y características.

Con estos elementos se puede estudiar la naturaleza jurídica de cada uno de los accesorios, los cuales se analizarán en el orden que propone el Código Fiscal en el artículo 20, a saber:

4.1.- Gastos de Ejecución.- Los gastos de ejecución comprenden un rubro demasiado delicado dentro del grupo de los accesorios, en razón de que nacen en el momento en que se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.

Nacimiento.- Su nacimiento está condicionado a que se lleve a cabo dicho procedimiento. El artículo 150 del Código Fiscal, señala una tasa fija del 2% del crédito fiscal principal adeudado por concepto de gastos de ejecución, -- cuando se lleve a cabo cada una de las diligencias que a -- continuación se indican:

1.- Por el requerimiento de un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales.

2.- Por la diligencia que hayan intentado los visitados en el lugar donde debió practicarse la diligencia y no se hubiera encontrado el visitado o su representante.

3.- Por el embargo practicado conforme el artículo 151 del Código Fiscal.

4.- Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

5.- Extraordinarios, como lo son:

a) El transporte de los bienes embargados.

b) El avalúo de los mismos.

c) De impresión y publicación de convocatorias y edictos.

d) De inscripción o cancelación de gravámenes.

e) Los honorarios de los depositarios

f) Honorarios de los peritos.

g) Los honorarios de las personas que contraten los intervenientes.

Todos estos gastos extraordinarios no están sujetos al 2% de importe del crédito fiscal, sino del costo real de cada uno de los servicios contratados para llevar a cabo dicho procedimiento.

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

El producto de los gastos de ejecución es preferente a los siguientes créditos: (21)

- a) Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- b) Las aportaciones de seguridad social
- c) Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales
- d) Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Por último, se señala que cuando el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en lugar del 2% del crédito.

Aquí se tiene la tasa o tarifa aplicable, pero en ningún caso los gastos de ejecución por cada una de las diligencias referidas, excluyendo a las erogaciones extraordinarias, podrán exceder del equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Fe

deral elevado al año.

Su nacimiento pues, está condicionado al inicio del procedimiento administrativo de ejecución y no por el incumplimiento a la obligación fiscal principal, aunque este incumplimiento traiga como consecuencia el inicio de dicho procedimiento y éste a su vez a los gastos de ejecución.

La determinación.- Se lleva a cabo por la autoridad fiscal exclusivamente y se calcula conforme se realicen cada una de las hipótesis previstas por el artículo 150 del Código.

Su exigibilidad.- Se hará en el momento en que se requiera de pago del crédito fiscal principal y sus accesorios, es decir, incluyendo entre otros a los gastos de ejecución. En este caso, cuando el contribuyente moroso no pague los gastos de ejecución que se originen por el embargo practicado, se sumarán al crédito total computado y se cobrarán en el momento de hacer líquidos los bienes embargados.

Siguiendo el orden implantado en el Código Fiscal, artículo 5º se continuará a analizar:

Los sujetos: éstos son en obvia de circunstancias la autoridad fiscal y el contribuyente ejecutado.

El objeto: Este se constituye por el hecho de haber excitado a la autoridad administrativa a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, debido al incumplimiento

to con la obligación principal.

La base: En cuanto a la base, se puede decir que se divide en dos: base ordinaria y base extraordinaria. La base ordinaria constituye el costo de cada diligencia para procurar el pago del crédito fiscal y sus accesorios; la base -- extraordinaria, comprende todos aquellos gastos que se erog^ogan por la necesidad de utilizar servicios proporcionados - por terceros para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

La tasa o tarifa: Lo es el porcentaje fijo del 2% que tendrá que pagar el ejecutado, excluyendo los gastos extraordinarios, ya que éstos se erogarán al precio que se pres^oten los servicios de esa naturaleza.

Clasificación.-

Continuando con el análisis de este accesorio, corresponde ahora clasificarlo:

1) Su nacimiento no se dá por causa directa sino indirecta, ya que los gastos de ejecución se originan o nacen - directamente por el procedimiento administrativo de ejecución, e indirectamente por el incumplimiento a una obligación, por lo que los gastos de ejecución se causan por falta indirecta.

2) Su realización puede ser indistintamente instantánea o continua, por que atiende a circunstancias especiales

del procedimiento en el que, como puede ser liquidado el -- crédito principal y sus accesorios en un sólo acto, como -- también puede ser que se excite varias veces a la autoridad fiscal a cobrar el crédito sin que se logre, como lo prevé la fracción II del artículo 150 del Código Fiscal; o por -- que se remate o se adjudique dichos bienes. Todo ello con-- forme se desarrolle el procedimiento administrativo, surgen nuevos gastos para llevarlo a cabo.

3) Los gastos de ejecución que se generan, constituyen un accesorio complejo; por que con una sólo conducta se lle van a cabo una serie de actos que, desde que se inicia, la autoridad ejecutora no sabe con precisión cual será el mon-- to que se deberá de cubrir por este concepto, porque el con-- tribuyente moroso puede incurrir en más supuestos derivados del incumplimiento al pago del crédito fiscal.

4) Es una sanción leve, tomando en cuenta que resulta-- ría casi imposible que un contribuyente, después de haber -- sido notificado de un crédito, o bien, iniciado el procedi-- miento administrativo de ejecución, pretenda evadir la de-- terminación fincada. Lo paradójico resulta en que esta fal-- ta leve puede resultar muy gravosa si se suman todos los -- conceptos por los cuales se pueden ir provocando en cada di-- ligencia prevista por la ley y como consecuencia va aumen-- tando el concepto a pagar.

Para finalizar, se dirá que los gastos de ejecución --

tienen el carácter meramente indemnizatorio, por lo siguiente:

Los gastos de ejecución nacen por el procedimiento administrativo de ejecución que lleva a cabo la autoridad fiscal y estos gastos no los puede solventar la misma autoridad, dado el principio de costeabilidad o economicidad del tributo, el cual se vería atacado, por que pudiera suceder que al momento de hacer líquido el crédito principal, hayan sido más los gastos para liquidarlos que el importe del mismo crédito principal, lo cual haría evidente la pérdida. -- ¿Porqué es indemnizatorio, si tan sólo es un concepto de gastos a cargo del ejecutado? Es indemnizatorio porque el ejecutado no paga por anticipado los gastos de ejecución ordinarios y extraordinarios, sino lo que sucede es que las diligencias ya han sido costeadas por la autoridad que practica el procedimiento; y después se le requiere de pago, -- por lo ya ejecutado, nunca por lo que se va a ejecutar.

No tiene el carácter de cumplimiento forzoso porque su origen es indirecto, según se expuso con anterioridad, y no directo. Con el pago de los gastos de ejecución no se trata de observar la norma infringida.

Tampoco tiene el carácter de castigo porque los gastos de ejecución tan sólo representan el costo de un procedimiento ya iniciado.

De la naturaleza jurídica de este accesorio se puede -

concluir que su existencia logra ser autónoma del crédito principal, de tal forma, que puede darse el caso de que el crédito principal haya sido liquidado espontáneamente por el contribuyente y que, sin embargo, la autoridad fiscal ya haya iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, generándose los gastos de ejecución, mismos que de una forma u otra tendrán que ser cubiertos por el contribuyente.

Los gastos de ejecución concurren conjuntamente con los demás accesorios.

4.2.- Los Recargos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 21, los conceptualiza y clasifica de entrada, al señalar que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno. La definición legal que considera al recargo como una indemnización al Erario guarda proporcionalidad con el tiempo y el monto de la obligación, cuyo cumplimiento retrasado o parcial lo causa.

Esto se traduce como la pérdida de un ingreso, es decir, la no percepción de una utilidad; no a la satisfacción de un daño porque no se disminuye el patrimonio sino que deja de aumentar en un momento dado.

Hasta el 31 de diciembre de 1982, los recargos eran un

ingreso público ordinario del género de los aprovechamientos que se regulaban por el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación de 1967 y los definía, al igual que ahora en el artículo 21 del Código Fiscal vigente, como una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de las contribuciones impuestas.

En la actualidad los recargos dejaron de ser aprovechamientos para participar de la naturaleza de las contribuciones, según se desprende el párrafo final del artículo 20. del actual Código tributario.

Los recargos entonces, al ser una indemnización para el Fisco Federal, tienen un fin eminentemente reparatorio del daño producido al Erario por la falta de pago oportuno de una prestación fiscal. Su teleología es de resarcimiento y de indemnización, por lo que difiere en su finalidad y propósito de las multas.

A nadie escapa la idea de que el recargo es un acontecimiento desfavorable para el autor de la violación, pero también por sus diferencias conceptuales con las multas, los recargos no deben tener propósito de punición ni deben perseguir el propósito de intimidación; mucho menos, deben perseguir la corrección de la conducta infractora, sino que su objetivo es estrictamente indemnizatorio.

Nacimiento.- Este accesorio nace en el instante mismo-

en que se ha vencido el término para el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, en la cual se reputa la morosidad.

Determinación.- Esta puede efectuarse por el contribuyente o por la autoridad, dadas las bases para el acertamiento, contenidas en la ley, con la salvedad de que cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

Extinción.- Al igual que el crédito principal, los recargos se extinguen por el pago del mismo, que puede hacerse diferido o en parcialidades o puede incluso llegarse al embargo de bienes (artículo 151 del Código Fiscal).

También, dentro de las formas de extinción de este accesorio, se puede distinguir a la compensación que se puede efectuar siempre y cuando se compense el principal pagándose mediante declaración, por lo demás, se sujeta a las reglas generales previstas para esta forma de extinción del crédito fiscal. Por lo que se refiere a la cancelación, se siguen las mismas reglas que para el crédito principal.

También pueden ser condonados, pero la condonación no sólo se limita a los accesorios, ya que para que sea procedente tiene que hacerse conjuntamente con la contribución que le dió origen y dentro de las facultades que tiene el Ejecutivo Federal, el cual mediante resoluciones de carácter

general los podrá condonar en los términos y condiciones -- que señala el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, puede darse la figura de la extinción parcial de los accesorios, cuando el contribuyente pague en forma espontánea las contribuciones omitidas, en los términos del artículo 73, en relación con el artículo 21, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación, de esta manera los recargos no excederán de los causados en un año.

Analizando los elementos esenciales exigidos por el artículo 5° del Código Fiscal, se examinará el recargo de la siguiente manera:

Los Sujetos.- Los sujetos lo constituyen la autoridad fiscal y los particulares, sólo que por la versatilidad de este accesorio los sujetos pueden ocupar, alternativamente, la calidad de activo y pasivo conforme lo expresado por los artículos 21 y 22 del mencionado Código.

De esta forma, los particulares serán sujetos pasivos y el Fisco Federal sujeto activo, cuando el pago del crédito fiscal que debió haber hecho el particular fuera menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia, o bien, se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

El sujeto pasivo será el Fisco Federal y el activo el particular cuando este último haya solicitado la devolución debidamente requisitada y la autoridad fiscal no haya hecho la devolución dentro de un plazo de dos meses, el Fisco Federal deberá de pagar intereses conforme a la tasa que será igual a la prevista para los recargos, intereses que se calcularán sobre las cantidades que proceda a devolver, excluyendo los propios intereses; y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El objeto.- Lo es el hecho de no haber cumplido con la obligación sustancial en tiempo, o bien la devolución de cantidades entregadas indebidamente al fisco, lo que la mora exige el resarcimiento de un daño al capital. Por lo que se refiere al fisco, por cuanto a las cantidades que dejó de percibir; y en lo tocante al particular, por la disminución de su capital.

La base.- La base se define por el transcurso de tiempo en que se dejó de pagar o bien, en que se debió de pagar el crédito principal y el monto de la obligación a cubrir.

La tasa o tarifa .- En la actualidad, los recargos han sufrido fluctuaciones año con año, debido a que se procura adecuarlos lo más posible a la realidad económica cambiante y por lo mismo, se propone calcularlos de conformidad con --

La tasa que anulamente fije el Congreso de la Unión, tomando en cuenta el costo porcentual promedio de captación bancaria que - señala el Banco de México.

Es así como han existido variantes como las siguientes: En 1980 no existía la mora mensual sino una anual del 36% y con un tope del 100%; es a partir de 1983 cuando surge la mora mensual del 5.25%, alcanzando en un año el 63% y con un tope del 250%. - Durante 1987, hasta mayo de 1988 se manejó una mora mensual del 12.75% computándose anualmente en un 153% y un tope máximo de - un 765%.

Con fecha 9 de junio de 1988, se publicó en el Diario - Oficial de la Federación el "Decreto mediante el cual se eximen parcialmente los recargos hasta el 31 de diciembre de 1988", con base al costo porcentual promedio de captación de recursos del - sistema bancario, por lo que a partir de esa fecha, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, realizará cada mes las operaciones aritméticas que en el Decreto mencionado se prevén a fin de dar a conocer la tasa de recargos que deberá aplicarse en el mes de que se trate, ya sea cuando las autoridades fiscales concedan la autorización de pago a plazo de contribuciones y sus - accesorios, o bien cuando dichas contribuciones no se cubran en la fecha o dentro del plazo que fijan las disposiciones fisca - les.

De lo anterior, resulta que los contribuyentes que soli- liciten prórrogas para el pago de créditos fiscales, tienen que-

pagar recargos en razón de un 6.56% mensual durante todo ese año sobre el crédito insoluto, mientras que los contribuyentes que no soliciten esa prórroga están obligados a cubrir - un 50% más de ese 6.56%, es decir, un 3.28% más, dando un total a cubrir del 9.84%.

El problema aparece en que, si bien ambos tipos de contribuyentes son omisos, por qué darles un tratamiento desigual, si el daño causado al fisco es el mismo.

El segundo problema se plantea así: ¿Deben de ser proporcionales y equitativas las tasas fijadas, como sucede con las tasas o tarifas señaladas para las contribuciones?.

Ambos problemas se analizarán cuando se estudien los principios jurídicos que regulan al accesorio.

Clasificación.

1) La mora que origina el recargo puede ser clasificado como una falta administrativa y no como un delito; dista mucho de ser tratado como delito, toda vez que administrativamente el recargo está sujeto a un procedimiento económico coactivo a cargo del poder ejecutivo.

2) El recargo es un accesorio continuo, mientras el crédito principal no haya sido liquidado, y se va causando conforme al vencimiento estipulado en los plazos de la ley Fiscal especial. Esto no quiere decir que también el recargo

puede ser instantáneo si en el momento en que se causa es pagado el mismo, junto con el principal.

3) El recargo es un accesorio simple porque con la sola omisión de pago se actualiza lo previsto por el artículo 21 del Código Fiscal, esto visto desde el punto de vista formal, ya que materialmente puede concurrir esta omisión de pago con alguna infracción prevista con el mismo Código y la cual es sancionada con multas.

4) El recargo es un accesorio leve porque al haber sido determinado el recargo, se presume la previa determinación del crédito principal, el cual obviamente queda salvado de la evasión, por lo que el particular tendrá que cumplir con ambos sin que tenga opción a la evasión.

Para finalizar, se dirá que el recargo tiene el carácter indemnizatorio sin lugar a dudas, en razón de que encuentra su fundamento jurídico, legal y financiero, en la primera parte del párrafo primero del artículo 21 del Código Fiscal, por lo que queda excluida la posibilidad de reputarsele como una sanción que busca un castigo, dando lugar a la aflicción en el proceder del contribuyente moroso.

Indirectamente, el recargo tiene la característica de obligar al cumplimiento de la obligación principal, dada la forma de extinción del accesorio, que busca ser liquidado conjuntamente con el principal, aunque el orden de aplicación para cubrir los créditos fiscales, se señalen en pri-

mer lugar a los accesorios que concurran y al final se aplicarán para cubrir al principal. (22)

Es indiscutible que la naturaleza jurídica de este accesorio sigue una modalidad diferente a la del crédito principal, al presentar variantes en sus elementos básicos, preponderantemente en su objeto, así como por la finalidad que persigue en su aplicación.

4.3.- Las Multas.

Estas representan la otra cara de la moneda en relación con los recargos. Durante mucho tiempo, en México se consideraba que los recargos constituían un doble aspecto sancionador, por lo que su naturaleza se encontraba en polémica, - al tratar de ubicarlos como la capitalización del crédito - fiscal o como una infracción administrativa, o bien, considerarla en su doble aspecto por un solo acto, a pesar de correr el riesgo de creerlo inconstitucional en los términos del artículo 23.

Con la nueva redacción del artículo 2o. del Código -- Fiscal, quedan salvadas las teorías antes señaladas sobre - el recargo, pues establece la institución de la sanción por infracción a las disposiciones de orden público contenidas en las normas fiscales.

Las infracciones pueden ser de carácter sustancial o -

(22) Artículo 20, Código Fiscal de la Federación.

formal, dependiendo del contenido de la norma jurídica, es decir, que no se dé el pago (sustancialmente hablando) el no hacer cuando no se tiene que hacer; hacer, cuando no se tiene -- que hacer; y no tolerar cuando se tiene que tolerar. En el -- primer capítulo de esta tesis se habló de las generalidades de la infracción; baste ahora analizar la naturaleza jurídica - de las multas como accesorio de las contribuciones.

Nacimiento.- El capítulo I del título IV del Código Fiscal de la Federación regula las infracciones, y es claro - al establecer en su artículo 70, que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se ha - rán independientemente de que se exija el pago de las contribu - ciones respectivas y sus demás accesorios.

Su nacimiento está condicionado a que se realicen los -- supuestos previstos por el capítulo I del Código Fiscal, así - como en la omisión al cumplimiento de obligaciones previstas - por las demás disposiciones fiscales, incluyendo a aque - llas que se hagan fuera de los plazos establecidos, (ar - tículo 71).

Con ello se puede dar cuenta de la rica variedad de in -- fracciones que se pueden presentar por este concepto, - por lo que la realización de estas hipótesis normativas, - darán lugar a que se generen sanciones de carácter administra - tivo.

Determinación.- Se ha hablado del carácter de la infracción, misma que puede ser sustancial, formal, o bien mixta. La respuesta a estas infracciones es generalmente la multa, o sea una sanción sustancial.

Pero en el caso de infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, o con el pago de contribuciones y presentación de declaraciones, así como las relacionadas con la contabilidad, las facultades de comprobación, además de la sanción sustancial, constriñen al infractor a una sanción formal, es decir, disciplinarse observando la obligación contenida en la norma.

El Código no señala expresamente, dentro del grupo de las sanciones, la formal de obligar al infractor a cumplir con lo establecido por la ley, en razón de que las sanciones enumeradas constituyen un castigo económico.

La violación de una norma, cualquiera que esta sea, no da facultad al infractor a seguir cometiendo la infracción al haber exculpado la sanción impuesta, ni deja de serle aplicable, sino que esta debe de ser observada a fin de que se cumpla en todo momento lo previsto por ella, por lo que la sanción formal de observar por siempre la norma infringida, está implícita en el espíritu de las leyes positivas.

Por ello se establece también la determinación de multas por agravantes cuando el infractor sea reincidente en la violación de una norma fiscal.

La determinación de las multas se hace sobre las cantidades previamente establecidas, o bien entre una mínima y una máxima, así como en función de porcentajes según la circunstancia en que se encuentre el contribuyente, pueden aumentar o disminuir, así como también se hace la determinación de sanciones en el cálculo de contribuciones.

Todos estos aspectos se encuentran previstos por los artículos 76, 77 y 78 del referido Código Fiscal. Corresponde a la autoridad fiscal el accertamiento de la multa.

Extinción.- Esta se lleva a cabo por el pago que efectúe el infractor, esta es la forma más común de extinción. Sin embargo aparece muy ligado a la figura del pago, una similar, la de la condonación parcial o total, pero que no debe confundirse el pago con esta última forma de extinción de la multa, porque los presupuestos para la condonación son otros, según se señalarán cuando se aborde esta forma de extinción; se trata más bien de una reducción parcial de la multa o bien la extinción total de esta. (23)

Esta extinción total opera cuando se cumpla de forma espontánea las obligaciones fiscales o bien cuando se haya incurrido en una infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

La reducción en el pago de la multa no es sino una mo-

(23) Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

alidad en el pago, pero no es una forma de extinción propiamente dicha, toda vez que la multa subsiste, y que así - como puede disminuir, también puede aumentar, situación que ocurre dentro de la determinación de la misma por las autoridades fiscales.

La compensación está sujeta a las reglas previstas al efecto por el artículo 23 del Código Fiscal y sigue la multa la suerte de lo principal indefectiblemente.

En cuanto a la condonación, el artículo 74 establece - esta figura cuyos presupuestos se hacen consistir en lo siguiente:

- 1) Será otorgada discrecionalmente por la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público.
- 2) Se otorgará a solicitud del infractor.
- 3) Su resolución es inimpugnable.
- 4) Es procedente únicamente por multas que hayan quedado firmes.

Esta figura es exclusiva de las multas y no abarca ni comprende a los demás accesorios y con justa razón, ya que los recargos y los gastos de ejecución no pueden ser condonados por el gran daño económico que representaría para el Fisco Federal, tener que otorgar el perdón de pagarlas.

En cuanto a la cancelación, se dirá que se somete este accesorio sin ningún problema a lo señalado por el artículo 146 del Código Fiscal.

La exención de las multas opera únicamente cuando se exenta el crédito principal, ya que si no se exenta lo principal, tampoco pueden exentarse sus accesorios.

La exigibilidad de las multas se hace a través de requerimientos de pago, es decir, cuando se inicie el procedimiento administrativo de ejecución.

A continuación se analizarán los elementos que constituyen este accesorio, en los términos del artículo 5o. del Código Fiscal.

Sujetos.- Los sujetos son, invariablemente: el activo, la autoridad fiscal; el sujeto pasivo, el o los contribuyentes así como también los responsables solidarios.

Objeto.- El objeto de este accesorio lo constituye la infracción formal o sustancial cometida por el contribuyente y cuya gravedad será determinada en los supuestos previstos por la norma, sin esta fuente no habría objeto del tributo.

Base.- La constituye la relación que existe entre lo dispuesto por las normas como obligatorio a observar y el incumplimiento o la infracción cometida conjuntamente con las cantidades que se encuentren determinadas por el Código Fiscal o bien las especificadas entre una mínima y una máxima.

La determinación de la base va en función de la gravedad de la infracción conforme a lo previsto por el Código-

Fiscal de la Federación; como se ha dicho, también su base se encuentra dentro de los porcentajes que se consignan en la ley para las circunstancias previamente señaladas; también la base puede ubicarse en el caso de excepción señalado por los artículos 73 y 74, cuando proceda.

Tasa o tarifa. - Esta se encuentra precisamente consignada en la ley para cada caso particular, ya sea que se señale expresamente en la norma o que la impongan las autoridades fiscales sobre bases que hace que aumente o disminuya la multa en atención a las consideraciones previstas por la misma ley.

Esta versatilidad no encuentra ningún inconveniente al existir variantes en las tarifas que van desde un peso, hasta doscientos mil pesos, y porcentajes de la multa que van del 20%, al 150% sobre el monto de las contribuciones omitidas, debido a que la autoridad fiscal, así como el orden público por ella representada, busca sancionar la infracción cometida, si se toma en cuenta que su finalidad es aflictiva, de tal manera que el infractor no reincida en la inobservancia incurrida.

Clasificación.

1) Las multas constituyen una sanción y distan mucho de ser un delito y su aplicación se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan -- las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabi-

lidad penal.

2) Su comisión puede ser alternativamente instantánea o continua. Si el incumplimiento fuera instantáneo sucedería que el infractor, al violar una disposición, trate de regularizar su situación en ese preciso momento, o bien, cuando la autoridad descubra su infracción y la determine inmediatamente; continúa si el infractor se mantiene indiferente ante la actividad fiscalizadora de la autoridad, incurriendo con dicha omisión en más infracciones, o bien continuando con actos que llevan como consecuencia la violación de diversas normas.

3) La multa es preponderantemente una sanción compleja porque con una sólo conducta el infractor transgrede dos o más disposiciones legales. Por ejemplo, en el caso de un particular que genere riqueza, objeto sobre el cual está obligado a pagar el impuesto sobre la renta y al mismo tiempo debe de tener un registro Federal de Contribuyentes, en este caso la omisión genera la transgresión a varias disposiciones fiscales.

4) Las infracciones previstas por el Código Fiscal revisten su doble aspecto: la infracción a disposiciones fiscales de orden público y; la violación de normas de interés público, mismas que son sancionadas, respectivamente, administrativa y judicialmente, por lo que la infracción reviste su doble aspecto de leve y grave.

La multa constituye la consecuencia de la transgresión a una norma de carácter administrativo, y por lo tanto esta nueva obligación sustancial fiscal reviste el carácter de sanción leve ya que se presume que por negligencia o descuido del contribuyente se cometió la infracción.

Sin embargo, se prevé la reincidencia, o bien la persistencia del contribuyente en una conducta, la cual es castigada más severamente, pero por ello no deja de ser leve, porque sus límites no exceden de una sanción administrativa y por tanto leve.

Como característica, la multa a las infracciones cometidas, tiene la doble finalidad del cumplimiento forzoso observando la norma infringida, más el castigo cuya finalidad inmediata es aflictiva (cumplimiento más castigo).

Por último, vale la pena señalar algunas analogías y diferencias que existen entre el recargo y la multa:

a) La multa es una sanción a actos positivos y negativos que constituyen las infracciones de todas clases cuya característica será siempre leve (24); mientras el recargo, es aplicable a omisiones exclusivamente de carácter sustancial que sólo se traducen en retraso del pago de obligaciones fiscales.

(24) No podría considerarse grave aunque las causas que originen las multas son las mismas que originan la comisión de un delito, caso en que se reputa grave y en el que es jurisdicción del poder judicial aplicarlo en los términos del artículo 70 del Código Fiscal.

b) En la imposición de la multa no sólo se atiende a la importancia de la infracción, sino que es preciso considerar la actitud que adopte el infractor frente a una o varias disposiciones fiscales que puede éste pasar a violar, situación que en el recargo para nada se toma en cuenta.

c) La imposición de la multa es, dentro de ciertos límites, discrecional, y para determinarla no se atiende al importe del crédito omitido ni a la apreciación pecuniaria de la infracción que la amerita; la cuota del recargo siempre es fija y la ley la establece de acuerdo con el tiempo y en proporción al monto de la prestación.

d) Para la aplicación de las multas tiene que observarse en ciertos casos un procedimiento especial, o seguirse determinadas formalidades, lo que nunca sucede cuando se trata de aplicar recargos.

e) La multa puede ser condonable, situación que no sucede con los recargos, salvo la extinción parcial prevista por el artículo 21, párrafo 5º. del Código Fiscal de la Federación

4.4. La Indemnización.

Este accesorio se refiere al caso de cheques recibidos por las autoridades fiscales y que no le sean pagados.

Este es un accesorio cuya indemnización al fisco federal es del 20% sobre el monto de las cantidades entregadas al fisco, sea que el importe comprenda al crédito principal

y sus demás accesorios o solamente uno u otro, su exigibilidad puede realizarse a través del procedimiento administrativo de ejecución y sin perjuicio de la responsabilidad penal que en el caso procediera.

Este concepto parece ser que se constituye más que un accesorio como una medida de seguridad para las cantidades que reciba el fisco a través de un título de crédito y que por lo tanto su trato debe estar al margen del procedimiento señalado por el Código de Comercio; sin embargo, el propio Código adopta las mismas sanciones, pero advierte que -- el cobro del monto del cheque, los accesorios que se generen y la indemnización establecida, se hará a través del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, utilizando la facultad económico-coactiva para cobrar dichas cantidades.

Se analizará a continuación la naturaleza jurídica de este accesorio:

Nacimiento.- El nacimiento de esta indemnización, surge bajo los siguientes presupuestos:

- a) Que se trate de un cheque
- b) Que una vez recibido por la autoridad fiscal y presentado ante el librado, éste no sea pagado.

Su nacimiento está condicionado no al incumplimiento de una obligación principal ni se deriva indirectamente de

éste, sino que su nacimiento está determinado por circunstancias de cobro ante la institución bancaria y que éste no sea pagado ya porque no tenga fondos suficientes, ya porque sea una cuenta cancelada o alguna circunstancia análoga. - Existe un problema de interpretación que es el siguiente: -

El párrafo relativo a la indemnización no establece o especifica qué circunstancia se considerará para determinar la indemnización; su redacción es escueta. Es sabido que este título de crédito debe reunir ciertos requisitos, entre otros que no presente tachones, borrones, enmendaduras, o bien, que contenga la cantidad a liquidar en número y letra, así como la firma del librado. En el supuesto de que no se pague el cheque a las autoridades fiscales por estas causas antes enumeradas ¿se generará el nacimiento de la indemnización? Generándose (si se atiende a la interpretación estricta) ¿qué sucedería si las causas de negativa de pago son imputables a dicha autoridad o a los empleados o funcionarios que intenten el cobro?; mientras tanto, este accesorio ya se generó, en los términos del párrafo analizado.

Determinación.- Esta se efectúa automáticamente por la autoridad fiscal, sobre el monto de la cantidad a cobrar, - aunque en la cantidad consignada en el título de crédito se encuentren incluidos los accesorios, no se debe de considerar que en ello se está cobrando accesorios sobre accesorios, en virtud de que su determinación se realiza en base al objeto y a la finalidad de este accesorio y no del propio crédito principal.

Extinción.- La extinción de este accesorio comienza, - bien cuando el contribuyente acuda a cubrir el importe, más el 20% sobre esta cantidad, o bien cuando se inicia el procedimiento administrativo de ejecución.

Concurren, conjuntamente con esta indemnización, los - recargos que se generen por la mora incurrida al no haber - sido cubierto el crédito principal (desde luego únicamente por el crédito principal), pero no se acumularán a la cantidad que se debió de pagar, consignada en el cheque, porque entonces la base se alteraría causando perjuicios al contribuyente.

La compensación en este tipo de accesorio es difícil - que se dé, por las siguientes razones:

La compensación procede únicamente para aquellos obligados a pagar mediante declaración (artículo 23, primera -- parte), y en el caso de pago de cantidades fiscales a través de este título de crédito no siempre proviene del pago de contribuciones por declaración.

Otro presupuesto para que se dé lugar a la compensación, es que se debe de tratar de una misma contribución, - y puede suceder que las cantidades consignadas en el cheque amparen a más de una contribución y sus demás accesorios, -- aunque su pago se realice por declaración.

Además, el producto del 20% tiene el carácter indomni-

zatorio y la indemnización en este caso tiene como finalidad el resarcir los daños y perjuicios originados por la expedición de un cheque incobrable. Su nacimiento se da no por el efecto indirecto de no pagar el débito fiscal, sino porque no fué pagado por la institución de crédito. Simplemente, por este hecho, se puede afirmar que en este accesorio, no puede ser posible la compensación.

La condonación, en los términos del Código Fiscal de la Federación (art. 74), como medio de extinción de este accesorio, no es posible que se dé, ni tampoco puede ser reducida, ni se señalan en la ley alguna modalidad de extinción total del mismo.

La condonación, en los términos del artículo 39, del Código Fiscal de la Federación es posible siempre que mediante resoluciones de carácter general se condone o se exima total o parcialmente el pago de este accesorio, pero siempre y cuando se haga conjuntamente con la contribución. Se ha reconocido el carácter de este accesorio como indemnización, pero es una indemnización que surge eventualmente, ya que como se vió en su nacimiento, su fuente inmediata no es el incumplimiento al pago de un crédito fiscal, sino el hecho de no ser pagado el título de crédito por la institución bancaria.

La cancelación de este accesorio es posible bajo los supuestos que se señalan para esta forma de extinción del crédito fiscal, es decir, por incosteabilidad en el cobro, o por insolvencia del deudor.

Se analizarán a continuación los elementos de este accesorio, en función del artículo 5° del Código Fiscal.

Sujetos.- Los sujetos son, invariablemente: como activo la autoridad fiscal; como pasivo el contribuyente y/o -- responsable solidarios.

Objeto.- El objeto de este accesorio está constituido por los daños y perjuicios que se causan al Fisco Federal, -- por no ser pagado el importe del cheque que se recibió como pago del crédito fiscal; estos daños y perjuicios, traducidos en una indemnización, constituyen el objeto de este accesorio.

Base.- La base de este accesorio se constituye en la relación que existe por la presentación del cheque para su cobro y la cantidad consignada en el título de crédito, mismo que dá lugar a un daño y un perjuicio.

Tasa o tarifa.- Es un porcentaje fijo del 20% sobre el monto del cheque que no fué pagado.

Clasificación.- Corresponde ahora clasificar a este accesorio de la siguiente manera:

1) La indemnización constituye una sanción por una falta administrativa, pero el propio artículo 21 del Código -- Fiscal de la Federación resalta la responsabilidad penal -- que ello origine. Sin embargo, el tratamiento que se le dá a este accesorio debe de reputársele como falta, pero judi-

cialmente apreciada se le considera un delito, el equiparable al fraude.

2) Es una sanción instantánea, toda vez que su realización se consuma en el momento que es negado el pago a la autoridad fiscal.

3) Es una sanción compleja, en virtud de que es considerada como una sanción administrativa y como un delito al mismo tiempo. Además se computan nuevamente recargos y gastos de ejecución por el reinicio de un procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el crédito.

4) Dentro de esta clasificación, la indemnización que se estudia es leve, porque por ningún medio el contribuyente puede buscar la evasión del crédito; tan es así, que al momento de expedir el cheque, reconoce un adeudo a favor del fisco federal, el cual ya fue determinado e incluso exigido, la indemnización se justifica por la sorpresa intempestiva de no pago.

Sin embargo, analizando desde la perspectiva judicial y ser tratado como un delito, debe de reputarse como una -- sanción grave, dado los presupuestos establecidos para la -- realización de este delito, es decir, que se lleve a cabo -- con engaños o con el aprovechamiento del error en que se ha -- lle el defraudado. Todo ello indica que quien comete el --- fraude trata de evadir responsabilidades.

Este accesorio reviste la característica de ser una -- sanción indemnizatoria, observada desde el punto de vista administrativo; además, si se procede judicialmente, se pue de sumar el castigo, ya que el fin que se persigue con ello es netamente aflictivo (indemnización más castigo).

Ahora bien, de la naturaleza jurídica de éste accesorio se puede afirmar que su nacimiento está condicionado a una circunstancia o eventualidad que se encuentra al margen del crédito fiscal principal, por lo que lograría este accesorio constituirse de manera independiente al principal, -- sin que por lo tanto siga la suerte de este y se logre extinguir al extinguirse el principal.

5.- JUSTIFICACION CONSTITUCIONAL.

El artículo 17 Constitucional señala el establecimiento del Poder Judicial, a fin de que prevalezcan el orden y la seguridad, se respeten las garantías individuales y la totalidad del sistema jurídico, por lo que se requiere que una entidad distinta y ajena a las personas interesadas, juzgue y resuelva los conflictos que surjan entre ellas. Esta entidad debe ser autónoma, imparcial, y con el poder suficiente para imponer obligatoriamente sus resoluciones. Sólo un órgano del Estado puede reunir estas características, y es el Poder Judicial, quien se haya capacitado para declarar en todo caso, lo que la ley diga al respecto. Lo contrario sería autorizar la violencia y la anarquía. De aquí que ningu

na persona puede hacerse justicia por sí misma.

Sin embargo, paralelamente con esta posición, debe detacarse lo preceptuado por el artículo 21 de la Constitución Política. En efecto, la tercera parte del primer párrafo -- del citado artículo, señala la competencia de las autoridades administrativas en materia de sanciones, cuando señala que "compete a la autoridad administrativa la aplicación -- de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, los que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por 36 horas".

La Carta Magna señala dos formas de impartir justicia, o bien de hacer justicia preponderantemente por el Poder Judicial (artículo 17), y administrativamente a través del Poder Ejecutivo, creándose de esta manera su facultad económica-coactiva para hacer efectivo el cumplimiento a reglamentos gubernativos y de policía.

Esta facultad se instrumentó, en materia fiscal, a través del Congreso de la Unión, es decir, que es el Poder Legislativo quien definirá los delitos y faltas contra la Federación; así mismo podrá fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

Hasta ahora, se ha precisado la facultad de imponer -- sanciones por parte de la autoridad administrativa, con base en la ley que se expida por el Congreso de la Unión con el fin de que se definan las faltas y se fijen los castigos

a imponerse.

Esto es, en primera instancia, el fundamento constitucional de los accesorios de las contribuciones.

Se ha dicho que los accesorios en su aspecto sustancial constituyen un ingreso para el Estado. Este ingreso debe de estar comprendido dentro de la Ley de Ingresos de la Federación, que para tal efecto elabora el Congreso de la --- Unión y es por eso que se puede apreciar que en el inciso - VI del artículo 10. de dicha ley para 1988, se encuentra - comprendida la cantidad calculada para ingresar, por concepto de accesorios.

6.- LOS PRINCIPIOS JURIDICOS QUE REGULAN A LOS ACCESORIOS.

Al igual que el crédito principal, los accesorios de las contribuciones se encuentran sujetos a principios jurídicos que aseguren, por un lado, las garantías individuales contenidas en la Constitución y por otro, que aseguren su -- existencia y su alcance como ingresos de la Federación, así como su destino al gasto público.

Se abordará en primer lugar el artículo 14 de la Carta Magna, que en su parte relativa dice:

"A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

Ello significa que los accesorios, la indemnización, -

las multas y los gastos de ejecución se generarán o causarán conforme a la ley vigente en el momento en que ocurra su nacimiento. Ello significa también que los accesorios que se encuentran previstos por las leyes se aplican a situaciones futuras y no dañan derechos adquiridos.

Véase a continuación las siguientes tesis de jurisprudencia que, aunque se refieren a los recargos concretamente, pueden ser aplicadas por analogía al resto de los accesorios.

"RECARGOS.- LOS ARTICULOS 21 (REFORMADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982) Y EL 4o. TRANSITO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO SON RETROACTIVOS, YA QUE SE APLICAN PARA EL FUTURO Y NO AFECTAN SITUACIONES JURIDICAS QUE NO SEAN SUCEPTIBLES DE MODIFICARSE.- Del análisis de los preceptos mencionados se advierte que no son retroactivos, ya que se aplican para el futuro y no afectan situaciones jurídicas que no sean susceptibles de modificarse, ya que el Estado puede cambiar el monto de las contribuciones a fin de lograr una mejor captación de recursos para la satisfacción de sus fines, bien sean fiscales o extrafiscales o para obtener un resarcimiento por la falta de pago oportuno de los impuestos, sin que pueda estimarse que por el hecho que la mora se haya iniciado en determinada fecha, los recargos deban causarse únicamente sobre la base que tenía en la fecha en que se dió ese supuesto, ya que tal cantidad puede ser modificada periódicamente mientras se siga generando esa mora; admitir lo contrario implicaría considerar que el Estado no tiene facultades para cambiar el

monto de las contribuciones y de sus accer-
rios, entre los que se encuentran los re-
cargos y obligarlo a sostener una determi-
nada tasa aún cuando ya no esté acorde a -
la realidad económica. de tal forma que el
caso de los recargos, sólo pudiera aplicar-
se una cantidad, que si bien correspondie-
ra a un tanto igual al tributo omitido, re-
sultaría inadecuada como indemnización por
el daño causado. Además, dichos preceptos
no se retrotraen en sus efectos al monto -
del fincamiento del crédito fiscal, no mo-
difican la obligación fiscal que sirve de
base a la cantidad que por concepto de re-
cargos debe pagarse, sino que regulan el -
incumplimiento en que ha incurrido el cau-
sante al no pagar el adeudo, lo cual tras-
ciende en el tiempo y debe regirse confor-
me a las leyes que se encuentren vigentes
en la época en que se produzca la mora. la
cual constituye un acto que se genera de -
momento a momento".

Amparo en revisión 1196/84, promovido por Automotores La Villa, sociedad anónima. Fallado el tres de -
junio de mil novecientos ochenta y seis.- Por unanimidad diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Guitrón, Castañón León, Díaz Infante, Fernández Doblado, Adato Green de Ibarra, Rodríguez Roldán, -
Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Moreno Flores, -
Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro y Presidente -
del Río Rodríguez.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Se-
cretaria: Lic. María del Carmen Sánchez Hidalgo.

RECARGOS FISCALES. NO RETROACTIVA LA LEY - QUE AUMENTO SU LIMITE.- El artículo 22, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, establece que los recargos por incumplimiento de un crédito fiscal 'se --causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de exigibilidad hasta que se efectue el pago', y no excederá del importe total del crédito. Son pues prestaciones a cargo del deudor en mora que se originan por mandato de la ley -- en las condiciones referidas y se motivan por el sólo transcurso del mes o fracción. Cuando la ley fiscal que impone el pago de recargos sobre impuestos adeudados es reclamada por aumentar el límite de tales recargos en relación con la que regía al iniciarse la mora, la aplicación de este ordenamiento no es retroactiva porque se trata de un mandamiento abstracto y general aplicable para el futuro y por que no lesiona ninguna situación jurídica individual que no sea susceptible de ser modificada por la ley. Por consiguiente, no puede alegarse que el pago de recargos deba ser hasta determinado monto, señalado por el ordenamiento de anterior vigencia, porque la mora se seguía produciendo cuando la ley cambió las situaciones jurídicas generales para el futuro".

Por lo que se refiere al segundo párrafo del artículo en cita, dice que:

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

En este párrafo se contiene la garantía de seguridad jurídica, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona o en sus bienes, si no es a través de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en los que se cumpla con el debido proceso legal.

El cuestionamiento es el siguiente: ¿El procedimiento económico-coactivo para exigir el pago de los accesorios se justifica con lo preceptuado por este párrafo? Una respuesta afirmativa, resulta ser desafortunada por lo siguiente: Porque es la autoridad administrativa quien ejerce de motu proprio la acción de hacer efectivos los créditos adeudados; contraviniendo de una forma franca y abierta a lo dispuesto por este párrafo del artículo que se estudia.

Se exige el pago de créditos principales sin acudir a tribunales previamente establecidos, haciéndose justicia por sí mismo.

En efecto, para exigir las contribuciones y sus accesorios, surge el procedimiento económico-coactivo que es particular del derecho tributario, mismo que es esencial para la Hacienda Pública, pues este procedimiento permite la obtención o el aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que les corresponden. Se podría afirmar que ningún sistema tributario subsistiría sin la existencia de un procedimiento como tal.

Tal parece que el párrafo segundo del artículo en cita

está inspirado sobre bases civilistas de equidad en las partes, por lo que, desde ese punto de vista, cualquier acto de la autoridad que se lleve a cabo para exigir el pago de las contribuciones y sus accesorios, debe de seguirse ante un Tribunal previamente establecido, garantizándose la equidad de las partes. Sin embargo, no sucede así con el procedimiento económico-coactivo, por lo que se incurre en la violación de los artículos 13 y 14 constitucionales. Se han intentado ya interpretaciones forzadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia para asegurar que dicho procedimiento no viola, en esencia, el artículo 14 constitucional. Sin embargo, se sugiere que se modifique la Constitución, de tal suerte que se prevea la salvedad del procedimiento económico coactivo.

Para concluir, se dirá que los accesorios justifican su exigibilidad, en términos del artículo 14 constitucional, por su naturaleza de sanción, en el sentido de que estas deben ser aplicadas y exigidas en cuanto al contenido o fin de dicha sanción, ya que, de otra forma, vana sería la coercibilidad de las normas fiscales básicas para la tributación.

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en todos los casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

En esta facultad de la autoridad administrativa, es en donde se pueden generar la determinación de los recargos, - si es que es descubierta la omisión de una obligación fiscal, o bien se imponen las multas por irregularidades sustanciales o formales. En cuanto a los gastos de ejecución, - es pertinente señalar que cuando se determinan éstos, es -- porque se ha iniciado el procedimiento administrativo de -- ejecución, y este debe de sujetarse a las formalidades previstas para el cateo (25), en relación con el capítulo III del Código Fiscal relativo al procedimiento de que se habla y el artículo constitucional que se estudia.

El artículo 21 constitucional es básico para la existencia de los accesorios, como sanciones administrativas, - según se ha visto.

Sin embargo, han existido controversias por lo expresado en el citado artículo, en el sentido de que consistirán únicamente en multas o arresto hasta por 36 horas.

Esto puede dar lugar a cuestionamientos como los siguientes: ¿Qué con los recargos, la indemnización y los gastos de ejecución? ¿Su aplicación no tiene fundamento constitucional y por lo tanto es inconstitucional su aplicación?

La doctrina ha dado por no quererse apoyarse completamente en este artículo, dado lo limitado de su redacción, y 4-

(25) Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

han optado por apoyarse en los artículos 31, fracción IV, 73 fracción XXIX y 89, fracción I, fundamentos seguros para el resto de los accesorios pero sujetos a una forzada interpretación.

Las multas administrativas a que se refiere el artículo 21 es un concepto que debe ser entendido en latu sensu, - ya que el mismo no especifica si tienen éstas el carácter - de fiscales o no.

En efecto, el carácter fiscal se le da cuando se habla de la obligación de contribuir para los gastos públicos, -- obligación principal que se encuentra caracterizada en un - crédito fiscal (art. 31, fracción IV de la constitución).

El concepto de multa al que se refiere el artículo 21 constitucional debe de ser entendido como sanción y no como multa fiscal. Por tanto, la multa fiscal, los recargos, - la indemnización y los gastos de ejecución son esas "multas" a las que se refiere el artículo 21 de la Carta Magna, y -- que en relación al artículo 31 fracción IV, son sanciones - de carácter fiscal por el incumplimiento a obligaciones de este tipo y que estos accesorios encuentran su naturaleza - subjudice en virtud del estado de dependencia fiscal.

Véase ahora esta breve jurisprudencia No. 277, visible en el apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, correspondiente a la Segunda Sala, misma que dice:

"MULTAS, CARACTER DE LAS.- Todas las multas tienen el carácter de sanciones, pero no -- por ello dejan de catalogarse dentro de los cobros fiscales".

Corresponde hacer el estudio del artículo 22 constitucional, mismo que tendrá que ser examinado paralelamente -- con el artículo 31, fracción IV.

En efecto, el artículo 22 señala en su parte relativa:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva..."

Por otra parte, el artículo 31, fracción IV, señala --- que: "Son obligaciones de los mexicanos:

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

Se destaca entonces que las multas excesivas quedan -- prohibidas y, por otro lado, que las contribuciones deben -- de ser proporcionales y equitativas; así mismo, se vió que el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación señala -- que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones. En este capítulo ya se ha precisado en que con siste la naturaleza a que se refiere dicho párrafo, pero no se estudió si se encontraban sujetos a los mismos princi--- pios a los que se encuentra sujeto el crédito principal.

En primer lugar, hay que señalar que el Estado calcula que, tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos se correspondan, de tal forma que el de ingresos, sea suficiente para cubrir el de egresos; por lo menos para que este último no sea tan excesivo y que no sobrepase el límite máximo de la capacidad tributaria nacional. Y si al exigirse al contribuyente lo que puede y debe dar (proporcional), se niega o lo hace en menos, o no lo hace en las condiciones que la ley le exige, el ingreso general puede no ser bastante a igualar los gastos, y entonces habrán necesidades colectivas que permanecerán insatisfechas o se tendrá que salvar el déficit presupuestal, mediante algún empréstito generalmente gravoso.

El perjuicio, pues, aparece evidente y quien lo sufre es el Estado, en cuanto a la nación misma.

Se sabe que la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, deben de contribuir a los gastos públicos en atención a su respectiva capacidad económica, debiendo de aportar en una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; conforme a este principio, los gravámenes deben determinarse de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, de tal forma que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen de manera efectivamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Pero en cuanto a los accesorios se debe de partir de un presupuesto diferente al de la contribución a aportar, en razón de que las sanciones, como los recargos y las indemnizaciones, generalmente y eventualmente las multas y los gastos de ejecución atienden a una base que exige un resarcimiento que alcance a cubrir el daño causado, así como también la importancia de la infracción, misma que debe medirse, tanto por el tiempo que transcurre en que se deje de cumplir con la obligación principal, como por el importe y naturaleza del impuesto y obligación fiscal, cuyo cumplimiento extemporáneo rebasa la idea de justicia proporcional en el pago de accesorios.

Ello significa que pretender aplicar una proporcionalidad a un accesorio sobre la base de la contribución, garantizando al contribuyente una misma sanción por un incumplimiento, significa limitar al Fisco Federal de buscar la manera más eficaz de hacer cumplir determinadas obligaciones fiscales, o bien, la de pagar determinadas contribuciones -cuyas fuentes son de vital importancia por la partida de ingreso que ellos representan.

Ahora bien, en el caso de las contribuciones, sí debe de ser estrictamente proporcional, dada la razón de la continua obligatoriedad de contribuir para los gastos públicos, pero los accesorios no son un ingreso que permanezca en la ley como una obligación de enterar continuamente, sino que esta obligación se actualiza al motivarse el incumplimiento

a la obligación principal, teniendo por tanto el carácter - de eventual.

Por lo que respecta a la equidad, ésta radica en la -- igualdad ante la misma sanción tributaria de todos los suje- tos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condicio- nes deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concer- niente a hipótesis de causación, debiendo de variar solamen- te las tarifas aplicables de conformidad con la gravedad de la infracción o el tiempo que se ha dejado de cumplir con - la obligación.

La multa excesiva no está regida por la proporcionali- dad contenida por el artículo 31, fracción IV, pero sí por los razgos de equidad; la multa excesiva nunca existirá en los términos de la proporcionalidad, ya que el artículo 22 constitucional permite inclusive la confiscación total o -- parcial de los bienes de una persona cuya aplicación puede ser para el pago de impuestos o multas.

Es por ello que en materia de recargos se ha experimen- tado un aumento superior al 100%, sin que por ello la Supre- ma Corte de Justicia lo haya declarado inconstitucional.

Hay que reiterar que la multa excesiva se puede origi- nar si desatiende el principio de equidad, de tal suerte -- que exista igual sanción para el que comete igual infrac- -- ción.

Véase ahora la tesis de jurisprudencia establecida por

la misma H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el apéndice 1917-1985, en el Tomo correspondiente al Pleno, que dice:

"RECARGOS. SU NATURALEZA DE 'ACCESORIOS' NO IMPIDE QUE SU MONTO PUEDA EXCEDER DEL 100% DE LA CONTRIBUCION.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación los recargos son accesorios de las contribuciones lo que no puede interpretarse como una simple relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, conforme a la cual esto no pudiera exceder del 100% de aquél. La accesoriedad de los recargos es cualitativa, pues si bien sólo surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de las contribuciones, la determinación de su monto dependerá de las cantidades que por el tiempo de la mora hubiera dejado de percibir el fisco y hubiera obtenido el contribuyente, las cuales pueden exceder de la cantidad referida".

Amparo en revisión 5733/84.- Conductores Monterrey, S.A. 4 de noviembre de 1986.- Mayoría de 16 votos de los señores Ministros De Silva Nava, López Contreras, Cuevas -- Mantecón, Azuela Gutiérrez, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez-Delgado, Gutiérrez de Velasco, Villagordoza Lozano, Moreno - Flores, Ortiz Santos, Schmill Ordóñez, Díaz Romero y Presi-

dente del Rfo Rodríguez, contra el voto del señor Ministro González Martínez.- Fue ponente el señor Ministro Felipe L6pez Contreras. Secretario: Diego Isaac Segovia Arrazola.

Por lo que toca al artículo 23 constitucional que dice: "Ningún juicio criminal deberá tener más de dos instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibido la práctica de absolver de la instancia".

Lo relativo a que nadie puede ser juzgado dos veces -- por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene, remitiendo este párrafo a la materia fiscal, podrá -- señalarse primeramente lo que la doctrina dice al respecto y posteriormente nuestra opinión.

Existen corrientes doctrinales representadas por Ser--vando J. Garza, Dino Jarach, Margarita Lomelf Cerezo, entre otros, que consideran incorrecto el sistema que da origen - a la aplicación del doble procedimiento que se lleva a cabo en materia fiscal -se citará como ejemplo al delito de con--trabando ya que éste es considerado simultáneamente como de--lito y como infracción administrativa- para éstos autores, la doble imposición que se propone y establece en los artí--culos 70, 92 y 94 del Código Fiscal; 7 y 126 de la Ley ---Aduanera, son inconstitucionales en razón de que pretende - juzgar verdaderamente una misma cosa dos veces ya que cuan--do sea juzgado una, esta ha alcanzado la autoridad de cosa juzgada y que aunque se siga en materia judicial y adminis--

trativa es clara la duplicidad de juicios por lo que esta falta debe ser ventilada en un sólo juicio y no seguir juicios diversos, así no se llevará un mismo asunto en que incluso se pueda afectar la libertad.

La corriente que considera que es plenamente constitucional la aplicación de sanciones tanto administrativas como judiciales, está representada entre otros, por Miguel Angel García Domínguez y Máximo Carvajal Contreras, porque consideran que lo que no se podría imponer, es la aplicación de penas corporales o dos multas porque entonces sí estaríamos ante la violación constitucional, ya que la pena como la infracción son aplicadas bajo perspectivas diferentes.

En efecto, Manuel Rivera Silva (26)citando la doctrina del "perspectivismo" de Ortega y Gasset, que manifiesta que "una de las cualidades propias de la realidad consiste en tener una perspectiva, esto en organizarse de diverso modo para ser vista desde uno u otro lugar; que la perspectiva es el orden y forma que la realidad toma para el que la contempla. Si varía el lugar que el contemplado ocupa, varía también la perspectiva".

Con ello podrán entonces fijarse objetivos jurídicos -

(26) Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal; pág. 36--
Ed. Porrúa, 1984.

que se persigan con la imposición de multas o penas corporales por la omisión de una infracción. Así que lo que se persigue al imponer una multa por cometer una infracción administrativa es sancionar patrimonialmente al infractor porque éste ha dañado patrimonialmente al Estado; en cambio, - el bien jurídico tutelado, al imponer la pena corporal, lo es el interés general por el mantenimiento del orden público y la seguridad social en la que el Estado está particularmente interesado en que no se altere. En el caso, por ejemplo, de que se vigila el que no entren productos que dañen la salud o afecten la economía nacional porque ello incumbe a todos los mexicanos y el que cometa un atentado de esa magnitud lo justo es que sea sancionado penalmente.

7.- REGULACION DE LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los accesorios aparecen en cada una de las contribuciones como lo son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Como en términos generales, cada una de éstas contribuciones se encuentran contenidas en las leyes fiscales especiales, se echará un vistazo a alguna de ellas. Sin embargo, rara vez ofrecen alguna particularidad especial y se encuentran escasas excepciones en cuanto a la determinación y aplicación según lo prevenido en el Código Fiscal Federal, además, de que siendo tan numerosas, sería poco práctico estudiarlas una a una en esta tesis, misma que no debe alargarse más; será suficiente hacer una breve referencia a al-

gunas de las más importantes dentro de cada una de las contribuciones.

A) Impuestos.

En el caso del impuesto sobre la renta, no hay más que señalar que en materia de sanciones accesorias es el Código Fiscal el que regula su determinación y extinción. Esta ley presenta características propias en su nacimiento y exigibilidad, su más efectivo y adecuado control; en ella se omite todo lo relativo a la sistematización de sanciones, remitiendo en todo momento al Código Fiscal Federal, de tal suerte que la ley como el reglamento se dedican a sistematizar e instrumentar esta fuente gravable.

Por señalar otro ejemplo se citará a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Esta ley, que establece diversas contribuciones como lo son el impuesto predial, impuesto sobre adquisición de inmuebles, impuestos sobre espectáculos públicos; presenta algunas características particulares, como las siguientes:

El artículo 60. de la citada ley establece una especie de condonación de los recargos y demás sanciones cuando las contribuciones se acumulen por demora, por causas imputables a la autoridad.

Aunque bien señala este artículo que, en cuanto se compruebe que es precaria la situación económica de los deudo-

res, las autoridades fiscales podrán ampliar los plazos para el pago de los créditos fiscales adeudados y sus accesorios.

En el artículo 12 de dicha ley se prevén los presupuestos para el nacimiento y determinación de los gastos de ejecución, variando la tasa o tarifa de un 2% a un 7% sobre el monto del crédito fiscal, pero señala los dos últimos párrafos del citado artículo, que se pagarán por concepto de gastos de ejecución, las sanciones extraordinarias en que incurra el contribuyente, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Los ingresos derivados de este accesorio son destinados a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal.

Asimismo, en el artículo 13 se señala una relación de las multas que se impondrán con motivo de infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos.

En este accesorio, cuando las declaraciones, solicitudes o avisos sean presentadas en forma espontánea, aún cuando sean extemporáneas, no se impondrá este tipo de sanción.

La última parte de este artículo establece que las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias diversas a las previstas en el mismo, se sancionarán en los términos del Código Fiscal

de la Federación. No obstante de las multas aplicadas para este tipo de infracciones, se señalan otras relacionadas -- con la obligación de llevar contabilidad, o con el ejercicio de la facultad de comprobación, o bien, el no permitir u obstaculizar las valuaciones catastrales ordenadas por -- las autoridades fiscales.

Las multas se aplicarán sin perjuicio de pago de derechos y contribuciones de mejoras que se causen.

Las multas se pueden agravar en el caso de reincidencia de las infracciones que se señalan en la propia ley, -- consistente en la aplicación de una multa equivalente al do ble de la última multa impuesta.

B) Contribuciones de Mejoras.

En la misma ley de Hacienda se encuentran reguladas -- las contribuciones de mejoras, ésta, por tratarse de una -- contribución local está ubicada en la citada ley, por lo -- que tiene aplicación local sin que esto signifique que en -- alguna otra ciudad del país no se legisle localmente sobre -- contribuciones de mejoras.

Para esta contribución, es aplicable el capítulo relativo a las Disposiciones Generales. Están obligadas al pago de esta contribución y sus accesorios, las personas físicas y morales que se beneficien en forma especial por las obras públicas proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal.

En cuanto a los recargos, cabe señalar la siguiente mo
dalidad.

El artículo 52, indica que las autoridades fiscales de
berán autorizar que las contribuciones de mejoras se paguen
en parcialidades en un plazo hasta de 5 años, tomando en --
consideración la situación económica de la mayoría de las -
personas obligadas a pagar la contribución de que se trate,
caso en el que los pagos se harán cuando se efectúen los -
correspondientes al impuesto predial; es decir, bimestral -
mente durante los meses de febrero, abril, junio, agosto, -
octubre y diciembre ante las oficinas autorizadas (art.16).
En este caso, las parcialidades causarán un interés confor
me a la tasa que será igual a la de los recargos aplicables
a los pagos en parcialidad que prevé el Código Fiscal de la
Federación, o sea, el 8.5% (para el año de 1988), sin que -
sea aplicable el 50% más el señalado en la primera parte -
del artículo 21 del citado Código.

C) Derechos.

En la Ley Federal de Derechos se establece que esta --
contribución se paga por los servicios que preste el Estado
en sus funciones de derecho público o por el uso o aprove--
chamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Se puede señalar que eventualmente se generan acceso-
rios por la peculiaridad y naturaleza de esta contribución,
por tratarse, bien por los servicios que presta el Estado,-

(agua y alcantarillado entre otros) o bien, por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público.

En el primer caso, los accesorios tienen lugar a generarse por inobservancia o incumplimiento a las disposiciones fiscales en ellas contenidas; en el segundo, si la necesidad de pagar el servicio por anticipado para que éste sea prestado porque así lo requiere, y no es pagado, simplemente el servicio, uso o aprovechamiento no le es concedido al solicitante, por lo que la causación del accesorio es difícil que se dé.

En efecto, el artículo 3o. de la citada ley señala que el pago de los derechos deberá hacerse por el contribuyente, previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria -- (agua y alcantarillado entre otros).

La sanción inmediata, cuando no se compruebe que el pago de los derechos se ha efectuado previamente a la prestación del servicio y se trate de derechos que deban pagarse -- por anticipado, el servicio no se proporcionará.

Y, cuando el pago de derechos deba efectuarse con posterioridad a la prestación del servicio por tratarse de servicios continuos o porque así se establezca, éste dejará de prestarse si no se efectúa dicho pago, siempre que se trate de servicios no indispensables.

Por lo demás, los derechos se sujetan a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

D) Aportaciones de Seguridad Social.

Las aportaciones de seguridad representan un ingreso importante para los organismos descentralizados que proporcionan servicios de seguridad social, en sustitución del Estado.

La ley considera a estos ingresos, como créditos fiscales; y a estos organismos, se les da la naturaleza de organismos fiscales autónomos.

Las atribuciones otorgadas a estos organismos, y el tratamiento que se les da a los créditos fiscales que obtienen, encuentran su regulación tanto en la ley del Seguro Social y sus reglamentos, así como en la ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, entre otros más.

Será la ley del Seguro Social la que se estudiará en cuanto hace al tratamiento de los accesorios.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, tiene la facultad y atribución de recaudar las cuotas y sus accesorios, entre otros recursos propios del Instituto, pero no sólo recaudar sino determinar dichos créditos accesorios, así como establecer las bases para su liquidación, fijarlas en cantidad líquida, cobrarlas y percibir las conforme a lo establecido

en el ordenamiento en comentario, concretamente en su artículo 240 fracción XII y XIV, y sean cobradas a través de los jefes de oficina para cobros que para tal efecto designe el -- instituto, sujetándose al procedimiento administrativo de -- ejecución en los términos del Código Fiscal.

La ley del Seguro Social establece en su artículo 284- que:

"Cualquier conducta ilícita de los patrones que encuadre dentro de los supuestos previstos en el Código Fiscal de la Federación como delito fiscal; será sancionada en la forma y términos establecidos por dicho código.

Lo anterior, sin perjuicio de que se exija al patrón- el cumplimiento de sus obligaciones para con el Instituto".

La Ley del Seguro Social, apoya la aplicabilidad de -- sanciones a través del Código Fiscal de la Federación, por -- lo que en materia de recargos dicha ley se remite al Código, así también sucederá en los casos de gastos de ejecución o en las indemnizaciones a que se refiere el 7o. párrafo del artículo 21.

En el caso de las multas, éstas revisten una particula- ridad especial, por tener características especiales relati- vas a las obligaciones propias de la Seguridad Social.

Estas multas se refieren a sanciones por infracción en la inscripción de patrones y trabajadores y en las cuales -- pueden incurrir ambos sectores. La cuantía de las multas a-

patrones y asegurados se graduará atendiendo a la gravedad de la falta y a las posibilidades económicas del infractor.

No obstante, existe un Reglamento para la Imposición - de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del - Seguro Social, publicado en el Diario Oficial de la Federa- ción de 15 de noviembre de 1947, en el que se regulan las - infracciones cometidas tanto por los patrones como por los - asegurados.

Las oficinas de cobro del Instituto no podrán celebrar convenios con los deudores ni concederles prórrogas o auto- rizarles el pago en parcialidades.

Ahora bien, en los casos de adjudicación de los bienes que se hayan embargado por el Instituto, para efectos del re- mate o de la venta fuera de subasta, la aplicación del pago de los créditos y los gastos de ejecución que se hayan gene- rado se realizará de acuerdo con lo que se señala en el Códig- o Fiscal de la Federación.

8.- LOS MEDIOS DE DEFENSA.

Los actos administrativos deben de contener el funda- mento legal y la motivación suficiente para ejercer actos de molestia al particular. Todos los actos de esta índole ten- drán que resistir el análisis de validez, visto a través de la Constitución, así como el de las leyes especiales que las prevean.

Los créditos fiscales, en cuanto a su determinación y

exigibilidad, tienen una trayectoria difícil, porque una vez que las autoridades fiscales lo determinan o exigen, el particular tiene la oportunidad de impugnarlos demostrando que los créditos fincados a su cargo son inexactos o bien inexistentes.

Por lo que se refiere al Código Fiscal, en él se estiman dos procedimientos como medios de defensa del particular, en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal; éstos son:

- a) El procedimiento administrativo.
- b) El procedimiento contencioso administrativo.

A.- El procedimiento administrativo contempla dos recursos:

- 1.- El de revocación.
- 2.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Estos dos recursos administrativos son medios de defensa del particular, que tienen como fin atacar una decisión administrativa en cuyo contenido existe desacuerdo, y será interpuesto ante la misma autoridad administrativa para que reconsidere el acto que se combate. No constituyen una instancia ni tampoco un juicio, y dependiendo de la naturaleza del acto, se utilizará el recurso previsto por el código Fiscal, o bien los establecidos en las leyes fiscales especiales.

1.- Así pues, el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones y sus accesorios; nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; distintas a las anteriores, las que dicten las autoridades aduaneras, pero no contra las que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

Sobre los presupuestos de este medio de defensa puede decirse que los accesorios que pueden ser impugnados a través de este recurso son:

I. Los recargos.

II. Las multas.

III. La indemnización.- En cuanto a la indemnización a que se refiere el 7o. párrafo del artículo 21, se puede afirmar que con el sólo hecho de haberse realizado el hecho generador de este accesorio, no procede recurso alguno de los previstos por el Código Fiscal ni en ningún otro ordenamiento; sin embargo, no puede descartarse la posibilidad de que sea revocado por circunstancias especiales y concretas.

IV. Los gastos de ejecución presenta la misma característica que la indemnización, porque una vez realizados los presupuestos para su nacimiento y determinación conforme lo establece la ley, éste se yergue independiente del crédito fiscal.

Sólo que se estime que el acto administrativo que determina una cantidad por concepto de gastos de ejecución no exista o sea menor, podrá solicitarse la revocación del mismo.

2. Por lo que se refiere al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, se dirá que su presupuesto es el mismo procedimiento administrativo de ejecución y toda vez que en el mismo se busca la exigibilidad del cré-dito y sus accesorios, ello significa también que dicho recurso procede también contra los accesorios, incluso independien-temente del crédito principal.

El artículo 118, habla de este recurso y considera únicamente a los recargos, gastos de ejecución o a la indemniza-ción como accesorios impugnables, pero omite señalar a las --multas dentro de la posibilidad de impugnación.

Se considera que tal omisión es incorrecta, porque se pueden dar las condiciones previstas por el artículo de que -se trata.

En efecto, la multa es un crédito fiscal y pudo ésta haberse extinguido conforme a los medios previstos por la ley, o bien, al momento de ser exigidos se haya hecho por una can-tidad muy superior a la determinada.

Sin embargo, atendiendo a una interpretación estricta, se puede afirmar que las multas no pueden ser impugnadas dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo

de ejecución, lo cual significa que se deja en estado de indefensión el particular respecto de este accesorio, violándose se por tanto su garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 constitucionales, no obstante de la posibilidad de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

Las leyes fiscales especiales, trátase de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, o de la Ley -- del Seguro Social o la del Instituto del Fondo Nacional de -- la Vivienda para los trabajadores, prevén el recurso de inconformidad, además de los previstos por el Código Fiscal -- de la Federación. Este recurso se tramitará en los mismos -- términos que el recurso de revocación (arts. 11 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal; 113 de la -- Ley del Seguro Social; 25 y 30 de la Ley del Infonavit).

Este recurso, en todos los casos, debe agotarse previamente a la promoción del juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, o bien, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, respectivamente.

B. El procedimiento contencioso administrativo se deduce contra decisiones irregulares de la autoridad administrativa, constituye una acción planteada ante el Tribunal Fiscal de la Federación cuya naturaleza es de anulación y no de plena jurisdicción.

El procedimiento contencioso administrativo sólo podrá promoverse después de haber intentado el recurso de oposición

al procedimiento administrativo de ejecución, o bien algún otro que se prevea en alguna ley fiscal especial, ya que en el caso del recurso de revocación, se presenta la opción --- (art. 125 del Código Fiscal de la Federación) de promover -- directamente contra el acto que se impugna, juicio ante el - Tribunal Fiscal de la Federación.

La sentencia que se pronuncia es declarativa y no constitutiva, es decir, no crea, modifica o extingue derechos y obligaciones, sólo declara.

Así, cuando se impugne la determinación de accesorios, no puede más que expresarse la resolución que:

I. Reconozca la validez de los mismos.

II. Declare la nulidad.

III. Declare la nulidad para efecto de que se emita otra resolución relativa a los accesorios determinados o exigidos, debiendo precisar claramente los términos en que debe hacerse, salvo el caso de multas impuestas, ya que las mismas se aplican discrecionalmente por la autoridad administrativa, - según el grado de infracción fiscal.

En el caso de que no se cumpla la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal, ésta puede hacerse cumplir - a través del juicio de amparo.

Sin embargo, el juicio de amparo no sólo puede ser pro movido hasta este momento; cuando la determinación del acce-

sorio se haga sobre sujetos, objeto, base y tasa de diferente manera a las consignadas o previstas por la ley, o bien - cuando su aplicación sea inequitativa, significa que la violación a las garantías individuales es flagrante y por tanto procede este juicio constitucional.

Los accesorios juegan su papel importante cuando se -- exige al contribuyente que garantice el interés fiscal por-- que: (Art. 142).

I. Solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II. Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se consideran individualmente.

III. Cuando, una vez trabado el embargo de bienes, se haya interpuesto inconformidad y en tanto se resuelve el procedimiento respectivo sin que se haga la aplicación del producto, se deba garantizar los accesorios que se generen, básicamente recargos y gastos de ejecución.

No obstante, el artículo 142 del Código Fiscal de la - Federación señala en la última parte que no se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por ésta.

El monto de los accesorios garantizados deben de abarcar los que se causen en los doce meses siguientes al momento de que se otorgó la garantía. Al terminar este período y en

tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía - por el importe de los recargos correspondientes a los doce - meses siguientes.

Se puede considerar que el accesorio que debe de tomar se en cuenta para determinar el monto de la garantía fiscal por este rubro, es el recargo, en razón de que por su naturaleza jurídica se constituye como un crédito fiscal de tracto sucesivo. En cuanto a los demás accesorios, no existiría certeza de la base para cuantificar su monto; por tanto, el tratar de hacerlo sería inconstitucional.

El interés fiscal por concepto de accesorios puede --- otorgarse a través de las siguientes formas: (art. 141).

1. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto;
2. Prenda o hipoteca;
3. Fianza otorgada por institución autorizada, lo que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
4. Obligación solidaria asumida por tercero que com--- pruebe su idoneidad y solvencia;
5. Embargo en la vía administrativa.

Sin embargo, el otorgamiento de la garantía fiscal puede ser dispensada a solicitud del contribuyente y se tramitará en los casos y con los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

9.- CONCENTRACION Y DESTINO DE LOS ACCESORIOS.

Los accesorios al igual que las contribuciones, son ingresos que se destinan al gasto público.

El gasto público se conforma con una serie de rubros que normalmente se encuentran comprendidos en la Ley de Egresos que anualmente aprueba el Congreso de la Unión.

Estas erogaciones se realizan por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como -- por pagos de pasivo o deuda pública.

Sin embargo, no se señala que los ingresos obtenidos por determinada contribución sean destinados a un gasto público-específico.

En materia de accesorios no sucede lo mismo, al menos no en todos.

En efecto, los recargos y la indemnización que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal son ingresos, que si bien ingresan con carácter indemnizatorio - al fisco federal, se destinan al gasto público de manera inde-terminada.

No sucede igual con las multas y gastos de ejecución.

Las multas, por su parte presentan la siguiente modalidad:

Las multas relacionadas con la Ley Aduanera, adquieren un relieve distinto respecto a las demás multas aplicadas -- por infracciones a disposiciones contenidas en el Código -- Fiscal o en otras disposiciones fiscales.

Vease el artículo 141 de la Ley Aduanera que dice:

"El importe de las multas que se impongan de conformidad con las disposiciones de esta ley, será distribuido entre los descubridores o denunciante de las infracciones, los aprehensores de las mercancías y los fondos de previsión y de -- gastos en los términos y proporciones que el reglamento señale. Los fondos mencionados se incrementarán con las cantidades provenientes de multas por infracción a la Ley del Registro Federal de Vehículos, en las proporciones que se establezcan legalmente.

En el caso de las multas establecidas por los artículos 129, 130 y 135, fracción IV, de esta ley, como excepción a lo señalado en el párrafo anterior, se distribuirá únicamente el 80% de su importe.

La distribución se hará una vez que se haya pagado el importe de la multa y quede firme la resolución respectiva. En el caso de las mercancías secuestradas a que se refiere el párrafo anterior, la distribución se hará una vez que cause estado la resolución de que las mismas pasaron a propiedad -- del Fisco Federal!"

De su lectura, se desprende con claridad que el destino de estas multas, relacionadas con la actividad aduanera, es para:

- 1) Los descubridores o denunciante, de las infracciones cometidas sobre esta materia.
- 2) Los aprehensores de las mercancías.
- 3) Fondos de previsión y de gastos.

Las multas recaudadas serán distribuidas, una vez que hayan sido ingresadas y que la resolución que las haya determinado quede firme para que sean distribuidas en la siguiente proporción: (27).

- a) El 20% al denunciante o descubridor;
- b) El 20% al aprehensor;
- c) El 40% para el fondo de gastos de aprehensiones y gratificaciones, y
- d) El 20% para el Fondo de Previsión.

La distribución de multas que se prevé en esta legislación constituye un gasto público específico, en razón de que ingresan al fisco Federal concretamente, al fondo de gastos de aprehensiones y gratificaciones en donde al cabo de 6 meses se distribuirá a los funcionarios y empleados de la unidad administrativa que los recaude. Ello no quiere decir que lo recaudando por concepto de multa ingrese directa

(27) Artículo 176 del reglamento de la ley Aduanera.

mente a la unidad administrativa. El destino específico de las multas al personal de la unidad administrativa e incluso a cualquier otra persona que se constituya como aprehensor o descubridor, tiene el fin de alentar y motivar a denunciar infracciones que se cometan a la legislación aduanera, y de esta manera hacer más efectiva la observancia de estas normas de orden público.

En cuanto a los gastos de ejecución ordinarios - fracción II y III del artículo 150 del Código Fiscal - el 2% del crédito se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo -- que por ley estén destinados a otros fines.

Pero en el caso de la fracción I del citado artículo, -- mismo que se refiere a que por el requerimiento al contribuyente del pago del crédito principal y sus accesorios, debe -- de cubrirsele por concepto de honorarios, el 2% del crédito -- fiscal principal, pero si ese 2% es inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en vez -- del 2% del crédito principal.

En el reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece en el último párrafo del artículo 72, que tratándose de estos honorarios la autoridad recaudadora los determinará conjuntamente con la notificación y se pagarán al cumplir con

el requerimiento de que se trate.

Por otra parte, se encuentran los gastos de ejecución extraordinarios, cuyo destino es para cubrir la erogación de gastos de este tipo, cuyo fin específico es hacer efectivo el procedimiento administrativo de ejecución y para ello la autoridad recaudadora también los determina en base a la documentación que ampare dicho gasto.

Los honorarios de los depositarios incluirán los reembolsos para gastos de guarda, mantenimiento y conservación del bien; cuando los bienes se depositen en los locales de las autoridades recaudadoras los honorarios serán iguales a los mencionados reembolsos. (28)

10.- LOS ACCESORIOS EN LA LEY DE COORDINACION FISCAL

El objeto de esta Ley se hace consistir en la coordinación del sistema Fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y el Distrito Federal, en ella se establece la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales. De esta forma, se distribuye entre ellos dichas participaciones; se fijan reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades Fiscales; se constituyen los organismos en materia de coordinación Fiscal y da las bases de su organización y funcionamiento.

(28) Artículo 173 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación último párrafo.

La pregunta que salta, al abordar la Ley de Coordinación Fiscal, es: ¿Se coordinan los accesorios de las contribuciones?. No todos. En el segundo párrafo de la fracción II del artículo 2º de tal ley, dice:

"Adicionalmente, las entidades participarán en recargos sobre impuestos federales y en las multas por infracción a las leyes federales, que señalen en los convenios o acuerdos respectivos, en la proporción que en los mismos se establezca."

Ello significa que las multas y recargos derivadas de contribuciones federales y de sus ordenamientos quedan coordinados y pueden gozar de ellos las entidades que deseen adherirse a este sistema.

Por tanto, quedan fuera del sistema de coordinación fiscal los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Los gastos de ejecución justifican su exclusión al sistema por su inminente carácter indemnizatorio por el hecho de efectuar gastos necesarios para hacer efectivo el crédito fiscal adeudado.

Por lo que se refiere a la indemnización, éste constituye, por su naturaleza jurídica un accesorio autónomo del crédito principal y el monto que se cobre por este concepto, --

puede abarcar contribuciones federales coordinadas y contribuciones locales entre otros conceptos más, ello significa - que nose tendrfa a la vista el objeto a coordinar por lo que respecta a este accesorio, justificándose así la exclusión - hecha al mismo, dentro del sistema de coordinación fiscal.

Curiosamente, dentro del sistema de coordinación fiscal se presenta la figura del recargo, cuando las entidades o la federación no hayan hecho los enteros a su cargo. El interés será igual a la tasa de recargos que establece anualmente - el Congreso de la Unión para los casos de autorizaciones - de pago a plazos de contribuciones, que como ejemplo para el año de 1988 es de 8.5% mensual.

11.- LA POLITICA FISCAL DE LOS ACCESORIOS FRENTE A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La política fiscal se deduce de la política financiera. En efecto, la determinación del gravamen debe formularse según la elevación de las necesidades, tratando de cubrirlas con el producto de los gravámenes implantados, es así como nace el -- principio de suficiencia de la imposición, consistente en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras - de un período financiero dado o bien cubrir un ejercicio fiscal.

Dentro de una política fiscal debe existir la movilidad de las contribuciones a las variantes que se presenten por -- las necesidades financieras, de tal suerte, que en un siste --

ma tributario, con un simple cambio de tarifas y sin provocar transtornos o violación a las garantías individuales, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios. A este principio se le denomina de elasticidad de las contribuciones.(29)

En efecto, la política Fiscal gira en torno a los principios Constitucionales que vigilan la actividad Financiera del Estado en todos sus niveles: Federal, Estatal y Municipal, en donde surgen estrategias y sistemas en donde se establezcan las bases para la liquidación y recaudación de las contribuciones, mismas que tienen que ver en todo momento con las garantías individuales de los contribuyentes.

La planeación conforma una actitud positiva del Estado para no vulnerar las garantías individuales del gobernado.

La planeación, es un proceso que abarca etapas precisas y necesarias. En materia fiscal se busca obtener recursos crecientes para financiar una política de gasto que pueda atender mejor a las necesidades sociales y económicas cuya satisfacción, de no llevar una adecuada planificación, podría ser alargada postergadamente limitando en gran medida el desarrollo del país.

La Planeación Fiscal y sus Perspectivas.- En la exposición de motivos para la iniciativa del nuevo Código Fiscal de la Federación presentada el 15 de diciembre de 1981, se señalan puntos destacados que permiten ver cómo se planea en

(29) Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. pág. 147

nuestro país y delimita, al mismo tiempo, perspectivas a alcanzar en dicha política, que, año con año, van afinándose para encontrar medios más adecuados para mantener un sistema tributario armónico y realista a las condiciones económicas imperantes en nuestro México.

En esta política Fiscal mexicana se busca obtener mayor recaudación en términos reales sin acudir al fácil expediente de aumentar las tarifas existentes (Que de hecho, ha procedido de esta manera) y sin descuidar en ningún momento el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad.

Según se señala, esta política ha requerido esfuerzos constantes para reestructurar el sistema fiscal, ha intentado modernizarlo y mejorar la eficiencia de su administración y extender sus nuevos postulados armónica y coordinadamente a los fiscos de las entidades federativas.

Esta política, se traduce en las leyes fiscales especiales en su aspecto normativo y abstracto; en el Código Fiscal de la Federación se señalan para todas las contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y particularmente, las normas del juicio por medio del cual el fisco federal se somete al control jurisdiccional de sus controversias en una decidida afirmación y aplicación de los principios de derecho.

Sus perspectivas van más allá de una realidad verdaderamente crucial en la vida política, económica y de paz social en razón de que el monstruo inflacionario amenaza día con día en acabar con la precaria estabilidad financiera de nuestro país.

Sin embargo, estas perspectivas se apuntalan en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, de tal suerte -- que se llegue al principio de cumplimiento voluntario de las normas fiscales lo que no significa tampoco que quede al arbitrio del particular, el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. En este aspecto, la política fiscal busca enfatizar en sus perspectivas, que no se llegue a estimar necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, a tal grado, de que se tenga incluso la confianza de que los contribuyentes, en su generalidad, por convencimiento y propio interés paguen en forma espontánea sus contribuciones.

Esta política se apoya básicamente en la madurez y sentido de solidaridad social de la población.

Se tiene firme credibilidad al resultado de un largo proceso educativo, para que por regla general, sean los particulares y no la autoridad, quienes determinen por qué y cuánto deben pagar, de tal suerte que la autoridad fiscal desempeñe preponderantemente funciones receptoras y de vigilancia en el

oportuno cumplimiento, así como de la veracidad de los datos que le son declarados.

En materia de sanciones, las normas punitivas buscan ser reducidas, limitándolas a las estrictamente indispensables para corregir así, diversas formas de evasión fiscal, pero manteniendo vías a través de las cuales los contribuyentes incumplidos puedan corregir su situación, aún después de que la autoridad hubiere iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

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

Escrito está que el fin del
hombre es la acción y no el
pensamiento.

CARLYLE.

PRIMERA.- Los accesorios de las contribuciones, en cuanto se causan, pasan a formar parte de la relación jurídico-tributaria. Los accesorios de las contribuciones tienden a causarse una vez iniciada, incluso de facto, la relación jurídico-tributaria y no antes.

La legislación fiscal mexicana es sumamente cuidadosa en la determinación de las obligaciones fiscales, sin esta precisión no podría determinarse al accesorio.

SEGUNDA.- Los accesorios de las contribuciones, como créditos fiscales y como carga a los particulares, se deben encontrar con claridad, en la ley que los imponga, a los sujetos, el objeto, la base, y tasa o tarifa.

Asimismo, el sujeto activo a quien corresponda aplicarlos, deberá de vigilar su proceso de nacimiento, determinación, el modo de exigirlos y su forma de extinción.

TERCERA.- Los accesorios de las contribuciones, como créditos fiscales, deben guardar los mismos principios constitucionales que contiene un crédito principal, sólo que existe una excepción en el sentido de que los accesorios no necesariamente deben guardar proporcionalidad con la contribución: en primer lugar, porque la Constitución Política permite la confiscación de bienes para el pago de multas de carácter fiscal -artículo 21-; en segundo lugar, porque la aplicación de sanciones responde a la necesidad de que se cumpla oportuna y adecuadamente con todas y cada una de las obligaciones --

fiscales.

No sucede igual con el principio de equidad, ya que para cada conducta contraria a las normas fiscales, debe aplicarse exactamente, en igualdad de circunstancias, la misma sanción prevista por la ley para quien se ubique en los supuestos de causación del accesorio.

CUARTA.- Los accesorios de las contribuciones han sido la respuesta más adecuada a la necesidad de mantener una recaudación oportuna y conveniente para las finanzas públicas.

Cada accesorio constituye una institución, al colectarse en ellos una serie de principios jurídicos-fiscales haciendo funcional el sistema recaudatorio, de tal suerte, que resulte eficaz y justa su determinación dentro de la relación jurídico-tributaria.

QUINTA.- Los accesorios de las contribuciones no participan de la misma naturaleza jurídica de las contribuciones. En efecto, el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación, señala que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones, pero no de la naturaleza jurídica. La naturaleza a que se refiere dicho artículo atiende exclusivamente a que los accesorios nacen, son determinados y exigidos, con su consecuente extinción.

SEXTA.- La naturaleza jurídica de los accesorios de las contribuciones se determina por los sujetos, objeto, base, --

tasa, así como por la relación que existe entre el objeto de cada accesorio y el tipo de sanción impuesta. Sus características delimitan el contenido y alcance de cada accesorio dentro de la esfera jurídica de cada contribuyente.

De esta forma, cada accesorio adquiere tal importancia-- como la de un crédito principal, a tal grado que sus causas - de extinción, como última fase del proceso sancionador, no -- siempre dependen accesoriamente del principal, sino que atiene de a circunstancias muy independientes de éste.

SEPTIMA.- Las sanciones contenidas en cada accesorio, deben de ajustarse a las necesidades de observancia y cumpli--- miento para ellas exigido por las leyes fiscales, por lo que las variantes que experimenta de una época a otra, no reparan en perjuicio jurídico al contribuyente sancionado, siempre y cuando el nacimiento y determinación sea durante la vigencia de la ley que los aplica en los términos y modo por ella establecida, observándose en todo momento las garantías que salvaguarda la Constitución Política.

OCTAVA.- El Código Fiscal Federal y su Reglamento, no -- instrumentan de manera organizada y sistematizada a cada uno de los accesorios. En efecto, no obstante que se encuentran debidamente delimitados, su dispersión hace que poco se comprenda el cómo, cuándo y por qué se generan los accesorios; - en consecuencia, los contribuyentes no saben enfrentarlos, o bien, evitarlos. Esto acrecenta más la necesidad de tener mag

por conocimiento de las obligaciones fiscales y hace indispensable tener educada a la población contribuyente para que de una manera responsable cumpla con sus obligaciones fiscales, teniendo plena conciencia de cada una de las consecuencias -- que encierra cada accesorio por el incumplimiento incurrido.

NOVENA.- A nivel operativo las Oficinas Federales de -- Hacienda, como parte del sistema tributario, deben de modernizar sus sistemas de recaudación, apoyándose en los avances-- alcanzados por la electrónica y aplicarlos en la brevedad posible, asimismo, deben de contar con personal altamente capacitado para poder orientar veraz, oportuna, amable y pacientemente a la población contribuyente mexicana.

DECIMA.- La política fiscal ha presentado, en términos-- generales, un avance importante dentro del sistema tributario mexicano. Se han superado deficiencias, pero desafortunadamente la situación económica imperante en el país, deja en -- desventaja a los propósitos perseguidos por dicha política, y es así, como la realidad que vive la población contribuyente y las finanzas públicas, aún no encuentran su punto de equili**br**io, pero que sin embargo, representa un punto coyuntural pa**ra** alcanzar objetivos sociales, políticos y económicos que be**ne**fician a toda la población mexicana.

Si las expectativas de la política fiscal no se inclinan hacia estos objetivos, se tendría que vivir una terrible sen**te**ncia; la historia nos ha enseñado que con una actividad fis**is**

cal desmedida, incomprensible, represiva, asfixiante y arbitraria, dan lugar a conflictos sociales, procreando violencia, anarquía y muerte.

B I B L I O G R A F I A

El hombre de hoy no es más
inteligente que los de la-
Epoca de Platón, pero sabe
más.

Carbajal Contreras, Máximo.
"Derecho Aduanero"
Ed. Porrúa, 1986. México.

Delgadillo Gutiérrez, Luis H.
"Principios de Derecho Tributario"
Ed. Pac, 2° ed. 1986. México

Flores Zavala, Ernesto.
"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas."
Ed. Porrúa, 1985. México.

Fraga, Gabino.
"Derecho Administrativo"
Ed. Porrúa, 1977. México.

Galindo Garfias, Ignacio.
"Derecho Civil"
Ed. Porrúa. 5° ed. 1982. México.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.
Revista la Ley, Buenos Aires, Argentina
Tomo 74, abril-mayo-junio, 1954
"Recargos por demora en el pago de las obligaciones fiscales"

Guzmán L., Emilio.
Revista "JUS" de Derecho y Ciencias Sociales.
No. 40. noviembre 1941. México
"Los Recargos Fiscales en el Derecho"

López Martínez, Luis.
"Derecho Fiscal"
Ed. Ecasa. ed. 1976. México

Margain Manautou, Emilio

"Introducción al estudio del Derecho Tributario
Mexicano"

Editorial Universitaria Potosina.
ed. 1985

Peniche Bolio, Francisco J.

"Introducción al Estudio del Derecho"

Ed. Porrúa. ed. 2º 1975. México

Porras y López, Armando.

"Naturaleza del Impuesto sobre la Renta"

Textos Universitarios. México 1976

Recasens Siches, Luis.

"Introducción al Estudio del Derecho"

Ed. Porrúa. ed. 5º. 1979 México.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Tomo 12. México.

Reyes Vera, Ramón.

Revista de la Facultad de Jurisprudencia.

Año II julio-agosto 1981

Rodríguez Lobato, Raúl.

Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.

Enero-abril, 1985, N° 23.

Serra Rojas, Andres.

"Derecho Administrativo"

Ed. Porrúa. ed. 1965. México.

Otas Fuentes Consultadas

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación.
1917 - 1985 Tomos correspondientes al Pleno y Salas y en materia Penal. Ed. Mayo.

Dictamen de la Cámara de Diputados al Código Fiscal de la Federación. Año III, Tomo III No. 48, diciembre 26 de 1981.

Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación, para el Código Fiscal Vigente, presentada a la Cámara de Diputados el 15 de diciembre de 1981. Año III, Tomo III, No. 9

Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el año de 1988.

Legislación Consultada

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Colección Porrúa, ed. 1987.

Código Civil para el Distrito Federal de 1918 (Vigente)

Código Fiscal de la Federación de 1938 (Abrogado)

Código Fiscal de la Federación de 1967 (Abrogado)

Código Fiscal de la Federación de 1981 (Vigente)

Código Penal para el Distrito Federal de 1931 (Vigente)

Ley Aduanera. (Vigente)

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. (Vigente)

Ley de Coordinación Fiscal. (Vigente)

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (Vigente).

Ley Federal de Derechos. (Vigente)

Ley de Ingresos para el año de 1988. Publicada en el Diario -
Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1987.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Vigente)

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (Vigente)

Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los -
Trabajadores. (Vigente)

Ley del Seguro Social. (Vigente)

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (Vigente).