



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

361
2ej

ANALISIS

DE LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 17 - A

DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ROSALBA VARGAS VAZQUEZ

ASESOR: C. LIC.SILVERIO NOCHEBUENA TELLO.

SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO

1999

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradezco a dios por haberme
concedido la fuerza y la voluntad
para realizar este proyecto .

Dedico esta tesis a mi madre Rosa María Vázquez Rodríguez
por el amor que siempre me dio , por su ejemplo ,
sus enseñanzas y sobre todo por haber
sido quien me dio la vida .

Dedico este trabajo a mi padre Cosme Vargas Ortega
por que junto con mi madre me dio la vida ,
por el amor con que siempre me dirigió y por su
ejemplo.

A mi esposo y compañero de mi vida Miguel Ángel Rebolledo
por compartir conmigo este momento que junto con la llegada
de nuestros hijos es uno de los mas importantes de mi vida

A mis hijos Michelle y Miguel Ángel dedico este trabajo
con todo mi amor .

A mis hermanos Guillermo, Angélica, Juan Manuel , Laura .
Margarita y Andrés con todo mi cariño .

A la Universidad Nacional Autónoma de México
alma mater que me dio la oportunidad de estudiar
una carrera Universitaria y formarme como profesionista.

Agradezco profundamente al Licenciado Silverio Nochebuena
asesor de mi trabajo de tesis por su disposición , paciencia y apoyo .

A todos y cada uno de los profesores que con sus enseñanzas me dieron la formación profesional que concluye con el presente trabajo.

I N D I C E

INTRODUCCION

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

A).- Prehispanicos	1
B).- La Colonia	6
C).- Independencia	13
D).- Contemporánea	14

CAPITULO II

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

A).- Definición de impuesto, contribución y tributo	19
B).- Principios Constitucionales en materia de impuestos	23
C).- Sujetos	44
D).- La responsabilidad de los sujetos	45
E).- El objeto del impuesto	51
F).- El hecho generador del impuesto	53
G).- La causa y los fines de los impuestos	55
H).- Los accesorios de los impuestos	63
I).- La determinación o liquidación del crédito fiscal	72
J).- La exigibilidad del crédito fiscal	78
K).- Las formas de extinción	79

CAPITULO III

ANALISIS DEL ARTICULO 17 - A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A).- Contenido	87
B).- Aplicación	91
C).- Análisis	96
D).- Propuesta	98
CONCLUSIONES	102
BIBLIOGRAFIA	104
LEGISLACIÓN	106

INTRODUCCION:

El estado requiere de recursos para cubrir los costos de los servicios , para financiar los programas de desarrollo , y el instrumento mas adecuado para estructurar esas finalidades y hacerlas viables es la contribución.

En la doctrina , los postulados en los que se ha buscado la justicia tributaria , se basan en los principios de la proporcionalidad , la equidad y la progresividad. en este pais inexplicablemente , en el año de 1990 , se adicionó al Código Fiscal de la Federación el artículo 17 - A , constituyéndose como una de las formas en que el Fisco sanciona el incumplimiento a las obligaciones fiscales , aplicando a los adeudos de los contribuyentes los índices nacionales de precios al consumidor , indexando las cantidades adeudadas y una vez actualizadas se calcula sobre estas cantidades el importe de los recargos ,con el paso de estos años se ha demostrado lo perjudicial que resulta para quien tiene la desventura de colocarse en la situación de que le sea cobrada la actualización , pues no conforme con la grave crisis que vive el pais debido a la devaluacion de nuestra moneda nacional , y de la inflación , en la mayoría de las ocasiones al cobrarse esta actualización la carga para el contribuyente es imposible de cubrir y en ocasiones ruinosa ya que no conforme con cobrarse el impuesto se cobra la actualización los recargos y las multas mismas ,que si nos son cubiertas en los plazos legalmente establecidos a su vez también son actualizadas , ante

todos estos acontecimientos cabe hacer la siguiente consideración que va a suceder con los prosperos negocios que hoy en día debido a la devaluación y a la crisis , han caido casi en la quiebra , las deudas con el fisco han aumentado de manera exorbitante como consecuencia de la aplicación de la actualización , que piensa hacer la Secretaria de Hacienda con tantos deudores embargando y rematando empresas , destruyendo las escasas fuentes de trabajo que aun existen en nuestro país .

Es del conocimiento general que el aparato recaudatorio es muy deficiente , que lejos de fomentar el ahorro , la inversión , y promover Industria se ha convertido en una especie de tirano que para solventar los gastos de noventa millones de habitantes hace descansar su recaudación sobre los escasos seis millones de contribuyentes cautivos .

Considero que el estado debe recaudar sus impuestos de la manera que menos daños cause a la economía del país y al haber adicionado el artículo 17 -A lo único que ha logrado es violar flagrantemente las garantías de seguridad jurídica , violar el principio de capacidad contributiva , el doble cobro de indemnización etc. Lo que a lo largo del presente trabajo de tesis se ira demostrando

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

A).- Prehispanicos

B).- La Colonia

C).- Independencia

D).- Contemporánea

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Por su importancia haré referencia en forma breve de los antecedentes Históricos respecto de los tributos en México.

A).- PREHISPANICOS .- En esta época , encontramos que los reyes tenían muy limitado su poder , y su autoridad era protectora . su trato era humano para con sus súbditos así como moderados los derechos que estos exigían , pero al surgir las conquistas fue aumentando su riqueza. y a proporción de la riqueza aumentaron . como comúnmente sucede las **GABELAS** de sus vasallos .

Francisco Javier Clavijero en su obra hace referencia acerca de los grandes tributos y riquezas que existían :

"Tenía el Rey de México , como el de Acolhuacan tres consejos supremos compuestos de hombres de la primera nobleza. en los cuales se trataban todos los negocios pertenecientes al gobierno de las provincias , entre los ministros y oficiales de la corte había un Tesorero General que llamaban **HUEICALPIXQUI O GRAN MAYORDOMO**. el cual recibía de los recaudadores de las provincias los tributos que recogían , y tenía en pinturas las cuentas de la entrada y salida , había otro tesorero para las piedras preciosas y para las cosas de oro el cual era al mismo tiempo director de los artífices que los trabajaban y otro para su oficina en el palacio real de las aves. Había también un proveedor general de animales el cual se llamaba **HUEYAMINIQUI** y tenía cuidado de los bosques para que nunca faltase en ellos la caza y de los palacios reales para que estuviesen

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Por su importancia haré referencia en forma breve de los antecedentes Históricos respecto de los tributos en México.

A).- PREHISPANICOS .- En esta época . encontramos que los reyes tenían muy limitado su poder , y su autoridad era protectora , su trato era humano para con sus súbditos así como moderados los derechos que estos exigían , pero al surgir las conquistas fue aumentando su riqueza, y a proporción de la riqueza aumentaron , como comunmente sucede las **GABELAS** de sus vasallos .

Francisco Javier Clavijero en su obra hace referencia acerca de los grandes tributos y riquezas que existían :

"Tenia el Rey de México , como el de Acolhuacan tres consejos supremos compuestos de hombres de la primera nobleza, en los cuales se trataban todos los negocios pertenecientes al gobierno de las provincias , entre los ministros y oficiales de la corte había un Tesorero General que llamaban **HUEICALPIXQUI O GRAN MAYORDOMO**, el cual recibia de los recaudadores de las provincias los tributos que recogian , y tenía en pinturas las cuentas de la entrada y salida , había otro tesorero para las piedras preciosas y para las cosas de oro el cual era al mismo tiempo director de los artífices que los trabajaban y otro para su oficina en el palacio real de las aves. Había también un proveedor general de animales el cual se llamaba **HUEYAMINIQUI** y tenía cuidado de los bosques para que nunca faltase en ellos la caza y de los palacios reales para que estuviesen

proveídos de toda especie de animales .” 1

Las tierras estaban repartidas entre la corona , la nobleza , las comunidades y los templos , la división se hacía a través de colores , con lo que se representaba lo que a cada una de las clases pertenecía , las tierras de la corona estaban pintadas de color púrpura , las de la nobleza de color escarlata y las de las comunidades de color amarillo claro .

En las tierras de la corona llamadas por ellos **TECPANTLALLI** , reservadas siempre al dominio del rey gozaban del usufructo ciertos señores llamados **TECPANPOUHQUE** o **TECPANTLACA** , esto es gente de palacio . Estos no pagaban ningún tributo ni daban al rey otra cosa que ramilletes de flores y algunas especies de pájaros que le presentaban en señal de vasallaje cada vez que lo visitaban tenían la obligación de reparar y reedificar los palacios y de cultivar los jardines del rey concurriendo ellos con su dirección y los plebeyos de su distrito con su trabajo , además de esto tenían la obligación de hacer corte al rey siempre que se dejaba ver en publico, cuando moría alguno de estos señores entraba su primogénito en posesión de las tierras , con todas las obligaciones de su padre , pero si iba a establecerse a otro lugar las perdía y entonces el rey le otorgaba a otro usufructuario o también dejaba la elección de el al arbitrio del común en cuyo distrito estaban situadas las tierras respecto a las tierras de los nobles llamadas **PILLALLI**, el padre Clavijero hace las siguientes consideraciones “eran posesiones transmitidas por herencia de padres a hijos o también eran mercedes del rey en recompensa de servicios hechos a la corona , ellos podían en lo general vender o enajenar

1 Clavijero Francisco Javier, HISTORIA ANTIGUA DE MÉXICO , Tercera Edición . Editorial Valle de México , S A , México, D F 1981

dije en lo general porque entre estas tierras había algunas concedidas por el rey bajo la condición de no poderlas enajenar , sino dejarlas en herencia a sus hijos ”. 2

Los feudos comenzaron cuando el rey XOLOTL dividió la tierra de Anáhuac entre los señores Chichimecas y los Acolhuas con las condiciones feudales de una inviolable fidelidad un cierto reconocimiento del supremo dominio y la obligación de auxiliar al señor cuando fuese necesario , con sus personas , bienes y vasallos . Cada año necesitaban nueva confirmación o investidura , ni los vasallos de los feudatarios estaban exentos de los tributos que pagaban al rey los otros vasallos de la corona .

Las tierras que se llamaban ATEPETLALLI , (tierras de los comunes) , estaban divididas en tantas partes cuantos eran los barrios de aquella ciudad y cada una poseía su parte con entera exclusión e independencia de los otros , estas tierras de ningún modo se podían enajenar . Entre ellas había algunas destinadas para proveer de víveres al ejercito en tiempo de guerra , las cuales se llamaban MILCHIMALLI o CACALOMILLI , según la especie de víveres que proveían .

Los tributos que existían entre los aztecas se dividen en dos grandes grupos : Los pueblos sometidos por los aztecas y los tributos interiores ; pagaban tributo los pueblos sometidos contribuían con frutos , animales y minerales del país , según la tarifa que estaba prescrita , todos los comerciantes pagaban una parte de sus mercancías y todos los artesanos cierto numero de sus obras , en la capital de cada provincia había una casa destinada para almacén de los granos , vestidos y todos los efectos que recogían los recaudadores . Estos hombres eran aborrecidos de todos por los males que hacían a los tributarios .

2 - *ibidem*

El padre Clavijero describe de la siguiente forma a los tesoreros : "Sus insignias eran una vara que llevaban en una mano y un abanico de plumas en la otra . Los tesoreros del Rey tenían pinturas en donde estaban descritos los lugares tributarios y la cantidad y calidad de sus tributos . Los impuestos más comunes eran vestidos de algodón y una cierta cantidad de granos y plumas , se contribuía de acuerdo a la naturaleza del país ." 3

Las ciudades de **XOCONOCHCO** , **HUEHUETEL**, **MAZATLAN** y otras de aquella costa pagaban anualmente a la corona , vestidos de algodón, cuatro mil manojos de hermosas plumas de diversos colores , doscientos sacos de cacao , cuarenta pieles de tigre y ciento sesenta aves de ciertos determinados colores . **HUACACAC**, **COYOTLALPAN** , **ATLACUECHAHUAJAN** y otros lugares de los zapotecos , cuarenta laminas de oro de cierto tamaño y grueso y veinte sacos de cochinilla **TLACHQUIAUHCO** , **AJOTLAN Y TEPOTZOTLAN** , veinte vasos de cierta medida llenos de oro en polvo , **TOCHTEPEC**, **OTLATITLAN** , **COZAMALLOAPAN** , **MICHAPAN** y otros lugares sobre la costa del Seno Mexicano , además de vestidos de algodón , oro , cacao , debían contribuir con veinticuatro mil manojos de plumas de diversos colores y calidad , seis cadenas , dos de esmeraldas finisimas y cuatro de las ordinarias veinte pendientes de ámbar guarnecidos de oro y otros tantos de cristal , cien pequeñas tazas o cántaros de liquidambar y diez y seis mil pelotas de hule o resina elástica **TEPEYACAC** , **QUEECHOLAC**, **TECAMACHALCO** , **ACATZINCO** y otros lugares de aquel contorno , cuatro mil sacos de cal , cuatro mil cargas de otlali o canas sólidas para emplearlas en los edificios y otras tantas de las mismas canas mas pequeñas para hacer dardos , y ocho mil de acajeti o canutos llenos de materias aromáticas .

3 idem

MALINALTEPEC , TLALCOZAHUITLAN , OLINALLAN , ICHCATLAN **QUALAC** y otros lugares meridionales de países calientes seiscientas tazas de miel , cuarenta grandes lebrillos de tecozahuatl u ocre amarillo para la pintura , ciento sesenta hachas de cobre cuarenta laminas de oro de cierto largo y grueso , diez pequeñas medidas de azul fino y una carga de ordinario . **QUAUHNAHUAC PANCHIMALCO** **ATLACHOLOAJAN , XIUHEPEC , HUITZILAC** otros lugares de los tlahuiques diez y seis mil piezas u hojas grandes de papel y cuatro mil xicallis (vasos naturales) de diferente tamaño **QUAUTITLAN TEHUILLOJOCAN** , y otros lugares inmediatos a ellos . ocho mil esteras y otras tantas sillas. Otros lugares contribuían con leña , otros con piedra , otros con un cierto número de vigas y tablas para los edificios , otros con copal, había pueblos obligados a mandar a los palacios cierto numero de aves y cuadrúpedos , como **XILOTEPEC Y MICHMALOJAN** , y otros lugares del país de los otomies debían mandar cada año al rey cuarenta águilas vivas .

Los **MATLATZINQUES** por el hecho de haber quedado sujetos a la corona del rey **AXAYACATL** , debían pagar tributo , cultivando para proveer de víveres al ejercito real , un campo de Setecientas toesas de largo y la mitad de ancho , de lo que se concluye que se debían pagar tributo al rey de todas cuantas cosas útiles se encontraban en el reino , ya sea producto de la naturaleza como del arte.

Estas excesivas contribuciones conjuntamente con los grandes presentes que hacían al rey los gobernadores de las provincias y los señores feudatarios y los despojos de la guerra , formaban aquella gran riqueza de la corte , que causó tanta admiración a los españoles conquistadores y tanta miseria a los desgraciados súbditos. Los tributos que en un principio eran muy ligeros fueron después excesivos porque con la conquista se aumentó el orgullo y el fausto de los reyes .

Una gran parte de estas rentas se gastaba en utilidad de los mismos subditos. los tributos que al principio eran muy ligeros , eran utilizados para pagar un gran numero de ministros y magistrados para la administración . premiar a los benemeritos del estado. socorrer a los necesitados . principalmente a las viudas . huérfanos y viejos inválidos . pero en contraste existían aquellos plebeyos que por alguna razón no llegaban a recibir los beneficios reales

A los crecidos impuestos se agregaba el rigor con que se cobraban , ya que al que no pagaba tributo era vendido como esclavo, para sacar de su libertad lo que no se podía por su industria , para la administración de justicia tenían los mexicanos , en la corte y en los lugares mas grandes del reino había un supremo magistrado llamado CIHUACOATL cuya autoridad era tan grande que de las sentencias pronunciadas por el en lo civil o en lo criminal no se podía apelar a otro tribunal , ni aun al mismo rey. A él tocaba nombrar los jueces subalternos y hacer rendir cuentas a los recaudadores de las rentas reales de su distrito .

B).- LA COLONIA .- La colonización de América fue una consecuencia de la expansión marítima y comercial de Europa . El descubrimiento, la conquista y la colonización solo pudieron ser llevados a cabo a través de la asociación íntima entre intereses privados de los mercaderes , aventureros en busca de fortuna y status , de nobles procuradores de altos cargos burocráticos , e intereses del estado , o sea de las monarquías nacionales . a las que con frecuencia estuvo vinculada la iglesia . Tal asociación se debía a la necesidad de obtener recursos suficientes para financiar expediciones lejanas de descubrimientos y conquistas y mas tarde para defender las colonias . El autor Ciro Cardoso hace la siguiente mención respecto a la economía que va del siglo XV hasta mediados del siglo XVIII. "es principalmente precapitalista , en general se conocen mejor los procesos productivos de América Latina Colonial . que el tipo de circulación que les corresponde , el interés principal en la Nueva España . estaba en la minería de plata y las

exportaciones . fue necesario construir una amplia red de caminos para posibilitar el abastecimiento de los centros mineros y la salida de la plata a los puertos de exportación . tambien en esto se vio la intervencion estatal . como igualmente en la defensa de las vias de comunicacion y abastecimiento contra los indios Chichimecas " .⁴

Se advierte en el sector minero una marcada diferencia entre la fase de extracción y la de beneficio del mineral . En el transporte fue frecuente la utilización de indios tributarios

El derecho y los planteamientos jurídicos estuvieron aparejados con la penetración fáctica, bien para hacer legítimos los títulos de propiedad obtenidos por la conquista y la colonización o bien para cuestionarlos.

Las conquistas, las relaciones comerciales, políticas entre pueblos diferentes y el propio crecimiento de la población , hicieron que en las ciudades y pueblos se aglomerase mucha gente que no disponía de tierra alguna y al que estaba prohibido adquirirla. Se formaron así grandes masas de individuos desheredados , los plebeyos ejercitaban las artes mecánicas sacando de las industrias lo necesario para su sustento los otros se hacían labradores , estos eran los mas desdichados , aunque su desdicha provenía del despotismo del gobierno, mientras tanto los nobles que no podían cultivar con sus manos las tierras empleaban a los pecheros , ya asignándoles las heredades en arrendamiento , cobrándoles como renta los frutos , con esto se daba ocupación a los hombres y se aseguraba la sobrevivencia de las familias , como plebeyos de los granos debían otorgar como tributo al conquistador una de cada tres medidas de los granos .

4 - Cardoso Curo, MÉXICO EN EL SIGLO XIX, Octava Edición, Editorial Nueva imagen, Mexico, D.F. 1965 Pp 19 y 26

Los españoles quisieron dar a la conquista una apariencia de legalidad y al efecto invocaron como argumento supremo la bula de Alejandro VI. especie de laudo arbitral con el que fue solucionada la disputa que entablaron España y Portugal, sobre la propiedad de las tierras descubiertas por sus respectivos nacionales, la bula de Alejandro VI dio a los Reyes Católicos la propiedad plena y absoluta sobre los territorios y los habitantes de las Indias.

Fundándose en los antecedentes citados algunos autores han pretendido y pretenden considerar que toda América correspondía en propiedad privada a los Reyes Católicos, en base a lo anterior se hace la siguiente clasificación:

- I.- Propiedades rentas y derechos con que esta dotado el Tesoro Real para subvenir a la administración, orden y defensa del reino.
- II.- Propiedades, rentas y derechos con que esta dotada la Casa Real para sus gastos.
- III.- Bienes que el rey posee como persona privada, por herencia donación, legado, compra u otro cualquier título que le sea propio y personal.

Los bienes de la primera clase componen el patrimonio del Estado (patrimonio de la corona).

Los de la segunda, forman lo que se llama el real patrimonio.

Los de la tercera, el patrimonio privado del rey

El caso de las Indias, por el origen, que fue una donación según la ideología del tiempo, cuando menos para los Reyes Católicos, parece que debe considerarse a los territorios descubiertos y dominados por los españoles, dentro de la tercera categoría, esto es, como una propiedad privada de los monarcas, beneficiados por la Bula de

Alejandro VI , que fue el único título que justificó la ocupación de las tierras de indias por las fuerzas reales de España.

La conquista de la nueva España fue una empresa que se llevó a cabo con fondos particulares , ya que en mandato por cédula de 13 de julio de 1573 (Ley XVII, Título I Libro IV Recopilación de Leyes de Indias) decía que ningún descubrimiento se hiciese a costa de los Reyes , y en otra de 1542 (Ley XIV Título I Libro IV , Recopilación de Leyes de Indias) , se autorizaban las gratificaciones por gastos y trabajos en el descubrimiento a quienes lo hubiesen efectuado. Tan pronto como se lograba someter a un pueblo indígena , el botín se repartía entre capitanes y soldados en proporción a su categoría y a lo que cada quien hubiese aportado a la expedición , haciéndose otro tanto con las tierras y tributos , estos repartos estaban autorizados por las Leyes de partida .

Los repartos a que se hace referencia aún cuando fueron concedidos o confirmados por disposiciones reales , no pueden considerarse como simples donaciones de los soberanos , sino como pago o remuneración de servicios prestados a la corona , cuyo objeto era el de estimular a los españoles para que colonizaran los territorios de las Indias , la disposición más antigua sobre este particular es la Ley para la Distribución y Arreglo de la Propiedad, dada el 18 de Junio de 1513, a los repartos hechos en virtud de esta ley se les dio el nombre de mercedades, porque para ser válidos era necesario que fuesen confirmados por una disposición real que se llamaba merced .

El sistema hacendario de la Colonia fue verdaderamente caótico , los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España obstaculizando el desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran : vino, aceite , lencera , vajillas , jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre , aguardiente jabón etc. . la exportación de la Nueva España consistía principalmente en oro, plata, grano, cochinilla azúcar, cuero etc.

La Nueva España solamente podía comerciar con la metrópoli, lo que con el tiempo fue convirtiéndose en un comercio cerrado y monopolista en favor de la península. Esta situación de por sí grave alcanzaba grados superlativos. respecto a los impuestos derivados de acuerdos comerciales, el Autor Ciro Cardoso hace la siguiente referencia: "Ante la multiplicidad de los impuestos, a partir de la fundación de la Villa de la Veracruz, se estableció el Quinto Real destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles, otro quinto correspondía a Cortes y el resto se repartía entre los soldados, el mismo Rey de España celoso de lo que no era de él nombró como tesorero Real al español Alonso de Estrada y pronto se designaron los burocratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores etc." 5

Como consecuencia van surgiendo los siguientes impuestos:

IMPUESTO DE AVERÍA .- Consistía en el pago que hacían los dueños de los mercaderes y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaban el 4% habiendo dejado de pagarse a mediados del siglo XVIII.

IMPUESTO DE ALMIRANTAZGO .-Éste impuesto era en favor del almirante de Castilla y era el pago que hacían los dueños de mercaderías, por la carga y descarga de estos.

IMPUESTO DE ALMOFARIFAZGO .-Se cobraba a los buques tanto en los puertos de España como de las colonias, este impuesto con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal, se cobraba por la entrada y la salida de mercancías, en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

5. Ibídem

IMPUESTO DE PESCA Y BUCEO.- Que se cobraba por concepto de la extracción de perlas .

IMPUESTO DE LOTERÍA.- Fue establecido en el año de 1679 con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

IMPUESTO DE LANZAS.- Que se cobraba , por titulo de nobleza.

Encontramos en la obra del Licenciado Sánchez León la siguiente referencia "Establecida la Colonia , los naturales además de impuestos pagaban con trabajo, a veces de por vida en minas , haciendas , granjas , en 1573 fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancía de una intendencia a otra provincia después fue creado el peaje (derecho de paso) , los indios debían llevar consigo su carta de pago de este tributo y en caso de no llevarla debían pagar otra vez. " 6

IMPUESTO DE CALDOS .- Impuesto aplicado a los vinos y aguardientes

IMPUESTO DE PAPEL SELLADO .- Se cobraba por el uso de papelería oficial; también se cobraban impuestos extraordinarios como el de "muralla " (para hacer un gran muro en Veracruz)

El procedimiento de recaudación en los pueblos de la corona se llevaba a cabo de la forma siguiente :

: Sánchez León Gregorio, DERECHO FISCAL MEXICANO, Décima Primera Edición, Editorial Cárdenas, México 1998, Pág. 20

1).- REPARTIMIENTO DEL TRIBUTO.- Entre los tributarios , consistía en la fijación de una cuota individual , con arreglo a la norma general que regia la determinación de tributos teniendo en cuenta lo que el tributario pudiese buenamente dar según su cantidad calidad y posibilidad , posteriormente la posibilidad se reemplazo por la igualdad en el repartimiento , de manera que los indígenas supieran lo que debían por año y entendiendo que esos tributos pertenecían al pueblo y eran para su utilidad , el repartimiento fue atribucion de los caciques y gobernadores ayudados por los tequitlatos que eran oficiales subalternos encargados de un pequeño numero de indios que tenían asignados y a quiénes recogían el tributo a domicilio.

2).- EL COBRO .- Correspondía a los caciques y gobernadores , ayudados por los tequitlatos , a veces el Virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal , casi siempre perteneciente a la nobleza ; lo recaudado por caciques y gobernadores era recogido por los corregidores.

Cuando los indios consideraban haber sido objeto de abusos administrativos acudían directamente ante el virrey en demanda de desagravio , esto se realizaba a través de un escrito de impugnación , haciendo una relación de agravios de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados , el agravio consistía por lo regular en que algunos pagaban mas de lo que debían conforme a la tasación con motivo de la revisión se mandaba repartir de nuevo la tasación de manera que ninguno reciba agravio.

Los abusos cometidos en agravio de los indígenas eran atendidos directamente ya sea por vía gubernativa o bien por vía judicial , solicitando amparo y protección .

Respecto al sistema de defensa existente en esta época el Lic. Gregorio Sánchez León describe lo siguiente : " LA Real Audiencia conocía en grado de apelación de los

asuntos contenciosos resueltos en primera instancia por los alcaldes ordinarios y corregidores pasando así de lo jurisdiccional a lo administrativo.”

C).- INDEPENDENCIA .- Una de las condiciones que se deben tomar en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaleció en nuestro país es la guerra de independencia que duró once años y su prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones . esa inquietud e incertidumbre que tuvo su fin en el tercer cuarto del siglo XIX. ese caos trajo como consecuencia el empobrecimiento del erario . el aumento de los gastos. elevación de cuotas impositivas . el consecuente desenfreno del contrabando , derivado de la irresponsabilidad de los agentes fiscales así como la falta de comunicaciones

Hacia el año de 1892 el Gobierno de Díaz confronta una situación económica sumamente crítica en el aspecto de la hacienda pública invita como colaborador a Matías Romero J. Limantour , no deja de pagar la deuda externa conservando el prestigio de México y siguiendo un programa financiero de muchos alcances , logran sortear la crisis y la influencia de Díaz sobre el desarrollo económicos es relevante , al respecto considera el Presidente Madero que la causa principal de nuestro progreso , no es una causa local sino mundial pues en el siglo XIX y los principios del XX se han caracterizado por el prodigioso desarrollo de las ciencias de aplicación , sin embargo considera que la administración del General Díaz tiene el grandísimo mérito de haber impulsado al país en la vía del progreso material, fomentando la construcción de ferrocarriles , protegiendo la industria logro nivelar los presupuestos, y presentar a por primera vez un saldo favorable en más de un millón de pesos , lo cual prueba que la situación fue superada en el ramo de la hacienda pública .

7 . Ibidem

En el acta de Independencia de México expedida por el congreso de Anáhuac destaca la liga entre los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público , declarando reo de alta traición al que se oponga directa o indirectamente a su independencia ya sea protegiendo a los opresores europeos o ya sea negándose a contribuir con los gastos públicos .

D).- CONTEMPORÁNEOS .-El estado en que vivimos es un estado de Derecho que subordina su actuación a los principios de orden jurídico vigente, este orden esta integrado por la constitución política, las leyes y reglamentos , los tratados y demás disposiciones de observancia general .

Las organización política se propone el bienestar general , una política de justicia social correlativa a dicho orden , que garantice los derechos humanos, mantenga el principio de la supremacía de la ley , una justa distribución de la riqueza y la responsabilidad del estado todos los poderes públicos están subordinados a la ley, en particular el Poder Ejecutivo Federal , con sus órganos fundamentales .

En la actualidad , el sistema de gobierno imperante en México corresponde al tipo presidencial , mismo que se caracteriza por la realización bien definida de la separación de poderes que , son de conformidad con lo establecido por el artículo 49 de la Constitución General de la República , el Legislativo , Judicial y el Ejecutivo.

La función legislativa esta regulada y contemplada en el artículo 73 Constitucional, el poder legislativo se deposita en un Congreso General que se dividirá en dos Cámaras la de Diputados y la de Senadores (artículo 50 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) , el congreso se reunirá a partir del 1o. de Septiembre de cada año para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias ; en ambos periodos el congreso se

ocupara del estudio discusión y votacion de iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demas asuntos que le correspondan conforme a la constitución (articulo 60 constitucional).

El ejercicio del poder Judicial de la Federación se deposita en una Suprema Corte de Justicia , un Tribunal Electoral , Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito y en un Consejo de la Judicatura Federal .

La administración , vigilancia y disciplina del poder judicial de la Federacion . como excepcion de la Suprema Corte de Justicia de la Nacion . estarán a cargo del Consejo de la Judicatura Federal .

El poder Ejecutivo se deposita en un solo individuo a quien se le denomina "Presidente de Los Estados Unidos Mexicanos " (Articulo 80 Constitucional) , el presidente es electo por el pueblo y dura en su cargo seis años; entre las facultades que tiene el Presidente de la República , tenemos la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión , nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda y, nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión , cuyo nombramiento o remoción no este determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes.

Al respecto el Lic. Andrés Serra Rojas considera lo siguiente : "Los actos del Presidente de la República están contemplados en la Constitución , por ejemplo en caso de invasión , perturbación grave de la paz pública o cualquier otro que ponga a la sociedad en peligro o conflicto, únicamente el presidente con acuerdo de los secretarios de estado . los departamentos la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión , podrá decretar la suspensión de garantías ya sea el todo el país o en lugar determinado." 9

9 Serra Rojas Andrés , DERECHO ADMINISTRATIVO TOMO I, Décima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, D.F. 1981, Pág. 533

Para el despacho de los negocios del orden administrativo habra el numero de secretarios que establezca el congreso a traves de una ley en la que se establecerá los negocios que deberán ser atendidos por cada secretaria . Lo anterior con el fin de organizar cuidadosamente los diversos aspectos de la acción administrativa ; buscando siempre en primer lugar subordinar a los funcionarios a un régimen estricto de legalidad , en segundo termino , proporcionar a los particulares una garantía de legalidad , así como los medios de defensa jurídicos , con los cuales se habrá de combatir las posibles arbitrariedades administrativas.

LOS SECRETARIOS DE ESTADO.- El secretario de estado es miembro del gabinete y a la vez el titular de una Secretaría de Estado , las Secretarías de estado fueron creadas para atender una rama de la administración publica , correspondiendo el despacho y resolución de todos los asuntos competencia de dichas secretarias a los Titulares de las mismas. en México. se crea la Secretaria de Hacienda el 14 de Octubre de 1821. en el año de 1853 amplió su competencia , denominándosele Secretaria de Hacienda, Colonización Industria. En la segunda ley de 1853 toma su denominación de Secretaría de Hacienda y Crédito Publico denominación que hasta la fecha conserva correspondiendo a esta Secretaria entre otras funciones de la Administración Publica la Recaudacion de los impuestos .

De conformidad con lo establecido por la fracción IV el artículo 31 de la Constitución General de la República, son obligaciones de los mexicanos : Contribuir para los gastos públicos de la Federación , así como de los Estados y Municipios , de la manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes .

La Federación y los Estados tienen facultades para imponer mediante leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones que serán destinadas a

atender las necesidades de la colectividad a través de los servicios públicos de acuerdo con los presupuestos de egresos que se formulen para ese efecto, y para asegurarse de que los Ciudadanos cumplan debidamente con estas obligaciones, la Administración Pública está dotada de una potestad sancionadora constriñendo así al ciudadano a la observancia de la norma, consistente en este caso, en el pago de las contribuciones.

De acuerdo a lo que se ha venido estudiando en el presente capítulo desde tiempos anteriores a la conquista de México, los indígenas habían implementado un sistema tributario, así como un organismo encargado de la recaudación, se tenía previsto el destino de los impuestos, así como la forma en que se pagaba el tributo, aplicándolo en forma generalizada a todos los ciudadanos con sus excepciones como eran los sacerdotes, nobles y guerreros; en caso de que alguno de los ciudadanos no cumpliera con el pago de tributos se llegaba a través de los exactores a la venta del deudor para que pagara su adeudo hasta con la vida por la deslealtad que significaba el no pagar tributo, en la época de la Colonia, se observa que en cierta forma se adoptó el sistema tributario imperante, añadiéndose impuestos tales como al comercio exterior comercio interior, agricultura y ganadería, sobre sueldos y utilidades, sobre actos, documentos y contratos así como impuestos sobre juegos diversiones y espectáculos públicos, en la mayoría de los casos el pago de tributo se llevaba a cabo a través del trabajo, pago en especie etc. de lo cual también derivaban abusos por parte de los funcionarios encargados del cobro de los impuestos; por lo que hubo la necesidad de implementar medios de defensa en contra de los abusos de las autoridades; con lo anterior queda de manifiesto que esos impuestos son el antecedente de muchos de nuestros impuestos que rigen en la actualidad, hoy en día existe una excesiva carga tributaria establecidas en la norma, cuando estas normas no son cumplidas en forma espontánea por el ciudadano o sujeto pasivo, se le obliga a su cumplimiento, ese cumplimiento forzoso lo encontramos en el procedimiento económico

coactivo , así como la imposición de sanciones . que pueden consistir en el pago de recargos, multas , indemnizaciones, actualización , privación de la libertad , esta tarea es ejercida por la autoridad administrativa ; a través del tiempo y la historia de México se observan varias constantes consistentes en la exigencia y obligatoriedad hacia el ciudadano a contribuir para la solventación de los gastos públicos . los cuerpos encargados de su cobro y administración así como la aplicación de sanciones , con la diferencia de que en la actualidad existen limitaciones impuestas al poder público por la Constitución Federal y que llevan el nombre de garantías individuales ; igualmente el ejercicio de la autoridad administrativa se debe ajustar a las disposiciones emanadas de la Constitución Federal..

CAPITULO II

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

- A).- Definición de impuesto, contribución y tributo
- B).- Principios Constitucionales en materia de impuestos
- C).- Sujetos
- D).- La responsabilidad de los sujetos
- E).- El objeto del impuesto
- F).- El hecho generador del impuesto
- G).- La causa y los fines de los impuestos
- H).- Los accesorios de los impuestos
- I). - La determinación o liquidación del crédito fiscal
- J).- La exigibilidad del crédito fiscal
- K).-Las formas de extinción

CAPITULO II

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

DE LOS IMPUESTOS

A).- DEFINICIÓN DE IMPUESTO . CONTRIBUCION Y TRIBUTO .

IMPUESTO (del Latín *impositus* , tributo , carga) El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos por un sujeto económico, con fundamento en una ley , siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria , unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria . 9

Eheberg , Nitti y Vitti de Marco Citados por el Lic. Flores Zavala definen el impuesto de la siguiente forma:

" Los impuestos son prestaciones , hoy por lo regular en dinero , al estado y demás entidades de derecho público , que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Nitti dice: El impuesto es una cuota , parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas . Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de

9 INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS ,Diccionario Jurídico Mexicano , Primera Edición ,Editada Universidad Nacional Autónoma de México, México (1984 p. 42)

naturaleza indivisible Vitti de Marco dice: El impuesto es una parte de la renta del ciudadano , que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de servicios públicos generales " 10

José Alvarez de Cienfuegos "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas , distraendo la de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a esta compensación alguna específica y recíproca de su parte" . 11

Analizando brevemente los diversos conceptos de impuesto encontramos que existen ciertos elementos comunes , pero nuestro Código Fiscal vigente también hace su definición de Impuesto.

La definición de Impuesto contenida en la fracción I del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente es la siguiente " Fracción I .- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social y de los derechos "

El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley ; esto significa que una persona esta obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación , pero porque el estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos ? , exigiendo de los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna lo que es por todos sabido

10 FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Vigésima Cuarta Edición , Editorial Porrúa, México, 1992, p 35

11 Ibidem

constituye un sacrificio para el ciudadano . la respuesta es que el único fundamento de la obligación tributaria consiste en que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y para cumplir con ellos necesita medios económicos para realizarlos es decir la justificación o el fundamento no es solo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones , de tareas que explican esa necesidad de dinero.

Esto significa que si el estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado . El Estado necesita vivir y en caso necesario, puede exigir el sacrificio de la vida de sus miembros , así mismo el estado necesita actuar porque la colectividad se lo exige y para ello necesita de la colaboración económica de sus miembros .

El fundamento de la obligación tributaria se encontrara en las atribuciones del estado que requieren para su realización medios económicos , que se obtienen principalmente a través del impuesto.

CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN .- La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos . En México, la fracción IV del artículo 31 constitucional , que determina las obligaciones de los Mexicanos, señala la de " contribuir para los gastos públicos , así se trate de la federación , como del Estado y municipio en que residan , de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes " . De ésta forma las contribuciones en México , deben reunir los requisitos referidos . Sin embargo es necesario hacer algunas precisiones en primer término, no solo deben pagarlas los Mexicanos , sino todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que los crean y estos determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos . La misma disposición Constitucional determina que las contribuciones deben destinarse para los gastos públicos , entendiéndose por estos según la

jurisprudencia . todos los que realiza el estado. la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aseverado que: " Los gastos publicos estan previstos en el presupuesto de egresos y los impuestos para cubrir esos gastos en el de ingresos, de modo que la prueba de que una contribución no esta destinada a cubrir gastos necesariamente debe encontrarse o en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos .

Otra idea contenida en esta fracción es la de que las contribuciones están destinadas tanto al financiamiento de la Federación , como de los Estados y Municipios de residencia del contribuyente , en cuanto a contribuir para los gastos públicos de la federación ,la disposición es clara, sin embargo parece desprenderse que las legislaturas locales solo pueden establecer impuestos estatales y municipales a cargo de sus residentes ; pero en la realidad las entidades federativas con frecuencia han financiado parcialmente a través de la imposición indirecta , la cual recae sobre quiénes consumen bienes y servicios sin atender al lugar de residencia del consumidor .

De conformidad con lo establecido en el párrafo primero del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en :

- a).- IMPUESTOS
- b).- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL
- c).- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS
- d).- DERECHOS.

De lo anterior se desprende que el concepto de contribución es la generalidad , por lo que debemos distinguir que la contribución y el impuesto no son sinónimos, ya que todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto; las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, forman parte del régimen Fiscal y constituyen ingresos del estado.

CONCEPTO DE TRIBUTO.- Carga u obligación de contribuir a los gastos . hacer acto de respeto veneración o admiración a una persona a un pueblo etc . 12

De esta definición se desprende que en razón a que el tributo en sus orígenes era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. Hasta nuestros días se sigue considerando una carga y la obligatoriedad se hace a través de la coacción . En la actualidad se confunde el concepto de tributo con el de impuesto , aunque siempre lleva implícito su concepto original que es el sometimiento del vencedor hacia el vencido.

B).- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE IMPUESTOS

Los principios jurídicos Constitucionales son los que se encuentran instituidos en la constitución federal

Los autores de derecho Fiscal coinciden en los rasgos salientes del impuesto en su aspecto jurídico y se esfuerzan por sistematizar esos elementos .

Se señalan como principios Constitucionales de los impuestos los siguientes :

1).- **DE LEGALIDAD.-** El estado recibe una participación de la riqueza social . la facultad impositiva descansa en la ley constitucional y ordinaria, y constituye la mas importante limitación : ya que solo podran percibirse impuestos fijados por la ley . aqui se localiza el principio de legalidad , ya que como lo ha puntualizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación , al resolver el juicio numero AAR 2821/33 dijo lo siguiente:
CONTRIBUCIONES . Para que la tributación con la que los ciudadanos de la Republica deben contribuir para los gastos públicos , así de la Federación , así como de los Estados y Municipios en que residan , sea proporcional y equitativa . como previene el artículo 31

constitucional , es preciso no solo que la ley establezca el impuesto , sino que también fije su cuantía y proporcionalidad , la cuota y forma y términos de computarla y pagarla , de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley , como lo previene la Constitución Federal , la que fijaría la proporcionalidad del impuesto , con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario . AAR 2821/33 García Gelasio y coagraviado 16 ab 1934 Unanimidad 5 votos , suplemento 1934 p.1035 .”

La ley fiscal por lo menos tiene que mencionar los elementos fundamentales de los impuestos que son :

- 1).- SUJETO ACTIVO
- 2).- SUJETO PASIVO
- 3).- OBJETO (HECHO GENERADOR)
- 4).- UNIDAD DEL IMPUESTO O UNIDAD FISCAL
- 5).- CUOTA
- 6).- BASE
- 7).- TARIFA
- 8).- FORMA Y EPOCA DE PAGO
- 9).- EXCEPCIONES

La interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones del mismo, lo que significa que las contribuciones y sus excepciones solo deben existir en virtud de la ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que esta consigne de manera que solo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea sin que pueda caber analogía ni la mayoría en razón. Este criterio lo sostuvo la Sala Superior al Resolver el Recurso de Revisión 1529/81.6

2).- **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** "Significa que las contribuciones deben establecerse en forma proporcional y equitativa. Esta disposición plantea una posible contradicción entre la norma constitucional y la tendencia de los sistemas tributarios modernos que durante el siglo XX han tratado de introducir progresividad en los gravámenes, especialmente a través del impuesto sobre la renta"¹⁴

El conflicto entre los conceptos de proporcionalidad y equidad establecidos por la fracción IV del artículo 31 y por el impuesto sobre la renta instituido como ingreso federal ordinario desde 1924, ha tenido diversas soluciones pero la tendencia del máximo tribunal ha sido la de legitimar la progresividad en la imposición al ingreso, ya que en ejecutoria dictada en el amparo promovido por Aurelio Maldonado, la suprema Corte de Justicia de la Nación dijo:

" Aunque la jurisprudencia sentada por la corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo es conveniente modificar esa jurisprudencia estableciendo que si esta capacitado el

¹⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano... Tomo II - Primera Edición - Editada Universidad Nacional Autónoma de México, México 1984 p. 210

Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial cuando a los ojos del poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte de Justicia proviene de la obligacion que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violacion de garantías, la falta de proporcionalidad o de equidad en el impuesto como derecho de todo contribuyente, no esta en el capitulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violacion de esas garantías de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso negara la proteccion federal diciendo que el poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violacion y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular hará nugatoria la prescripcion de la fracción I del articulo 103 Constitucional, que establece que el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podrá invocarse para negar los amparos en todos los casos que se reclamara contra las leyes que violen las garantías individuales".¹⁵

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa".

Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o todos los comprendidos en la misma situación, o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los sujetos comprendidos en la misma situación.

15-SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO, Ob. Cit. p. 232

Al respecto , en la actualidad considero que no existe esta justicia, en razon a que se ha creado un regimen denominado regimen de pequenos contribuyentes en el que se establece que las personas fisicas con actividades empresariales cuyos ingresos propios no hubieran excedido en el año calendario anterior de \$2'233,824.00, en cuyo caso la forma de calculo de impuesto será el 2.5% sobre sus ingresos , creándose desigualdad para los otros regimenes dando como consecuencia que la aplicacion de la ley no se haga en forma equitativa , ocasionando con esto que la carga fiscal no sea justa, así mismo esta equitatividad no solo se manifiesta en la pareja aplicacion de la ley , sino tambien debe enfocarse a la debida aplicación de los recursos recaudados , lo anterior corresponde al ejecutivo y al legislativo al proponer y aprobar el presupuesto de egresos ; y otra forma de equidad es la distribución valga la redundancia equitativa de los recursos a los ambitos de los fiscos nacional local y municipal .

3).- PRINCIPIO DE GENERALIDAD .- Este principio significa que el impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (fisicas, morales , unidades económicas , sin personalidad juridica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular o concreta coincida exactamente con la hipótesis contenida en la ley como el acto o hecho que genera el crédito fiscal .

Un impuesto debe contenerse en una ley general que observe los requisitos de abstracción e impersonalizada y por lo mismo que no sea privativa , personal o concreta , ya que así lo requiere el articulo 31 . fracción IV de la Constitucion Federal.

4).- PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD .- El impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación se les imponen obligaciones iguales.

5).- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.- Este principio requiere que el impuesto sea cierto , claro y preciso en la ley , por lo que respecta a sus elementos y características

fundamentales como son : sujetos, objeto, tasas, cuotas , este principio tiene como fin que los elementos fundamentales del impuesto no queden al arbitrio del fisco y así evitar que se cree incertidumbre en los contribuyentes , en nuestro régimen Constitucional este principio tiene una excepción en el artículo 131 segundo párrafo de la Constitución Política , por lo que ve a que el Ejecutivo federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para crear , aumentar, disminuir , o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de importación y exportación .

6).- **PRINCIPIO DE COMODIDAD.**- Según el Lic. Sánchez León "Este principio consiste en que al realizar el pago del impuesto y cumplir con las demás obligaciones fiscales, deben ser lo mas cómodo , fácil y conveniente posible para el contribuyente" .¹⁶

7).- **PRINCIPIO DE ECONOMÍA .-** Este principio se refiere a la economía del estado, y consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación , control y administración de un impuesto , utilizando para ello las técnicas administrativas mas adecuadas , con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el estado para satisfacer las necesidades publicas y realizar sus atribuciones

8).- **PRINCIPIO DE JUSTICIA .-** " Por lo que ve a este principio , nos remitimos a lo comentado en esta obra respecto a del elemento constitucional integrante del concepto de impuesto como es el que consiste en que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos . este principio se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad" .¹⁷

9).- **PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD Y CLARIDAD .-** "Debe haber simplicidad y claridad en el sistema y organización de los impuestos , en las leyes y reglamentos fiscales,

16 .Ibidem pág 232

17 .Idem pág 377

también se debe utilizar un lenguaje claro, simple y accesible a todos , aun cuando excepcionalmente no sea posible por las complicaciones derivadas del uso de terminología apropiada, cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada". 18

El artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación establece a cargo de las autoridades tributarias , la obligación de asistencia gratuita a los contribuyentes consistente en explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja , elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

En la actualidad este principio de simplicidad y claridad se ha ido enfocando en lo que se llama simplificación administrativa, que consiste en que por ejemplo todos los tramites referentes al Registro Federal de Contribuyentes se realizan a través de formato R-1 que contiene todos las claves de los movimientos y estos tramites se pueden realizar en los módulos de atención fiscal que se encuentran en las Administraciones locales de recaudación y en las agencias de correos , también se han ido simplificando los formatos para el pago de contribuciones , por que cabe hacer mención que anteriormente existía un formato para cada tramite de registro y un formato para cada obligación tributaria , hoy en día en los formatos , se contienen la mayor parte de obligaciones que debe declarar el contribuyente y aun cuando todavía no es muy accesible el lenguaje fiscal para la mayoría de la población de contribuyentes ,si existe un departamento de asistencia al contribuyente que se encarga de realizar esta tarea.

10).- PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO.- Este principio consiste en

18 - Ídem. 378

que los que tienen mayor ingreso , riqueza o realizan mayor gasto , soportan el pago de la principal parte del impuesto , independientemente de los beneficios que reciban del gasto de los fondos que ese impuesto les proporciona al estado . El impuesto sobre la renta con sus tasas progresivas , al respecto existe la siguiente tesis del Pleno de la Suprema Corte:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravámen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el estado guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad esta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los tributos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto de impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación .

Amparo en Revisión 1113/96. Servitum S.A. DE C.V. 9 de Noviembre de 1995. Unanimidad de 10 votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez "

El tribunal pleno en su sesión privada celebrada el 12 de Marzo de 1996 aprobó con el numero XXXI/1996 , la tesis que antecede ; determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia . México, D.F. a 12 de Marzo de 1996" .19

11).- PRINCIPIO FUNDAMENTAL ÉTICO TRIBUTARIO .- Estamos lejos de alcanzar en México un nivel moral tributario aceptable , la ética tributaria surge de la naturaleza social del hombre por estar impulsado a vivir en sociedad , para poder realizarse plenamente en el orden personal y social. Por ello el hombre tiene derecho a que socialmente se le complete y ayude a su realización y como correspondencia a ese derecho tiene el deber de contribuir fiscalmente para portar los medios necesarios para que la sociedad pueda cumplir su misión la obligación referida con un fundamento y apoyo tan espontáneamente natural penetra en la conciencia humana con una vinculación moral interna que no se satisface moralmente sólo con el cumplimiento forzoso y externo , sino que precisa la vinculación moral interna ; resulta obvio que el deber tributario capaz de afectar internamente al hombre vinculando su conciencia sólo pueda surgir de los impuestos justos . Un impuesto que no resiste la prueba de determinadas condiciones ético - fiscales , no puede aceptarse como justo ni consecuentemente obligar en conciencia .

12).- PRINCIPIO DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS NORMAS FISCALES .- Con este principio se expresa la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por convencimiento y por propio , este principio deriva de la educación fiscal, tendiente a crear en la población un sentido de solidaridad social para el pago de los impuestos ; este principio se consagra en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1982 , como determinante de las relaciones entre Fisco y contribuyentes.

19. Cfr. Sánchez León Gregorio Pag 379 y 380

13).- PRINCIPIO DE CONSERVACIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA .-

Este principio elaborado e intitulado por el Lic. Miguel Valdés Villarreal lo explica de la siguiente manera " La consolidación de la soberanía nacional se ha manifestado, a través de la historia de México , en la consistencia de la potestad tributaria. De aquí deriva la bondad de un principio que quiero llamar de la conservación de la potestad tributaria. Este principio conduce a no salir al terreno de los tratados internacionales con países fuertes para regular los aspectos impositivos a reducir el mínimo las empresas de estado que no paguen impuestos y a eliminar toda la posibilidad de que alguna no lleve correctamente sus papeles fiscales , como medida de disciplina ante los particulares que produzcan mercancías semejantes, como método para calificar sus resultados y para servirse de estas empresas para el cumplimiento de otros contribuyentes que hagan negocio con ellas . El mismo principio conduce a cuidar que el estado , las empresas paraestatales y los particulares no tomen ni puedan tomar a su cargo la responsabilidad de los extranjeros por los impuestos de ellos en el curso ordinario de los negocios porque esto distorsiona los precios y los costos y permite al extranjero una ganancia inesperada cuando su país , como es normal admite como crédito para su impuesto , el impuesto pagado aquí" .²⁰

Una consecuencia importante puede tener el principio de conservación de la potestad tributaria en la propia organización gubernamental , en el sentido de no tolerarla dispersión de la responsabilidad financiera en el estilo de varias cargas publicas que entidades de la administración publica imponen , manejan y disfrutan fuera del procedimiento publico y de la disciplina presupuestaria , a si como detener en su origen la solicitud de impuestos por las mismas entidades administrativas para el fin especifico de su propio gasto, practica que diluye la responsabilidad financiera y atomiza inorgánicamente el presupuesto; el manejo

20 -Ídem p 386 y 387

del crédito público le corresponde profesionalmente también a la autoridad hacendaria y no es conveniente que los ministerios encargados de las obras y de los servicios , así como otras entidades públicas negocien la compra y el crédito la vez con el riesgo de desinstitucionalizar las finanzas del estado.

14).- PRINCIPIO DEL DERECHO QUE TIENE TODA FAMILIA PARA DISFRUTAR DE VIVIENDA DIGNA Y DECOROSA.- Esta garantía individual esta consagrada en el párrafo quinto del artículo cuarto de la Constitución Federal mismo que a la letra dice : " Toda familia tiene derecho a disfrutar de una vivienda digna y decorosa . La Ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar dicho objetivo " . El derecho a la casa forma parte también de los derechos humanos más importantes , porque ahí se nace se crece, se educa al niño para formar un ciudadano productivo , por lo anterior el derecho a la habitación ha sido reconocido en instrumentos internacionales tales como : La Declaración de los Derechos del Hombre y el Convenio Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales . Por ello todo estado moderno , avanzado y humanista , debe fomentarse el desarrollo sostenido y ostensible de los asentamientos humanos con urbanización que primordialmente tenga en cuenta el derecho fundamental del hombre a la vivienda digna y decorosa.

Debemos observar que nunca un derecho humano consagrado en la constitución , puede ser objeto de contribución ni directa ni indirectamente, por tanto las fincas destinadas a vivienda o habitación , individual o familiar , en casa particular , departamento, condominio , alojamiento , etc. . no deben gravarse , para que se realice y garantice de una manera efectiva e integral , en los instrumentos y apoyos legales el derecho a la garantía de vivienda; en opinión del LIC. GREGORIO SÁNCHEZ LEON , se debería modificar el artículo 40. de la Constitución Federal , para asentar también en el mismo que por ningún motivo ni bajo ninguna modalidad legal, se deben establecer impuestos a las fincas

destinadas a vivienda o habitación de las personas o familias , finalmente opina que deben declararse inconstitucionales los impuestos que vienen a gravar también el hogar o vivienda como son entre otros : El predial , de adquisición o enajenación de inmuebles etc.

15).- PRINCIPIO DE LIBERTAD DE TRABAJO O PROFESIÓN EN MATERIA FISCAL .- El artículo quinto de la Constitución Federal , contiene un principio jurídico aplicable a los impuestos en materia de libertad de trabajo, comercio , industrias o profesión , que consagra en los siguientes términos "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión , industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos . El ejercicio de esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero o por resolución gubernativa , dictada en los términos que marque la ley , cuando se ofendan los derechos de la sociedad . Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial " En relación a lo anterior , con motivo del establecimiento o cobro de un impuesto , no puede impedirse a nadie que realice su trabajo , ya sea porque el impuesto sea excesivo o porque para el desempeño de una actividad se exijan tantos requisitos por la ley o por la autoridad fiscal que hagan materialmente imposible el ejercicio del trabajo , porque se dedicaría mucho tiempo y gastos para cumplirlas.

16.- PRINCIPIO DE RESPETO AL DERECHO DE PETICIÓN.- EL artículo octavo de la Constitución Federal establece el derecho de petición en los siguientes términos " Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República .

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación reglamenta el derecho de petición, pero ajustándolo a las consultas, en los siguientes términos " Las autoridades fiscales solo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente ; de su resolución favorable se derivan

derechos para el particular , en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas , y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello ". El texto anterior limita y contraviene la garantía contenida en el artículo 8o. Constitucional . porque permite a la autoridad o dar respuesta a una consulta general sobre la interpretación de un precepto fiscal que interese conocer por cualquier motivo a un contribuyente, se dice que limita el derecho de petición , si tenemos en cuenta que de acuerdo al artículo 89 fracción I de la Constitución Federal , el Ejecutivo debe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes , porque a veces es necesario conocer la interpretación general de una disposición fiscal , para que un particular pueda decidir si le conviene o no colocarse en el supuesto de la norma jurídico - fiscal .En materia fiscal , para dar contestación a las instancias o peticiones de los contribuyentes esta establecido en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación un plazo de tres meses para dar contestación a las mismas , instituyendo como consecuencia del silencio de la autoridad fiscal la negativa ficta , en contra de la cual se podrá interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo siempre y cuando no se haya dictado resolución o bien esperar a que esta se dicte ; cuando se viola el Derecho de Petición y existe negativa ficta en materia fiscal el particular afectado a su elección puede interponer juicio de amparo o el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación , siendo recomendable promover el juicio contencioso , atendiendo a que los efectos principales del juicio fiscal es que el asunto se someta a la jurisdicción de Tribunal Fiscal de la Federación , sin que la autoridad pierda sus derecho a pronunciar resolución expresa , pero ese derecho lo ejercerá la autoridad al momento de contestar la demanda , la cual versara sobre las cuestiones de fondo que se hayan planteado en la demanda , por lo que no procederá que se declare la nulidad de la negativa ficta para efecto de que la autoridad demandada estudie y resuelva la petición o instancia .

En cambio si se optara por acudir al juicio de garantías , el efecto de la sentencia cuando el acto reclamado sea de carácter negativo , será obligar a la autoridad responsable

a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir por su parte , lo que la misma garantía exija, como en la especie sería dictar un acuerdo por escrito y hacerlo conocer al peticionario , si el acuerdo no es favorable al particular , que este lo impugne en cuanto al fondo , originándose por consecuencia un recurso administrativo o un segundo juicio , independiente al original de amparo .

17).- PRINCIPIO DE LIBERTAD DE ASOCIACIÓN .- Este principio se consagra en el artículo 9o. de la Constitución Federal que establece : " No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito.

La autoridades tributarias no pueden resolver que no se realice determinada actividad gravada por medio de una sociedad o asociación , o bien el fisco no puede modificar a su criterio requisitos para la formación u operación legal de sociedades , lo que implicaría que las resoluciones fiscales contravinieran las disposiciones jurídicas de derecho común. Por lo que respecta a poder legislativo al expedir las leyes fiscales no puede modificar los requisitos para la constitución o funcionamiento legal de sociedades sin modificar previa o simultáneamente las disposiciones de derecho común que regulan los requisitos jurídicos para constituir u operar las sociedades.

18).- PRINCIPIO DE NO APLICACIÓN DE LEYES FISCALES PRIVATIVAS .- Esta garantía se encuentra consagrada en el artículo 13 de la Constitución Federal que dice : "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas" lo anterior significa que los contribuyentes solo pueden ser juzgados por leyes fiscales permanentes, generales abstractas impersonales , pueden considerarse privativas las leyes que no reúnan las características anteriormente descritas, bien sean civiles, administrativas o fiscales .

19).- PRINCIPIO DE NO DAR EFECTO RETROACTIVO A NINGUNA LEY FISCAL EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA .- Este principio de seguridad jurídica se encuentra consagrado en el artículo 14 Constitucional que a la Letra dice: " A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna " la prohibición de la retroactividad de la ley fiscal esta dirigida al poder legislativo para que no expida leyes retroactivas y al poder ejecutivo para que no aplique o ejecute ni expida reglamentos con esa característica.

Las leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala como hecho generador de la obligación fiscal y la condición es que se realicen con posterioridad a su vigencia ; las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto , cuota, base, deducciones etc. , solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma , no así a los anteriores , en opinión del Profesor GREGORIO SANCHEZ LEON " una ley fiscal no es retroactiva cuando aumenta las cuotas y tarifas , o bien cuando modifica las bases de tributación implicando también aumento también en el pago del impuesto , siempre y cuando la aplicación de la nueva ley no permita la incidencia de las nuevas tarifas , cuotas o bases en el hecho jurídico generador del crédito anterior a su vigencia, lo antes expuesto , es constitucionalmente posible , porque el gasto publico del Estado puede aumentar en cualquier tiempo y se hace indispensable en consecuencia , decretar las contribuciones necesarias a cubrirlo .Esto último se deduce del espíritu de los artículos 73, fracciones VII y XI y 126 de la Constitución Federal.

20).- PRINCIPIO DE JUICIO PREVIO A CUALQUIER PRIVACIÓN FISCAL DE PROPIEDADES POSESIONES Y DERECHOS .- Esta garantía de seguridad jurídica se encuentra establecida en el artículo 14 Constitucional que dice: " Nadie puede ser privado de la vida , de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino

mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos , en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. " Se puede hacer efectiva la garantía del debido cumplimiento de las formalidades esenciales de un procedimiento administrativo a través de los recursos de revocación u oposición al procedimiento administrativo de ejecución y en su caso del juicio contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación de conformidad con lo establecido por los artículos 117 fracción II inciso b) 129, 209 bis y 238 fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación.

21).- PRINCIPIO DE COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DICTAR ACTOS Y RESOLUCIONES QUE AFECTEN LA ESFERA JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES.- La debida competencia de las autoridades se encuentra consagrada como garantía en el artículo 16 constitucional , consistiendo la competencia en el conjunto de atribuciones y facultades que le son conferidas a la autoridad a través de la Constitución Federal , las leyes y reglamentos , en tal virtud cuando una autoridad fiscal siendo incompetente para dictar una resolución o tramitar un procedimiento , viola la garantía de competencia en perjuicio del contribuyente quien puede impugnar el acto por medio del juicio contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación , de conformidad con lo establecido por el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación , a mayor abundamiento es tan importante la observancia del presupuesto procesal de la debida competencia que el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación dispuso: " cuando un recurso se interponga ante la autoridad fiscal incompetente , esta lo turnara a la que sea competente" .

22).- PRINCIPIO DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES FISCALES.- Esta garantía igualmente que la anterior se encuentra establecida en el artículo 16 de nuestra carta magna que a la letra dice: " Nadie

puede ser molestado en su persona , familia , domicilio , papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento". Entendiendo que la debida fundamentación consiste en la cita del precepto legal aplicable al caso , y por motivación se entiende , las razones motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso en particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

23).- PRINCIPIO DE INSPECCIÓN O AUDITORIA FISCAL.- El noveno párrafo del artículo 16 Constitucional establece uno de los principios constitucionales de los impuestos de mayor importancia y trascendencia , tanto para el Fisco como para los contribuyentes el cual 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 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 cateos ". Lo anterior se encuentra regulado en los artículos 44 , 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, del Código Fiscal de la Federación

24).- PRINCIPIOS DE PRISIÓN POR DELITOS FISCALES ; DE NO HACERSE JUSTICIA EL FISCO POR SI MISMO ; DE JUSTICIA PRONTA , EXPEDITA , COMPLETA E IMPARCIAL. Y DE PROHIBICIÓN DE COSTAS JUDICIALES .- En materia fiscal no puede aplicarse la garantía contenida en el artículo 17 Constitucional , que dice: " nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil ..." en razón a que el artículo en comento señala claramente que la naturaleza de las deudas debe ser de carácter civil .

En su obra el LIC., GREGORIO SÁNCHEZ LEON señala lo siguiente : " debemos decir que en materia fiscal debe tener aplicación esa garantía , porque el simple adeudo fiscal no trae por consecuencia la prisión , sino solamente la conducta delictuosa en materia tributaria , en virtud de que las normas penales fiscales protegen los intereses y deberes para con el fisco , así como su patrimonio ; y los bienes y valores a que el Derecho Fiscal se consagra y secundariamente el adeudo en si mismo , lo anterior lo corrobora lo dispuesto por el artículo 94 del Código Fiscal se consagra y secundariamente el adeudo en si mismo".²¹

Por lo que se refiere a la parte del artículo 17 Constitucional que ordena " Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma , ni ejercer violencia para reclamar su derecho", esta garantía si opera plenamente en materia fiscal y se encuentra fundamentada en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación , mismo que a la letra dice : "Las resoluciones administrativas de carácter general , estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución ".

Los principios de justicia pronta , expedita completa e imparcial están concebidos en los siguientes términos en el artículo 17 constitucional.. " Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes , emitiendo sus resoluciones de manera pronta , completa e imparcial..." estos principios se hacen realidad en lo conceptuado por los artículos 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación .

Para garantizar la imparcialidad se establecieron los artículos 204, 205 206 , 217 fracción V , 225 y 226 del Código Fiscal de la Federación.

21 - Idem . p 445 y 446

Por lo que hace a la garantía de que la justicia sea completa el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación dispone: " Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado ... Las salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad , así como los demás razonamientos de las partes a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada."

Finalmente la gratuidad del servicio de justicia y la prohibición de las costas judiciales , que como garantía individual se consagra en el artículo 17 de nuestra carta magna , también se observa en materia fiscal y para tal efecto el Código Fiscal de La federación en su artículo 201 dispone: " En los Juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a la condenación en costas . Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originan las diligencias que promuevan "

25).- PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE CONTRIBUCIONES EN LAS CÁRCELES .- Este principio se encuentra establecido en el tercer párrafo del artículo 19 Constitucional que dice lo siguiente: " .. toda gabela o contribución en las cárceles son abusos que serán corregidos por la leyes y reprimidos por las autoridades . Tanto el legislador como las demás autoridades tienen la obligación de reprimir el cobro de contribuciones en las cárceles para que no incurran en violación al artículo 19 de la Constitución Federal .

26).- GARANTÍA DE IMPOSICIÓN DE PENAS SOLO POR LA AUTORIDAD JUDICIAL Y DE MULTAS FISCALES SOLO POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO MAYORES DEL IMPORTE DE UN DIA DE JORNAL SUELDO O DE INGRESO.- Atendiendo a la garantía consagrada en el artículo 21

constitucional , se establece que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial y de que compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía , tiene pleno cumplimiento en los artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación , que disponen que los delitos fiscales serán sancionados únicamente por la autoridad judicial, la que en materia fiscal , no podrá imponer sanciones pecuniarias , porque su imposición se reserva a la autoridad administrativa fiscal , la cual podrá proceder a su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución , a mayor abundamiento el artículo 21 constitucional en sus párrafos segundo y tercero señala que debe tenerse en cuenta que si el contribuyente infractor fuese jornalero , obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de un jornal o salario de un día , tratándose de trabajadores no asalariados la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso, en la actualidad y en su mayoría la imposición de multas se lleva a cabo violando esta garantía.

27).- GARANTÍA DE PROHIBICIÓN DE MULTAS FISCALES EXCESIVAS , LA INSTITUCIÓN DE LA FACULTAD ECONÓMICO - COACTIVA Y LO QUE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL NO CONSIDERA EXPRESAMENTE COMO CONFISCACIÓN DE BIENES POR RESPONSABILIDAD CIVIL FISCAL Y ADMINISTRATIVA POR MULTAS , NI DECOMISO PENAL DE BIENES POR ENRIQUECIMIENTO - El artículo 22 Constitucional prohíbe en su primer párrafo la multa excesiva en materia fiscal , La Suprema Corte de Justicia de la Nación Considera que para definir el concepto de multa excesiva se deben reunir los siguientes elementos: a) cuando la multa es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) cuando se propasa , va mas adelante de lo lícito y lo razonable ; y c) debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponer la multa , tenga posibilidad en cada caso de determinar su monto o cuantía tomando en cuenta

la gravedad de la infracción , la capacidad económica del infractor , la reincidencia . Lo que en la realidad no acontece en razón a que la aplicación de multas se lleva a cabo sin tomar en cuenta los elementos mencionados con antelación , esto sucede concretamente en los casos de multas por incumplimiento a requerimiento .

28).- GARANTÍA DE DERECHO A LA INFORMACIÓN .- La última parte del artículo 6o. consagra el derecho a la información en materia fiscal y que será garantizado por el estado cuando textualmente dice : " el derecho a la información está garantizado por el estado " , esta garantía individual esta reglamentada en materia tributaria , en los artículos 33 , 33 - A y 34 del Código Fiscal de Federación ; las autoridades fiscales en cumplimiento del derecho a la información , deben contestar a los contribuyentes todas sus interrogantes y dudas ; es imprescindible agregar que la garantía consagrada en el artículo 6o. constitucional debe ser veráz, auténtica , toral rápida , imparcial y a la que tenga acceso el ciudadano sin presión de ningún tipo ; además el derecho a la información debe ser gratuito , en el caso de la Secretaría de Hacienda el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria tiene a su cargo , satisfacer el derecho a la información en materia fiscal y aduanera , se encuentra establecido en el artículo 19 de la Ley de Servicio de Administración Tributaria , esta podrá contar con instancias de consulta y comités especializados que le permitan mantener una vinculación efectiva y permanente con los contribuyentes y especialistas interesados en su operación y funcionamiento , cuyo objetivo primordial será el coadyuvar en el mejoramiento de la administración tributaria y de la aplicación de la legislación fiscal y aduanera , así como la difusión de la información y orientación necesarias que permita crear una auténtica conciencia tributaria entre la sociedad.

C).- LOS SUJETOS

1.- SUJETO ACTIVO .- El primer elemento que interviene en la relación tributaria es el sujeto , para Gregorio Sánchez León en toda relación tributaria intervienen dos sujetos que son el sujeto activo y pasivo , y dice lo siguiente : "son sujetos activos en la relación tributaria , la Federación , las entidades locales (estados y distrito federal) los organismos descentralizados fiscales autónomos como son el INFONAVIT , el I.M.S.S. en razón a que a ellos les asiste el derecho de exigir el pago de las contribuciones , lo que se encuentra debidamente fundamentado en los artículos 1o. y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal , en relación con los artículos 5 y 288 de la Ley del Seguro Social , 2 y 30 de la ley del Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores , la Federación y las entidades locales salvo algunas limitaciones constitucionales , pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos , en cambio el municipio solo tiene la facultad de recaudarlos , teniendo en cuenta lo anterior podemos decir que son sujetos activos de la relación jurídica fiscal : los Fiscos Federal Estatal y Municipal , así como los organismos descentralizados mencionados anteriormente , en cuanto a posibles titulares del crédito fiscal.²²

2.- SUJETO PASIVO - El artículo 1o. del Código Fiscal de la federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos , conforme a las leyes fiscales respectivas , también establece que la Federación queda obligada a pagar contribuciones , únicamente cuando las leyes lo señalen

²² - Ídem Pág. 363

expresamente , en conclusión tomando como referencia el concepto externado en su texto por El Lic. Sánchez León " el sujeto pasivo será aquel que se encuentre en la situación jurídica establecida por la ley y que lo obligue al pago de un impuesto , también el artículo 1o. establece que los estados extranjeros , en casos de reciprocidad , no están obligados a pagar impuestos , haciendo una clara distinción en que no quedarán comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados , por lo que concierne a este aspecto el Lic. Gregorio Sánchez León hace la siguiente consideración: " La nueva política tributaria tiende a hacer fiscalmente responsable al estado , también es cierto que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, solo se refiere a los ciudadanos como posibles obligados a contribuir; en consecuencia el estado , solo puede ser gravado , cuando forma personas morales de derecho privado , concurriendo con los particulares para realizar actividades que corresponden a la iniciativa privada , o bien cuando constituye empresas de participación estatal , en las que los individuos pueden ser accionistas " ²³

D).- LA RESPONSABILIDAD DE LOS SUJETOS

En el derecho privado la responsabilidad es la obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro cualquier pérdida o daño que se hubiese causado a un tercero ; como puede observarse el concepto de responsabilidad se encuentra estrechamente ligado al concepto de daño en materia penal , para el Código Fiscal no es necesaria la existencia del daño para la atribución de la responsabilidad fundándose esta en diversas razones mismas que en seguida se exponen :

La responsabilidad directa existe para la persona, cuya situación jurídica o de hecho coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal , es decir la persona que produce o es propietaria ó poseedora de la cosa gravada ó realiza el

23 - Idem pág 367

acto gravado etc. a esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal : en un sentido limitado puede decirse que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal, las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias , no son en ese sentido deudoras , sino responsables del crédito fiscal .

De esta manera para Ernesto Flores Zavala el concepto de deudor de un crédito fiscal puede tener en la teoría dos acepciones que son , “una estrecha , comprendiendo a la persona que tiene la responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia , abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco , es decir , a toda persona con una responsabilidad fiscal cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad “.24

En el Código Fiscal de 1938 los otros tipos de responsabilidad surgen cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal , se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley , fundado en alguna de las siguientes causas:

- 1.- POR VOLUNTAD DEL TERCERO
- 2.- POR DISPOSICIÓN DE LA LEY , CON EL OBJETO DE
CONTROLAR LA PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO .
- 3.- POR INCUMPLIMIENTO DE ALGUNA OBLIGACIÓN LEGAL
- 4.- POR TENENCIA DE UNA COSA QUE ESTA
RESPONDIENDO DE UN CRÉDITO FISCAL .

En los casos 1 y 2 habrá responsabilidad sustituta ; en el 3 solidaria y en el 4 responsabilidad objetiva .

24 - FLORES ZAVALA ERNESTO , Ob. Cit. Pág. 89

El Código Fiscal separó a los contribuyentes de los responsables solidarios en sus artículos 1o., 2o. y 26 : respecto de la responsabilidad solidaria en la exposición del Código Fiscal se dijo " en materia de responsabilidad solidaria, se procura señalar con mayor precisión los casos principales en que la misma se da .

En concordancia con el artículo 5o del Código Civil del Distrito Federal, establece " la solidaridad no se presume, resulta de la ley o de la voluntad de las partes " . Por ello la responsabilidad solidaria solo puede derivar de los casos en que en forma expresa y limitada señala el artículo 26 del Código Fiscal y de los que se establezcan en las demás leyes tributarias .

En sus diferentes fracciones las que se comentaran brevemente el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1999 , se refiere a diversas personas con responsabilidad solidaria ; las fracciones I, II, V, VI, y XIV , realmente deberían referir a una figura jurídica muy propia y especial del Derecho Fiscal, como lo es la responsabilidad sustituta, y que conceptúa Martínez López a su vez citado por Sánchez León de la siguiente forma :

"La sustitución consiste en el traslado a otra persona de algunas obligaciones que la ley impone al sujeto directo, con objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de contribuir " y por su parte Sergio de la Garza la define de la siguiente forma " la responsabilidad sustituta consiste en atribuir la obligación de retener y enterar el impuesto que corresponde al sujeto pasivo principal a aquella persona a cuya disposición se encuentra la materia imponible (fuente del impuesto) o la obligación de recaudar justamente con su propio crédito el adeudo fiscal que corresponde al sujeto pasivo principal".²⁵

Por lo anterior en opinión del maestro Gregorio Sánchez León debe resaltarse separadamente en el Código Fiscal la responsabilidad sustituta distinguiéndola de la

²⁵ -SÁNCHEZ LEÓN Gregorio, Ob Cit Pág 367

responsabilidad solidaria, como acertadamente lo hacia el Código Fiscal de 1939 , que en su artículo 27 establecía " Serán sujetos del crédito fiscal , en sustitución del deudor principal , todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie que sea objeto directo de un impuesto personal ; sin embargo si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ella ".

Por su parte las fracciones IV, VII, XII, y XIII del artículo 26 del Código Fiscal disponen " ... IV .- Los adquirentes de negociaciones , respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma ... VII .- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados hasta por el monto de estos ...XII Las sociedades escindidas, (escisión : transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país a la que se denominara escidente a otra u otras residentes en el país , que se crean expresamente para ello y a las que se les denominara escindidas) por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos , pasivos y de capital transmitidos por el escidente , así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión , sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión ... XIII .- Las empresas residentes en México ó los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en el territorio nacional para ser transformados en los términos del artículo 1o. del la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución .

En las fracciones transcritas , se trata en realidad de responsabilidad fiscal objetiva por deuda ajena, la que implica ser sujeto pasivo para continuar con la situación jurídica del anterior pasivo ; este tipo de responsabilidad lo comenta Martínez López " El

artículo 29 del mismo Código , en su inciso II (Código de 1939) establece la responsabilidad objetiva para el pago de los créditos fiscales de los que adquieran negociaciones , créditos o concesiones que sean fuentes de ingresos gravados por las prestaciones que hayan quedado insolutas . Estas personas tienen carácter de sujeto ó deudor directo y su obligación deriva de que el artículo 31 del Código Fiscal (de 1939) (6 del Código Vigente) , establece que los créditos se generan cuando se realiza la situación de hecho o jurídica prevista en la ley , independientemente de su liquidación y pago . en consecuencia , el adquirente de un bien o derecho frente de un impuesto esta obligado para con el fisco por todos los impuestos nacidos antes de la compra y que no hayan prescrito . En el caso realmente existe un contrato de traspaso en el que el adquirente se hace cargo de todas las obligaciones del enajenante , aun las pendientes de liquidar" ²⁶.

Ocupándose del mismo tema , Fernández y Cuevas comenta lo siguiente : " la responsabilidad objetiva es la que la ley finca a los adquirentes de negociaciones comerciales , industriales, agrícolas, etc., respecto de las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas. " ²⁷

La responsabilidad objetiva consiste en que las prestaciones correspondientes, solo podrán hacerse efectivas sobre los bienes que integran las negociaciones o sobre los créditos o concesiones adquiridos ".

La fracción IX del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se refiere a la solidaridad voluntaria, que regula también la fracción VIII del mismo artículo y en opinión del Maestro Flores Zavala se puede conceptuar diciendo: " solidaridad voluntaria, la solidaridad pasiva constituye una garantía en provecho del acreedor contra la insolvencia eventual de uno de los codeudores. Así es que el acreedor no deja de estipularla en el documento de obligación : la estipula cuando contrata con varios codeudores por ejemplo, cuando presta una suma a varias personas " ²⁸

26. - Ibidem, pág. 368

27. - Idem, Pág. 369

28. - Idem.

A su vez la fracción X del artículo que nos ocupa dispone: Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualesquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), y c) de la Fracción III de este artículo sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período ó a la fecha de que se trate.

Finalmente la fracción XI, del artículo que analizamos, establece: " Las sociedades que debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado en caso de que así proceda, el Impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictámen respectivo.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas " Esta última parte del precepto estableció como excepción, las multas, para acatar la parte final, del primer párrafo del artículo 22 Constitucional que prohíbe las penas trascendentales.

La segunda parte del último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación dice: " lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios "

E).- EL OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho que la ley señala como hecho generador del crédito Fiscal, es decir, el supuesto jurídico previsto por la norma fiscal como generador de la obligación tributaria, cuando el contribuyente se coloca dentro del supuesto, se verá obligada al pago de tributo previsto por la norma fiscal, si no se coloca en las circunstancias que lo obligan como sujeto pasivo de la relación tributaria, como pudiera ser, la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, la realización de un acto o de un contrato no nace la obligación fiscal, de lo anterior se desprende que no por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley forzosamente nace la obligación fiscal; a continuación citare la siguiente tesis de jurisprudencia:

IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS .- Los principios establecidos en los artículos 13, 28, y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no solo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición solo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar en el

nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público .

Amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Roka, S.A. de C.V. 8 de Abril de 1996. Unanimidad de nueve votos Ausentes. Juventino V. Castro y Castro Y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un cargo extraordinario . Ponente : Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal pleno en su sesión privada celebrada el 13 de Mayo en curso , aprobó con el número LXXVIII/1996 , la tesis que antecede y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia . México, D.F. a 13 de Mayo de 1996 .VISIBLE EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA NOVENA ÉPOCA TI MAYO DE 1996 Pp.. 112 Y 113

La obligación privada y la obligación fiscal tienen en esencia una estructura análoga . Por ello el elemento **RELACIÓN JURÍDICA** , lo encontraremos en las dos clases de obligaciones y al contar con ese elemento se encuentran protegidas por el derecho objetivo para obtener la prestación objeto de la obligación contando para ello con la sanción del Poder Público .

Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto en la Ley Fiscal como Generador del Impuesto surge la relación jurídica fiscal que implica la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo.

La obligación tributaria solo tiene su fuente en la ley en oposición a la obligación de Derecho Privado que puede surgir de un contrato " La obligación Fiscal es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado , denominado sujeto activo , exige a un deudor , denominado sujeto pasivo , el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie ". 29

F).- EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

Lucien Mehl , formula el siguiente interesante desarrollo del hecho generador del impuesto " La existencia de la materia imponible , no implica por sí misma , por regla general, ninguna consecuencia fiscal . El crédito del impuesto a provecho del tesoro no puede tomar nacimiento mas que si ciertas condiciones se han realizado . El acontecimiento el acto o la situación , a veces compleja , que crea estas condiciones ; constituye el hecho generador del impuesto .Veremos , por otra parte , que a lo menos en ciertos casos , la aparición del hecho generador no constituye inmediatamente al contribuyente deudor de la deuda del impuesto, es necesario a veces uso de la noción auxiliar : el acto (o el hecho) que hace el impuesto exigible .

Mientras que la noción de materia imponible esta ligada a la existencia de un elemento económico , el hecho generador es una operación o situación económica o financiera que se une , según los casos , a los fenómenos de producción , de circulación , de repartición y de consumo de riquezas.

Para el maestro Serra Rojas " El hecho generador es por tanto en general un hecho material (o un conjunto de hechos) o una situación concreta ; a veces es un acto jurídico más como el impuesto es a la vez un fenómeno económico y un fenómeno jurídico , el hecho o la situación deben ser , en todo caso , jurídicamente calificadas.

29. Idem Pág. 372

La noción de hecho generador esta ligada , en una cierta medida , a la definición del campo de aplicación de la ley en el espacio y en el tiempo . La ley de impuesto , como las otras leyes , se aplica atendiendo al principio de territorialidad de la ley , y no dispone en principio más que para el porvenir (retroactividad) . las leyes fiscales son las que determinan las situaciones diversas que dan nacimiento al crédito fiscal.

Es la consagración del principio jurídico NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE , o sea es la voluntad legal la que hace nacer la relación tributaria " .³⁰

La actividad del país se desenvuelve en un conjunto de actividades de naturaleza económica . los ingresos que obtiene un individuo , por una actividad comercial o una empresa industrial; personas cosas y relaciones pueden ser gravadas legalmente para proporcionar recursos al fisco .

La obligación fiscal nace cuando se presentan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales , dicha obligación se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento pero les serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad (artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.)

³⁰ SERRA ROJAS Andrés Ob Cit. Pág

G).- LA CAUSA Y FINES DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos tienen por fin proporcionar al estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones . De acuerdo con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal . el fin de los impuestos no puede ser otro que el de cubrir los gastos públicos ; pero es este el único fin que pueden tener los impuestos ?

En teoría existen dos soluciones fundamentales que corresponden a los dos pensamientos políticos dominantes , una la de la escuela de GRIZZIOTTI , llamada " Liberal Manchesteriana " desarrollada principalmente en Inglaterra y Francia en el siglo XIX , que niega que los impuestos puedan tener otra finalidad que la puramente fiscal ; ésta escuela se basa en la tesis liberal individualista , de acuerdo con la que el estado no puede intervenir en la actividad o en la situación personal de sus miembros . La otra solución considera que el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que su fuerza enorme , puede ser aplicada a finalidades diversas , como la distribución de la fortuna en forma mas equitativa , etc. esta tesis fue sostenida fundamentalmente por Adolfo Wagner y Henry George.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideren beneficiosas , el juez norteamericano Marshall llego a decir "EL PODER PARA IMPONER . IMPLICA EL PODER PARA DESTRUIR ". Esta frase es cierta en el sentido de quien puede establecer impuestos ,

puede absorber capitales , o impedir el desarrollo de determinada actividad , simplemente con establecer sobre ella fuertes gravámenes, pero su poder no sólo es destructivo, sino que también puede ser aprovechado como una barrera protectora o procedimiento de impulsión , o desarrollo de aquellas actividades que se considere necesario favorecer .

Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del estado se dice que tiene un fin fiscal , cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos , se dice que tiene un fin extrafiscal . Los fines extrafiscales pueden ser culturales , económicos , políticos sociales , morales etc.

Es cierto que en el primer caso , el impuesto , al proporcionar ingresos al Estado lo capacita para el desarrollo de sus fines , económicos , políticos o sociales , pero además , el impuesto por sí mismo puede ser instrumento para que el estado desarrolle esos fines .

Esto es a lo que se ha llamado fines extrafiscales de los impuestos .

Pueden distinguirse , con referencia a los fines los siguientes casos :

1).- Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir que no tiene otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado ; la mayor parte de los impuestos solo tienen fines fiscales, y estos son destinados a cubrir los gastos generales del estado , considerándose el fin como elemento esencial del impuesto .

2).- Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento , pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales . Es decir , no es el

tributo en sí el que persigue un fin extrafiscal , sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo ; en principio esta prohibida la aplicación del rendimiento de un impuesto a un fin especial , sin embargo , así encontramos en el Código Fiscal de 1938 en su artículo 6o. establecía : " Solo podrá afectarse un ingreso federal aun fin especial en los casos siguientes:

I.- Cuando la afectación corresponda a participaciones concedidas a Estados , Territorios Federales , Municipios o al Distrito Federal en ingresos federales.

II.- Cuando la afectación constituya una garantía de empréstitos concertados sobre el crédito de la nación.

III.- Cuando la afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de organismos públicos o corresponda a subsidios que se otorguen a empresas privadas , con directa intervención oficial que se garanticen de acuerdo con el Ejecutivo Federal , para regular o desarrollar actividades comerciales , industriales o agrícolas , que a juicio del mismo Ejecutivo afecten la economía del país .

IV.- Cuando la afectación tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenacen propagarse en el país , así como cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidad pública .

V.- En los demás casos que establezcan las leyes.

Por lo que respecta a la fracción I del artículo citado en antecedentes este lo que hacia era reiterar lo autorizado por la fracción XXIX - A del artículo 73 Constitucional .

En el Código Fiscal de 1966 no existe disposición semejante .

El actual Código Fiscal en la parte final del primer párrafo del artículo 1o. ... " solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto publico específico ..." a su vez la parte final del cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal dice: " Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico "

A continuación y para corroborar las ideas expuestas se transcribe la tesis de jurisprudencia de la antigua o suprimida Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

" GASTO PUBLICO , NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL . La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye o regula , no lo quita , ni puede cambiar , la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación , para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos , como lo son , comúnmente , la construcción de obras hidráulicas caminos nacionales o vecinales , de puentes , calles , banquetas , pago de sueldo etcétera.

El gasto público decisorio y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo y es y será siempre "gasto público " que el importe de lo recaudado por la Federación , al través de los impuestos derechos, productos y aprovechamientos ,

En el Código Fiscal de 1966 no existe disposición semejante .

El actual Código Fiscal en la parte final del primer párrafo del artículo 1o. ... " solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto publico específico ..." a su vez la parte final del cuarto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal dice: " Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico "

A continuación y para corroborar las ideas expuestas se transcribe la tesis de jurisprudencia de la antigua o suprimida Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

" GASTO PUBLICO , NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL . La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye o regula , no le quita , ni puede cambiar , la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación , para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos , como lo son , comúnmente , la construcción de obras hidráulicas caminos nacionales e vecinales , de puentes , calles , banquetas , pago de sueldo etcétera.

El gasto público decimonario y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo y es y será siempre "gasto público " que el importe de lo recaudado por la Federación , al través de los impuestos derechos, productos y aprovechamientos ,

se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional " Gastos Públicos de la Federación"

El anterior concepto de gasto público será comprendido en su cabal integridad, se lo aprecia también al través de su concepto formal.

La fracción IV del artículo 65 (actualmente no tiene fracciones . véase artículo 74 fracción IV) de la Constitución General de la República estatuye que el congreso de la Unión se reunirá el 1o. de Septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo (actualmente cambio su texto el artículo 65 . En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 72 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que

no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior .

Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos y conforme a su propio sentido , tiene esta calidad el determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación , en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales .

Cuando el importe de la recaudación de un impuesto esta destinado a la construcción , conservación y mejoramiento de caminos vecinales , se le dedica a satisfacer una función pública , por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada a un interés colectivo .

El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general , al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

Formalmente , este concepto de gasto público se da , cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación , esta prescrita la partida , cosa que sucede , en la especie , como se comprueba de su consulta , ya que existe el renglón relativo a la construcción , mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya

satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescrito por el artículo 73 fracción VII de la Carta General de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de carga Medelo S.A. 28 de Marzo de 1969 . 5 votos . Ponente Luis Felipe Canda Orezza Secretario: Delfino Salas Yanes y otras "

3).- Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo .

El primer caso es la regla general , la mayor parte de los impuestos solo tienen fines fiscales y se destinan a cubrir los gastos generales de Estado.

Los impuestos con fines extrafiscales , son los que se decretan sin la intención normal de que el estado obtenga ingresos , sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender gastos públicos .

Para mayor abundamiento se cita la siguiente tesis jurisprudencial :

" CONTRIBUCIONES , FINES EXTRAFISCALES . Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la federación, estados y municipios tienen las contribuciones , estas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar , orientando , encausando , alentando o desalentando

ciertas actividades o usos sociales , según sean considerados útiles o no , para el desarrollo armónico del país , mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos"

Informe de la Suprema Corte al terminar el año 1991 , p. 518. tesis de jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte 18/91. Publicada en la Gaceta núm. 42 junio 1991. "

H).- LOS ACCESORIOS DE LOS IMPUESTOS .-La palabra accesorio nos indica **" QUE DEPENDE DE LO PRINCIPAL "** , en el párrafo tercero del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se define como accesorios de las contribuciones de la siguiente manera **" Los recargos , las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere en séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas . Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios con excepción de lo dispuesto en el artículo 1 "** ; por su parte el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación , define los aprovechamientos en los siguientes términos : **" Son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho publico distintos de las contribuciones , de los ingresos derivados del financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal "** .

Los aprovechamientos no son considerados una categoría específica de ingresos públicos y mucho menos de contribuciones , sino una clasificación que recibe ingresos

heterogéneos que no se pueden reducir a los definidos en los artículos 2o. tercer párrafo y 3o. del Código Fiscal de la Federación .

Los Recargos.- EL recargo es un pago por mora que se impone al contribuyente cuando no cubre oportunamente sus impuestos , en la legislación Fiscal Federal Mexicana hay dos tipos de recargos :

a).- Los moratorios (artículo 21 del Código Fiscal de la Federación)

b).- Los de Prórroga (artículo 66 del Código Fiscal de la Federación).

En primer lugar se deberán cubrir los recargos moratorios y en caso de autorización ya sea en forma diferida o en parcialidades se causarán además los recargos por prórroga (artículo 2 último párrafo, 21 párrafo 8 y 66 del Código Fiscal de la Federación) ; tanto la tasa de recargos moratorios como los de prórroga son calculados y publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cada mes en el Diario Oficial de la Federación (artículo 6 último párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación).

Los recargos se causarán hasta por cinco años , y se calcularán sobre el total del crédito fiscal , excluyendo los propios recargos , la indemnización por cheques no pagados, los gastos de ejecución y las multas por infracción a las leyes fiscales lo anterior se encuentra fundamentado en el artículo 21 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, salvo en los casos que establece el artículo 67 el cobro de recargos se podrá ampliar hasta diez años , en los casos de que el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes , no lleve contabilidad o no la conserve , durante los plazos establecidos en el Código Fiscal de la Federación , o cuando estando obligado a presentar declaraciones no lo haga , computándose el plazo a partir de la fecha en que debió presentarse dicha declaración.

Los recargos que se causen por la falta de pago o mora en el pago de una prestación tributaria , tienen un fin reparatorio del daño causado al fisco por la falta de pago oportuno, como unanimemente lo reconoce la doctrina ; "Presutti opina que el recargo es equivalente al tributo o a una fracción , ó a un múltiplo de él y representa un resarcimiento hacia el erario , por la falta de pago del tributo y , en consecuencia puede coexistir con las sanciones propiamente dichas .

Según GIORGIO TESORO , el recargo es una sanción de carácter complementario ó accesorio , que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija , determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de este , por lo que sigue la misma suerte del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación , pudiendo ser exigido al sucesor por cualquier título de un negocio comercial o industrial (responsabilidad objetiva)

BIELSA opina que la obligación de pagar recargos o "intereses punitivos " , como los llama la legislación Argentina tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena por lo que el concepto de "punitivos " es incorrecta .

El recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en relación con el tiempo transcurrido entre la fecha en que debió haberse cumplido con el pago de la obligación y la fecha en que efectivamente se realiza el pago de la obligación , por lo que en el fondo el recargo constituye un interés moratorio ³¹

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes (artículo 21 décimo párrafo del Código Fiscal).

En el derecho tributario Mexicano no existe uniformidad respecto a la posición de la legislación y en consecuencia de la jurisprudencia . Antes de la Ley General de

31 LOMELI CEREZO Marganta , Derecho Fiscal Represivo , Segunda Edición , Editorial Porrúa México, 1997 Pag 172

Percepciones , que es el antecedente del Código Fiscal de la Federación de 1938 , algunas leyes fiscales consideraban los recargos como sanción y otras como intereses moratorios .

El artículo 11 de la citada ley , declaró que en todo caso deberían considerarse indemnización por la falta de pago oportuno , este concepto fue reproducido por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación promulgado el 30 de Diciembre de 1938 . Sin embargo en el catálogo de sanciones que establecía el mismo ordenamiento incluía a los recargos y tipificaba como una infracción el no hacer el pago de una prestación dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales (artículo 228 fracción XIV) correspondiendo a tal infracción la sanción prevista.

La multa .- La multa es una sanción pecuniaria que se impone cuando se violan las leyes fiscales ; según OTTO MAYER, la multa no solo constituye un daño que inflige al culpable sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público ; el fisco debe beneficiarse con ella , por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil , con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización ; se debe al estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces se logra cometer.³²

También Bielsa citado por Lomelí Cerezo considera la multa de la siguiente forma:

Principalmente como "una indemnización , en razón a que la multa fiscal desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa que genera responsabilidad y su objeto o fin es en cierto modo "disciplinario" lo que explica por que cuando se trata de actos bilaterales la multa se

32 - *Ibidem* , P4g. 173

impone a cada parte interviniente , pero concluye , su relativo carácter ó fin de indemnización es indudable y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos , tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada, las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida "compensan " , en el patrimonio fiscal , las evasiones ilícitas no descubiertas . Existe mediante ella una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente ."³³

Otro autor citado es el Italiano **G. DE FRANCISCI GERBINO** , por el contrario sostiene : " que es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un carácter financiero , en razón a que estas no tienen por fin procurar una entrada al estado , sino que la tendencia es reparar un daño ya hecho a este o evitar que el daño se haga y funcionan como verdaderas y propias penas."³⁴

Otro autor citado por Lomell Cerezo es Manzini el notable penalista Italiano , quién a su vez critica que se asigne a la pena pecuniaria fiscal la función de resarcimiento del daño , el resarcimiento excesivamente desproporcional al perjuicio para poder considerar como tal, a menos que se quiera reconocer en el Estado un voraz aprovechador .

Así mismo reconoce , que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter , de reacción penal y de beneficio fiscal , según el Derecho de Hacienda Italiano , porque es característico de dichas penas que consistan en un múltiplo del daño , hipotético o efectivo

33 - Idem

34 - Idem

y compensan al estado ".³⁵

Para imponer multas , la autoridad esta obligada a fundar y motivar debidamente las sanciones , tomando en cuenta las siguientes reglas

AGRAVANTES :

I.- Reincidencia .- Se considera agravante el hecho de que el infractor reiteradamente incurra en una misma conducta o delito, existirá reincidencia en los siguientes casos .

a).- Cuando se trata de infracciones que tienen como consecuencia omisión en el pago de contribuciones , inclusive las retenidas o recaudadas , se considerara reincidente , la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b).- Cuando se trate de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones se considerará reincidente la segunda o posteriores veces que sea sancionado por la misma infracción establecida en el mismo artículo del Código Fiscal de la Federación .

II.- También se considerará agravante cuando acontezca cualquiera de los

³⁵ Idem

siguientes supuestos :

a).- Que se haga uso de documentos falsos en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b).- Que se utilicen sin derecho a ello documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones , o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones .

c).- Que se lleven dos o mas sistemas de contabilidad con distinto contenido .

d).- Se levanten dos o mas libros sociales similares con distinto contenido .

e).- Que se destruya ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad .

f).- Que se microfille o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin reunir los requisitos que establecen las disposiciones relativas , el agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o gravados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio .

III.- También se considerará agravante , la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV.- Otro agravante es el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V.- Cuando por un acto o una omisión sean infringidas diversas disposiciones fiscales a las cuales correspondan varias multas , solo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Respecto a lo anteriormente expresado la autoridad Hacendaria al hacer la imposición de multas tiene la obligación , de sujetarse a las reglas transcritas , pero en la realidad en los casos de imposición de multas por incumplimiento a requerimiento , o por presentar una declaración a gestión de la autoridad , dichas infracciones son sancionadas con multas establecidas en cantidades determinadas, en estos casos es común que la imposición se haga de una forma mecanizada a través de computadoras en la que de ninguna manera se cumple con los lineamientos establecidos , sin embargo se imponen indiscriminadamente ; como por ejemplo la que consiste en presentar una declaración en ceros cuando le fue requerida por la autoridad , en estos casos considero que no existe omisión en el pago de impuestos , ni siquiera daño al fisco y sin embargo se impone la multa que razonable sería un salario mínimo , pero no es así , dado que una multa llega a costar hasta \$600.00 (Seiscientos pesos 00/100 M:N) por cada obligación que no se presento y dado que debido a la simplificación administrativa en la actualidad si por ejemplo tenemos el caso de una persona con actividad empresarial y que no tuvo ventas en el periodo que se le requirió lo adecuado es que se presente una declaración a ceros , pero comunmente este tipo de actividad tiene obligación de declarar I.S.R. I.V.A. tal vez Impuesto al Activo resultando demasiado caro en razón a que le impondra la multa de \$600.00 por cada obligación es decir que la sanción total que le será impuesta serán \$1,800.00 causando con ello un daño económico excesivo y molestias innecesarias al contribuyente porque por lo regular quien comete este tipo de infracciones son personas que no cumplieron con su obligación dentro de los plazos establecidos y con negocios pequeños son personas , con poca instrucción respecto a las infracciones y por ende no están bien informados y cometen este tipo de omisiones . Es común que las personas físicas al ir a solicitar un empleo , se encuentran con que los patrones les exigen darse de alta en hacienda para trabajar por honorarios , lo anterior lo hacen los patrones con el fin de ahorrarse el pago de I.M.S.S. , INFONAVIT , SAR , presentandose en un importante

número de casos que no les es otorgado el empleo y si tomamos en consideración lo complicado que es nuestro sistema fiscal, se ocasiona al ciudadano el ser sancionado en el fondo injustamente ya que les son impuestas multas excesivas en la mayoría de las ocasiones sin haber valorado debidamente la situación económica ni mucho menos las condiciones en que la infracción fue cometida quedando el contribuyente a merced de la autoridad en el caso de imposición de multas.

LOS GASTOS DE EJECUCION .- Son accesorios de las contribuciones que se causan en el momento en que se hace efectivo un crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución de conformidad con lo establecido por el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación las personas físicas y morales están obligadas a pagar el 2% del importe del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las siguientes diligencias :

I.- La de requerimiento de pago que se haga al deudor (artículo 151 primer párrafo)

II.- Por la de embargo , en las siguientes modalidades:

a).- Cuando el contribuyente no haya presentado las declaraciones correspondientes a los últimos tres ejercicios , o no haya atendido tres requerimientos se efectuará un embargo precautorio (artículo 41 fracción II), el cual quedará sin efecto cuando el contribuyente dé cumplimiento a lo requerido o si en un plazo de dos meses aun después del incumplimiento la autoridad no da inicio a sus facultades de comprobación .

b).- Cuando el contribuyente ofrezca como garantía del interés fiscal el embargo en vía administrativa (artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.) el ofrecimiento de garantía procede cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución , cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, o cuando se solicite la

aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

III.- Por la de remate , enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal

La forma de determinar y pagar los gastos de ejecución corresponde precisamente a la autoridad ejecutora quien los calculará sobre el total del crédito fiscal actualizado , con recargos , se establece que el importe de los gastos de ejecución no excederá de la cantidad de \$26,670.00 (VEINTISEIS MIL PESOS 00/100 M.N.) ni será menor a la cantidad de \$158.00 (CIENTO CINCUENTA Y OCHO PESOS 00/100 M.N.) en este último caso si el 2% del crédito es inferior a la cantidad mencionada como mínimo se cobrara el mínimo o sea los \$158.00 (CIENTO CINCUENTA Y OCHO PESOS 00/100 M.N.)

También el contribuyente estará obligado a pagar las erogaciones extraordinarias como son gastos de transporte , avalúos publicación de convocatorias , de edictos , de investigaciones , de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público de la Propiedad, los gastos de liberación de gravámenes y honorarios de depositarios .

LA INDEMNIZACION .- Se entiende por indemnización el resarcimiento de un daño o perjuicio , causado por una persona a otra , ya sea en forma intencional , o por descuido o negligencia , El Lic. Manuel Borja Soriano considera que " la reparación del daño tiende primordialmente a colocar a la persona lesionada en la situación que disfrutaba antes de que se produjera el hecho lesivo , por lo tanto , la norma jurídica ordena que aquella situación que fue perturbada , sea restablecida mediante la restitución si es que el daño fue producido mediante la sustracción o despojo de un bien , y por medio de la reparación de la cosa si esta ha sido destruida o desaparecido , sólo cuando la reparación o la restitución no son posibles o cuando se trata de una lesión corporal o moral (cabe hacer

mención que el daño moral no es reparable propiamente), la obligación se cubre por medio del pago de una indemnización en numerario , con el que se satisface el daño material o moral causado a la víctima . Ya no se trata entonces de restituir o reparar sino de resarcir a través de una indemnización en numerario con el que se satisface el daño material o moral causado a la víctima".³⁶

En materia fiscal la indemnización se encuentra contemplada como un accesorio de las contribuciones ; el párrafo tercero, fracción IV del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación establece que se cobrara la indemnización en términos de lo establecido por el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación , el cual a su vez establece : " el cheque recibido por las autoridades fiscales, que sea presentado en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de este "

I.- LA DETERMINACION O LIQUIDACION DEL CREDITO FISCAL .- De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación , la obligación fiscal se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran ; cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida ,surge lo que se conoce con el nombre de crédito fiscal , esta liquidación se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal , y por otro lado el tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que : " Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación , los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación".

36 - BORJA SORIANO Manuel , Teoría General de las Obligaciones . Segunda Edición Editorial Porrúa Mexico, 1992 Pag 90 y 91

El Tribunal Fiscal en el fallo que a continuación transcribo señaló y separó las etapas o fases del crédito fiscal y que son : su nacimiento , liquidación y exigibilidad diciendo: " La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación 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 accertamento , según la expresión de la doctrina Italiana y la exigibilidad (Revista , T.12 p.5896)

El accertamento a que se refiere la resolución anterior lo explica el Lic. Martínez López diciendo : " La doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación y determina las bases para su liquidación , constituye en la teoría Italiana el accertamento , traducido en " accertamiento" en nuestro idioma , para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina la bases que han de adoptarse para medir la obligación .

Para hacer más comprensible el fenómeno jurídico del "accertamiento" , citare lo que considera esencial el Lic. Gregorio Sánchez León del libro Derecho Financiero de Mario Pugliese -" No es posible dividir - para dar un ejemplo de evidencia inmediata - el estudio del momento característico de la formación de la obligación tributaria (nacimiento de la obligación) que pertenece al derecho material , del estudio del "accertamiento" , la cual sin duda alguna pertenece al derecho formal y procesal , por lo menos en su mayor parte ... 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 - como se ve - , en la teoría Italiana la declaración de que el crédito fiscal existe y la determinación de las bases para su liquidación son un solo acto , que si bien reviste las fases o etapas sucesivas estas no admiten separación , pues ambas son igualmente indispensables para que surja el derecho del estado , en cobro de una prestación individualizada .

Sin embargo existe independencia entre las dos funciones y así es como si no se aciertan las bases para liquidar el crédito, esa omisión no desvirtúa , ni menos destruye , el crédito que nace perfecto desde que se realiza la situación que prevé la ley para la generación de la obligación .

En nuestro derecho se presentan situaciones en que no es discutible las existencia del crédito, nacido desde que se realizó la situación considerada por la ley, independientemente de que se fijen las bases de su liquidación , en estos casos el crédito está latente y dura así hasta que transcurre el termino de la prescripción ; si ésta se consuma , la obligación quedará extinta por ese motivo , sin que sea legal ya "acertar" sobre su medida.

Una de estas situaciones es cuando la autoridad declara que alguien es contribuyente en este caso se realiza el "acertamiento" del nacimiento de la obligación , pues se considera que el afectado está dentro de la situación prevista en la ley , pero no existe "acertamiento" de las bases para la liquidación del crédito , porque aquella declaración general no es suficiente . La medida de la obligación depende de la aplicación

de muchas disposiciones de la ley tributaria y de la consideración de las circunstancias en que se encuentre el contribuyente".

Por otro lado Sergio F. de la Garza dice: " que se deben utilizar como sinónimos , los términos de liquidación y determinación de la obligación tributaria , ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal ."³⁷

En seguida citare las diferentes definiciones del concepto de liquidación , para Sergio de la Garza citado en su libro por Gregorio Sánchez León dice: " la liquidación del impuesto , en sentido amplio consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, (presupuesto material y personal , base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente".³⁸

Así mismo el Lic. Sánchez León cita a Gianini que dice lo siguiente : "la liquidación constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva , cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético , no resulta posible afirmar que alguien debe al estado o a otro ente público una suma determinada , si no es cumpliendo las operaciones que implica la liquidación es necesaria y se produce en cualquier especie de impuesto por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria como obligación ex - lege".³⁹

37 - SANCHEZ LEON Gregorio , Ob Cit , p4g 283

38 - Ibidem

39 - Idem

Giuliani Fonrouge , citado por Sánchez León dice lo siguiente: La determinación o liquidación de la obligación fiscal consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular , la configuración el presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación." ⁴⁰

En nuestro sistema así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros , pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación y son los siguientes :

a).- La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno , en forma espontánea sin intervención de la autoridad fiscal, este procedimiento es llamado por algunos autores Italianos , impropriamente "autodeterminación" (autoaccertamento) , y por algunos autores españoles " autoimposición".

b).- La liquidación que realiza la administración con la colaboración del sujeto pasivo y es considerado en Europa como procedimiento "normal " de liquidación . Es el caso del impuesto estatal sobre espectáculos públicos , en que las autoridades fiscales nombran interventores para que tratándose de contribuyentes ocasionales , estos liquiden el impuesto por conducto del interventor al terminar la función (artículos 19 y 21 de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán)

c).- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor , es llamada "liquidación de oficio " , "determinación de oficio" , o "liquidación estimativa " . (caso de los artículos 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado , y 115 , 116 y 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) .

⁴⁰ - Idem

d).- La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo , convenio o " concordato" , celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo .

Finalmente respecto de la determinación de las contribuciones , el segundo párrafo del artículo 20 del Código fiscal de la federación " En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios se aplicará el índice nacional de precios al consumidor , el cuál será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez primeros días del mes siguiente al en que corresponda " el párrafo transcrito tiene estrecha relación con los artículos 17-A y 20 bis del código Fiscal de la federación .

En relación con el segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación transcribo la siguiente Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Federación :

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR . EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA . El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete al disponer que deberá aplicarse el índice Nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios , en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan , viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV , constitucional , porque no precisa los componentes, bases , criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice , sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes debe considerar para calcular la

base gravable, con lo que se quebranta la garantía ya citada, se busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de las autoridades u órganos distintos del legislador , sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable , por cuanto su elaboración , se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias , pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso , quien precise todos los elementos de la contribución .

JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE

Visible en Pp. 36 y 37 del Anexo del informe de la Corte 1985

J).- LA EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL .- Una vez que el crédito fiscal ha sido determinado en cantidad líquida , surge el crédito fiscal , este debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas (artículo 6 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación); a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica :

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

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

En el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación encontramos la fundamentación del nacimiento o causa , así como la liquidación , del crédito fiscal , en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación encontramos la actualización y en el artículo 21 primer párrafo y 145 de la ley mencionada encontramos la exigibilidad con lo que podemos distinguir claramente las etapas del crédito fiscal.

K.- LAS FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION FISCAL .- Por regla general las obligaciones fiscales se extinguen por los mismos medios que establece el derecho privado; las formas de extincion de la obligación tributaria son las siguientes :

a).- **EL PAGO .-** Es el principal medio de extinción , y de conformidad con el artículo 20 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación se aceptarán como medios de pago : la moneda nacional o efectivo , los cheques certificados o de caja , los giros postales , telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos regulados por el Banco de México ; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Código Fiscal .

A su vez en materia fiscal existen las siguientes clases de pago :

- 1.- ESPONTANEO , LISO Y LLANO
- 2.- EN GARANTIA
- 3.- EN DEFENSA
- 4.- PAGO PROVISIONAL

ESTADO LIBRE SOBERANO DE GUAYMAS

5.- DE ANTICIPOS

6.- DEFINITIVO

7.- EXTEMPORÁNEO

8.- A PLAZOS

1.- **EL PAGO ESPONTÁNEO** .-Es el pago natural automático, llano sencillo y liso que realiza el contribuyente sin hacer ninguna objeción al crédito fiscal , este pago puede tener dos resultados como son el pago de lo debido y el pago de lo indebido , a su vez el pago de lo indebido puede ser parcial o total , lo que origina la procedencia de la devolución en ambos casos misma que se encuentra regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación .

2.- **EL PAGO EN GARANTÍA** .- Se configura cuando el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria ; para el caso de coincidir en definitiva en un futuro con la situación prevista por la ley , tal es el caso mientras se resuelve la solicitud de exención en términos de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias , el interesado puede importar maquinaria , garantizando los impuestos aduaneros , los que en caso de negarse la exención quedarán firmes. Otra de las formas en que se dá el pago en garantía es cuando se otorga a través de depósito en dinero para garantizar el interés fiscal , y en caso de que el crédito quede firme se ordena su aplicación por la Secretaría de Hacienda.

3.- **EL PAGO EN DEFENSA** .-Se encuentra previsto en el segundo y octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación , en los siguientes términos:

Párrafo segundo .- ..." Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente ...

Párrafo octavo .- El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad , interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente , tendrá derecho a obtener del fisco federal dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de éste Código , sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere éste párrafo se aplicará primero a intereses y posteriormente a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución , el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor , incluyendo los intereses , contra cualquier contribución que se pague mediante declaración , ya sea a su cargo ó que deba enterar en su carácter de retenedor.."

4.- **EL PAGO PROVISIONAL.**- Este pago conocido con ese nombre se realiza con efecto interino , se hace a cuenta del impuesto causado total definitivo , entiéndase como éste último el que corresponde a un ejercicio o impuesto anual aplicable al contribuyente , en consecuencia los pagos provisionales se deducen del impuesto causado encontramos referencia a estos pagos en los artículos 12 , 86 y 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Respecto a los pagos provisionales el Lic. Gregorio Sánchez León hace referencia al concepto de Margain Manautou que dice : " El pago provisional es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco." ⁴¹

⁴¹ - Idem , Pág. 299

5.- **EL PAGO DE ANTICIPOS.**- Se hace el pago en esa forma porque la ley prevé la existencia de imposibilidad material de que el contribuyente lo haga definitivamente por diversas razones.

Para Margain Manautou citado por Sánchez León el pago de anticipos es " el que se entera en el momento de la percepción del ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco ." ⁴²

Por su parte Sergio F. de la Garza a quien hace referencia el Lic. Gregorio Sánchez León hace la siguiente consideración respecto a los pagos anticipados " En los impuestos de carácter permanente , razones de orden financiero han conducido al legislador a establecer la obligación de hacer pagos anticipados o dicho de otra manera , anticipos a cuenta del pago " . ⁴³

6.- **EL PAGO DEFINITIVO .-** Margain Manautou citado nuevamente por Sánchez León conceptúa el pago definitivo de la siguiente forma: " El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco : v.gr. el pago que prevé la Ley sobre Uso y Tenencia de Vehículos y casi la totalidad de los impuestos especiales al comercio y la industria " . ⁴⁴

42 -Idem Pág 300

43 Idem

44 -Idem

Una modalidad del pago definitivo la encontramos en el artículo 116 parte final del tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la cual el pago tiene el carácter de definitivo y deriva de estimativa a contribuyentes menores.

7.- EL PAGO EXTEMPORÁNEO .- Es el que se realiza fuera de los plazos establecidos en la ley y existen dos formas , la primera conocida como pago espontáneo porque este se realiza sin intervención de la autoridad , teniendo como sanción el pago recargos y actualización , pero no a multa.

La segunda forma de pago extemporáneo es el que se realiza a requerimiento o gestión de la autoridad teniendo que pagar la actualización, recargos y multas ; lo que encontramos en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 21, 70, 71 y 76 fracciones I y II , en opinión de Sánchez León, quién dice lo siguiente " Se sanciona doblemente el pago extemporáneo , aunque se trata de disimular artificialmente la doble sanción , dando el carácter de indemnización a los recargos , no obstante que estos tienen una tasa 50% mayor a la de los pagos a plazo que prevé el artículo 66 fracción I inciso d) del Código Fiscal y que se fija en la Ley de Ingresos anualmente, y por lo mismo es indiscutible su naturaleza jurídica de sanción ".⁴⁵

45 - Idem - Pág 303

8.- EL PAGO EN PARCIALIDADES .- El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece : que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podran autorizar el pago a plazos , ya sea diferido o en parcialidades , de las contribuciones omitidas y sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 48 meses .

Cabe hacer mención que para que la autoridad fiscal autorice la solicitud de pagar en parcialidades se deben cubrir ciertos requisitos consistentes en :

1.- Garantizar el interés fiscal en los términos establecidos por el Código Fiscal y su Reglamento.

2.- No procederá la autorización cuando se solicite pagar contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en que se efectúe la solicitud de pagar en parcialidades .

Será revocada la autorización cuando :

a).- Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interes fiscal , sin que el contribuyente otorgue nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b).- El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

c).- El contribuyente deje de pagar tres parcialidades sucesivas. (artículo 66 del Código Fiscal de la Federación) .

b).- LA PRESCRIPCION .- Otra de las formas de extincion de la obligación fiscal son la prescripcion : la institucion juridica de la prescripcion , nace en el Derecho Civil ,

pero es adoptada únicamente la prescripción negativa por el Derecho Fiscal . obviamente imprimiendo las particularidades que este último va adoptando . por ejemplo en el último párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se instituye la prescripción positiva a favor del fisco , al permitir adquirir la propiedad de cantidades pagadas indebidamente a su favor , ya que dispone : " la obligación de devolver prescribe en los mismos terminos y condiciones que el crédito fiscal " .

Por su parte el artículo 146 del Código Fiscal establece : "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años " .

El termino de la prescripcion se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podra oponer como excepcion en los recursos administrativos . El termino para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o 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 ..."

c).- LA CADUCIDAD.- " La palabra caducidad implica la accion o el efecto de caducar , perder su fuerza una ley o un derecho . Doctrinalmente se entiende como una sancion por la falta del ejercicio oportuno de un derecho ; el legislador subordina la adquisicion de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o bien permite una opcion . Si esa manifestación no se produce en ese tiempo , se pierde el derecho o la

opcion : es una figura procedimental que consiste en la perdida o extincion de las facultades de la Secretaria de Hacienda y Credito Publico por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prelijado ; a traves de la caducidad se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad juridica de los particulares .⁴⁶

La caducidad de las facultades procesales de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales , determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios asi como para imponer sanciones , se encuentra contemplada en el articulo 67 delCodigo Fiscal de la Federacion el cual está intimamente relacionado con el articulo 146 del ordenamiento citado .

d).- LA COMPENSACION Esta es una figura que extingue deudas por partida doble , es la forma admitida o establecida por la ley , en virtud de la cual se extinguen por ministerio de la ley dos deudas , hasta el importe de la menor , y en la cual los sujetos titulares reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente .

Encontramos la regulación de esta forma de extinción de obligaciones en los artículos 22 octavo párrafo , 23 y 24 del Código Fiscal de la Federacion

⁴⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Ob cit pag

e).- LA CONDONACION .- Es el acto por virtud del cual el acreedor renuncia voluntaria y unilateralmente al derecho de exigir total o parcialmente a su deudor el pago de la prestación debida . esta figura tiene su origen en el Derecho Civil solo que tiene una diferente denominación , se le conoce como remisión de la deuda , encontramos esta forma de extinción de obligaciones regulada por los artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación

f).- LA CANCELACION .- Cancelación significa anular un documento, abolir o derogar ; esta forma de extinción de obligaciones se encuentra contemplada en el artículo 146 - A del Código Fiscal de la Federación , esta cancelación de créditos fiscales en la cuentas publicas se efectúa por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia de los deudores o de los responsables solidarios pero no libera a los deudores del pago , se hace incapie en que la cancelación solamente se refiere a créditos fiscales pero no así a las obligaciones fiscales .

CAPITULO III

ANALISIS DEL ARTICULO 17 - A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A).- Contenido

B).- Aplicación

C).- Análisis

D).- Propuesta

CAPITULO III

ANALISIS DEL ARTICULO 17-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A).- CONTENIDO .- Conforme lo expresado en el capitulo que antecede la actualización forma parte del proceso de liquidación del crédito fiscal y siendo que el tema central de la presente tesis es precisamente la aplicación del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación , a continuación transcribo su contenido :

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

En los casos de que el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al mas reciente no haya sido publicado por el banco de México . la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado .

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

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

De la simple lectura del artículo se desprende lo siguiente: surge de inmediato la pregunta a que se refiere o que significado tiene el actualizar el monto de las contribuciones, si nos remitimos al significado de la palabra actualizar en el diccionario encontramos lo siguiente:

"Actualizar es convertir lo pasado en actual " en particular de lo que se trata la actualización es que tanto el fisco federal así como los contribuyentes que tengan saldos a favor recuperen el dinero con el valor que le corresponde ya con motivo de la inflación y devaluación el valor del mismo va sufriendo demérito , lo que se va a lograr a través de aplicar los índices nacionales de precios al consumidor mismos que según el segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal serán calculados por el Banco de México , y publicado en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda ; es decir el índice nacional del mes de Marzo será publicado el diez de Abril.

Por otra parte encontramos que el Banco de México tomará como referencia lo siguiente para calcular el citado índice .(Artículo 20 Bis del Código Fiscal)

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

II.- Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 2,000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcaran al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios , conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática .

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

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

V.- El índice nacional de precios al consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores por cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes:

Alimentos , bebidas y tabaco ; ropa calzado y accesorios , vivienda, muebles aparatos, enseres domésticos , salud y cuidado personal; transporte, educación y esparcimiento; otros servicios .

Por otro lado en el contenido del artículo que se analiza encontramos las reglas de aplicación de los índices, consistente en que en caso de que al efectuar el cálculo de la actualización no sea aún publicado el nuevo índice se aplicará el que este vigente y al igual que los recargos no se aplicara por fracción de mes .

Y en su último párrafo hace referencia a que las cantidades actualizadas no deben cambiar la naturaleza jurídica de cada contribución, el monto de la actualización que sea determinado en pagos provisionales , no podrá ser deducido ni acreditable, lo anterior consiste en que en los formatos de declaración contienen diversas claves que corresponden a un catálogo de cuentas que se utiliza en la cuenta pública , y por supuesto que existe una clave para cada clase de impuesto , existe también una clave para los recargos , para las multas, y para la actualización, en el caso de los recargos estos si pueden ser deducidos , y en el caso de la actualización no se puede deducir , y lo acreditable se refiere a los pagos que se hacen a cuenta del impuesto conocidos como pagos provisionales , esto consiste que al hacer el cálculo del impuesto anual al importe que resulte se le acreditará o descontará los pagos provisionales efectuados , tampoco esto se podrá hacer en el caso de la actualización.

Al respecto Javier Moreno Padilla citado por Hugo Carrasco Iriarte hace la siguiente consideración " Esta disposición sirve de pauta para que se puedan actualizar las contribuciones con el fin de indexar los valores por medio de los índices nacionales de precios al consumidor , este sistema modifica el sistema de los accesorios fiscales en un mecanismo novedoso que plantea un análisis de este accesorio fiscal .

Creemos que la actualización constituye una consecuencia al INCUMPLIMIENTO y la única calificación que puede tener es la de resarcir al fisco del daño sufrido , por esta

razón no puede ser mas que indemnizatoria , de tal suerte que constituye una duplicidad con los llamados recargos y ello es inconstitucional.⁴⁷

B).- APLICACION .- La aplicación de la actualización la encontramos en el artículo 21 del Código Fiscal el que dispone lo siguiente:

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

Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere cada uno de los meses transcurridos en periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate . La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión .

Pondremos un ejemplo de un crédito fiscal de 3,000.00 que se debió cubrir el 17 de abril de 1998 y se pago el 17 de enero de 1999.

Se tiene la fórmula INPC mes anterior al más reciente entre INPC mes anterior al mas antiguo ; como para el día 17 de enero de 1999 ya conocemos el índice del mes de Diciembre de 1998 y según la fórmula se trata del mes anterior al más reciente vamos a

⁴⁷ CARRASCO IRIARTE Hugo, Ob Cit Pp 211 y 212

tomar el índice del mes de Diciembre de 1998 este se va a dividir entre el índice del mes anterior al mas antiguo , para el 17 de Abril de 1998 se conocía el INPC del mes de Marzo de 1998.

INPC Diciembre de 1998 275.99

entre

INPC Marzo de 1998 243.9030

igual

FACTOR DE ACTUALIZACION 1.1315

CRÉDITO FISCAL \$3,000.00

por

FACTOR DE ACTUALIZACION 1.1315

CRÉDITO ACTUALIZADO \$3,394.00

Una vez actualizado el crédito fiscal se procede a hacer la sumatoria de los recargos correspondientes a cada mes que en el caso concreto será de 22.43%

CRÉDITO ACTUALIZADO \$3,394.00

por

TASA DE RECARGOS 22.43%

igual

IMPORTE DE RECARGOS 761.27

mas

CRÉDITO ACTUALIZADO \$3,394.00

igual

IMPORTE A PAGAR A LA S.H.C.P. \$4,155.27

La misma mecánica se utiliza para la actualización de saldos a favor con la diferencia de que se tomara el INPC del mes anterior a la fecha en que se hizo el pago de lo indebido o declaración con saldo a favor entre el INPC correspondiente a la fecha en que la autoridad pone a disposición del contribuyente por medio de depósito o le sea notificada la autorización de la devolución.

Otra aplicación de la actualización la encontramos en el nuevo artículo 17 -B que dispone " Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en éste código se actualizarán en los meses de Julio y Enero de cada año" , hace hincapié en que se utilizará la mecánica del artículo 17 -A y se publicará el factor en el Diario Oficial de la Federación.

Una de las aplicaciones del artículo 17-A que es verdaderamente preocupante es la del artículo 66 del Código Fiscal que se refiere al pago en parcialidades ; ya que es obvio que cuando el contribuyente acude a esta opción es porque su liquidez es nula , en primer lugar se realiza la mecánica que expuse en las hojas que anteceden a este párrafo , sigamos con la cantidad que teníamos que era \$4,155.27 , se elabora la declaración y dividimos nuestra cantidad a pagar entre el número de parcialidades solicitadas, en este caso hago hincapié en que la cantidad que vamos a pagar ya esta actualizada y con recargos; supongamos que solicitamos pagar éste adeudo en doce parcialidades , pagaríamos en la primera parcialidad \$346.27 todo hasta aquí esta más o menos bien pero con la salvedad de que el saldo de las parcialidades restantes será expresado en UDIS , al contribuyente le van a entregar sus formatos de pago expresados en UDIS lo que significa que si el contribuyente

esperaba tener en sus manos once formatos de pago con un importe en moneda nacional en cantidad de \$346.27 esta equivocado pues lo que va a recibir son once recibos que van a representar el saldo en valor de UDIS y en lugar de decir que pagara \$346.27 pesos dirá por ejemplo 160 UDIS y una nota "antes de anotar la cantidad a pagar en pesos deberá convertir el valor de las unidades de inversión a la fecha en que se efectúe el pago redondeando el importe a pesos sin centavos", lo que significa que estos pagos nunca van a ser iguales sino que debido a la fluctuación del peso y el dólar siempre se verá incrementado el valor del UDIS y no conforme con lo anterior si para desgracia del deudor o contribuyente se atrasa en los pagos estará obligado al pago de recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad lo que resulta totalmente VIOLATORIO e inconstitucional en mi opinión en virtud de que se está utilizando una moneda diferente a la moneda nacional que es el peso .

Encontramos una aplicación de la actualización en la determinación de la ganancia o pérdida inflacionaria que se encuentra regulada por el artículo 7-b de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se refiere al cálculo de los componentes de ganancias y o pérdidas inflacionarias aquí se va a utilizar la mecánica del artículo 17-A materia de la presente tesis para determinar la pérdida inflacionaria , esto consiste en lo siguiente :

PROMEDIO DIARIO DE CREDITOS contratadas con el sistema financiero.
mas
PROMEDIO MENSUAL CREDITOS contratadas fuera del sistema financiero o sin su intermediación.
igual .

SUMA DE PROMEDIOS DE CREDITOS

por

FACTOR DE AJUSTE MENSUAL (este se obtiene dividiendo el INPC del mes de que se trate entre el INPC del mes anterior menos uno)

igual

COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS

menos

INTERESES DEVENGADOS A CARGO

igual

INTERES ACUMULABLE O PERDIDA INFLACIONARIA

Esta cantidad resultante al elaborar la declaración anual se deduce de la utilidad .

Para determinar la ganancia inflacionaria , se hace lo siguiente :

PROMEDIO DIARIO DE DEUDAS contratadas con el sistema financiero.

mas

PROMEDIO MENSUAL DEUDAS contratadas fuera del sistema financiero o sin su intermediación.

igual

SUMA DE PROMEDIOS DE DEUDAS

por

FACTOR DE AJUSTE MENSUAL (este se obtiene dividiendo el INPC del mes de que se trate entre el INPC del mes anterior menos uno)

igual

COMPONENTE INFLACIONARIO DE LAS DEUDAS

menos

INTERESES DEVENGADOS A CARGO

igual

INTERES DEDUCIBLE O GANANCIA INFLACIONARIA

La ganancia inflacionaria se acumula a los ingresos dando como resultado los ingresos acumulables mismos que a su vez redundan en el pago de impuesto, esto desde luego es incomprensible porque una empresa o persona que ha contratado con el sistema financiero una deuda se presupone que tiene problemas de liquidez lo que seguramente va a dar como resultado omisión o retraso en el pago de sus impuestos, que a su vez por el incumplimiento será sujeto de aplicársele de nueva cuenta la actualización; lo que me

parece absurdo ya que al tener acreedores esto se convierte en una utilidad y el tener deudores se convierte en pérdida para efectos fiscales .

C).- ANALISIS ..- La reforma fiscal debe significar la promulgación de leyes justas y sencillas . eliminando de su legislación artículos como el 17 - A que lejos de beneficiar perjudican , ahora bien recordando los principios constitucionales en materia de impuesto recordemos que todo impuesto debe ser destinado a LOS GASTOS PÚBLICOS y si consultamos la ley de ingresos de la federación no se encuentra considerado dentro de los ingresos a la Actualización , en consecuencia las cantidades que se recaudan con motivo de la actualización no estan destinadas al pago del gasto público , a pesar de que las cantidades recaudadas con motivo de la aplicación del artículo 17 -A son detectables en razón a que tienen destinada una clave dentro del catálogo de cuentas de la cuenta pública ; sabemos a que se destinan los recargos, las multas cada uno de los impuestos , pero la actualización no se encuentra presupuestado luego entonces no se destina al pago de los gastos públicos ,

Si tomamos en consideración que los requisitos establecidos para que un impuesto tenga validéz constitucional son tres el primero que se destine al pago de los gastos públicos , segundo que sea proporcional y equitativo y tercero que se encuentre contemplado en la ley , encontramos que la actualización no cumple con dos de los requisitos establecidos como es el que lo que se recaude sea aplicado a los gastos públicos, debido al razonamiento mencionado en el párrafo que antecede en mi opinión si no se considera dentro del presupuesto de ingresos mucho menos se considerara en el presupuesto de egresos y por lo tanto no será destinado al pago de los gastos públicos . y el otro requisito que no es cubierto por el artículo 17 -A es el que sea proporcional y equitativo ya que tomando en consideración que nuestra constitución en la fracción IV del artículo 31 establece que todos los mexicanos estan obligados al pago de impuestos de la

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes . considerando que la actualización se aplica tomando como base los índices nacionales de precios al consumidor este principio de proporcionalidad es violado con la aplicación del artículo 17-A.

También se conoce la forma en que se aplicarán los pagos que recibe el erario federal en primer lugar se aplicarán a los créditos mas antiguos siempre y cuando se trate de la misma contribución y antes de aplicar al impuesto se mencionan

I.- GASTOS DE EJECUCION

II.- RECARGOS

III.- MULTAS

IV.-LA INDEMNIZACIÓN A QUE SE REFIERE EL SÉPTIMO PÁRRAFO DEL ARTICULO 21
DEL C.F.F.

Surge de nuevo la interrogante y la actualización no esta considerada dentro de los conceptos a aplicar y sin embargo existe un numero de cuenta destinado a este concepto con lo que se deja al contribuyente en un estado de indefensión , incertidumbre y resulta ser violatorio de la garantía de seguridad jurídica .

En razón a que en nuestro país es el contribuyente quién autodetermina sus contribuciones , en la mayoría de los casos corresponde a la autoridad Hacendaria verificar el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales a juicio de nuestros gobernantes el ciudadano incumplido debe ser sancionado por su deslealtad con el estado en el sentido de que no paga sus impuestos y sin embargo utiliza los servicios , debemos encontrar ese equilibrio , considero que con la aplicación del artículo 17 - A que a todas luces . resulta ser **VIOLATORIO** de la garantía de seguridad jurídica de los gobernados

en razón a que promueve la doble sanción ya que de acuerdo a lo que hemos estado estudiando en el capítulo que antecede no se trata de un impuesto aunque así lo trata de clasificar el propio artículo ; sino que se trata de una sanción consistente en el cobro de una indemnización.

La aplicación del artículo 17- A se presenta cuando el contribuyente no paga sus impuestos dentro de la fecha establecida para ello , y lo que realmente acontece es que se está resarciendo al fisco federal de los daños sufridos por lo tanto desde el punto de vista jurídico se trata de una indemnización , indexando las cantidades omitidas y cobrándose sobre estas cantidades indexadas los recargos posteriormente y lo que es peor en los casos de pagos en parcialidades sobre las cantidades anteriormente descritas convertirlos a UDIS volviendo a sancionar convirtiéndose en un cobro excesivo y lo único que se logra es que estos correctivos no funcionen adecuadamente, ya que se deben establecer reglas claras y precisas tendientes a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales así como crear conciencia cívica entre los mexicanos , a fin de convencerlos de que el pago de tributos es necesario para el desarrollo y bienestar nacionales; pero también es necesario que el gobierno garantice el buen uso de los fondos públicos y proporcionar servicios públicos adecuados a las necesidades reales del país así como combatir realmente la corrupción y la impunidad que existe en la administración pública.

D) - PROPUESTA .- La política gubernamental esta y estará siempre dedicada a lograr el bienestar del pueblo , de allí que las contribuciones , el gasto público y la formulación misma del presupuesto sean indispensables en la planeación de las políticas económicas , mismas que a través de un esquema fiscal nuevo promueva el crecimiento y fortalecimiento de la planta productiva , del campo, del ámbito silvícola y en general de toda expresión económica del país , así mismo que se generaran el número de empleos que demanda la población económicamente activa .

La política fiscal se debe convertir en un instrumento que busca como uno de sus fines la redistribución del ingreso , el financiamiento del gasto público , para lograr eficientar la planeación , aplicación y manejo de los recursos en beneficio de la población , así mismo se debe generar la confianza del ciudadano en general , de que se hará un transparente y eficaz uso de las contribuciones , que se combatirá la impunidad , y que aquel servidor público, institución de cualquier nivel que no cumpla en sus obligaciones o cometa algún ilícito será castigado conforme a la ley .

La inflación es una enfermedad peligrosa que si no se remedia a tiempo puede destruir una sociedad . ningún gobierno está dispuesto a aceptar la responsabilidad , y sin embargo a costa del futuro de México ha legislado sobre la inflación creando en el año de 1990 el artículo 17 -A del Código Fiscal de la Federación , sin tomar en consideración que los tres problemas básicos en materia financiera son nada más ni nada menos que , la inflación , la devaluación y la deuda externa , en estas condiciones jamás obtendremos una economía sana.

Una de las formas en que la Administración sanciona el incumplimiento de las obligaciones dentro de los plazos establecidos en la ley , es la aplicación del artículo 17- A , buscando con la aplicación del mismo el resarcimiento del perjuicio que se ha causado al fisco federal por el incumplimiento , sin tomar en consideración que con la aplicación del mismo la carga para el contribuyente es en ocasiones imposible de cubrir y en ocasiones ruinoso , aún cuando este artículo también se aplica en los casos en que el contribuyente tiene algún saldo a favor , no es comparable esta situación en la que el fisco es el deudor con la del contribuyente en razón a que para solicitar una devolución de saldo a favor se debe garantizar el importe del saldo a favor que se reclama con lo que se coloca en una situación de desigualdad al contribuyente respecto de la autoridad , convirtiéndose el estado en muchas de las veces en un voraz aprovechador y al ciudadano en su víctima .

CONCLUSIONES

- 1.- Existían tributos entre los aztecas que pueden dividirse en dos clases a) los que pagaban los pueblos sometidos y b) los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos , estos tributos se destinaban al sostenimiento de templos y ayuda de los desprotegidos.
- 2.- La presencia del carácter coactivo lo encontramos en esta época prehispánica ,ya que a nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago de tributos , los exatores perseguían a todos con la mayor crueldad , teniendo la facultad de vender como esclavos a los incumplidos.
- 3.- Durante la dominación española encontramos los antecedentes mas importantes de nuestros actuales impuestos como son impuesto sobre comercio exterior , comercio interior, agricultura y ganadería sobre sueldos y utilidades sobre actos documentos y contratos, sobre juegos , diversiones y espectáculos públicos .
- 4.- Durante la colonia, encontramos los antecedentes de nuestros actuales medios de defensa llamados actualmente recursos administrativos cuando se presentaba la queja ante el encomendero y éste a su vez la trasladaba para su resolución a la Real Audiencia .
- 5.- En los primeros años de vida independiente nuestro país se encontró en gran desorientación desde todos los puntos de vista y con mayor razón en materia de finanzas pero con la llegada del General Porfirio Díaz al poder se inició un nuevo estilo de vida para México.
- 6.- Para la validez constitucional de los impuestos se requieren la satisfacción de tres requisitos fundamentales el primero que sea establecido por ley ; el segundo que sea

proporcional y equitativo y el tercero que sea destinado al pago de los gastos públicos , lo que no acontece con el artículo 17-A porque dentro del presupuesto de Ingresos de la Federación no se encuentra contemplada la actualización , en consecuencia si no esta considerado dentro del presupuesto de ingresos muchos menos esta considerado dentro del presupuesto de egresos y por ende no se esta destinando la recaudación de la actualización al pago de los gastos públicos aunque es muy probable que alguien esgrima el argumento de que se contempla en el rubro de "otros".

7.- El principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva , por lo que resulta violatoria la aplicación del artículo 17-A en razón a que en la mayoría de los casos resulta ruinoso y excesivo el cobro sobre todo cuando se trata de adeudos con una antigüedad menor a los cinco años considerados para que se configure la prescripción del crédito fiscal .

8.- La aplicación de los índices nacionales de precios al consumidor es violatoria de la garantía de legalidad consagrada en el artículo 31 fracción IV de la constitución Federal en razón de que no se precisan los componentes , bases criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice , y siendo que quien publica los índices nacionales de precios al consumidor es el Banco de México y el citado índice se toma como base para el calculo de la actualización y considerando que a quien corresponde fijar los elementos de la contribucion es el legislador , el pleno de la suprema Coirte de Justicia de la Nación se ha pronunciado por declarar la inconstitucionalidad de la utilización de los índices Nacionales de Precios al Consumidor .

9.- Existe un tope para el cobro de recargos , mas no asi para elcobro de la actualización , asi mismo indebidamente se utiliza la actualización cuando una multa no es pagada dentro de los plazos establecidos por la ley , con lo que se promueve la doble sanción , constituyendo este acto una violacion a la garantía de seguridad jurídica

10.- A pesar de que el artículo 17-A estipula que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización coincido con la opinión del Licenciado Javier Moreno Padilla consistente en que la actualización constituye una consecuencia al INCUMPLIMIENTO y por tanto su función es la de resarcir al fisco del daño sufrido por ese incumplimiento, por esta razón desde el punto de vista jurídico se trata de una indemnización de tal suerte que constituye una duplicidad con los recargos y ello es inconstitucional.

BIBLIOGRAFIA

BORJA SORIANO Manuel , **Teoría General de las Obligaciones. Segunda Edición** ,
Editorial Porrúa . México, 1995.

BAHENA SERGIO MONTERO Guillermina , **Tesis en 30 días** , **Décima cuarta
reimpresión** , **Editorial Editores Mexicanos Unidos , México, 1998.**

BURGOA ORIHUELA Ignacio , **Las Garantías Individuales, Decimoquinta Edición.**
Editorial Porrúa . S.A. México 1981

CARRASCO IRIARTE Hugo , **Derecho Fiscal Constitucional** , **Tercera Edición** ,
Colección Textos Jurídicos Universitarios . México 1997

CLAVIJERO Francisco Javier , **Historia Antigua de México, Traducida por el Dr. D.
Francisco Pablo Vázquez** , **Tercera Edición** , **Editorial del Valle de México, S.A.**

DÍAZ DEL CASTILLO Bernal . **Historia verdadera de la conquista de la Nueva
España** . **Editorial Robredo , México 1939.**

FLORES ZAVALA Ernesto, **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Vigésima
cuarta Edición** , **Editorial Porrúa , México, 1982.**

FRAGA Gabino , **Derecho Administrativo** , **Trigésima Sexta Edición.** **Editorial Porrúa.
S.A. MÉXICO, 1987**

GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel. Derecho Fiscal Penal . Las infracciones y las Multas Fiscales , Editorial Porrúa . México 1994.

GARCIA MAYNES Eduardo . Introducción al estudio del derecho, Editorial Porrúa , México 1981.

GUTIERREZ Y GONZALEZ Ernesto. Derecho de las Obligaciones , Quinta Edición Editorial Cajica , Puebla México, 1979.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS , Diccionario Jurídico Mexicano , Impreso en México por la Universidad Nacional Autónoma de México , México 1993

LOMELI CEREZO Margarita . Derecho Fiscal Represivo , Segunda Edición , Editorial Porrúa . S.A. México, 1997.

MILLAN GONZALEZ Arturo. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales Joaquín Porrúa Editores, México, 1993.

PEREZ DE LEON E. Enrique , Notas de Derecho Constitucional Administrativo Decimoprimer Edición . Editorial Porrúa , México, 1990.

SERRA ROJAS Andrés. Derecho Administrativo tomo I y II . Décima Edición Editorial Porrúa . S.A. México, 1981.

TENA RAMIREZ Felipe .- Derecho Constitucional Mexicano . Vigésimo segunda Edición , Editorial Porrúa México, 1992.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999

Ley de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación