

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**“LA ACTUALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL
CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA**

MARÍA ELENA HERNÁNDEZ ORTÍZ

**ASESORA: MTRA. MARÍA EUGENIA
PEREDO GARCÍA VILLALOBOS.**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Facultad de Estudios Superiores Acatlán por haberme dado la oportunidad de estudiar y concluir mi formación profesional.

A mi asesora María Eugenia Peredo García Villalobos por sus valiosos comentarios, el tiempo y apoyo que con paciencia me brindo en el desarrollo de la presente tesis.

A mis padres Andrés y Amalia por su infinito amor, apoyo y consejos para seguir adelante y dar lo mejor de mí.

A mi esposo Ramón e hijas Daniela y Mariana por impulsarme a hacer realidad cada meta que me proponga en la vida.

A los licenciados Antonio Balderas Cruz, Blanca Alicia Mendoza Vera y Gabriel Sánchez de la Vega Montes, por la oportunidad y apoyo que me brindaron en mi desempeño profesional.

ÍNDICE

	PÁGINAS
INTRODUCCIÓN.....	6
 CAPÍTULO PRIMERO: LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO.	
1.1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	10
1.2 EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.....	12
1.3 LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO.....	16
1.3.1 EL PODER TRIBUTARIO FEDERAL.....	18
1.3.2 EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.....	20
1.3.3 EL PODER TRIBUTARIO DEL DISTRITO FEDERAL.....	21
1.3.4 EL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.....	24
1.4 LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.....	25
1.4.1 LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN DE ADAM SMITH.....	26
1.4.2 LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.....	29
1.4.3 LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.....	33
1.4.4 LA GARANTÍA REGULADA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL EXPRESADA CON EL AFORISMO <i>NON BIS IN IDEM</i>	39
1.5 LOS TRIBUTOS.....	40
1.5.1 CONCEPTO DE TRIBUTO.....	41
1.5.2 CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS.....	42
1.5.3 ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS.....	43

1.6	LOS TRIBUTOS EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.....	46
1.6.1	IMPUESTOS.....	46
1.6.2	CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	49
1.6.3	DERECHOS.....	52
1.6.4	APROVECHAMIENTOS.....	55
1.6.5	LOS ACCESORIOS.....	56

CAPÍTULO SEGUNDO: EL NACIMIENTO Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	60
2.2	CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES.....	64
2.3	EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.....	65
2.4	LA DETERMINACIÓN.....	67
2.5	LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.....	72
2.5.1	EL SUJETO ACTIVO.....	73
2.5.2	EL SUJETO PASIVO.....	74
2.6	EL CRÉDITO FISCAL.....	79

CAPÍTULO TERCERO: LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DE LOS TRIBUTOS EN EL DISTRITO FEDERAL.

3.1	CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....	82
3.2	CONCEPTO DE SANCIÓN.....	86
3.3	LAS SANCIONES TRIBUTARIAS.....	89
3.4	CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA.....	91
3.5	LA MORA EN EL PAGO DE LOS TRIBUTOS.....	94

3.6	EL COBRO DE RECARGOS.....	95
3.6.1	CONCEPTO.....	98
3.6.2	NATURALEZA JURÍDICA.....	100
3.6.3	CARACTERÍSTICAS.....	104

CAPÍTULO CUARTO: LA ACTUALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

4.1	CONCEPTO DE ACTUALIZACIÓN.....	108
4.2	ANTECEDENTES.....	110
4.3	NATURALEZA JURÍDICA.....	115
4.4	PROCEDENCIA.....	119
4.5	INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN.....	123
4.6	PROPUESTA DE SOLUCIÓN.....	131

CONCLUSIONES.....	136
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	139
--------------------------	------------

LEGISLACIÓN.....	142
-------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El Estado como un ente público, creado por la sociedad para realizar diversas funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares por sí mismos no podrían realizar ni prestar, requiere de recursos económicos que en su mayoría tienen su fuente en los patrimonios de los particulares que lo integran.

De esta manera, el Estado, en ejercicio de su poder tributario, exige a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza mediante aportaciones denominadas tributos, mismos que en términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional pueden ser federales, locales y municipales.

Así, en el Distrito Federal, en su Código Financiero el legislador ha establecido los diversos tributos que deben de cubrir los habitantes de dicha entidad; también se prevé que cuando no se efectúe el pago oportuno de dichos tributos, se actualizará su importe, debido a que con el transcurso del tiempo la moneda pierde valor adquisitivo con motivo del fenómeno inflacionario; además, deben cubrirse recargos como indemnización a la hacienda pública local por los daños causados al no percibir en tiempo el importe de los tributos.

La actualización de los tributos fue introducida por el legislador en el Código Fiscal de la Federación, a partir del año de 1990, como un mecanismo que opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de las contribuciones y aprovechamientos en el momento de su pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo dichos tributos, evitando así que la hacienda pública federal sufra menoscabo por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos.

Posteriormente, en el Código Financiero del Distrito Federal se estableció la figura de la actualización de los tributos con el objeto de que el monto de las contribuciones y aprovechamientos que los particulares dejen de pagar dentro del plazo previsto en el mencionado ordenamiento legal, una vez que se actualice tenga el mismo valor real en el momento en que el pago se efectúe.

Con la actualización de los tributos establecida en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, se castiga a los particulares al no pagar de manera oportuna los tributos, porque deben cubrir una mayor cantidad a la prevista en la ley para el tributo que hayan generado.

En razón de lo cual, la actualización de los tributos infringe la garantía de legalidad tributaria que regula el artículo 31, fracción IV, Constitucional, debido a que se incrementa el monto de las contribuciones y aprovechamientos que los particulares no cubren oportunamente, al aplicarse al importe de cada uno de ellos los efectos de la inflación que se genera en la economía del país, esto es, para el establecimiento de dicha actualización se atiende a un elemento externo y ajeno a la causa que da nacimiento a tales tributos, lo que genera incertidumbre en los contribuyentes para contribuir a los

gastos públicos del erario público, al desconocer el importe de la actualización por el tiempo en que no se cubra de manera oportuna determinado tributo, toda vez que el fenómeno inflacionario es variante ya que no es originado por los particulares, sino por cuestiones económicas del Estado.

De igual forma, se contravienen las garantías de proporcionalidad y equidad que se regulan en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, ya que con la aplicación de la actualización se establece el pago de mayores tributos, al incrementarse el monto de los mismos bajo el pretexto de la falta de pago oportuno de éstos, al procederse a dar un diverso valor monetario al importe de determinada contribución o aprovechamiento con motivo de los cambios de precios que se generan en la economía del país a consecuencia de la inflación, circunstancias que no guardan ninguna relación con el supuesto de causación de las contribuciones y aprovechamientos y mucho menos con la capacidad económica de los particulares para contribuir al erario público, generándose así un trato desigual entre los propios particulares que no cubren oportunamente los tributos de referencia, al no atenderse a la capacidad económica de cada uno de ellos.

Asimismo, debido a que la conducta ilícita relativa a la falta de pago oportuno de los tributos da lugar a la aplicación de la actualización, así como de los recargos que prevé el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, conlleva a advertir que se castiga dos veces una misma conducta, por lo que se contraviene la garantía contenida en el artículo 23 Constitucional expresada con el aforismo *Non bis in idem*, relativa a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene.

Por tanto, el objetivo del presente trabajo consiste en demostrar que la actualización de los tributos que se establece en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, contraviene las garantías de legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad tributarias reguladas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, así como la garantía contenida en el artículo 23 de la Constitución Federal expresada con el aforismo *Nom bis in idem*.

Ahora bien, para abordar la problemática planteada, el presente trabajo se inicia con un análisis de la justificación del cobro de tributos, la cual se haya en la necesidad que tiene el Estado concretamente en el Distrito Federal de obtener recursos para cumplir los fines que tiene asignados, empleando para ello su poder de imperio para crear tributos; asimismo, se estudian los límites constitucionales a que se encuentra sujeto dicho poder, exponiéndose posteriormente el concepto de tributo, sus elementos y características, finalizando con la clasificación de los tributos que se regula en el Código Financiero del Distrito Federal.

Con posterioridad, en el segundo capítulo se tratará lo referente a la obligación tributaria más importante cuyo objeto consiste en dar, es decir, en el pago de los tributos, acto que implica en términos normales el cumplimiento de la obligación a cargo de los particulares una vez que se han colocado en la hipótesis de incidencia prevista por el legislador, alcanzándose así la finalidad del Estado que es allegarse de los recursos necesarios para el gasto público a través de la recaudación de ingresos.

El pago de los diversos tributos que se regulan en el Código Financiero del Distrito Federal se encuentra sujeto a los distintos plazos que en el mismo se establecen, por lo que si el pago no se realiza de manera oportuna, los particulares incurren en un ilícito, quedando obligados a cubrir recargos a la hacienda pública local como indemnización, para sancionar tal conducta. Estos temas son tratados en el tercer capítulo del presente trabajo.

En el cuarto capítulo se analiza la figura de la actualización de los tributos que se regula en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, para concluir que la misma contraviene las garantías de legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad que se regulan en el artículo 31, fracción IV, así como la contenida en el artículo 23 conocida con la expresión *Non bis in idem*, ambos de la Constitución Federal, por los motivos expresados en párrafos anteriores, finalizando con una propuesta de solución.

CAPÍTULO PRIMERO:

LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO.

1.1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El Estado como persona jurídica de derecho público tiene que cumplir con diversas funciones tendientes a lograr el interés público de los habitantes que integran su territorio.

Ello debido a que la creación del Estado se suscita a raíz de la necesidad de hacer posible la convivencia del hombre en sociedad, con la finalidad de obtener el bien común, para lo cual tiene que llevar a cabo un complejo de funciones y actividades tendientes a cubrir las necesidades colectivas o públicas, diferentes de las necesidades individuales.

Por tanto, la organización y funcionamiento del Estado en el logro de los fines que constitucionalmente tiene encomendados, implica para éste la realización de grandes gastos, razón por la cual se encuentra compelido a conseguir los recursos suficientes para cubrir los gastos públicos tendientes a la satisfacción de las necesidades públicas; dicha labor llevada a cabo por el Estado se denomina actividad financiera.

La actividad financiera desde luego que tiene un matiz económico, en tanto que se ocupa de la obtención, administración y empleo de los recursos del Estado.

Desde el punto de vista de Gabino Eduardo Castrejón García *la actividad financiera del Estado se constriñe a la realización por parte del Estado de todas aquellas actividades tendientes a allegarse de aquellos recursos que sean expresa y taxativamente establecidos en la Ley, con el*

*objeto de aplicarlos al gasto público, cuya finalidad es la prestación de bienes y servicios para satisfacer las necesidades colectivas.*¹

Giuliani Fonrouge da un concepto general de la actividad financiera del Estado, al señalar que: *El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas –pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.*²

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

De lo anterior se colige que la actividad financiera del Estado tiene una significación de gran complejidad, porque en ella se entrelazan diversos aspectos: económico en vista de que implica la recaudación, administración y erogación de recursos para satisfacer las necesidades generales; político por la naturaleza indiscutiblemente política del Estado y porque es producto de decisiones de ese mismo cariz; jurídico ya que se encuentra sometida al Derecho, toda vez que la obtención de los recursos económicos y su administración y aplicación al gasto público por parte del Estado son actividades que deben estar reguladas de manera expresa en una norma jurídica; y sociológico por la influencia que ejercen los grupos sociales en la toma de las decisiones y de los fines políticos.

¹ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002, pág. 35.

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I, 4ª. Edición, Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 3.

1.2 EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

La facultad del Estado para poder percibir de las personas físicas y morales sujetas a su jurisdicción, contribuciones con el fin de expensar el gasto público, se conoce como poder tributario, potestad tributaria, poder fiscal o poder de imposición.

Para el tratadista argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge la expresión poder tributario significa *la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción.*³

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza señala que recibe el nombre de poder tributario *la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*⁴

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

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

Resulta pertinente señalar que el concepto de poder tributario ha recibido diversas denominaciones según el país de que se trate o del

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 322.

⁴ GARZA, Sergio F. de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 17ª Edición, Porrúa, México, 1992, pág. 207.

tratadista; hay quienes le llaman potestad tributaria, supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal, supremacía fiscal, poder de imposición, potestad fiscal, soberanía fiscal, soberanía financiera; sin embargo, todas estas expresiones en esencia significan lo mismo, es decir, la facultad que tiene el Estado para imponer a los gobernados la obligación de aportarle recursos económicos para el ejercicio de sus atribuciones.

De esta manera, es en la Constitución donde se expresa este poder tributario o potestad tributaria como la facultad de imponer contribuciones y se ejerce cuando el órgano correspondiente, esto es, el poder legislativo, establece las contribuciones mediante una ley, como lo señala el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer lo siguiente:

El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del artículo 27;

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5º. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

- b) *Producción y consumo de tabacos labrados;*
- c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
- d) *Cerillos y fósforos;*
- e) *Aguamiel y productos de su fermentación;*
- f) *Explotación forestal, y*
- g) *Producción y consumo de cerveza.*

Ahora bien, cabe señalar que el poder tributario del Estado tiene las siguientes características:

A).- Es abstracto, en razón de que el mismo deriva del poder soberano del Estado que le otorga el derecho de crear tributos.

B).- Es permanente porque deriva de la soberanía del Estado; por lo tanto, subsistirá mientras exista éste.

C).- Es irrenunciable ya que es un elemento connatural del Estado, y éste no puede desprenderse de él.

D).- Es indelegable puesto que no puede ser transferido a un tercero ni siquiera de forma transitoria.

En otro orden de ideas, resulta pertinente destacar en el presente punto, la diferencia que existe entre la potestad tributaria o poder tributario y la competencia tributaria.

Una vez emitidas las leyes fiscales por el poder legislativo en ejercicio de la potestad tributaria o el poder tributario que establecen la creación de tributos que deben pagar los gobernados, compete al poder ejecutivo la aplicación de estas leyes para lograr la recaudación, administración y ejecución de los tributos, por lo que el ejecutivo cuenta con facultades de determinación, liquidación, exigibilidad de pago de contribuciones omitidas a través del procedimiento administrativo de ejecución, aplicación de multas por incumplimiento, así como la aplicación de los mismos de acuerdo con el

presupuesto de egresos, una vez que se hayan producido las diferentes hipótesis normativas.

Por tanto, del plano abstracto en que se ubica el poder tributario del Estado, la competencia tributaria es eminentemente práctica, pues como señala Giuliani Fonrouge es *...la facultad de ejercitarlo [el poder tributario] en el plano material.*⁵

El maestro Sergio Francisco de la Garza ilustra perfectamente la competencia tributaria cuando señala que: *...corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.*⁶

Paralelamente al poder tributario se encuentra la competencia tributaria o fiscal, como la facultad del Estado de recaudar por disposición de la ley los tributos que se generen con motivo de un hecho que engendre la obligación de tributar.

En efecto, toda vez que los requerimientos de la colectividad no se satisfacen con la sola emanación de la norma tributaria, puesto que el ejercicio del poder tributario, no cubre el interés del Estado de asegurar la captación del universo de recursos económicos necesarios para garantizar la plena satisfacción de sus necesidades, pues la sola creación de la ley no genera ni ingresa recurso alguno al erario público, por lo que es menester una conducta posterior al acto de legislación por parte del Estado orientada a la aplicación de las normas a cada uno de los casos comprendidos en los supuestos normativos, asumiendo de esta manera en cada caso el carácter de sujeto titular del crédito. A todo el conjunto de actos por parte del Estado en

⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 335.

⁶ GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 209.

ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias, se denomina competencia tributaria.

Por tanto, es absolutamente indispensable que la norma tributaria se concrete en el plano material, de tal manera que cada vez que en la realidad se produzca un hecho generador de la obligación tributaria, nazca a cargo de un sujeto la obligación de pago y correlativamente el Estado adopte la postura de sujeto activo en la relación tributaria y reciba los ingresos correspondientes.

1.3 LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO.

El régimen federalista es una forma de Estado, cuyas premisas son la coexistencia de varios ámbitos de competencias tanto de gobierno como de la normatividad, que en nuestro sistema son el Federal, el del Distrito Federal, el estatal y el Municipal.

Las distintas facultades que se consignan a cada uno de los órdenes de gobierno que coexisten en nuestro sistema, se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, único ordenamiento al que se encuentran subordinados tanto la Federación como los estados-miembros. Estas facultades generalmente se clasifican de la siguiente forma:

A).- Facultades expresas o explícitas. Son aquellas facultades literalmente establecidas por la Constitución a uno o varios órganos del gobierno; son precisamente éstas las que sirven de base al principio de competencias previsto en el artículo 124 Constitucional, que establece que las facultades no señaladas expresamente a favor de la Federación, se entienden reservadas a los Estados.

B).- Facultades implícitas. Son aquellas facultades potencialmente encomendadas a una autoridad; son los medios de valor instrumental necesarios para poder ejercer las facultades explícitas, aún

cuando no están otorgadas expresamente, se deja abierta la posibilidad de que en el futuro, de creerse necesario, se le puedan atribuir. El artículo 73, fracción XXX, de la Constitución Federal contempla las facultades implícitas al señalar que para el ejercicio de las facultades citadas en las veintinueve fracciones de dicho precepto constitucional, así como de las demás que consagra la Constitución a los Poderes de la Unión, el Congreso Federal, podrá expedir las leyes necesarias.

C).- Facultades exclusivas. Estas son atribuidas únicamente a un determinado órgano del Estado, sin que sean compartidas con otro u otros. Por ejemplo, la Constitución Federal otorga facultades exclusivas a favor del Congreso de la Unión en el artículo 73.

D).- Facultades concurrentes. Son aquéllas que aunque corresponden constitucionalmente a la Federación, son asumidas circunstancialmente por los Estados, en virtud de que el gobierno federal no las ejerce.

Esta concurrencia se justifica en razón de que los estados-miembros al signar el pacto federal delegaron a la Federación determinadas atribuciones, por lo que si ésta no hace uso de ellas los estados podrán reasumirlas y así satisfacer las necesidades locales en tanto la Federación se ocupa de su atención.

1.3.1 EL PODER TRIBUTARIO FEDERAL.

A la Federación le corresponde imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal.

Por otro lado, en el artículo 73, fracción XXIX, Constitucional, se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por el Congreso de la Unión, las cuales son: el comercio exterior; el

aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 Constitucional; las instituciones de crédito y sociedades de seguros; los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; e impuestos especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos derivados de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Al respecto, cabe señalar que lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXIX, Constitucional, de ninguna manera constituye un impedimento para que la Federación pueda gravar otras fuentes impositivas, pues la fracción VII del citado precepto legal indica que la potestad tributaria del Congreso de la Unión no tiene más límite que cubrir las necesidades presupuestarias de la Federación, por lo que se pueden afectar otras fuentes con el fin de integrar en su totalidad el presupuesto nacional.

Por otro lado, a contrario sensu, de las prohibiciones referidas a la materia tributaria que establecen los artículos 117 y 118 de la Constitución Federal a las Entidades Federativas, se desprenden atribuciones para la Federación relativas a establecer contribuciones sobre el comercio interior y exterior, para lo cual nos remitimos al texto de los citados preceptos legales que señalan lo siguiente:

117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

En conclusión, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere un ilimitado poder tributario a la Federación para establecer las contribuciones necesarias con el objeto de cubrir el presupuesto federal.

1.3.2 EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

El precepto constitucional más importante en materia tributaria para las entidades federativas es el artículo 40 de la Constitución Federal, al establecer que:

Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior...

En virtud de esta potestad tributaria los Estados imponen las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos en sus respectivas competencias. Ahora bien, ese poder tributario está sujeto al principio consagrado en el artículo 124 Constitucional, por el que podrán imponer contribuciones sobre aquellas materias que no estén expresamente reservadas a la Federación, de lo que se concluye que los Estados concurren con la Federación, en un poder tributario general, al poder gravar todas las fuentes tanto por ésta como por aquellos, una vez excluidos los campos exclusivos de la Federación.

Las características que más sobresalen de la potestad tributaria de los Estados son las siguientes:

A).- Prohibiciones. El artículo 117 Constitucional prevé que los Estados no pueden, en ningún caso, entre otras:

a).- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, así como acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

b).- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

c).- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos y derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía.

d).- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

B).- Limitaciones. De manera adicional, el artículo 117, fracción IX, Constitucional también establece límites a los Estados al prever que éstos no pueden, en ningún caso gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Asimismo, el artículo 118 Constitucional señala que los Estados tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

1.3.3 EL PODER TRIBUTARIO DEL DISTRITO FEDERAL.

El sustento existencial del Distrito Federal se encuentra en el artículo 44 de la Constitución Federal, al disponer que *La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos...*

En términos del artículo 43 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Distrito Federal es parte integrante de la federación mexicana.

En el Título Quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 122 y en el artículo 44 de la propia Constitución, así como en el artículo 2° del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, se encuentra plasmado el reconocimiento de entidad federativa que tiene el Distrito Federal.

Al respecto, en el artículo 2° del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, se declara expresamente que *... El Distrito Federal es una entidad federativa con personalidad jurídica y patrimonio propio,...*

En razón de lo anterior, a las autoridades del Distrito Federal se les aplican las mismas prohibiciones y limitaciones que establece la

Constitución Federal para los Estados, tal y como se dispone en el artículo 122, Base Quinta, Apartado H, del citado ordenamiento jurídico.

Por otro lado, cabe destacar que el Distrito Federal tiene órganos de autoridad propios, que han sido dotados de atribuciones, los cuales se encuentran sujetos a las disposiciones de la Constitución Federal y del Estatuto expedido por el Congreso de la Unión.

En efecto, el artículo 122 de la Constitución Federal y el 8° del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, establecen que son autoridades locales del Distrito Federal la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno y el Tribunal Superior de Justicia.

Ahora bien, las facultades de cada una de las autoridades locales del Distrito Federal señaladas en el párrafo anterior, se encuentran establecidas en el artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.

Cabe señalar que en términos del artículo 122, Apartado A, fracción II, de la Constitución Federal, corresponde al Congreso de la Unión expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, el cual se encuentra sujeto a las bases que establece el precepto legal de referencia como se dispone en el Apartado C, del citado precepto constitucional.

El artículo 1° del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal señala que las disposiciones contenidas en él son de orden público e interés general, y constituyen norma fundamental de organización y funcionamiento del Distrito Federal, conforme a lo dispuesto por la Constitución Federal.

En materia tributaria, el artículo 122, Apartado B, Base Primera, fracción V, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal tiene como facultad:

Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En relación con la facultad de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, relativa a la aprobación de las contribuciones, el artículo 94 del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, expresa que:

El Distrito Federal manejará, con sujeción a las disposiciones legales aplicables, su hacienda pública, misma que se compondrá de las contribuciones que la Asamblea Legislativa establezca, mediante ley, ...

De lo anterior, se advierte que la potestad tributaria del Distrito Federal es competencia y corresponde ejercerla a la Asamblea Legislativa del propio Distrito Federal, toda vez que cuenta con facultades constitucionales para crear y establecer las contribuciones relativas a la Hacienda Pública Local.

1.3.4 EL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.

El municipio libre es la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los Estados federados, señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 115.

Al igual que las entidades federativas, los municipios resultan ser una forma de descentralización dentro del régimen federal del Estado Mexicano, pero a diferencia de las entidades federativas, el Municipio no puede otorgarse su propia ley, lo que significa que carece de potestad tributaria, la cual se encuentra en manos del gobierno estatal, pues a éste corresponde, a través de la ley local, fijar las condiciones que han de satisfacer al Municipio.

Lo anterior se corrobora con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal, que establece lo siguiente:

Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de ... las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

...

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

...

Los ayuntamientos en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

(...).

Por consiguiente, el poder tributario se encuentra a cargo de las legislaturas estatales, por tanto los municipios están impedidos para imponer contribuciones, por lo que éstos únicamente se encuentran facultados para su recaudación, es decir, cuentan con competencia tributaria que se

traduce en el poder para recaudar los tributos que a su favor establezcan las legislaturas de los Estados.

1.4 LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

El poder tributario que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere a la Federación, al Distrito Federal y a los Estados, no es absoluto, ya que se encuentra sujeto a límites que se establecen en la misma fuente que le da origen: la Constitución. La justificación de tales límites constitucionales se haya en la necesidad de sujetar a las autoridades a un estado de derecho, evitando así abusos y arbitrariedades en la aplicación de contribuciones, asegurando la debida creación, aplicación y ejecución de las normas fiscales que imponen obligaciones tributarias a los sujetos pasivos de la relación tributaria.

1.4.1 LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN DE ADAM SMITH.

En relación con la materia tributaria se han formulado diversos principios que las contribuciones deben seguir para que cumplan con su cometido.

En la obra inicialmente intitulada *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones* a la que con el tiempo, y en razón de brevedad, se le conoce simplemente como *La Riqueza de las Naciones*, el economista inglés Adam Smith formuló los principios fundamentales de la tributación que han servido de base a las legislaciones actuales respecto a la materia fiscal.

En el presente apartado sólo se procederá al estudio de dos de los principios de la tributación que formuló Adam Smith, por ser los que se encuentran vinculados con el tema de tesis que se trata.

El primer principio sostenido por Smith es el de justicia, el cual consiste en que los contribuyentes de un Estado deben contribuir a su sostenimiento en proporción a sus capacidades. Al respecto, Adam Smith expone: *Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.*⁷

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber el de generalidad y el de uniformidad, para que los tributos sean proporcionales y equitativos.

El principio de generalidad se refiere a que todas las personas que se encuentren dentro de la hipótesis normativa deben pagar tributos.

Conforme al principio de uniformidad todos los individuos deben contribuir de acuerdo a su respectiva posibilidad de aportar recursos al Estado, esto es, debe haber igualdad de los particulares frente a las contribuciones, entendida dicha igualdad en el sentido de que cada persona contribuirá de acuerdo a su menor o mayor capacidad económica.

Estos dos principios y, por ende el de justicia, se encuentran plasmados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como garantías individuales, concretamente las denominadas garantías de proporcionalidad y equidad tributarias que se regulan en el artículo 31, fracción IV, de dicha Constitución, por lo que su observancia resulta obligatoria para el legislador en la creación de los tributos.

Concretamente el principio de uniformidad se identifica con la garantía de proporcionalidad, al sostenerse que todos los individuos con

⁷ SMITH, Adam. *La Riqueza de las Naciones, Volumen II, Libro V*, Edición 2002, Publicaciones Cruz O., S.A., México, 2001, pág. 409.

capacidad económica deben contribuir a los gastos del Estado, atendiendo para ello a los ingresos que obtengan.

Por otro lado, el principio de generalidad se encuentra plasmado en la garantía de equidad, al establecerse que todas las personas que se encuentran bajo un mismo supuesto deben tratarse en un plano de igualdad ante la ley tributaria, esto es, la equidad al considerar a todos por igual frente a un mismo precepto actualiza el principio de que la ley debe ser general y no particular.

El segundo de los principios de Adam Smith es el de certidumbre referente a que las contribuciones deben ser conocidas en cuanto a todas sus características y elementos fundamentales como son los sujetos, objeto, base, tasa, cuotas, tarifas y época de pago, así como las sanciones, a fin de que los tributos que los gobernados estén obligados a pagar sean ciertos y determinados, y en modo alguno arbitrarios.

De lo contrario, señala Adam Smith, los particulares sujetos a un tributo se encontrarán a merced del recaudador del mismo; por lo tanto, *El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror a semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él.*⁸

Este principio señala que todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos, a fin de evitar actos arbitrarios de las autoridades fiscales.

⁸ SMITH, Adam. Op. cit., págs. 409 y 410.

Para cumplir con dicho principio las leyes tributarias deben precisar con claridad quién es el sujeto del tributo, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, y sanciones aplicables.

El autor francés Gastón Jèze propone cinco puntos a seguir para el desarrollo de este principio, de los cuales se considera que los tres primeros son los de mayor importancia para el logro del principio de certidumbre; Jèze sostiene como primer punto que las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no debiendo contener formulas ambiguas o imprecisas. El segundo punto consiste en que los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, que les afecten. El tercer punto sostiene que debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

Tal principio de certidumbre se encuentra plasmado en la parte final del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que regula la garantía de legalidad en materia tributaria, cuyo estudio se llevará acabo en el siguiente apartado de este capítulo.

1.4.2 LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.

La garantía de legalidad se encuentra consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la cual exige que en materia tributaria se deben establecer mediante ley las contribuciones que tienen obligación de pagar los gobernados para sufragar los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios.

De esta manera, sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al gasto público, y cuáles son sus derechos para hacerlos valer frente a los abusos del fisco.

Esta garantía de legalidad se entiende en dos aspectos:

A).- El primero de ellos se traduce en la necesidad de establecer contribuciones exclusivamente a través de leyes, entendidas éstas tanto en su aspecto material como formal, fundamento que se refuerza con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, relativo al principio que se expresa con el aforismo *nullum tributum, sine lege*, que significa que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto en ley.

B).- En el segundo, las leyes fiscales que establezcan tributos deben señalar expresamente los elementos y supuestos de la obligación que tienen los particulares para contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, los Estados y de los Municipios, refiriéndose con ello a la necesidad de que toda ley debe hacer mención de los hechos que originen la causación de los tributos, los sujetos obligados a cubrirlos, el objeto, la base, la tasa o tarifa y época de pago.

Por ello, la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el poder que tiene el Estado para exigir aportaciones económicas a sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de abusos y confiscaciones.

La interpretación al principio de legalidad tributaria ha sido establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y

recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁹

⁹ Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 168, Página: 169.

Con relación a los diferentes elementos y supuestos de la obligación tributaria que debe contener la ley que establece determinado tributo, esto es, el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, y época de pago, se precisa que su estudio se llevará a cabo en el apartado 1.5.3 de este capítulo primero.

Para finalizar, cabe señalar que en los artículos 29 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establecen dos excepciones al principio de legalidad tributaria.

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

Por su parte, el artículo 131 Constitucional, autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley, esto es, decretos-delegados para legislar en materia tributaria respecto al aumento, disminución o supresión de las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso de la Unión, así como para crear otras, restringir y prohibir dichas importaciones y exportaciones, y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando se considere urgente, a efecto de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Cabe aclarar que en los decretos-ley y en los decretos-delegados que emita el Poder Ejecutivo conforme a las excepciones contenidas en los artículos 29 y 131 de la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos referentes a la facultad otorgada a dicho Poder para legislar en materia tributaria bajo las circunstancias señaladas en dichos preceptos legales, se deberán precisar con claridad cada uno de los elementos del tributo que se establezca, esto es, el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, y época de pago, tal y como lo exige la garantía de legalidad que se regula en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En efecto, ya que en los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal sólo se prevén excepciones al principio de legalidad tributaria para que el Poder Ejecutivo legisle en materia tributaria a través de decretos-ley y decretos-delegados, y no por medio de leyes materiales y formales; sin que tales excepciones pasen por alto lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, esto es, el precisar de manera clara cada uno de los elementos del tributo que se establezca, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, y época de pago.

1.4.3 LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

Corresponde ahora el estudio de la segunda limitación del poder tributario del Estado, esto es, a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal establece como obligación de los mexicanos *Contribuir para los gastos públicos,... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Aun cuando esta disposición está fuera del capítulo relativo de las garantías individuales que contempla la Constitución Federal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la proporcionalidad y equidad en las contribuciones sí constituyen una garantía individual, tal y como se desprende de la siguiente jurisprudencia que expresa:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.¹⁰

Se ha discutido doctrinariamente si la noción de proporcionalidad y equidad entrañan dos ideas diferentes o si se trata de términos que se refieren a un mismo concepto; sin embargo, la corriente predominante se inclina por interpretar la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto que significa el de justicia en las contribuciones.

La exigencia que hace la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es de una justicia tributaria, en la cual coinciden las garantías de proporcionalidad y equidad.

¹⁰ Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 173, Página: 173.

De esta manera la garantía de proporcionalidad junto con la garantía de equidad constituyen las dos máximas que sirven de fundamento para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario.

Por consiguiente, la garantía de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Esta garantía implica además que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos.

En este sentido, la proporcionalidad se vincula con la capacidad económica de los contribuyentes, al gravárseles diferencialmente conforme a tarifas progresivas o cuotas fijas atendiendo a la naturaleza del tributo de que se trate para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad sino cualitativamente en correspondencia a los ingresos obtenidos.

Con base en lo anterior, la proporcionalidad puede definirse como el mandato constitucional conforme al cual todas las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función a su verdadera capacidad económica, esto es, afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos que obtenga cada contribuyente, distribuyendo de manera equilibrada entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada sólo por algunas fuentes en particular.

Por otro lado, la garantía de equidad en materia tributaria que regula la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, se refiere en términos generales a la igualdad de los sujetos frente a la norma jurídica establecida.

Conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Así, la garantía de equidad está constituida por la igualdad, por lo que para el debido acatamiento de la misma, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, la garantía de equidad significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, cuidándose tan solo, en acatamiento de la ya analizada garantía de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

En este sentido, la garantía de equidad tributaria se encuentra estrechamente vinculada con la igualdad de circunstancias a las que se encuentran afectos los contribuyentes, es decir, esta garantía exige que los sujetos obligados a pagar tributos, que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que la regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Por consiguiente, la garantía de equidad se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato con respecto a quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, Constitucional, lo es ante la ley y su aplicación.

En conclusión, la equidad puede definirse como la máxima constitucional que ordena que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo tributo deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia ha definido la garantía de proporcionalidad y equidad en materia tributaria de la siguiente manera:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los

sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹¹

Para finalizar este punto, resulta pertinente señalar que la proporcionalidad tributaria coincide con el principio de justicia sostenido por Adam Smith, es decir, todos los individuos con capacidad económica deben contribuir a los gastos del Estado, de acuerdo a su mayor o menor capacidad contributiva para que el sacrificio realizado sea uniforme en las personas; asimismo la equidad se identifica con dicho principio, al observarse que todos los particulares que se encuentren bajo un mismo supuesto serán tratados en un plano de igualdad ante la ley que regule dicho supuesto, en otras palabras, la equidad al considerar a todos igual frente a un mismo precepto actualiza el principio de que la ley debe ser general y no particular.

¹¹ Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 275, Página: 256.

1.4.4 LA GARANTÍA REGULADA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL EXPRESADA CON EL AFORISMO *NON BIS IN IDEM*.

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

Aun cuando esta garantía de seguridad jurídica que se consagra en el artículo 23 de nuestra ley suprema esté referida a la materia penal, ello no implica que tenga plena aplicación en la materia tributaria.

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

Para que pueda invocarse el principio de *Non bis in idem*, es preciso atender a los siguientes aspectos:

A).- La conducta desplegada por el infractor, ya sea que se trate de una acción o de una omisión, necesariamente debe ser la misma para la imposición de dos o más sanciones. Si se está en presencia de dos conductas ilegales distintas decretadas por la ley como infracciones, y con motivo de las cuales la autoridad aplica consecuentemente dos castigos diversos, no se menoscabará el principio en comento, puesto que cada sanción no será más que la retribución por cada infracción cometida.

B).- Debe haber cuando menos una duplicidad de sanciones, es decir, el sujeto pasivo de la relación debe ser castigado en dos ocasiones como resultado de una única infracción cometida.

C).- Debe existir unidad en el sujeto pasivo de la relación, en otras palabras, la persona a quien se atribuya la conducta infractora y en quien recaiga la doble o triple punición ha de ser la misma.

1.5 LOS TRIBUTOS.

En este punto se tratará lo relativo a los recursos económicos que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige a sus gobernados, los cuales constituyen la fuente principal de ingresos para sufragar los gastos que representa el cumplimiento de los fines estatales.

La obligación de los particulares de aportar tales recursos económicos para sufragar los gastos públicos de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios se encuentra prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

1.5.1 CONCEPTO DE TRIBUTO.

Resulta pertinente señalar que el tributo en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. Actualmente el término tributo se confunde con el de impuesto.

En la doctrina se emplea indistintamente el término tributos o contribuciones para referirse a los ingresos que el Estado impone a sus gobernados en virtud de su poder de imperio; mientras que en la legislación federal y local a dichos ingresos se les conceptúa como contribuciones.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza considera como términos sinónimos el tributo y la contribución, definiéndolos como *las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*¹²

¹² GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 320.

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

Asimismo, en la legislación local, concretamente la que rige en materia tributaria en el Distrito Federal, esto es, el Código Financiero en sus artículos 30 y 31 emplea el término de contribuciones, señalando que éstas se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.

Por nuestra parte, se considera que los tributos o contribuciones constituyen prestaciones en dinero o en especie que los particulares deben cubrir al Estado para la atención de los fines que le encomienda la Constitución Federal.

1.5.2 CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS.

Los tributos tienen las siguientes características:

A).- Tienen un carácter público, al constituirse en ingresos que el Estado como ente eminentemente público, percibe en ejercicio de su poder tributario.

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

C).- Constituyen una prestación en dinero o en especie. Actualmente la mayoría de las leyes tributarias establecen prestaciones de

carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado para el logro de los fines que tiene encomendados.

D).- Son obligaciones *ex-lege*, las cuales nacen directamente de la ley, en razón de que la fuente de éstas está representada por la realización del presupuesto establecido en la ley. Tales obligaciones tienen la característica de ser coactivas, es decir, que en caso de que no se cumplan voluntariamente el Estado empleará la fuerza para que las acaten los particulares, mediante el cumplimiento de la prestación correspondiente.

E).- Deben ser destinados al gasto público. Finalidad que proviene directamente de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal; por tanto, los tributos constituyen el medio de financiamiento del presupuesto estatal para sufragar los gastos públicos a fin de que se atiendan las necesidades colectivas. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que para la validez y legalidad de los tributos se requiere que éstos satisfagan tres requisitos fundamentales: que sean establecidos por la ley, que sean proporcionales, equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos.

1.5.3 ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS.

La figura jurídica del tributo se encuentra conformada de diversos elementos como son: los sujetos, el objeto, la base gravable, la tasa o tarifa, la época de pago, la forma de pago. Todos estos elementos –a fin de dar cumplimiento al mandato constitucional estatuido en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, conocido como principio de legalidad tributaria- deben encontrarse perfectamente establecidos en la ley, que es el único medio a través del cual el Estado puede imponer tributos a los particulares.

A continuación se procederá a tratar cada uno de los citados elementos de los tributos que en las leyes fiscales deben detallarse con precisión y certeza.

A).- Los sujetos de los tributos. En la relación jurídica tributaria intervienen dos clases de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo, ambos son elementos esenciales del tributo y deben estar determinados en la ley.

El sujeto activo lo es el Estado pues es él quien está investido del poder tributario para imponer tributos a los particulares.

Así de acuerdo con lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal son sujetos activos la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, en cuanto son posibles titulares del crédito fiscal.

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o moral, nacional y extranjera que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del tributo a favor del Estado.

En el capítulo segundo del presente trabajo se tratará con más detenimiento a los sujetos activo y pasivo como elementos esenciales del tributo.

B).- El objeto del tributo. En la ley tributaria se debe precisar lo que se grava, esto es el acto o hecho relacionado con los tributos.

Para Flores Zavala el objeto del *impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.*¹³

Por su parte Giuliani Fonrouge señala que el objeto del tributo *es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.*¹⁴

¹³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., pág. 134.

¹⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág 495.

De esta manera, se puede sostener que el objeto del tributo se refiere a las situaciones, hechos o actos sobre los cuales la ley fiscal impone a los particulares el pago de algún tributo.

C).- La base gravable del tributo. Ernesto Flores Zavala denomina a este elemento esencial del tributo como la base del impuesto, definiéndola como *la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.*¹⁵

Por su parte, Emilio Margain define a la base del impuesto como *...aquella parte o porción (de lo gravado por la ley) evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo o cómo se constituye esa parte o porción.*¹⁶

Pues bien, de las definiciones antes citadas se llega a la conclusión de que la base del impuesto constituye uno de los elementos esenciales del tributo, en tanto que es indispensable su existencia para cuantificar la obligación tributaria.

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

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

¹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., pág. 135.

¹⁶ Citado por PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 225.

F).- La época de pago. Este elemento esencial del tributo ha sido definido como el *plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.*¹⁷

Cabe señalar que tal elemento del tributo es de suma importancia a fin de que los tributos instituidos por el Legislador alcancen su plena efectividad y cumplan con su finalidad esencial de financiar el gasto público, pues de lo contrario, no existiría certeza en el momento de su pago, y por ende, del cobro de los mismos, lo que originaría consecuencias desastrosas tanto para la seguridad jurídica de los particulares como para la Hacienda Pública.

Por tal razón, la época de pago del tributo como uno de los elementos esenciales del mismo, se encuentra resguardado por la garantía de legalidad tributaria que regula el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a fin de evitar la arbitrariedad de las autoridades exactoras, así como el cobro de tributos imprevisibles o a título particular.

1.6 LOS TRIBUTOS EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

El artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal dispone que las contribuciones que establece dicho ordenamiento legal se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.

1.6.1 IMPUESTOS.

En términos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal, se conceptúa a los impuestos como contribuciones que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en dicho Código, y que

¹⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª. Edición, Harla, México, 1999, pág. 125.

sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III del mencionado artículo.

El impuesto constituye la principal fuente de ingresos de que se provee el Estado para sufragar los gastos públicos, constituyendo así un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. Es así como el Estado recibe una participación de la riqueza social.

Bielsa define el impuesto como *la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos*.¹⁸

Para Sergio Francisco de la Garza el impuesto es *una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos*.¹⁹

De lo anterior se advierte que el impuesto debe reunir las siguientes características:

A).- Constituye una prestación tributaria *ex-lege*, ya que su origen proviene de la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa que lo prevé y define, la cual debe estar contenida en una ley formal y materialmente legislativa.

En este sentido, la facultad impositiva del Estado descansa en la Constitución y en la ley ordinaria, constituyendo la más importante limitación, es decir que sólo podrán percibirse los impuestos fijados por la ley.

Es una prestación debido a que los particulares deben hacer aportaciones económicas al Estado conforme a lo dispuesto por el artículo 31,

¹⁸ Citado por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 14ª. Edición Actualizada, Porrúa, México, 1999, pág. 55.

¹⁹ GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 377.

fracción IV, de la Constitución Federal, sin recibir a cambio un beneficio inmediato e identificable.

De esta manera, si bien es cierto, que gran parte de los ingresos que llegan al erario público por la vía del impuesto, se destinan a la realización de obras y servicios públicos, también lo es, que entre el pago que efectúa el contribuyente y la actividad del Estado no hay una relación directa e inmediata, que permita concluir que dicha actividad constituye una contraprestación, ni tampoco el particular recibe un beneficio directo de las obras y servicios de interés general que ofrece el Estado, ya que más bien se trata de un beneficio compartido que disfrutan por igual tanto los que cubren sus impuestos como los que no lo hacen, y lo mismo quienes los pagan en cantidades elevadas como aquéllos que contribuyen con gravámenes mínimos.

B).- Es una prestación en dinero o en especie. En épocas pasadas el pago del impuesto se hacía en especie; sin embargo, en la actualidad la mayoría de los impuestos establecidos en las leyes fiscales se perciben en dinero.

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

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

E).- Deben ser proporcionales y equitativos. Lo primero

significa que el impuesto debe fijarse tomando en cuenta la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido, así el sujeto pasivo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos aportando una parte justa y razonable de sus ingresos, rendimientos o utilidades. Que el impuesto sea equitativo, quiere decir, que las leyes fiscales deben dar un trato igualitario a todos los contribuyentes del mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria.

F).- El pago del impuesto es de carácter obligatorio. Cuando una persona realiza los actos o hechos previstos en la ley fiscal como generadores de la obligación tributaria, queda obligada al pago del impuesto respectivo en la forma y términos que la propia ley establezca. Por esta razón si el causante no entera espontáneamente sus impuestos a la autoridad fiscal, ésta puede obtener el pago del crédito por medio de la facultad económico coactiva o bien puede imponer sanciones.

G).- Su finalidad es atender los gastos públicos del Estado, tal y como lo exige el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que señala entre las obligaciones de los mexicanos la de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

1.6.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

En la fracción II del artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal, se establece que las contribuciones de mejoras son aquellas que se encuentran a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas.

El beneficio directo a que se hace alusión en el precepto legal de referencia como presupuesto para el pago de contribuciones de mejoras, debe entenderse como aquella ventaja económica o beneficio especial que recae sobre propiedades de los particulares, a consecuencia de la realización

de una obra pública por parte del Estado, esto es, un beneficio adicional al que reciben los gobernados que habitan o transitan por la zona donde se lleva a cabo dicha obra.

*La contribución de mejora es una prestación. El contribuyente no percibe ningún ingreso en su patrimonio. Experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público. Se trata siempre de una prestación en dinero, pues el Estado lo requiere para pagar el costo de la obra, en su totalidad o en parte. Las calles construidas o ampliadas, los pavimentos o las banquetas construidos, las líneas de tubería de agua potable o de alcantarillado, son propiedad del Estado, y no una contraprestación por el pago que hace el contribuyente.*²⁰

Al respecto, Emilio Margáin Manautou sostiene que la contribución de mejoras es *una prestación que se paga por el beneficio económico que experimenta el propietario de un predio que colinda o está dentro del área geográfica en que se ejecutó la obra.*²¹

Por consiguiente, la contribución de mejoras es el tributo que deben pagar los propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica o beneficio especial como consecuencia de la realización de una obra pública que lleve a cabo el Estado.

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

Por otro lado, es bastante entendible que toda obra pública

²⁰ GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 348.

²¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Op. cit., pág. 102.

trae consigo un beneficio social para la población; sin embargo, la recepción de ese beneficio general no es suficiente para que se genere la obligación de pagar la contribución de mejoras, sino que es necesario que el sujeto pasivo que deba soportar la carga tributaria reciba una ventaja económica, esto es, una porción de beneficio diferente y adicional a la que percibe el resto de la colectividad, mismo que se refleja generalmente en un incremento sustancial en el valor comercial de los predios colindantes a las obras urbanizadoras que realice el Estado.

Al respecto, basta citar el siguiente ejemplo: la pavimentación de una calle, acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de alumbrado público, conlleva a que los habitantes e incluso visitantes de la zona donde se realicen dichas obras, obtengan un beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura; sin embargo, el beneficio general que perciban tales personas, es distinto si se le compara con el que de manera adicional reciben los propietarios o poseedores de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial.

De lo anterior se advierte que el tributo denominado contribuciones de mejoras que regula el artículo 31, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, contiene las siguientes características:

A).- Se trata de una prestación, debido a que deriva de un acto unilateral del Estado, al encontrarse obligados al pago de tal contribución los particulares cuyos predios se benefician con la ejecución de determinada obra pública que lleve a cabo el Estado con independencia de que éstos la hayan o no solicitado.

B).- El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras lo constituye la realización de una obra pública por parte del Estado que genera un beneficio adicional a los propietarios o poseedores de los inmuebles cuyo valor se ve incrementado.

C).- La prestación debe ser proporcional y equitativa, para ello

la aportación no debe exceder del costo de la obra ejecutada o del servicio prestado, por esta razón el Fisco debe cobrar únicamente a los contribuyentes la parte proporcional al beneficio especial que les reporte la realización de la obra, –por el incremento de valor que experimentan los inmuebles de su propiedad-, sin pretender recuperar a través de la contribución de mejoras la totalidad del costo de dicha obra, pues el propio Estado debe sufragar una parte del valor de la misma, porción que corresponde al interés general.

D).- Los sujetos pasivos de las contribuciones de mejoras deben reunir dos calidades especiales, primero la de ser propietarios o poseedores de un bien inmueble; segundo que el bien de que se trate se ubique dentro del área beneficiada por la obra pública que realice el Estado.

E).- La contribución de mejoras debe exigirse una vez que se hayan concluido las obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia futuro; ya que solamente es posible fijar en cantidad líquida el importe del tributo hasta que se conozca el valor de los trabajos ejecutados por el Estado y la ventaja económica alcanzada por los inmuebles beneficiados, traducida en el incremento al valor comercial de los predios, por lo que una vez conocidos estos datos, la autoridad fiscal está en posibilidad de determinar el crédito correspondiente.

1.6.3 DERECHOS.

La recaudación del tributo a tratarse en este apartado cubre el costo que representa para el Estado el prestar los servicios públicos particulares divisibles, es decir, aquellos en que la ley aplicable establece perfectamente los lineamientos que permiten a la autoridad competente individualizar e identificar al usuario del servicio de que se trate.

En este sentido, la esencia de los derechos se determina por las nociones de bilateralidad y contraprestación, debido a que al prestar el Estado determinado servicio particular a los gobernados, éstos a cambio deben cubrir el pago respectivo.

De conformidad con la fracción III del artículo 31 del Código Financiero del Distrito Federal, los derechos son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código.

El concepto legal de derechos que establece el Código Financiero del Distrito Federal, fue retomado del Código Fiscal de la Federación, el cual ha sido criticado por la doctrina, dado que incluye una hipótesis de causación que no da lugar al cobro de esa figura tributaria sino a la del impuesto, porque las contribuciones que se cubren al Estado por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público no poseen las características de los derechos –pese a que se les denomine con tal nombre-, puesto que la situación que es objeto del gravamen no tiene su origen en una actividad del Estado, es decir, no existe prestación de servicio alguno en forma directa o indirecta, inmediata o mediata; no obstante que la esencia del derecho es la de ser una contraprestación que los particulares paguen al Estado por la prestación de un servicio determinado.

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

Como elementos y características de los derechos se encuentran los siguientes:

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

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

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

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

E).- El pago del derecho debe ser proporcional, ya que para determinar el monto a cubrirse por dicho tributo, se debe atender al costo que representa para el Estado la prestación del servicio. Asimismo, debe ser

equitativo, esto es, que las cuotas correspondientes sean iguales para todos los que reciban servicios análogos.

1.6.4 APROVECHAMIENTOS.

El artículo 32 del Código Financiero del Distrito Federal, define a los aprovechamientos como *los ingresos que perciba el Distrito Federal por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados, salvo que en este último supuesto se encuentren previstos como tales en este Código. Así también, se consideran aprovechamientos, los derivados de reponsabilidad resarcitoria, entendiéndose por tal la obligación a cargo de los servidores públicos, proveedores, contratistas, contribuyentes y en general, a los particulares de indemnizar a la Hacienda Pública del Distrito Federal, cuando en virtud de las irregularidades en que incurran, sea por actos u omisiones, resulte un daño o perjuicio estimable en dinero, en los términos del artículo 576 de este Código.*

De la definición legal que ofrece el Código Financiero el Distrito Federal, se puede advertir que los aprovechamientos al igual que las contribuciones se perfilan dentro de la categoría de ingresos públicos que percibe el Estado en su calidad de entidad de derecho público.

Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos; la imposición de multas; el cobro de gastos de ejecución y de indemnización por cheques no pagados, conceptos a los cuales se les atribuye el carácter de accesorios de aquellos ingresos públicos en que tienen su origen y por ende haciéndoles partícipes de su naturaleza.

Algunos de los aprovechamientos que se señalan en la Ley de Ingresos del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal 2007, concretamente en la

fracción VII del artículo 1º, son: las multas de tránsito, las multas administrativas, así como las impuestas por autoridades judiciales y reparación del daño renunciada por los ofendidos, entre otros.

1.6.5 LOS ACCESORIOS.

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

Al respecto, Arrijo Vizcaíno señala que las contribuciones accesorias son una categoría de ingresos que el Fisco percibe como resultado de la relación jurídico-tributaria, pero que no son clasificables como impuestos, contribuciones de mejoras, ni como derechos, debido a que tienen una calidad de ingresos tributarios residuales.

El artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal, dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados, que se apliquen en relación con contribuciones y aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Cabe precisar que las sanciones que se prevén como accesorios de las contribuciones y aprovechamientos en el Código Financiero del Distrito Federal, son las denominadas multas, tal y como se desprende del Título Tercero de dicho ordenamiento jurídico.

A).- Recargos. Antes de iniciar el presente tema se señala que el mismo será tratado con mayor profundidad en el tercer capítulo de este trabajo, por lo que únicamente se procederá a señalar que los recargos se constituyen por determinado importe de dinero que los particulares deben pagar a la Hacienda Pública del Distrito Federal como indemnización al no cubrir las contribuciones o aprovechamientos dentro de la fecha o plazo fijado

por las disposiciones fiscales; y se calculan aplicando al monto del crédito fiscal actualizado –cuyo pago se haya omitido–, las tasas correspondientes, excluyendo los propios recargos y cualquier otro accesorio, conforme lo dispone el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal.

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

Por nuestra parte, consideramos adecuada la segunda de las corrientes señaladas, ya que las multas constituyen una sanción económica que se impone a los particulares cuando infringen las disposiciones fiscales.

C).- Gastos de Ejecución. Cuando los particulares no cubren el importe de los créditos fiscales que tengan a su cargo, ni tampoco garantizan su pago dentro de los plazos señalados por la ley, las autoridades fiscales pueden exigir el pago de dichos créditos a través del procedimiento administrativo de ejecución, también conocido como procedimiento económico coactivo, el cual se inicia con el requerimiento de pago emitido por la autoridad fiscal competente, y culmina con el remate o adjudicación de los bienes embargados al contribuyente.

La instauración de este procedimiento ocasiona que la autoridad hacendaria realice una serie de erogaciones con motivo de las diligencias de embargo y remate; mismas que representan los gastos de

ejecución, que tendrán que ser cargados al contribuyente en forma adicional al crédito fiscal actualizado. En pocas palabras, los gastos de ejecución son un reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al Fisco con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

D).- Indemnización de cheques no pagados. En el artículo 59 del Código Financiero del Distrito Federal, se prevé que los contribuyentes pueden efectuar el pago de un crédito fiscal a su cargo, mediante cheque de caja o certificado; precisando que si el cheque recibido por las autoridades fiscales no es pagado por causas imputadas a su librador, esto es, por quien lo emite, se procederá al cobro de una indemnización del 20% aplicado sobre el valor total de dicho cheque, y se exigirá con independencia del importe principal del adeudo, así como los demás accesorios que se generen a cargo del contribuyente, empleando para ello de ser necesario el procedimiento administrativo de ejecución.

CAPÍTULO SEGUNDO:

EL NACIMIENTO Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El poder tributario que ejerce el Estado a través del Poder Legislativo para crear tributos, así como la actualización de los supuestos jurídicos o situaciones contenidas en la ley, genera obligaciones a cargo de los particulares que se ubiquen en las hipótesis legales que contemplan las leyes tributarias, y derechos para exigir el cumplimiento de tales obligaciones. Este complejo de obligaciones y derechos nacidos a la luz de la legislación tributaria entre el Estado y los particulares se conoce como relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria es el concepto que engloba los elementos contenidos en las normas tributarias: sujetos, objetos, hechos impositivos y hechos generadores, entrelazados en el momento de crearse situaciones jurídicas tributarias concretas.

Con base en lo anterior, la relación jurídico-tributaria se constituye por *el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.*¹

Giuliani Fonrouge acepta el concepto de relación jurídico-tributaria (...) *como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria...*, y señala que *...la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra...*²

¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Op. cit., pág. 268.

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 416 y 417.

En este orden de ideas, tenemos que en la relación jurídico-tributaria, se suscita como obligación a cargo de los contribuyentes y de terceras personas, la de enterar una cantidad de dinero o efectuar el pago en especie, en virtud de haberse causado un tributo. Asimismo, se generan otras obligaciones cuyo objeto consiste en un hacer, en un no hacer y en un tolerar, las cuales tienden a hacer eficaz la obligación de dar a que se ha hecho referencia en primer lugar.

Antes de adentrarse en el tema relativo a la obligación tributaria, resulta pertinente precisar que las obligaciones en general se clasifican en función de su fuente en: meramente legales, *ex-lege* y voluntarias.

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

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

C).- Las obligaciones voluntarias surgen por la voluntad de un sujeto, dirigida a producir el nacimiento de una obligación a su cargo. La voluntad del sujeto como fuente de la obligación. Están plenamente reconocidas por la ley, y como ejemplo pueden citarse las obligaciones derivadas de un contrato de compraventa.

Por otro lado, debe señalarse que la obligación se define generalmente por los tratadistas como la relación jurídica que se constituye por hechos o actos entre dos o más sujetos, por la que uno, denominado acreedor, puede exigir de otro, llamado deudor, determinada prestación.

De esta manera, al constituir el tributo una prestación pecuniaria de carácter coactivo, impuesta por el Estado a sus gobernados con

la finalidad de sufragar los gastos públicos, resulta evidente que por un lado surge como obligación principal de los particulares el pagar una cantidad de dinero y de manera excepcional efectuar dicho pago en especie, y como derecho del Estado a percibir tal pago, así como la obligación de la autoridad fiscal correspondiente el recaudarla aun por medios coactivos.

En relación con la mencionada obligación tributaria de dar surgen otras obligaciones tributarias cuyo objeto consiste en un hacer (presentar declaraciones, llevar contabilidad), en un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, abstenerse de proporcionar datos falsos, destruir libros y documentos por el tiempo que fijen las leyes), o en un tolerar (admitir inspecciones o visitas domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

Cabe señalar que la obligación de dar que gira en torno a la relación jurídico-tributaria se denomina por la doctrina como obligación tributaria sustantiva o principal, y las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar como formales o secundarias.

Ahora bien, en la obligación tributaria principal se genera una situación de sujeción de un sujeto pasivo a otro sujeto activo, al encontrarse el primero obligado a entregar una cantidad pecuniaria o a efectuar el pago en especie del tributo que se genere a su cargo, al segundo con la finalidad de sufragar el gasto público estatal.

Giuliani Founrouge conceptúa a la obligación tributaria, como *el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.*³

Al respecto, se considera que el citado concepto de obligación tributaria es limitado, ya que en él se comprende únicamente a la obligación de

³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 421.

dar, dejando fuera a las demás obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que integran la relación jurídico-tributaria, y sin las cuales la obligación que deriva de la causación de los tributos, difícilmente podría hacerse efectiva.

Desde nuestro punto de vista, se conceptúa a la obligación tributaria como el vínculo jurídico que surge entre el Estado, denominado sujeto activo, y el deudor, denominado sujeto pasivo, a través del cual el primero exige del segundo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, esto es, un dar, así como el deber de hacer, no hacer y tolerar.

Como anteriormente se señaló las obligaciones jurídico tributarias se encuentran ubicadas dentro de la categoría de obligaciones *ex lege* al considerar como fuente de estas obligaciones exclusivamente a la ley, dejando de lado la voluntad de las partes, puesto que la obligación surge con la sola realización de los presupuestos contenidos en las normas tributarias.

El objeto de la obligación tributaria se traduce en dar o entregar generalmente una cantidad de dinero y por excepción un bien distinto a éste, en tratándose de las contribuciones en especie, así como en un hacer, en un no hacer y en un tolerar. La relevancia del objeto de dar en la obligación tributaria radica en que de esta manera la Hacienda Pública se allega de las cantidades necesarias para sufragar el gasto público, razón de ser de los tributos, mientras que las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar facilitan la determinación y recaudación de las contribuciones y aprovechamientos.

Cabe hacer mención de la distinción entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo, el primero corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el pago de una suma de dinero o la entrega de cantidades de cosas en aquellos casos en que el tributo sea fijado en especie, en un hacer, en un no hacer y en un tolerar; el segundo, se refiere al presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen, por ejemplo: la posesión de riqueza, la realización de un acto, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como

susceptible de generar un tributo.

De esta manera, la obligación tributaria no nace por el hecho de que se encuentre tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando esto sucede surge la obligación tributaria.

2.2 CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES.

Con anterioridad se expuso que la relación jurídico-tributaria se integra por la obligación de dar, así como por otras exigencias o deberes a cargo de los deudores y de terceros, como son un hacer, un no hacer y un tolerar, las cuales complementan a dicha obligación de dar, ya que facilitan la determinación y recaudación de los tributos.

Al respecto, las obligaciones que derivan de la relación jurídico-tributaria que se suscita entre el Estado y los particulares se clasifican por la doctrina en obligación principal o sustantiva y obligaciones formales o secundarias.

La obligación principal o sustantiva consiste en pagar los tributos a que se encuentren obligados los particulares en dinero y excepcionalmente en especie, esto es, se trata de la obligación tributaria de dar descrita en el punto anterior.

Las obligaciones formales o secundarias son las que tienen como finalidad la determinación y recaudación de los tributos, esto es, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria principal o sustantiva para evitar posibles evasiones. Tales obligaciones se dividen en tres clases: de hacer, no hacer y tolerar.

Dentro de las obligaciones de hacer se encuentra la realización de actos o acciones de sentido positivo, como son: la presentación de denuncias por parte del deudor o de terceros, con respecto a bienes, actos o hechos imponibles, llevar libros de contabilidad o expedir determinados

documentos para el debido control del tributo, inscribirse en el registro federal de contribuyentes.

Las obligaciones de no hacer se generan como consecuencia de una prohibición establecida en la ley tributaria a cargo de los contribuyentes, para que realicen acciones que conforme a ley son lícitas, por ejemplo los contribuyentes y terceros deben abstenerse de proporcionar datos falsos, destruir libros y documentos por el tiempo que fijen las leyes así como transportar productos o mercancías gravados por la ley sin que se acompañe la documentación que acredite el pago de los tributos correspondientes, y no alterar o destruir sellos oficiales.

En las obligaciones de tolerar los particulares deben de soportar determinadas actividades de la Administración Pública, como lo es el permitir la práctica de visitas domiciliarias, inspección de libros, locales, documentos, bodegas de su propiedad. Otro ejemplo, lo constituye la intervención de la caja de la negociación que el contribuyente debe permitir cuando así lo ordene la autoridad fiscal para garantizar un crédito fiscal.

2.3 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.

En México el nombre de causación se refiere al momento en que se considera perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo, con el cual se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Para mayor precisión en relación con el nacimiento de la obligación tributaria, hay que partir de la consideración de que la ley fiscal establece una serie de supuestos normativos previstos en forma abstracta e hipotética, cuya realización en la esfera fáctica, determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Tal supuesto normativo es lo que la doctrina ha dado en llamar hecho imponible.

De esta manera, al darse realización al hecho imponible, esto es, a la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal, la obligación de pagar el

tributo ha nacido a cargo de los sujetos pasivos que realicen tal supuesto normativo.

Por consiguiente, *...el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable,...*⁴

Por su parte Sergio Francisco de la Garza explica el proceso genérico de la obligación tributaria de la siguiente manera: *La norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado "hecho imponible") y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal.*⁵

Al respecto, Rodríguez Lobato sostiene que *la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.*⁶

En el artículo 50 del Código Financiero del Distrito Federal se establece que *La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento...*

En este sentido, la obligación tributaria surge en el momento en que concurren los dos factores que la determinan, esto es, la norma legal y la realización del presupuesto; por lo tanto el hecho generador es el que hace nacer dicha obligación, sin necesidad de ninguna determinación de autoridad

⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit., pág. 132.

⁵ GARZA, Sergio F. de la. Op. cit., págs. 549 y 550.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 120.

administrativa, la cual tiene una eficacia declarativa, mas no constitutiva de la obligación de referencia.

Por último, cabe señalar que el momento en que nace la obligación tributaria no es el mismo para cada uno de los diversos tributos que establece la ley fiscal.

En consecuencia, tratándose de los impuestos la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la ley como su presupuesto, que siempre es un acto de un particular. En los derechos la obligación tributaria tiene nacimiento cuando la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución de mejoras, la obligación tributaria surge en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficie particularmente a un determinado sector.

2.4 LA DETERMINACIÓN.

En la doctrina algunos tratadistas señalan que existe diferencia entre los términos determinación y liquidación, debido a que el primero se refiere a la actividad relativa a verificar el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que se hayan generado las situaciones jurídicas previstas en la ley fiscal, mientras que el segundo se aplica para nombrar el acto o actos encaminados a cuantificar el monto de la deuda tributaria.

En el Código Financiero del Distrito Federal, se emplea el término determinación para hacer referencia a la actividad tendiente a comprobar la generación del hecho imponible, así como la cuantificación del monto de la obligación tributaria que debe pagar el sujeto pasivo.

En cuanto a la definición de determinación Giuliani Fonrouge señala que 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 del presupuesto de hecho,*

*la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.*⁷

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza expresa que la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.⁸

De lo anterior se concluye que a través de la determinación de la obligación tributaria, la autoridad fiscal verifica o constata la realización del hecho generador que da nacimiento a dicha obligación; mientras que con la liquidación se procede a cuantificar en cantidad líquida la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago correspondiente.

En consecuencia, la determinación constituye un procedimiento que tiene como propósito constatar o corroborar si se han producido los elementos configurativos del hecho generador de la obligación tributaria, mientras que en un orden lógico la liquidación se presenta como una fase posterior a la determinación que tiene como finalidad fijar el quantum o monto de la deuda tributaria.

De esta manera, el procedimiento para determinar la obligación tributaria comprende los siguientes pasos:

A).- La constatación de la existencia de la obligación tributaria, es decir, verificar que efectivamente se haya actualizado la hipótesis normativa, al haberse producido en la realidad los actos o hechos jurídicos previstos en la ley como generadores del nacimiento de la obligación.

B).- La valoración de la base gravable del tributo para

⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 529.

⁸ GARZA, Sergio F. de la. Op. cit., pág. 556.

posteriormente aplicar la tasa o cuota que fije la ley, y así conocer el monto a pagar por el particular.

Cabe señalar que el procedimiento conforme al cual se realice la determinación de la obligación tributaria, así como las bases para su liquidación deben estar previstos en la ley fiscal, esto es, en un acto legislativo en sentido formal y material, tal y como lo exige la fracción IV del artículo 31 Constitucional, para evitar que se genere un estado de incertidumbre jurídica, al impedirse que los contribuyentes se encuentren a merced de las arbitrariedades de la Administración Pública.

Por lo que se refiere a quien o quienes corresponde llevar a cabo la determinación, el artículo 51 del Código Financiero del Distrito Federal señala que por regla general los contribuyentes deben determinar los créditos fiscales a su cargo, y de manera excepcional por disposición expresa de la ley, corresponde dicha tarea a las autoridades fiscales.

Asimismo, en términos del artículo 50 del Código Financiero del Distrito Federal la determinación y liquidación de la obligación fiscal debe realizarse conforme a las leyes fiscales vigentes en el momento de su causación, esto es, cuando nace la obligación tributaria; sin embargo, podrán aplicarse las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

En nuestro sistema jurídico mexicano existen dos clases de determinación, la primera según el sujeto que la realiza, y la segunda conforme a la base con la cual se determina el monto a pagar.

A su vez cada una de estas clases se subdivide de la siguiente manera:

DETERMINACIÓN SEGÚN EL SUJETO QUE LA REALIZA.

a).- Determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, que por regla general establece la ley fiscal, sin la intervención de

la autoridad administrativa, a la que algunos tratadistas denominan autodeterminación.

En efecto, el artículo 51 del Código Financiero del Distrito Federal establece como regla general la determinación de los sujetos pasivos, por lo que sólo mediante disposición expresa en contrario la determinación se realiza por el sujeto activo de la relación tributaria.

En esta clase de determinación es el propio sujeto pasivo quien reconoce la existencia de un hecho generador que el mismo ha generado, a cuya base gravable le aplica la tarifa o cuota correspondiente para calcular el monto a pagar por el tributo de que se trate, a través de un acto formal denominado declaración.

b).- La que efectúa la autoridad sin la cooperación del sujeto pasivo, denominada determinación de oficio.

Los casos en que se presenta la determinación de oficio, son cuando al revisar la autoridad tributaria la declaración del sujeto pasivo, esto es, cuando el mismo realiza su propia determinación, se detectan irregularidades en los elementos que tomó en cuenta para pagar el tributo correspondiente; asimismo, cuando el contribuyente omite presentar su declaración y como consecuencia el pago de la contribución que se haya generado a su cargo. En ambos supuestos la autoridad fiscal por sí misma se allega de la información necesaria para determinar la obligación tributaria a cargo de los particulares.

c).- La determinación que realiza la administración con la colaboración del sujeto pasivo, se denomina por la doctrina como determinación mixta, la cual se considera como una combinación de las anteriores.

Por ello, los supuestos citados que dan lugar a la determinación de oficio, originan la determinación mixta, con la única diferencia

de que en esta última el contribuyente colabora con la autoridad tributaria, proporcionando la información y documentación solicitada para determinar el monto del tributo a pagar.

DETERMINACIÓN CONFORME A LA BASE.

a).- La determinación con base cierta. En este supuesto la autoridad fiscal cuenta con todos los hechos y datos necesarios para determinar el monto del tributo a pagar por el contribuyente, ya sea que éstos los proporcione el propio sujeto pasivo, o se consigan por terceros, así como por la fiscalización que realice la autoridad fiscal.

b).- La determinación con base presunta. De manera excepcional la ley fiscal establece que cuando la autoridad tributaria se encuentra impedida para formular la determinación sobre base cierta, al carecer de los antecedentes necesarios para conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente, puede determinarse el monto del tributo a pagar por presunciones o indicios.

Para ello el artículo 99 del Código Financiero del Distrito Federal dispone que la autoridad fiscal podrá estimar los ingresos de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, cuando medie oposición o se obstaculice el inicio o desarrollo de las visitas domiciliarias o se nieguen a recibir la orden respectiva; no se proporcionen libros, documentos, informes o datos que se les soliciten; se presenten libros, documentos, informes o datos alterados o falsificados, o existan vicios o irregularidades en su contabilidad; y cuando no lleven libros o registros a que están obligados, o no los conserven en domicilio ubicado en el Distrito Federal.

De esta manera, para determinar la base gravable y proceder a cuantificar el monto de los ingresos del contribuyente, la autoridad tributaria debe tomar en cuenta una serie de indicadores precisados en la ley o bien atender a presunciones legales, como son: los datos de la contabilidad del contribuyente, el contenido de las declaraciones del ejercicio correspondiente o

de anteriores, la información proporcionada por terceros que tengan relación o negocios con el sujeto pasivo, así como cualquier otra información que las autoridades fiscales obtengan al ejercer sus facultades de comprobación.

2.5 LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

En el apartado 1.5.3 inciso A) del capítulo primero del presente trabajo, se trató lo relativo al tema de los sujetos que intervienen en la relación tributaria, como uno de los elementos esenciales de los tributos, que debe comprenderse en la ley fiscal, como lo exige el mandato constitucional estatuido en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, conocido como el principio de legalidad tributaria que debe encontrarse perfectamente establecido en la ley, que es el único medio a través del cual el Estado puede imponer tributos a los particulares.

Al respecto, se señaló que en la relación jurídica tributaria intervienen dos clases de sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

2.5.1 EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo de la obligación tributaria lo es el Estado pues es él quien está investido del poder tributario para imponer tributos a los particulares.

Así, de acuerdo con lo que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal son sujetos activos la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en cuanto son posibles titulares del crédito fiscal; con la única diferencia de que los tres primeros tienen poder tributario para crear tributos, mientras que los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, conforme a lo dispuesto por el artículo 115, fracción IV de la Constitución.

De esta manera, los mencionados sujetos activos de la obligación tributaria que se comprenden dentro del sistema fiscal mexicano, a través de los órganos facultados por las leyes fiscales llevan a cabo la función de recaudar o percibir las contribuciones que se generen a cargo de los particulares; asimismo, cuentan con otras funciones complementarias como son de control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes.

2.5.2 EL SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o moral que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del tributo a favor del Estado.

La doctrina ha denominado al sujeto pasivo de la relación tributaria de diversas maneras, como son: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo por adeudo ajeno, sujeto pasivo principal, directo, deudor, verdadero deudor, causante, contribuyente, entre otras; sin embargo, esta variedad de denominaciones obedece a la intención de diferenciar al sujeto pasivo de las demás personas que pueden resultar responsables de la obligación tributaria, ya sea porque el sujeto pasivo no haya cumplido con sus deberes o porque la ley fiscal atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito fiscal.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación no define de manera expresa lo que se debe entender por sujeto pasivo, sino simplemente en su artículo 1º se concreta a describirlo en los siguientes términos:

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...

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

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

...

De igual manera el Código Financiero en su artículo 30 sólo se limita a señalar que:

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago de las contribuciones y aprovechamientos en este Código...

Giuliani Fonrouge conceptúa al sujeto pasivo como *la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.*⁹

Para el maestro Flores Zavala el sujeto pasivo del impuesto es *el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.*¹⁰ En esta definición se hace alusión tanto al sujeto pasivo por adeudo propio como aquéllos que lo son por sustitución, solidaridad y por responsabilidad objetiva.

Por nuestra parte, consideramos que el sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera que conforme a las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones al Estado.

⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit., pág. 434.

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., pág. 71.

Con relación al término de sujeto pasivo la doctrina señala que la responsabilidad que éste tiene de pagar el adeudo fiscal puede provenir de distintas situaciones, como son:

A).- Por que tal sujeto haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o concurriendo con otras personas.

B).- Cuando se sustituya al deudor principal de manera voluntaria o por mandato de la ley.

C).- Al existir incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trae como consecuencia la evasión total o parcial de la contribución por parte del que le dio nacimiento.

D).- Con la adquisición de bienes y negociaciones que se encuentran referidas objetivamente al pago de algún gravamen no cubierto por el deudor principal.

En razón de lo anterior, los sujetos pasivos de la relación fiscal se clasifican en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, encontrándose dentro de estos últimos al sujeto pasivo por sustitución, al sujeto pasivo por solidaridad y al sujeto pasivo por responsabilidad objetiva.

Al respecto, cabe señalar que el Código Financiero del Distrito Federal distingue entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien denomina como contribuyente, y al sujeto pasivo por adeudo ajeno, al cual se refiere de manera genérica con la expresión responsable solidario.

Ahora bien, el sujeto pasivo por adeudo propio denominado también deudor principal, causante o contribuyente, es la persona a quien la ley le atribuye la realización del hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria.

Flores Zavala designa al sujeto pasivo por adeudo propio, o contribuyente, con el nombre de sujeto pasivo con responsabilidad directa, sosteniendo que *La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc. (Productor de alcohol, heredero, dueño de un predio, importador, etc.). O bien al sucesor de esta persona. (...).*¹¹

El sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona que no intervino en la realización del hecho generador que dio origen a la obligación tributaria, y sin embargo por diversas causas tiene la responsabilidad de cubrir el pago de la contribución de que se trate. No hay sujetos pasivos por deuda ajena si la ley no los establece de manera expresa.

Con anterioridad se señaló que existen diversas categorías en relación con el sujeto pasivo por adeudo ajeno, una de ellas es el responsable por sustitución que es aquella persona que por disposición de la ley, se encuentra obligada al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido el pago respectivo al sujeto pasivo por adeudo propio o directo.

Dentro de la categoría de sujetos responsables por sustitución se encuentran comprendidos los retenedores, así como las personas a quienes las leyes fiscales impongan la obligación de recaudar los tributos a cargo de los contribuyentes, con el deber de enterarlos al fisco.

Cabe señalar que el origen de esta responsabilidad sustituta se debió a la necesidad del Estado de garantizar el pago de las contribuciones en forma más efectiva, agilizando su recaudación al valerse de terceros que le auxilien en sus labores.

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., pág. 113.

El sujeto pasivo con responsabilidad solidaria es aquella persona que tiene la obligación de pagar el crédito fiscal cuando el mismo no se haya cubierto por el contribuyente o deudor principal.

En la legislación mexicana se establece que existe responsabilidad solidaria en los siguientes casos:

A).- Cuando el representante legal o voluntario del sujeto pasivo, no cubre las contribuciones que se generan a cargo de este último.

B).- Cuando debido al cargo público o profesión que incumbe a determinadas personas o por sus nexos con el hecho generador de la obligación tributaria deben abstenerse de realizar ciertos actos o hacer pagos a cargo del sujeto pasivo principal.

De lo anterior se advierte que para el establecimiento de la responsabilidad solidaria se toma en cuenta la actividad que desempeña el responsable, como lo es el caso de los notarios y jueces que dan fe de la celebración de diversos actos que originan el nacimiento de la obligación tributaria.

C).- Otro caso lo es el de los albaceas y ejecutores testamentarios que quedan obligados solidariamente con los herederos o legatarios en relación con los actos jurídicos relacionados con la masa hereditaria y que generan obligaciones fiscales a su cargo.

Por último, los sujetos pasivos con responsabilidad objetiva son las personas que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado principal no cubrió cuando era propietario del bien que le dio nacimiento.

Tal responsabilidad deriva de la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, y universalidades de bienes, como es el caso de las empresas o negociaciones, que constituyeron el elemento objetivo del

hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo o que tiene el carácter de sujeto pasivo principal.

Al igual que en los demás casos de deuda ajena analizados con anterioridad, la denominada responsabilidad objetiva, sólo existe cuando la ley la establece de manera expresa.

En relación con lo anterior, cabe señalar que lo dispuesto en la fracción V del artículo 70 del Código Financiero del Distrito Federal, se refiere en esencia a un caso de responsabilidad objetiva, al considerarse como responsables de una deuda ajena a:

IV Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la propia negociación;

2.6 EL CRÉDITO FISCAL.

El crédito fiscal nace cuando la obligación tributaria es objeto del acto de determinación y liquidación, ya que a partir de ese momento la obligación es cuantificada en cantidad líquida y en consecuencia se conoce con certeza el importe del impuesto a pagar a cargo de los sujetos pasivos.

Por consiguiente, el crédito fiscal no nace a la vida jurídica, cuando la autoridad fiscal lleva a cabo la determinación y liquidación de la obligación tributaria, sino que se requiere que esa obligación estipulada en cantidad líquida se haga del conocimiento del contribuyente por los medios legales, es decir, a través de una notificación de carácter personal, en virtud de que las resoluciones determinantes de los créditos fiscales son definitivas, y por lo tanto son actos susceptibles de impugnación, tal como se señala en los artículos 694, fracción I, inciso a), del Código Financiero del Distrito Federal y 23, fracción III, de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

En consecuencia el crédito fiscal nace una vez que se da a conocer al contribuyente por los medios legales y no antes.

El Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 35 describe que son créditos fiscales *los que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena; y las contraprestaciones por los servicios que presta el Distrito Federal en sus funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, de acuerdo a la normatividad aplicable.*

De lo anterior se advierte que en el Código Financiero del Distrito Federal no se establece definición alguna del concepto de crédito fiscal, únicamente se concreta a enumerar una serie de conceptos que se consideran como créditos fiscales.

Una vez que surge a la vida jurídica el crédito fiscal, debe ser pagado o garantizado por el contribuyente, dentro de la fecha o el plazo marcado por la ley fiscal, por lo que transcurrido el término respectivo sin que se hubiese cubierto el importe del adeudo tributario o sin haberlo garantizado, el crédito fiscal se torna exigible y la autoridad fiscal tiene la facultad de hacer efectivo su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo dispone el artículo 624 del Código Financiero del Distrito Federal, al señalar que:

No satisfecho o garantizado un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución...

Cabe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 52 del Código Financiero del Distrito Federal, los contribuyentes podrán garantizar los créditos fiscales en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero;

II. Prenda o hipoteca;

III. Fianza otorgada por compañía autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; y

V. Embargo en la vía administrativa.

...

CAPÍTULO TERCERO:

LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DE LOS TRIBUTOS EN EL DISTRITO FEDERAL.

3.1 CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

Al suscitarse el nacimiento de la obligación tributaria principal y con posterioridad la determinación y liquidación del monto de ésta, el sujeto pasivo debe proceder a efectuar el pago correspondiente dentro del plazo o fecha que se señale en la ley fiscal.

Así, el cumplimiento de la obligación tributaria de referencia se traduce en el pago de la cantidad respectiva del tributo que se haya generado a cargo del contribuyente.

De esta manera, con el pago se extingue la obligación fiscal, debido a que el sujeto pasivo en cumplimiento a dicha obligación satisface la prestación tributaria que tiene a su favor el sujeto activo.

Al respecto, el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 61 señala como regla general que *Los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.*

Ahora bien, como en términos del artículo 35 del mencionado Código las contribuciones y aprovechamientos son créditos fiscales, el importe de éstos se debe cubrir dentro del plazo o fecha que al respecto establezca la ley fiscal.

Por consiguiente, la época de pago de la obligación tributaria constituye el plazo o momento que la ley establece para dar cumplimiento a la citada obligación.

En este sentido, cuando el sujeto pasivo no satisface la prestación tributaria a favor del sujeto activo dentro del plazo indicado por la ley fiscal, el cumplimiento de la obligación tributaria es extemporáneo.

En consecuencia, la falta de pago oportuno de los tributos concretamente los relativos a la Hacienda Pública del Distrito Federal, por la mora en que llegan a incurrir los contribuyentes, genera la aplicación de diversas sanciones, como se podrá ver con posterioridad.

Lo anterior en razón de que el incumplimiento a las obligaciones fiscales principales y formales que las normas tributarias imponen a los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, constituye una infracción un ilícito, que produce la aplicación de una sanción.

La palabra infracción deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto.

En términos generales el término infracción se conceptúa como *todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.*¹

De conformidad con lo anterior, únicamente se puede considerar como infracción aquella conducta descrita previamente en la ley como ilegal, respecto de la cual se prevea una sanción.

Cabe mencionar que las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto, denominadas contravenciones o faltas, cuya diferencia radica en la gravedad de la conducta, la sanción, el carácter de la autoridad que la impone, esto es, los delitos tributarios son sancionados por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, mientras que las contravenciones o infracciones fiscales son sancionadas por la autoridad tributaria.

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 184.

Tan es así que el Código Financiero del Distrito Federal en el Título Tercero del Libro Quinto denominado *DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES*, describe los hechos u omisiones que por su grado de gravedad califica como simples infracciones, que se sancionan con multas, que impone la autoridad administrativa a través del procedimiento administrativo que instruye en ejercicio de las facultades de comprobación que le confiere el Código de referencia.

Además, en el Título Cuarto del Libro Quinto denominado *DE LOS DELITOS*, se describen como tales a aquellos hechos u omisiones que por su gravedad se castigan con una sanción corporal, esto es, con privación de la libertad, que corresponde aplicar a la autoridad judicial mediante un procedimiento de carácter judicial.

Por lo que se refiere, a las infracciones en sentido estricto, es decir, a las contravenciones o faltas, que consisten en los hechos u omisiones que originan el incumplimiento de las leyes fiscales se ha sostenido que *La infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.*²

Como se podrá advertir, las infracciones tributarias se relacionan con las obligaciones sustantivas y formales que derivan de la relación tributaria que existe entre el Estado y los particulares con la creación de las contribuciones y aprovechamientos.

De esta manera, constituye una infracción tributaria el que los contribuyentes no cubran las contribuciones y aprovechamientos a que se encuentren sujetos, así como la falta de pago oportuno de tales tributos. Asimismo, se incurre en infracción tributaria cuando se incumplen las obligaciones tributarias formales de hacer, no hacer y tolerar que establecen las leyes fiscales.

² GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 895.

En términos del artículo 584 del Código Financiero del Distrito Federal, se considera como infracción la omisión en el cumplimiento de la obligación tributaria de pagar las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo la falta de pago oportuno de tales tributos, esto es, cuando incurren en mora los contribuyentes al cubrir el importe de éstos fuera de los plazos que señalan las leyes fiscales.

Por otro lado, el Código Financiero del Distrito Federal en el Título Tercero del Libro Quinto denominado *DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES*, omite dar la definición de infracción, ya que únicamente se limita a enumerar un listado de infracciones en que pueden incurrir los sujetos pasivos, las autoridades y los terceros, agrupándolas de la siguiente manera:

A) Infracciones relacionadas con los padrones de contribuyentes (artículo 586).

B) Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, avisos e informes en general (artículo 587).

C) Infracciones que tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las retenidas o recaudadas (artículo 591).

D) Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (artículo 596).

E) Infracciones cometidas por usuarios de servicios, fedatarios y terceros (artículo 597).

F) Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación (artículo 602).

Finalmente, cabe señalar que la infracción tributaria que se genera por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, produce un daño a la Hacienda Pública del Distrito Federal, al no poder disponer ésta de los recursos económicos para hacer frente al gasto público. Asimismo, de manera indirecta el incumplimiento a las obligaciones tributarias de hacer, no hacer y tolerar, afectan la determinación, liquidación y recaudación de los tributos.

3.2 CONCEPTO DE SANCIÓN.

Toda violación a las normas jurídicas tiene como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al infractor y estimule al cumplimiento pleno y oportuno de los deberes que imponen las normas que conforman el orden jurídico.

García Máynez define a la sanción como la *consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado*.³

Algunos autores ponen de relieve en la definición de sanción su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre. Al respecto, Claude Du Pasquier la define como *la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una 'reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación*.⁴

Por nuestra parte, el término de sanción se concibe como la consecuencia que establece la ley con relación a la persona que incurre en el incumplimiento de la obligación a que se encuentra sujeta.

Por consiguiente, las diversas consecuencias que se generan por la violación a las normas jurídicas, ocasiona la aplicación de distintas

³ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 56ª. Edición, Porrúa, México, 2004, pág. 295.

⁴ Citado por LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, 2ª. Edición, Porrúa, México, 1997, pág. 12.

sanciones con el fin de restablecer el orden jurídico transgredido. Así el maestro Eduardo García Máynez clasifica a las sanciones atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, dividiéndolas en:

A).- De coincidencia.

B).- De no coincidencia.

Dicho autor señala que las primeras coinciden con la obligación principal, como lo es el caso del cumplimiento forzoso, mientras que en las sanciones de no coincidencia no es posible lograr de manera coactiva el cumplimiento de la obligación, pero se puede exigir al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que dejó de realizar, por lo que tal sanción tiene como fin asegurar al sujeto víctima de la violación una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, por lo que se puede observar que ya no hay coincidencia entre la obligación principal y la sanción, sin embargo entre ellas media una relación de equivalencia.

Por otra parte, el autor antes mencionado sostiene que la sanción no se agota con el cumplimiento forzoso y la indemnización, sino que existe una tercera posibilidad cuando no se puede coactivamente exigir el cumplimiento forzoso, o no basta un equivalente económico para resarcir el daño causado. Esta tercera posibilidad es el castigo. *En tales casos no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena.*⁵

En opinión de García Máynez al lado de las citadas sanciones que considera como simples, existen las mixtas o complejas, que resultan de la combinación o suma de las primeras, que se pueden dar en razón de la gravedad de la infracción, de la siguiente manera:

A).- Cumplimiento más indemnización.

⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Op. cit., pág. 302.

B).- Cumplimiento más castigo.

C).- Indemnización más castigo.

D).- Cumplimiento más indemnización más castigo.

Por otro lado, Carnelutti señala que hay *dos especies elementales de sanción, determinadas por el propósito que persiguen*, las cuales son:

A) *Sanciones que tienen un fin satisfaciente o de restitución en sentido amplio*, esto es, volver las cosas en la medida de lo posible, al estado o condiciones en que deberían encontrarse si la norma hubiese sido observada; ejemplos de ella son el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente, y el lanzamiento de un inquilino. Sin embargo, cuando no sea posible tal restitución, se debe imponer al infractor una prestación equivalente, como por ejemplo la reparación del daño mediante la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio.

B) *Sanciones que tienen un propósito aflictivo o represivo*,⁶ constituyen una pena o castigo que se impone al infractor.

Ahora bien, en la práctica como en el lenguaje jurídico común, las sanciones se clasifican en civiles, penales y administrativas, según estén establecidas por normas pertenecientes a los Derechos Civil, Penal o Administrativo. Dentro de las sanciones civiles se encuentran la indemnización, la rescisión, la nulidad, la caducidad; entre las sanciones penales se contempla la privación de la libertad; y entre las sanciones administrativas se comprende la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de actividades y la destitución o suspensión de cargos públicos.

⁶ LOMELÍ CERESO, Margarita. Op. cit. págs. 16, 17 y 18.

3.3 LAS SANCIONES TRIBUTARIAS.

Como se señaló anteriormente, toda infracción a las normas jurídicas tiene como consecuencia una sanción. Así las infracciones a las leyes fiscales, esto es, el incumplimiento en que incurren los particulares en relación con las obligaciones fiscales de carácter sustantivo o formal, para con el fisco, genera la imposición de sanciones tributarias que establece la propia ley fiscal infringida.

Por consiguiente, si el concepto de sanción señalado con anterioridad se aplica a la materia tributaria, podemos sostener que la sanción tributaria es la consecuencia jurídica que produce un mal o molestia por el incumplimiento a una ley fiscal.

Conforme a la clasificación de las sanciones que formulan diversos juristas, las sanciones tributarias pueden clasificarse de la siguiente manera:

A).- Aquéllas que tienen como fin obligar al infractor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido a través del procedimiento administrativo de ejecución.

B).- A través de las cuales se impone al deudor el pago de una indemnización por los daños y perjuicios que se ocasionan al fisco, mediante el cobro de recargos.

C).- Las que imponen un castigo al infractor, con finalidad esencialmente represiva, intimidatoria y preventiva, como lo son: la privación de la libertad, la multa, el decomiso.

En el Título Tercero del Libro Quinto denominado *DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES* del Código Financiero del Distrito Federal, se regula como sanción para las infracciones tributarias estricto sensu, denominadas contravenciones o faltas, la multa.

Tratándose de la infracción relativa a la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, la autoridad tributaria se encuentra facultada por la ley para hacer uso del procedimiento administrativo de ejecución para obtener en vía de ejecución forzosa el pago de dichos tributos, asimismo, aplica la actualización correspondiente, y efectúa el cobro de recargos en concepto de indemnización por los daños causados a la Hacienda Pública del Distrito Federal, y por último sanciona al infractor con una multa.

En consecuencia, cabe precisar que las sanciones tributarias tienen como finalidad disciplinar al contribuyente para que cumpla oportunamente con sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos que están a cargo del Estado.

3.4 CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA.

Para Villegas Basavilbazo, *la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa.*⁷

De esta manera, cuando los particulares no cumplen voluntariamente con las obligaciones que les son impuestas por la ley, como por ejemplo la relativa a cubrir las contribuciones que se generen a su cargo, el Estado mediante la imposición de sanciones y sin intervención de la autoridad judicial puede hacer efectivo el cobro de los tributos, para poder cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.

Así se considera que la potestad sancionadora del Estado, consiste en la facultad para imponer sanciones al incumplimiento de las leyes administrativas o fiscales que no constituyen delitos, misma que resulta

⁷ Citado por LOMELÍ CERREZO, Margarita. Op. cit., pág. 28.

esencial para que la Administración Pública pueda allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Al respecto, Fraga sostiene la absoluta necesidad de que la Administración tenga la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de lo contrario el Estado se encontraría imposibilitado para realizar las atribuciones que le están encomendadas.

En el estudio doctrinal expuesto por Vallarta sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva, se sostiene la potestad ejecutoria de la Administración Pública para ejecutar sus propias resoluciones e imponer las sanciones correspondientes a las infracciones de las leyes administrativas.

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación a través de su jurisprudencia reconoce que las autoridades administrativas sí tienen facultades para imponer sanciones a los particulares que infrinjan las leyes administrativas o fiscales que expide el Congreso de la Unión, toda vez que éstas deben ser ejecutadas por el Ejecutivo como lo dispone el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, el fundamento de la facultad de la Administración para sancionar las infracciones a las leyes administrativas o fiscales sin la intervención de ningún otro Poder, concretamente en la Administración Pública del Distrito Federal, se encuentra en el artículo 67, fracción II, del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, ya que en el se otorga al Jefe de Gobierno de dicha entidad la facultad de ejecutar las leyes y decretos que expida la Asamblea Legislativa, la cual conlleva a emplear los medios coactivos necesarios para tal fin, entre ellos la aplicación de sanciones para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes.

Por consiguiente, si las autoridades administrativas se encuentran facultadas por el artículo 67, fracción II, del Estatuto de Gobierno

del Distrito Federal para ejecutar las leyes expedidas por la Asamblea Legislativa, y si en ellas se establecen sanciones que la propia Administración debe aplicar cuando se cometan violaciones que no constituyan delitos, conlleva a sustentar la constitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración Pública del Distrito Federal a las infracciones de las leyes administrativas o fiscales, siendo que es la propia Administración la encargada de vigilar la exacta observancia de tales leyes.

Así, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal para llevar a cabo la ejecución de las leyes que establecen contribuciones a los particulares, expedidas por la Asamblea Legislativa, debe realizar los actos necesarios para efectuar la recaudación de los tributos, a fin de que la Administración Pública pueda realizar eficazmente sus atribuciones.

De esta manera, cuando los particulares no cumplan con las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción, por lo que no tiene que recurrir a los tribunales civiles ni penales, ya que puede alcanzar sus fines a través de la actividad directa e inmediata de las propias autoridades administrativas.

En relación a lo anterior, cabe señalar que la potestad sancionadora de las autoridades administrativas de ninguna manera puede limitarse a lo dispuesto por el artículo 21 de la Constitución Federal, esto es, que a dichas autoridades sólo les compete imponer sanciones a las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, pues ello contravendría lo que ordena el artículo 67, fracción II, del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.

Lo antes expuesto se sustenta con la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación, que textualmente expresa:

MULTAS FISCALES. LAS AUTORIDADES ESTATALES SÍ TIENEN FACULTADES PARA IMPONER SANCIONES POR

INFRACCIONES A LEYES IMPOSITIVAS, SIN QUE ELLO SEA VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL. Si bien en los términos del artículo 21 constitucional, las autoridades administrativas sólo están facultadas expresamente para imponer multas y arrestos por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, también lo es que no solamente esas sanciones son las únicas que pueden establecer dichas autoridades, sino además, todas aquellas que se prevengan en diversas leyes administrativas o fiscales como lo es el Código Fiscal de la Federación, expedidas por el Congreso General, sin más límites que lo prescrito por el artículo 73 de la Carga Magna, que determina la competencia de dicho poder para legislar en materia federal, pues el multicitado artículo 21 del código político, no está restringiendo las facultades del Poder Legislativo para expedir leyes de naturaleza sancionatoria, sino que sólo está restringiendo la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por faltas a los reglamentos gubernativos y de policía, mismos ordenamientos que, como el titular del Poder Ejecutivo puede emitir, el constituyente quiso precisar esa atribución legislativa autónoma en cuanto a la materia sancionatoria, pero en forma alguna, restringir la competencia del Congreso de la Unión para expedir leyes de esa naturaleza, mismas que deben ser ejecutadas por las autoridades administrativas, según lo dispone el artículo 89, fracción I, de la Constitución.⁸

Por último, cabe señalar que el artículo 22, segundo párrafo de la Constitución Federal reconoce implícitamente la facultad de las autoridades administrativas para imponer multas a las leyes que aplica, al establecerse que *No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas...*

3.5 LA MORA EN EL PAGO DE LOS TRIBUTOS.

El pago constituye la principal forma de extinguir la obligación tributaria sustantiva, al dar cumplimiento los particulares a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, esto es, contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

⁸ Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1988, Página: 342.

Ahora bien, para que se efectúe el pago de las contribuciones y aprovechamientos debe atenderse al momento o plazo que señale la ley fiscal, como lo dispone el artículo 61 del Código Financiero del Distrito en los siguientes términos: *Los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.*

Por consiguiente, cuando los particulares no cubren dentro del plazo que señala la ley las contribuciones a su cargo, incurren en mora.

Salvat define la mora del deudor como *el retardo en el cumplimiento de su obligación.*⁹

En el lenguaje común la palabra mora se conceptúa como demora, tardanza o retraso.

Tal significado trasladado al pago de los tributos que establecen las leyes fiscales, conlleva a advertir el cumplimiento de la obligación tributaria fuera del tiempo indicado por la ley.

Por lo anterior, se advierte que existe mora cuando el contribuyente efectúa el pago de las contribuciones y aprovechamientos a su cargo, fuera del plazo señalado por la ley.

En la legislación fiscal mexicana el pago de los tributos fuera del plazo señalado por la ley, se considera como extemporáneo, y se prevé como consecuencias la actualización de los tributos, el cobro de recargos y la imposición de una multa en caso de que la autoridad fiscal descubra tal conducta infractora.

⁹ Citado por R. TARANTINO, Jacinto. *Las penalidades tributarias*, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 1983, pág. 150.

3.6 EL COBRO DE RECARGOS.

La falta de pago de las contribuciones y aprovechamientos en la fecha o plazo que señale la ley fiscal, da lugar al cobro de recargos en los términos que señala el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, como indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno.

De esta manera, cuando los contribuyentes no cubran las contribuciones y aprovechamientos que se generen a su cargo, o lo hagan fuera del plazo que establece la ley fiscal, deben pagar recargos desde la fecha en que debió hacerse el pago de tales tributos y hasta que el mismo se efectúe, esto es, durante el tiempo en que se incurra en mora.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, los recargos se aplican sobre el monto total de las contribuciones y aprovechamientos previamente actualizado.

Por consiguiente, los recargos tienen el carácter de accesorios de las contribuciones y aprovechamientos, tal y como lo señala el artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal, debido a que el cobro de éstos se encuentra sujeto a la existencia de un adeudo principal por concepto de contribuciones y aprovechamientos cuyo pago no se haya cubierto oportunamente.

De esta manera, el carácter de accesorio que se confiere a los recargos conlleva a que éstos guardan una dependencia hacia algo y respecto del cual ocupan un lugar secundario, por tanto el objeto del cual depende tal accesorio se denomina principal.

Al respecto, el Código Financiero del Distrito Federal no define el término accesorio de las contribuciones y aprovechamientos, ya que únicamente se limita a enunciar cuales son los conceptos que se consideran como tales.

Lo anterior se corrobora con el contenido del artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal, al señalar que son accesorios de las contribuciones y aprovechamientos los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

En relación a las sanciones que se prevén como accesorios de las contribuciones y aprovechamientos es preciso señalar que se trata de las multas impuestas a los particulares que incumplen las disposiciones fiscales, tal y como se desprende del Título Tercero del Código Financiero del Distrito Federal denominado *DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES*.

Para Rafael de Pina accesorio es *el objeto o derecho que se encuentra en relación de dependencia con otro llamado, por esa circunstancia, principal*.¹⁰

En el lenguaje jurídico el término accesorio tiene una acepción general de acuerdo a su etimología: *accessus*, *accessio*, lo dependiente, lo secundario, lo aproximado, lo que se une.

Por nuestra parte, consideramos que en materia tributaria el término accesorio de las contribuciones y aprovechamientos se refiere a una cantidad adicional que se genera en relación con tales tributos por el incumplimiento en su pago.

Por consiguiente, los accesorios al guardar una dependencia con el crédito principal, esto es, con las contribuciones y aprovechamientos, no pueden rebasar al mismo, es decir, el importe de los accesorios que se generen sobre dicho crédito no puede llegar a ser mayor que el del principal, ya que de lo contrario se haría más gravoso el adeudo del contribuyente.

Sin embargo, los casos en que los sujetos pasivos incurren en incumplimiento en el pago de las contribuciones y aprovechamientos, el monto

¹⁰ PINA, Rafael de y PINA VARA, Rafael de. *Diccionario de Derecho*, 26ª. Edición, Porrúa, México, 1998, pág. 21.

de los accesorios que se generan sobre aquéllos duplica o triplica el crédito fiscal principal, por lo que no es acorde que la naturaleza de lo accesorio rebase el valor del adeudo principal del que deriva el primero.

En efecto, pues cuando el contribuyente no cubre oportunamente el pago de los tributos a que se encuentra sujeto se generan diversas consecuencias jurídicas, como lo son: la aplicación de la actualización de los tributos conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, cuyo pago no se haya cubierto puntualmente al fisco; el cobro de recargos sobre el monto del crédito fiscal actualizado en términos del artículo 64 del citado ordenamiento jurídico; y en el caso de que la falta de pago oportuno de los tributos sea descubierta por las autoridades fiscales, la imposición de una multa de acuerdo con el artículo 584 del referido Código.

3.6.1 CONCEPTO.

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno los *recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero del tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.*¹¹

Por su parte Sergio Francisco de la Garza sostiene que los recargos representan una relación tributaria que tiene como *presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal, y su contenido es el pago de intereses.*¹²

Francisco Cárdenas Elizondo, considera que *el recargo es una consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación fiscal, que se traduce*

¹¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. cit., pág. 403.

¹² GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 461.

*en una sanción que normalmente tiende a reparar o restablecer el daño causado al fisco por la falta del pago oportuno del tributo.*¹³

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 21 conceptúa a los recargos como la indemnización que los particulares deben cubrir por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos que establecen las leyes fiscales.

Ahora bien, en el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, de manera indebida se establece que *La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo a que se refiere el artículo 61 de este Código, dará lugar a que el crédito sea exigible, y deberán pagarse recargos en concepto de indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno.*

Ello en razón de que en términos del artículo 35 del citado Código son créditos fiscales aquellos que tiene derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, entre otros.

En términos del artículo 33 del citado ordenamiento legal se establece que son accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

En consecuencia, la redacción del primer párrafo del artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, permite que se cobren recargos sobre los accesorios de las contribuciones y aprovechamientos, llegando al grado de que se generen recargos sobre recargos.

Lo anterior resulta totalmente incongruente, ya que en el párrafo cuarto del propio artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal,

¹³ CARDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª. Edición, Porrúa, México, 1997, pág. 308.

se dispone textualmente que *Los recargos se calcularán sobre el total de las contribuciones y aprovechamientos previamente actualizados en términos del artículo 63 de este Código, excluyendo los propios recargos y cualquier otro accesorio.*

Por consiguiente, se considera que a través de una reforma al párrafo primero del artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, se debe de suprimir el término de crédito fiscal y emplearse el de contribuciones y aprovechamientos como en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Desde nuestro punto de vista, se considera que los recargos constituyen prestaciones accesorias que se generan por la falta o mora en el pago de las contribuciones y aprovechamientos, y que por mandato de la ley se encuentran a cargo de los contribuyentes, con el fin de resarcir al fisco de los perjuicios causados al no poder disponer de las cantidades derivadas del pago oportuno de los citados tributos para sufragar el gasto público.

Por consiguiente, a través de la figura jurídica de los recargos se compensa al Estado del perjuicio económico que le ocasiona el pago extemporáneo de las contribuciones y aprovechamientos, como lo es el no poder disponer del importe de dichos tributos para sufragar el gasto público, así como enfrentarse a la consecuencia de que el dinero que perciba por el pago de tales conceptos ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha en que debió cubrirse su monto.

3.6.2 NATURALEZA JURÍDICA.

La doctrina mexicana se encuentra dividida en cuanto a la conceptualización de los recargos como intereses moratorios con fines indemnizatorios o sanciones.

Lomelí Cerezo sostiene que los recargos constituyen en el fondo un verdadero interés moratorio, ya que se determinan en un porcentaje o

fracción del tributo y en función del tiempo transcurrido entre la fecha en que la obligación tributaria es exigible y aquélla en que se paga.

En razón de lo cual considera que los recargos tienen un carácter indemnizatorio pues su finalidad es reparar el daño producido al fisco por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, cuyo monto se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del tiempo transcurrido entre la fecha en que debió hacerse el pago y aquélla en que el mismo se efectúa.

Para Arrijo Vizcaíno los recargos son una especie de intereses moratorios que los particulares deben cubrir a la Hacienda Pública por la falta de pago oportuno de los tributos, a fin de resarcir los perjuicios económicos que ello ocasione.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera a los recargos como sanciones accesorias que castigan la mora en el pago de las prestaciones fiscales, ya que la tasa de éstos por cada mes o fracción es más alta que los intereses que cobran los bancos.

Lerdo de Tejada y Briseño Sierra *niegan* que los recargos tienen *el carácter meramente indemnizatorio y consideran que son punitivos*, al sustentar que éstos se generan por la *falta de pago oportuno del crédito fiscal, la cual constituye una infracción* conforme al Código Fiscal de la Federación, además de *la alta tasa y de que el tipo llega al 250% de la prestación omitida*.¹⁴

A su vez Gregorio Sánchez León afirma que *los recargos por su tasa mayor, constituyen por sí mismos igualmente una sanción, la que va aumentando a medida que transcurre el tiempo, incremento permanente no permitido para las penas, acorde a la Teoría General del Derecho Penal*.¹⁵

¹⁴ GARZA, Sergio Francisco de la. Op. cit., pág. 958.

¹⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Op. cit., pág. 376.

Finalmente, Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, sostienen que la naturaleza de los recargos se asemejan más a una sanción que a una indemnización, ya que la pérdida o daño patrimonial que sufre el Estado queda resarcido con la aplicación de la actualización sobre las contribuciones, que *es una reexpresión monetaria del crédito a valores de fecha de pago, mediante la aplicación del factor que resulta de comparar el índice nacional de precios del momento de pago con el del momento en que debió pagarse.*¹⁶

En nuestra opinión consideramos que los recargos tienen la naturaleza de sanción, ya que la falta o mora en el pago de los tributos se concibe por el Código Financiero del Distrito Federal como una infracción a las disposiciones fiscales, por lo que el cobro de recargos sobre el adeudo fiscal cuyo pago no se efectúe dentro del plazo establecido por la ley fiscal, tiene un fin exclusiva o predominantemente reparatorio del daño producido al fisco.

De esta manera, con el cobro de recargos se evita que la Hacienda Pública del Distrito Federal sufra menoscabo por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, ya que al no cubrirse a tiempo tales tributos se impide al fisco la libre disposición del dinero que le adeudan los contribuyentes morosos, además de que debe hacer frente a las consecuencias que se originan por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que ocurre por el transcurso del tiempo.

En efecto, pues con el cobro de recargos sobre los tributos no cubiertos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, se consigue que éstos a pesar de los cambios de precios en el país por el transcurso del tiempo en que permanezcan sin pagarse, queden intactos preservando su poder adquisitivo, sin importar que la moneda se afecte por el fenómeno inflacionario, así cuando el fisco reciba el importe del tributo omitido tendrá el mismo poder de compra que tenía en el momento en que se debió efectuar su pago, por lo tanto queda

¹⁶ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 211.

resarcido el perjuicio que pudiera haber sufrido el Estado por la ausencia del pago oportuno de los tributos.

Además, la tasa de recargos del 30% que establece el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal se agrava más debido a que se aplica sobre el monto de las contribuciones y aprovechamientos actualizados, rebasando en mucho el interés legal del 9% a que hace alusión el artículo 2395 del Código Civil para el Distrito Federal, así como el interés comercial del 6% que se fija en el artículo 362 del Código de Comercio.

Ahora bien, atendiendo los razonamientos del maestro García Máynez relativos a la clasificación de las sanciones, se advierte que los recargos al constituir una indemnización, es decir, un resarcimiento por los perjuicios que los contribuyentes le ocasionan a la Hacienda Pública del Distrito Federal al incumplir con su obligación de pagar oportunamente las contribuciones y aprovechamientos, son una sanción, al constituir una consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.

Por consiguiente, atendiendo a la definición de sanción que se expuso con anterioridad, se sustenta la afirmación de que los recargos que se cobran por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, tienen la naturaleza jurídica de sanción, debido a que son la consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación tributaria principal.

3.6.3 CARACTERÍSTICAS.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, los recargos tienen las siguientes características:

A).- Se generan como consecuencia de la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

B).- Son una obligación *ex-lege*, porque su nacimiento depende de la realización de la hipótesis legal prevista en el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, esto es, por no haberse hecho el pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, es decir, al día siguiente al en que venció el plazo para el pago respectivo.

C).- Tienen el carácter de accesorios, toda vez que en términos del artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal participan de la misma naturaleza de las contribuciones y aprovechamientos.

Por consiguiente, el cobro de recargos se encuentra sujeto a la existencia de un crédito principal que no se haya pagado oportunamente.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha sustentado el siguiente criterio jurisprudencial que expresa:

RECARGOS. PARA SU EXISTENCIA, ES ESENCIAL QUE EXISTA UN CRÉDITO PRINCIPAL QUE NO SE PAGUE OPORTUNAMENTE. En términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos son créditos accesorios de uno principal que les da base y sustento, y surgen al terreno legal en cuanto un contribuyente no cumple puntualmente con la prestación a que está obligado; constituyen a la vez una indemnización al Fisco, al privársele de los ingresos que oportunamente debe percibir. En esta tesitura, debe estimarse que el pago de recargos se encuentra condicionado a dos hechos; el primero, el entero del impuesto posteriormente a la fecha que la ley establece con cargo al contribuyente y, segundo, que el pago extemporáneo cause al Fisco un perjuicio económico, perjuicio que debe resarcirse mediante el pago de los recargos respectivos; así, si lo legal es partir de la base que para que existan los accesorios legales llamados recargos, es esencial que exista un crédito primario que no se pague oportunamente, en buena lógica jurídica al no existir el crédito principal, menos aún puede existir su accesorio, ya que no hay base ni elemento que lo sustente.¹⁷

D).- Su importe se debe calcular sobre el monto total de las contribuciones y aprovechamientos previamente actualizados.

¹⁷ Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III Segunda Parte-2, Página: 638.

Lo anterior resulta excesivo, dado que se agrava más la deuda fiscal del contribuyente cuando no cubre de manera puntual el pago de los tributos a que se encuentra sujeto.

Máxime que con el cobro de recargos se reparan los daños que se ocasionan a la Hacienda Pública del Distrito Federal, al no recibir en tiempo el importe de los tributos que establece el Código Financiero del Distrito Federal.

E).- La tasa a aplicarse para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en un 30% a la que establezca la Asamblea Legislativa del Distrito Federal en la Ley de Ingresos, para el caso de pago diferido o en parcialidades.

En la Ley de Ingresos del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal 2007, concretamente en el artículo 5° se establece una tasa del 2% mensual de recargos para el pago a plazos de los créditos fiscales, ya sea diferido o en parcialidades.

En consecuencia, la aplicación de la tasa del 30% sobre el porcentaje del 2% da un monto del 2.6% mensual aplicable a los recargos por mora y un monto anual del 31.2%.

En este orden de ideas, el porcentaje aplicable para el cálculo de los recargos es mucho mayor al interés legal del 9% anual que se establece en el artículo 2395 del Código Civil para el Distrito Federal, así como al interés comercial del 6% anual que se fija en el artículo 362 del Código de Comercio.

F).- Empiezan a calcularse a partir de que el crédito fiscal es exigible, es decir, para que la autoridad fiscal proceda al cobro de recargos es necesario que haya fenecido el término o plazo que las leyes fiscales conceden al contribuyente para realizar el pago de los tributos.

G).- Se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, esto es, por todo el tiempo que dure la mora del deudor.

H).- No se aplican sobre los accesorios de las contribuciones y aprovechamientos, como lo son los propios recargos, la indemnización por cheque no pagado, los gastos de ejecución, y las multas por infracciones a disposiciones fiscales.

I).- Se causan hasta por cinco años por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente al en que venció el plazo para el pago de las contribuciones y aprovechamientos y hasta que el mismo se efectúe. Sólo cuando los contribuyentes paguen de manera espontánea tales tributos, el importe de los recargos no excederá de los que se causen en los últimos doce meses.

En este orden de ideas, los recargos se generan durante todo el tiempo en que la obligación tributaria sustantiva sea exigible, o sea, mientras no se extingan las facultades de la autoridad fiscal para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, en consecuencia los recargos se causarán por un tiempo limite de cinco años, que con fundamento en el artículo 121 del Código Financiero del Distrito Federal, es el plazo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades para determinar contribuciones omitidas.

J).- Con excepción de lo dispuesto en los artículos 66, fracción I, y 127 del Código Financiero del Distrito Federal, las autoridades fiscales no pueden condonar total o parcialmente los recargos que se generen a cargo de los contribuyentes por el pago extemporáneo de las contribuciones y aprovechamientos.

De lo anterior, se advierte que sólo mediante disposiciones de carácter general y no particular las autoridades fiscales pueden condonar total o parcialmente el pago de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios,

por lo que no es procedente la condonación que soliciten de manera particular los contribuyentes morosos, cuestión distinta cuando por causas de emergencia o por programas generales de regularización fiscal para los contribuyentes, se procede a la condonación total o parcial de tales tributos, así como de sus accesorios.

CAPÍTULO CUARTO:

LA ACTUALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

4.1 CONCEPTO DE ACTUALIZACIÓN.

En el capítulo anterior se señaló que la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos en términos del artículo 584 del Código Financiero del Distrito Federal se considera como una infracción a las disposiciones fiscales, al incumplirse con la obligación tributaria principal, esto es, cubrir el pago de tales tributos dentro de la fecha o plazo señalado en la ley fiscal.

Asimismo, se indicó que tal conducta ilícita en la que incurren los particulares, genera diversas consecuencias jurídicas, como lo son: la aplicación de la actualización de los tributos conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, cuyo pago no se haya cubierto puntualmente al fisco; el cobro de recargos sobre el monto del crédito fiscal actualizado en términos del artículo 64 del citado ordenamiento jurídico; y en el caso de que la falta de pago oportuno de los tributos sea descubierta por las autoridades fiscales, la imposición de una multa de acuerdo con el artículo 584 del referido Código.

Con relación a la figura jurídica de la actualización cuya aplicación se regula en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, se dispone que *Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar...*

De la parte transcrita del precepto legal de referencia se advierte que no se define el término actualización, pues únicamente se señala cuando procede su aplicación y el mecanismo que se debe emplear para ello.

Para los juristas Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, la actualización sobre las contribuciones, es *una reexpresión monetaria del crédito a valores de fecha de pago, mediante la aplicación del factor que resulta de comparar el índice nacional de precios del momento de pago con el del momento en que debió pagarse.*¹

*La actualización de contribuciones obedece a la pérdida de valor de la moneda causada por la inflación y otros efectos económicos que inciden negativamente en la recaudación, ya que un pago extemporáneo significaría una pérdida en términos reales si no se pudiera actualizar.*²

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau, define la actualización como *...el acto de poner al día el valor de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos cuando se satisfacen con posterioridad a la fecha de su exigibilidad. La actualización tiene como propósito restablecer el valor de las unidades monetarias, en términos de poder adquisitivo, al que tenían en la época en que fueron exigibles.*³

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación en diversos criterios jurisprudenciales sustenta que la actualización, es un procedimiento que se emplea para equiparar el importe de las contribuciones y aprovechamientos cuyo pago se omitió o se cubrió en exceso, con el que se recibe al momento de hacer efectivo el pago o devolución correspondientes.

Lo anterior se corrobora con la tesis que sustenta el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo texto

¹ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 211.

² URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los Impuestos en México*, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002, Pág. 380.

³ Citado por PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 206.

expresa lo siguiente:

*DECLARACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA DECLARACION NORMAL, ES LA QUE DEBE TOMARSE EN CUENTA PARA FIJAR EL FACTOR DE ACTUALIZACION. La interpretación armónica de los artículos 17-A, 21, 22 y 32 del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que la declaración que debe servir de base para actualizar las cantidades pagadas en exceso al Fisco es con base en la declaración normal, pues en ese momento se generó en favor de la Hacienda Pública un pago en exceso y, correlativamente, el particular dejó de tener a su disposición esa cantidad, con independencia de que la declaración complementaria hubiera sido el medio a través del cual el contribuyente dio a conocer el error en el pago, pues **la actualización es un mero procedimiento usado para equiparar la cantidad omitida o pagada en exceso, con la que se recibe al momento de hacer efectivo el pago o devolución correspondientes.**^{4*}*

De lo expuesto se concluye que la actualización de las contribuciones y aprovechamientos es una consecuencia jurídica por la falta de pago oportuno de los tributos, que tiene como finalidad resarcir al fisco el perjuicio que se le ocasiona cuando el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se dejan de pagar dentro del plazo señalado en la ley fiscal, pierde su poder adquisitivo con motivo del fenómeno inflacionario, por lo que con la actualización sigue teniendo el mismo valor real en el momento en que el pago se efectúe.

4.2 ANTECEDENTES.

Con anterioridad al año 2000 no se encuentra en la legislación fiscal del Distrito Federal, regulación alguna de la figura jurídica de la actualización de los tributos, tan es así que la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en su artículo 6°, último párrafo, vigente hasta el año de 1994, disponía que *Para el caso de pagos diferidos, en parcialidades o fuera de los plazos legales, así como de devoluciones, no se*

⁴ Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Junio de 1996, Tesis: I.4o.A.116 A, Página: 813.

* Lo resaltado es nuestro.

aplicarán las disposiciones relativas a la actualización de contribuciones por el transcurso del tiempo a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, en el Código Financiero del Distrito Federal, que comenzó a regir a partir del año de 1995, esto es, con posterioridad a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no se previó regulación alguna sobre la actualización de los tributos.

Es hasta el año 2000, cuando en el Código Financiero del Distrito Federal se instituye la regulación de la actualización de los créditos fiscales, así como de los importes de las devoluciones a cargo del Distrito Federal, al adicionarse el artículo 50 B a dicho ordenamiento jurídico, mediante Decreto publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31 de diciembre de 1999, conforme a los siguientes términos:

Los créditos fiscales, así como los montos de las devoluciones a cargo del Distrito Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar...

En la exposición de motivos del Decreto publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31 de diciembre de 1999, se justifica la regulación de la figura jurídica de la actualización de la siguiente manera:

Se propone incorporar en un artículo 50 B que se adiciona, la figura de la actualización de los créditos fiscales, tomando en consideración que su importe histórico no refleja la incidencia de los cambios de precios que se hubiesen efectuado, lo cual daña sensiblemente a la Hacienda Pública del Distrito Federal, pues el ingreso se ve disminuido dado al impacto de los índices inflacionarios.

Para tal efecto, el porcentaje a aplicar para la actualización se determinaría mensualmente por el Banco de México a través del cálculo del Índice Nacional de Precios al Consumidor, conforme al procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

En reciprocidad y por ende en beneficio del contribuyente, de igual forma se incorpora la actualización de las devoluciones a cargo del Distrito Federal, con el mismo porcentaje.

Posteriormente, por Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 26 de diciembre del 2003, el artículo 50 B que regula la actualización de los créditos fiscales, así como los montos de las devoluciones a cargo del Distrito Federal, pasa a ser el artículo 63.

De esta manera, la figura de la actualización queda regula en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal vigente en el 2004, en los siguientes términos:

Los créditos fiscales, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar...

Por último, mediante Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 24 de diciembre del 2004, se reforma el párrafo primero del artículo 63 de la siguiente manera:

Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del

tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar...

Tal reforma al párrafo primero del mencionado precepto legal precisa de una manera más clara cuándo procede la actualización de los créditos fiscales, así como el período que debe abarcar la aplicación de dicha figura jurídica.

Una vez concluido el tema de los antecedentes de la actualización en la legislación fiscal del Distrito Federal, resulta conveniente precisar que desde un principio y hasta la fecha, el legislador ha dispuesto de manera excesiva que la aplicación de dicha figura jurídica opera sobre el monto de los créditos fiscales, que en términos del artículo 35 del citado Código son aquellos que tiene derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, entre otros.

Ahora bien, en términos del artículo 33 del citado ordenamiento legal se establece que son accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos los recargos, las multas, que indebidamente son denominadas sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

En consecuencia, la redacción del primer párrafo del entonces artículo 50 B, actualmente 63 del Código Financiero del Distrito Federal, permite que las autoridades fiscales actualicen no sólo el importe de las contribuciones y aprovechamientos no cubiertos dentro del plazo señalado, sino también el monto de los accesorios de los mencionados tributos.

Tan es así que en la práctica las autoridades fiscales de manera arbitraria en algunos casos actualizaban las multas impuestas a los contribuyentes que no cubrían el importe de las contribuciones y aprovechamientos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, sin que

previamente se diera la mora en el pago de dichas multas, el cual constituye el presupuesto indispensable para actualizar su monto.

No obstante que en términos del artículo 572, párrafo segundo del Código Financiero del Distrito Federal se prevé la actualización de las multas por infracciones a las disposiciones establecidas en el citado Código, cuando estas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, actualizando su monto conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del ordenamiento legal de referencia.

Tal situación, como se podrá observar, hace más gravosa la deuda tributaria de los contribuyentes por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, al actualizarse el importe de dichos tributos, al cobrarse recargos sobre el monto actualizado de éstos, y por último al aplicarse la actualización a la cantidad a que asciendan las multas que imponen las autoridades fiscales cuando descubran tal conducta infractora de los particulares, la cual de por sí es elevada.

Por consiguiente, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal contempla la actualización de las contribuciones y aprovechamientos no cubiertos a tiempo, así como de los demás conceptos que integran el crédito fiscal, por lo que las autoridades fiscales pueden actualizar cualquiera de los accesorios de éste, como sucedió en algunos casos prácticos con las multas impuestas a los contribuyentes por la falta de pago oportuno de las contribuciones a que se encontraban sujetos.

4.3 NATURALEZA JURÍDICA.

En el párrafo cuarto del artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal se establece que *Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.*

En ese mismo sentido, el Poder Judicial de la Federación en diversos criterios jurisprudenciales sostiene que las cantidades actualizadas

conservan la naturaleza jurídica de las contribuciones no cubiertas en tiempo, ya que sólo se les da el valor real que les corresponde como consecuencia de los cambios de precios en el momento en que se realice su pago.

Lo anterior se corrobora con la siguiente tesis que textualmente expresa:

*CONTRIBUCIÓN. SU MONTO ACTUALIZADO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONSERVA LA NATURALEZA JURÍDICA DE AQUÉLLA Y, POR TANTO, ES UN MEDIO DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO. La actualización del monto de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, prevista por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, lo que explica que el último párrafo del artículo citado disponga que **la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización.** Ésta no requiere para tener la naturaleza aludida, de integrarse con todos los elementos de un tributo, como serían entre otros, una base y una tasa, en la medida que no constituye una contribución diversa e independiente de la que se actualiza, sino que es la propia contribución no cubierta en tiempo y a la que se ha dado el valor real que le corresponde. Por tanto, si la cantidad actualizada conserva la naturaleza jurídica de la contribución, constituye una de las formas de contribuir al gasto público conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución.^{5*}*

De lo antes expuesto se advierte que a la actualización no se le confiere una naturaleza jurídica propia, al señalarse que el importe actualizado conserva la naturaleza jurídica que tienen los conceptos que se actualicen, esto es, el de contribuciones o de aprovechamientos.

En este orden de ideas, la naturaleza jurídica de las contribuciones y aprovechamientos cuyo monto se actualice, se extiende a las

⁵ Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, Mayo de 1999, Tesis: P. XLIII/99, Página: 12.

* Lo resaltado es nuestro.

cantidades que resulten de la actualización que establece el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal.

En ese mismo sentido, se pronuncia Enrique Calvo Nicolau al sustentar que *El incremento de la contribución con motivo de la actualización continúa siendo contribución, ya que la que se paga actualizada de manera extemporánea en (b') es la misma de valor relativo que se adeudaba en (a'). (...) Por lo tanto jurídicamente se recibirá el tratamiento de recargo de contribución la actualización, si el crédito fiscal que se actualiza fuere un recargo o una contribución y por ello participarán de la misma consecuencia jurídica que en las leyes que establezca para los conceptos que se actualizan.*⁶

A pesar del criterio aislado de la Suprema de Justicia de la Nación, así como de la postura del doctrinario que se cito con anterioridad, consideramos que el importe que deriva de la actualización de las contribuciones no tiene la misma naturaleza que éstas últimas, toda vez que la actualización de los tributos se lleva a cabo mediante la aplicación de un factor que se determina con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual constituye el instrumento que calcula la inflación y el desarrollo económico del país.

Resultando así que para obtener el importe actualizado se parte de un elemento externo y ajeno a las circunstancias que dan nacimiento a las contribuciones y aprovechamientos, como lo es el fenómeno inflacionario, que se vincula con cuestiones meramente financieras.

Por tal motivo, las cantidades que derivan de la actualización de los tributos no conforman un solo concepto con las contribuciones y aprovechamientos que se actualicen, ya que los elementos a que atienden cada uno de ellos se establecen en las leyes fiscales, tal y como lo exige la garantía de legalidad tributaria que se contiene en la fracción IV del artículo 31

⁶ Citado por PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., pág. 207.

Constitucional, a la cual se encuentra sujeto el poder tributario del Estado para exigir a los particulares que contribuyan al gasto público.

Expuesto lo anterior, y a efecto de determinar la naturaleza jurídica de la actualización no se debe perder de vista que para su aplicación se requiere previamente la generación de un adeudo por concepto de contribuciones o aprovechamientos, no cubierto dentro del plazo señalado por la ley fiscal.

Por consiguiente, el monto actualizado que derive del adeudo por concepto de contribuciones o aprovechamientos tiene el carácter de secundario al depender de la existencia de un principal que le da base y sustento, con lo cual se considera que la actualización tiene el carácter de accesorio de tales conceptos, cuyo pago no se haya cubierto oportunamente.

De esta manera, el carácter de accesorio de la actualización se sustenta en la dependencia que guarda con el crédito principal, esto es, con las contribuciones y aprovechamientos, y respecto del cual ocupa un lugar secundario, por lo que en buena lógica jurídica al no existir el adeudo principal, menos aún puede existir su accesorio, ya que no hay base ni elemento que lo sustente.

En razón de lo anterior, las cantidades que deriven de la aplicación de la actualización no pueden tener la naturaleza jurídica de los conceptos sobre los que se generan, como es el de contribuciones o aprovechamientos.

En este sentido, se considera que la disposición del legislador relativa a que las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica de los conceptos que son objeto de actualización, únicamente tiende a justificar que sobre el monto actualizado de los tributos omitidos se cobren los recargos moratorios que establece el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, con el fin de que la Hacienda Pública del Distrito Federal tenga una mayor recaudación de ingresos.

Por otro lado, la aplicación de la actualización se genera como una consecuencia al incumplimiento en el pago de las contribuciones o aprovechamientos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, cuya finalidad consiste en resarcir a la Hacienda Pública del Distrito Federal los perjuicios que le ocasiona el hecho de no recibir en la época debida los tributos de referencia para hacer frente a la pérdida del poder adquisitivo que experimenta el dinero por el transcurso del tiempo en que el tributo permanezca sin pagarse.

En este orden de ideas, resulta evidente que al contribuyente se le castiga con el pago adicional de una cantidad que se cuantifica tomando como base el importe de las contribuciones o aprovechamientos no cubiertos dentro de la fecha señalada en la ley fiscal, por lo que sí atendemos a la definición de sanción que se expuso en el capítulo anterior, se llega a la conclusión de que la figura jurídica de la actualización de los tributos tiene la naturaleza jurídica de sanción, que se genera como consecuencia del incumplimiento en el pago oportuno de la obligación tributaria principal y accesoria.

En efecto, pues de acuerdo con la clasificación doctrinal de las sanciones propuestas por García Máynez, la actualización se agrupa dentro de aquellas que tienen como finalidad resarcir los daños que ocasionan los contribuyentes a la Hacienda Pública del Distrito Federal al incumplir con su obligación de pagar oportunamente las contribuciones y aprovechamientos.

4.4 PROCEDENCIA.

En términos del primer párrafo del artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal se señala que *Cuando no se cubran los créditos fiscales en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, lo anterior debido al transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban de actualizar...*

Sobre el particular, en el apartado 4.2 de éste capítulo se precisó que el legislador al incorporar la figura jurídica de la actualización al Código Financiero del Distrito Federal, se excedió en su aplicación, al disponerse que ésta opera sobre el monto de los créditos fiscales, los cuales conforme a lo dispuesto por el artículo 35 del citado Código son aquellos que tiene derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, entre otros.

Además de que en términos del artículo 33 del citado ordenamiento legal se establece que son accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos los recargos, las sanciones, como son las denominadas multas, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados.

En este orden de ideas, el primer párrafo del artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal establece la actualización del importe de las contribuciones y aprovechamientos no cubiertos dentro del plazo señalado, así como del monto de sus accesorios, tan es así que las autoridades fiscales con sustento en el precepto legal de referencia en algunos casos actualizaban las multas impuestas a los contribuyentes que no cubrían el importe de los tributos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, sin que previamente se diera la mora en el pago de dichas multas, el cual constituye el presupuesto indispensable para actualizar su monto.

Al respecto, en el artículo 572 del Código Financiero del Distrito Federal se establece la actualización de las multas por infracciones a las disposiciones establecidas en el citado Código, cuando estas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, actualizando su monto conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del ordenamiento legal de referencia.

Lo anterior como se podrá observar, hace más gravosa la deuda tributaria de los contribuyentes por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, al actualizarse el importe de dichos tributos, al cobrarse recargos sobre el monto actualizado de éstos, y por último

al aplicarse la actualización a la cantidad a que asciendan las multas que imponen las autoridades fiscales cuando descubran tal conducta infractora de los particulares, la cual de por sí es elevada.

Para mayor sustento de lo anterior, cabe precisar que la creación de la figura jurídica de la actualización se dio en el sistema fiscal federal, al adicionarse al Código Fiscal de la Federación el artículo 17-A, así como la parte conducente del artículo 21, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1989.

Ahora bien, el texto original del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación disponía que *El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. ...*, actualmente el citado precepto legal conserva la misma redacción.

Del texto del precepto legal de referencia claramente se advierte que la figura jurídica de la actualización se aplica sobre el monto de las contribuciones y aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal.

En consecuencia, la figura jurídica de la actualización que se establece en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal sanciona al contribuyente no una sino hasta tres o cuatro veces, por la falta de pago oportuno de los tributos, al condenársele al pago de la actualización no sólo de las contribuciones y aprovechamientos, sino también de los accesorios de dichos tributos.

Lo anterior claramente refleja que a través de la actualización el fisco sólo persigue obtener una mayor recaudación de ingresos de los contribuyentes.

De lo antes expuesto, se advierte que procede la actualización del monto de las contribuciones y aprovechamientos cuando no se cubran en la fecha o plazo fijado por las disposiciones fiscales, a partir del mes en que debió realizarse su pago y hasta que el mismo se efectúe.

En razón de lo cual la actualización de las contribuciones y aprovechamientos tiene su origen en el incumplimiento del pago de tales tributos dentro del plazo o fecha establecido en la ley fiscal.

Ahora bien, con la aplicación de la actualización se incrementa el monto de las contribuciones y aprovechamientos satisfechos con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, al ponerse al día el valor de dichos tributos en el momento del pago de éstos, con motivo de los cambios de precios en el país, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo el importe de las contribuciones y aprovechamientos que causen los particulares.

Para ello el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal prevé el procedimiento conforme al cual deben ser actualizadas las contribuciones y los aprovechamientos, y de su texto se advierte que se establece con precisión que al respecto se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar, el cual se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período; que cuando no se haya publicado el índice del mes anterior al más reciente del período, se aplicará el último índice mensual publicado; y que no operará la actualización por fracciones de mes.

De lo antes expuesto, se advierte que la actualización de las contribuciones y aprovechamientos abarca desde el momento en que debió realizarse el pago de éstos hasta la fecha en que se cubra el importe correspondiente, esto es, por todo el tiempo en que incurra en mora el contribuyente.

En consecuencia, la actualización se genera durante todo el tiempo en que la obligación tributaria sustantiva sea exigible, o sea, mientras no se extingan las facultades de la autoridad fiscal para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, esto es, por un tiempo límite de cinco años, que conforme a lo dispuesto por el artículo 121 del Código Financiero del Distrito Federal es el plazo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades para determinar contribuciones omitidas.

Por otra parte, la inflación y las condiciones económicas del país sirven de parámetro para la determinación del factor de actualización, cuya aplicación resulta de comparar el Índice Nacional de Precios al Consumidor del momento de pago con el del momento en que debió pagarse, por lo que a través de la actualización se reintegra a la Hacienda Pública del Distrito Federal el daño patrimonial que le ocasiona la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos.

En efecto, ya que el poder adquisitivo que tenía el importe de las contribuciones y aprovechamientos no cubiertas dentro del plazo señalado en la ley fiscal, se recupera al aplicarse el factor de actualización por el tiempo en que se incurra en mora, al conferirse al monto de dichos tributos el valor actual que posee el dinero al momento en que se efectúe el pago respectivo.

4.5 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACIÓN.

A. GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

En términos del artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal el Índice Nacional de Precios al Consumidor que determina el Banco de México, constituye el instrumento principal para calcular el factor de actualización que se aplica al importe de las contribuciones y aprovechamientos cuyo pago no se efectúa dentro del plazo señalado por la ley fiscal.

Con la aplicación de dicho factor de actualización se

incrementa el monto de los tributos que no se cubren puntualmente y, por tanto se incide de manera determinante en la carga fiscal que los contribuyentes deben soportar.

Lo anterior es así, ya que como el factor de actualización se determina con la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual constituye el instrumento que calcula la inflación y el desarrollo económico del país, conlleva a advertir que a través de un elemento externo y ajeno a la causa que da nacimiento a las contribuciones y aprovechamientos, como lo es el fenómeno inflacionario, se genera incertidumbre en los contribuyentes al desconocer el importe de la actualización por el tiempo en que no se cubra de manera oportuna determinado tributo, toda vez que el fenómeno inflacionario es variante ya que no es originado por los particulares, sino por el Estado.

Al respecto, el profesor Sennholz sostiene que *Sólo el Estado es estrictamente responsable de la inflación, porque sólo él determina el quantum de moneda...*⁷

En este orden de ideas, no es posible que los efectos de la inflación se trasladen a los tributos cuando los particulares no efectúen puntualmente el pago de éstos, pues con tal medida únicamente se hace más gravosa la obligación de contribuir al gasto público del Estado, además de que los contribuyentes no tienen certeza en cuanto al monto a que asciende la actualización que se aplique por la mora en que se incurra, situación que sólo genera el incumplimiento de dicha obligación que el Estado debe evitar con medidas adecuadas.

Lo anterior conlleva a concluir que se atenta contra el principio de certidumbre jurídica que resguarda la garantía de legalidad tributaria en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, dado que el incremento al importe de los tributos se aparta de las causas que dan origen a estos, al

⁷ Citado por PAZOS, Luis. *Los Límites de los Impuestos*, Diana, México 1982, pág. 102.

atenderse a un elemento externo y ajeno como lo es la inflación que se genera en la economía del país y de la cual sólo es responsable el Estado.

En efecto, pues conforme a uno de los principios de tributación que formuló el economista Adam Smith, relativo al de certidumbre, los contribuyentes deben en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Tal certidumbre en la causación y el pago de los tributos se debe satisfacer a través de la garantía de legalidad tributaria, la cual exige fundamentalmente que los caracteres esenciales de los tributos y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.

Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Sin embargo, con la aplicación de la figura jurídica de la actualización no hay certeza en el importe que deben cubrir los sujetos pasivos de la obligación tributaria por los tributos que no se cubren dentro del plazo señalado por la ley fiscal, toda vez que los efectos del fenómeno inflacionario pueden impactar en mayor o menor medida debido a su constante variación.

Por consiguiente, se considera que los efectos de la inflación no deben trasladarse a los tributos cuando los particulares no efectúen puntualmente el pago de éstos, pues con tal medida únicamente se hace más gravosa la obligación de contribuir al gasto público del Estado, además de que

los contribuyentes no tienen certeza en cuanto al monto a que asciende la actualización que se aplique por la mora en que se incurra.

B. GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Por otro lado, la figura jurídica de la actualización que establece el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal, es inconstitucional, al contravenir las garantías de proporcionalidad y equidad que se regulan en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, ya que con la aplicación del factor de actualización que se obtiene del Índice Nacional de Precios al Consumidor se incrementa el monto de los tributos no cubiertos a tiempo, al procederse a dar un diverso valor monetario al importe de determinada contribución o aprovechamiento con motivo de los cambios de precios que se generan en la economía del país a consecuencia de la inflación.

Sin embargo, tales circunstancias no guardan ninguna relación con el supuesto de causación de las contribuciones y aprovechamientos y mucho menos con la capacidad económica de los particulares para contribuir al erario público, generándose así un trato desigual entre los propios particulares que no cubren oportunamente los tributos de referencia, al no atenderse a la capacidad económica de cada uno de ellos.

Dentro de este contexto resulta evidente que los contribuyentes que no cumplan de manera puntual con el pago de las contribuciones y aprovechamientos tienen que soportar una mayor carga fiscal, que es contraria al principio de justicia tributaria, toda vez que con la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor que mide la inflación, no se atiende a la capacidad económica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que además conlleva a dar un trato desigual entre dichos sujetos.

En efecto, pues con independencia de la capacidad económica de los contribuyentes, tenemos que los cambios de precios que se generan en la economía del país a consecuencia de la inflación, se trasladan al monto de las contribuciones y aprovechamientos que no son pagos en tiempo, situación

que genera un trato desigual entre los mismos particulares que incurren en mora, al aplicarse un diverso factor de actualización, según el impacto que produzca el fenómeno inflacionario en la economía del Estado.

En este orden de ideas, consideramos que no se justifica la aplicación de la figura jurídica de la actualización de las contribuciones y aprovechamientos, porque tiene el mismo origen que los recargos, esto es, el incumplimiento del pago de tales tributos dentro del plazo o fecha establecido en la ley fiscal.

Además de que con la actualización de los tributos y el cobro de recargos se reparan los daños que se ocasionan a la Hacienda Pública del Distrito Federal, al no recibir en tiempo el importe de los tributos que establece el Código Financiero del Distrito Federal.

En efecto, con la actualización y los recargos que se aplican sobre los tributos no cubiertos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, se consigue que éstos a pesar de los cambios de precios en el país por el transcurso del tiempo en que permanezcan sin pagarse, queden intactos preservando su poder adquisitivo, sin importar que la moneda se afecte por el fenómeno inflacionario, así cuando el fisco reciba el importe del tributo omitido tendrá el mismo poder de compra que tenía en el momento en que se debió efectuar su pago, por lo tanto queda resarcido el perjuicio que pudiera haber sufrido el Estado por la ausencia del pago oportuno de los tributos.

C. GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

En el capítulo primero de este trabajo se trató lo relativo a la garantía contenida en el artículo 23 de la Constitución Federal expresada con el aforismo *Non bis in idem*, consistente en que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya que sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

Asimismo se señaló que la esencia de la referida garantía de seguridad jurídica expresada con el aforismo de *Non bis in idem* trasladado a la materia tributaria, se traduce en una prohibición a la autoridad administrativa de imponer dos o más sanciones a un mismo acto u omisión que pueda configurar una infracción a las disposiciones fiscales.

Sin embargo, tratándose de la infracción tributaria que se genera por la mora en el pago de las contribuciones y aprovechamientos al fisco, el Código Financiero del Distrito Federal establece en su artículo 63 la aplicación de la actualización de los tributos; el cobro de recargos sobre el monto del crédito fiscal actualizado en términos del artículo 64 del citado ordenamiento jurídico; y en el caso de que la falta de pago oportuno de los tributos sea descubierta por las autoridades fiscales, la imposición de una multa de acuerdo con el artículo 584 del referido Código.

De lo anterior, se advierte que una misma infracción como lo es la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos dentro del plazo señalado por las disposiciones fiscales, se castiga con más de dos sanciones, por lo que se contraviene la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 Constitucional que resguarda el principio de *Non bis in idem*.

Para demostrarlo, resulta pertinente reiterar que tanto los recargos como la actualización tienen la naturaleza jurídica de sanciones, ya que ambos conceptos se originan como consecuencia del incumplimiento en el pago de las contribuciones y aprovechamientos dentro del plazo o fecha establecido en la ley fiscal.

Tan es así que con la aplicación de la actualización y el cobro de recargos se resarce a la Hacienda Pública del Distrito Federal los perjuicios que le ocasiona el hecho de no recibir en la época debida las contribuciones y aprovechamientos para hacer frente a la pérdida del poder adquisitivo que experimenta el dinero por el transcurso del tiempo en que tales tributos permanezcan sin pagarse.

En efecto, ya que la inflación y las condiciones económicas del país sirven de parámetro para determinar el factor de actualización, así como el monto mensual de los recargos, por lo que con la aplicación de ambas figuras jurídicas sobre los tributos no cubiertos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, se consigue que éstos a pesar de los cambios de precios en el país por el transcurso del tiempo en que permanezcan sin pagarse, queden intactos preservando su poder adquisitivo, sin importar que la moneda se afecte por el fenómeno inflacionario, así cuando el fisco reciba el importe del tributo omitido tendrá el mismo poder de compra que tenía en el momento en que se debió efectuar su pago, quedando así resarcido el perjuicio que pudiera haber sufrido la Hacienda Pública del Distrito Federal por la ausencia del pago oportuno de los tributos.

En consecuencia, resulta evidente que con la aplicación de la figura jurídica de la actualización y el cobro de recargos la Hacienda Pública del Distrito Federal es doblemente indemnizada del daño que se le ocasiona cuando no se cubren los tributos dentro del plazo señalado por la ley fiscal, de ahí que el contribuyente es sancionado en dos ocasiones por la misma infracción, esto es, el incumplimiento a la obligación sustantiva, con lo cual se contraviene la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 Constitucional que resguarda el principio de *Non bis in idem*, relativa a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene.

Contrario a nuestro planteamiento de la inconstitucionalidad de la actualización de los tributos en el Código Financiero del Distrito Federal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente jurisprudencia con relación a la figura jurídica de la actualización de las contribuciones que se aplica en el ámbito federal, cuyo contenido textualmente expresa:

CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE AQUÉLLAS, ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código

Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.⁸

Al respecto, no compartimos los argumentos expuestos en la citada jurisprudencia, ya que se insiste en nuestra postura de que a través de la aplicación de la actualización y el cobro de recargos se resarcen al fisco los perjuicios pecuniarios que deriven de los cambios de precios ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones y aprovechamientos permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Por tanto, se produce una doble indemnización al fisco por los daños que le ocasiona la mora en el pago de las contribuciones y aprovechamientos, y en consecuencia se sanciona a los contribuyentes dos veces por la misma infracción, lo cual hace más gravoso y desproporcional el adeudo tributario, máxime que sobre el monto de los tributos actualizados se efectúa el cobro de los recargos.

⁸ Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 124/99, Página: 25.

Ante tal situación nos atrevemos a señalar que el citado criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sustenta la constitucionalidad de la actualización de las contribuciones se apoya en cuestiones meramente recaudatorias, pues resulta indudable que con la aplicación del factor de actualización sobre el monto de las contribuciones o aprovechamientos no cubiertos en el plazo establecido por la ley fiscal, se proporciona ingresos adicionales al Estado.

4.6 PROPUESTA DE SOLUCIÓN.

Al haberse demostrado en páginas anteriores que la actualización de los tributos que se regula en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal contraviene las garantías de legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad tributarias reguladas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, así como la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 de la Constitución Federal expresada con el aforismo *Nom bis in idem*, consideramos pertinente proponer la siguiente solución:

A través de una reforma al Código Financiero del Distrito Federal se debe derogar su artículo 63, para que desaparezca la figura jurídica de la actualización de los tributos, y de esa manera evitar que los contribuyentes sean severamente sancionados cuando no cubran a tiempo las contribuciones y aprovechamientos.

En efecto, ya que como anteriormente se señaló los daños pecuniarios que se causan a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno de las contribuciones y aprovechamientos, se reparan con el cobro de recargos que prevé el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, al protegerse los recursos que se recaudan para cubrir el gasto público del Estado, de los cambios de precios, así como de las variaciones económicas que reducen el poder adquisitivo de la moneda.

En este sentido, para que se restablezca el orden constitucional que rige en materia fiscal, resulta indispensable que se anule la

aplicación del factor de actualización que se prevé en el 63 del Código Financiero del Distrito Federal, dado que sólo constituye una medida excesiva que únicamente persigue una mayor recaudación de ingresos, y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación le otorga el carácter de constitucional por cuestiones económicas y recaudatorias.

De lo anterior resulta que los recargos que establece el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal se deben calcular sobre el monto de los tributos omitidos, por lo que se considera pertinente que se reforme el párrafo cuarto del citado precepto legal para quedar de la siguiente manera: *Los recargos se calcularán sobre el total de las contribuciones o aprovechamientos omitidos,...*

A efecto de que haya una congruencia en la regulación integral de los recargos en el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, se propone que a través de una reforma al primer párrafo del citado precepto legal, se suprima el término de crédito fiscal y se emplee el término de contribuciones y aprovechamientos como en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, con el fin de evitar que las autoridades fiscales efectúen cobros excesivos de recargos, esto es, no sólo sobre el monto de las contribuciones y aprovechamientos que no se cubran dentro del plazo señalado por la ley fiscal, sino también sobre los accesorios de éstos.

Asimismo se propone la derogación del párrafo segundo del artículo 572 del Código Financiero del Distrito Federal, dado que establece la actualización de las multas por infracciones a las disposiciones del Código de referencia, cuando estas no se paguen en la fecha establecida, en términos del procedimiento de actualización que regula el artículo 63 del citado ordenamiento jurídico cuya inconstitucionalidad se ha demostrado en el presente trabajo.

Por último, es necesario señalar que el importe de los accesorios que se deriven del crédito principal por concepto de contribuciones y aprovechamientos, no puede rebasar a éste, es decir, el monto de los accesorios que se generen sobre dicho crédito no puede llegar a ser mayor que el del principal.

Ello en razón de que los accesorios por su propia naturaleza guardan una dependencia con el crédito principal, por lo que no es acorde que la naturaleza de lo accesorio rebase el valor del adeudo principal del que deriva el primero, ya que de lo contrario se haría más gravoso el adeudo del contribuyente.

Sin embargo, tenemos que el monto de los accesorios de las contribuciones y aprovechamientos que establece el artículo 33 del Código Financiero del Distrito Federal, esto es, los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheques no cobrados, que se aplican al caso en concreto por la autoridad fiscal, en su mayoría rebasan el valor del adeudo principal.

En sustento a lo anterior se hace referencia como ejemplo, a la liquidación que se contiene en la determinación de crédito fiscal de fecha 20 de octubre del 2006, a nombre del contribuyente Grupo Perfay, S.A. de C.V., por concepto de impuesto predial, que derivo con motivo de la visita domiciliaria que le fue practicada por la Subtesorería de Fiscalización dependiente de la Tesorería del Distrito Federal, mediante oficio número IL/03-02392 de fecha 17 de noviembre del 2003, en específico la parte relativa al importe de los conceptos que integran el monto total del adeudo fiscal.

RESUMEN

I.-	IMPUESTO PREDIAL OMITIDO:	\$	329,310.08
II.-	ACTUALIZACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL OMITIDO:		80,570.36
III.-	RECARGOS POR EL IMPUESTO PREDIAL OMITIDO ACTUALIZADO:		312,702.23
IV.-	MULTA POR EL IMPUESTO PREDIAL OMITIDO:		197,586.05
	TOTAL DETERMINADO:	\$	920,168.72

(NOVECIENTOS VEINTE MIL CIENTO SESENTA Y OCHO PESOS 72/100 M.N.)

De lo transcrito claramente se advierte que el monto de los accesorios rebasa el importe del adeudo principal del impuesto predial, cuantificado en cantidad líquida de \$329,310.08, ya que el valor total de éstos equivale a \$590,858.64, lo cual agrava de manera significativa la obligación del contribuyente para contribuir al gasto público de la Hacienda Pública del Distrito Federal.

Ante tal situación, la propuesta de solución que se plantea evitaría en gran parte que el valor de los accesorios exceda el importe del adeudo principal, para ello tan sólo basta señalar que en el caso práctico a que se hizo referencia, no se aplicaría cobro alguno por actualización del impuesto predial, asimismo el cobro de los recargos sería menor al calcularse sobre el monto del gravamen que se omitió pagar dentro del plazo señalado por la ley fiscal.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La garantía de legalidad tributaria exige que los tributos se establezcan en ley, asimismo que en ésta de manera expresa se deben de fijar fundamentalmente los caracteres esenciales de los tributos, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, a fin de evitar la arbitrariedad del fisco en el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, pues sólo así los contribuyentes tendrán certeza en la forma de contribuir a los gastos públicos del Estado.

SEGUNDA.- Por mandato constitucional los tributos deben ser proporcionales y equitativos. La garantía de proporcionalidad se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su capacidad económica, esto es, aportando una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos, a fin de que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que aquellas de medianos o escasos recursos. La garantía de equidad se refiere a la igualdad de los sujetos pasivos de un mismo tributo ante la ley tributaria que lo establece y regula.

TERCERA.- La garantía de seguridad jurídica que regula el artículo 23 Constitucional, expresada con el aforismo *Non bis in idem* prohíbe a la autoridad administrativa que ante un mismo acto u omisión que puede configurar una infracción a las disposiciones fiscales imponga dos o más sanciones.

CUARTA.- La actualización que se regula en el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal constituye una consecuencia jurídica del incumplimiento en el pago de las contribuciones y aprovechamientos dentro del plazo establecido en dicho Código, que tiene como finalidad resarcir a la

Hacienda Pública del Distrito Federal los perjuicios que le ocasiona el hecho de no recibir en la época debida los tributos, al hacer frente a la pérdida del poder adquisitivo que experimenta el dinero por el transcurso del tiempo en que los tributos permanezcan sin pagarse.

QUINTA.- El importe que deriva de la actualización de las contribuciones y aprovechamientos no cubiertos en tiempo, tiene el carácter de accesorio, toda vez que depende de la existencia de un crédito principal que le da base y sustento, ya que surge al terreno legal en cuanto un contribuyente no cumple puntualmente con el pago de tales tributos.

SEXTA.- La naturaleza jurídica de la actualización de las contribuciones y aprovechamientos es de una sanción a través de la cual se castiga el incumplimiento a la obligación que tienen los particulares de contribuir al gasto público del Distrito Federal dentro de la fecha que establezcan las leyes fiscales.

SÉPTIMA.- El procedimiento de actualización viola la garantía de legalidad tributaria, al atender a un elemento externo y ajeno a las causas que dan origen a las contribuciones y aprovechamientos, como lo es la inflación que se genera en la economía del país, lo que origina incertidumbre en los contribuyentes al desconocer el importe a pagar por la actualización de los tributos durante el tiempo en que no se cubra de manera oportuna el pago de éstos, ya que el impacto del fenómeno inflacionario puede ser mayor o menor debido a su constante variación.

OCTAVA.- Asimismo, se contravienen las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, ya que para actualizar las contribuciones y aprovechamientos no cubiertos en tiempo no se atiende a la capacidad económica de los particulares para contribuir al erario público, sino a los

cambios de precios que se generan en la economía del país a consecuencia de la inflación, generándose además un trato desigual entre los mismos particulares que incurren en mora, al aplicarse un diverso factor de actualización, según el impacto que produzca el fenómeno inflacionario en la economía del Estado.

NOVENA.- Por último se viola la garantía de seguridad jurídica que resguarda el principio de *Non bis in idem*, ya que la infracción tributaria que se genera por la mora en el pago de las contribuciones y aprovechamientos dentro del plazo señalado por las disposiciones fiscales, se castiga con más de dos sanciones, pues además de aplicarse la actualización, se efectúa el cobro de recargos, y la imposición de una multa en el caso de que el fisco descubra la falta de pago oportuno de tales tributos.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Compendio de Derecho Administrativo. Parte General*, 3ª. Edición actualizada, Porrúa, México, 2001.
2. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 14ª. Edición, Themis, S.A. de C.V., México, 1999.
3. BORJA SORIANO, Manuel. *Teoría General de las Obligaciones*, 15ª. Edición, Porrúa, México, 1997.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 30ª. Edición actualizada, Porrúa, México, 1998.
5. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2ª. Edición, Porrúa, México, 1997.
6. CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002.
7. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo*, 3ª. Edición Actualizada, Porrúa, México, 1998.
8. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª. Edición Actualizada, Porrúa, México, 2001.
9. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 32ª Edición, Porrúa, México, 1993.
10. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 56ª. Edición, Porrúa, México, 2004.

11. GARZA, Sergio F. de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 17ª Edición, Porrúa, México, 1992.
12. GUILIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I, 4ª Edición, Depalma, Buenos Aires, 1987.
13. LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, 2ª Edición, Porrúa, México, 1997.
14. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª Edición Actualizada, Porrúa, México, 1997.
15. MARTÍN, José María. *Introducción a las Finanzas Públicas*, 2ª Edición actualizada y ampliada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.
16. PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Porrúa, México, 2001.
17. PAZOS, Luis. *Los Límites de los Impuestos*, Diana, México, 1982.
18. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1995.
19. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991.
20. SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*, 19ª Edición, Porrúa, México, 1999.
21. SMITH, Adam. *La Riqueza de las Naciones*, Volumen II, Libro V, Edición 2002, Publicaciones Cruz O., S.A., México, 2001.
22. URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los Impuestos en México*, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2002.

LEGISLACIÓN FEDERAL

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.

LEGISLACIÓN LOCAL

- Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.
- Código Financiero del Distrito Federal.
- Estatuto de Gobierno del Distrito Federal.