



315009

5

UNIVERSIDAD SALESIANA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

**EL COBRO DE LA ACTUALIZACIÓN
EN MATERIA FISCAL**

2007

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

PRESENTA

**JOSÉ EDUARDO CASTAÑOS
HERNÁNDEZ**

ASESOR. LIC. MEDERIC JOSÉ MARTÍNEZ MAURICE

MÉXICO, D.F., 2001



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.

“ La Ley no es más que un ordenamiento de la razón en orden al bien común, promulgada por aquel que tiene el cuidado de la comunidad ”

Tomás de Aquino.

Agradezco a Dios, a María Auxiliadora
la oportunidad, de realizar mi sueño.

A mi Padre (+): Hombre bueno,
guía de mis primeros años Y
recuerdo de toda una vida.

A mi Madre (+): Mujer intachable,
gracias por todo tu amor y entrega;
por enseñarme a amar,
Gracias por tus sacrificios,
por tí, conocí a Dios;
sin tu Ejemplo, no hubiera llegado a la meta,
“ Te Extraño ”.

A mis hijos Brenda y Said:
Regalo de Dios, gracias por su apoyo y amor;
a quienes amo y por quien vivo.

A mi esposa: Leticia, compañera de mi vida.

A mis Hermanas: Ana María y María
Luisa por su amor y respaldo en el
curso de mi vida.

A mi Universidad: por darme
una formación integral, a sus
directivos R.P. Guillermo
Morales y R.P. Thelían Argeo
Corona Cortes, por su amistad
y respaldo en mi vida.

A Mis Maestros de toda mi vida: por sus enseñanzas, en especial al R.P. y Prof. Agustín García Urriburu (+), quien fue guía en mi formación desde mis primeros años: Mi Segundo Padre.

**Al Lic. José González Torres: (+)
Hombre intachable, quien me enseñó la importancia de luchar, por el bien común, para un México mejor.**

Al Profesor Austreberto Velasco Sandoval: hombre recto y justo, por su apoyo y consejos en mi formación profesional.

A mi asesor: Lic. Mederic José Martínez Maurice, por su conocimiento y apoyo en la elaboración del Presente Trabajo.

A la Lic. Ma. Guadalupe Vargas Rodríguez: por su tiempo y conocimientos compartidos, para la elaboración de mi tesis.

A mis compañeros y amigos: Lucino y Ricardo, por su impulso y respaldo.

EL COBRO DE LA ACTUALIZACION EN MATERIA FISCAL

	Página
INTRODUCCIÓN	1

CAPITULO I "EL ESTADO"

1.1. Breves Antecedentes del Estado.	4
1.2. La doble personalidad del Estado.	7
1.3. El bien común.	11
1.4. La actividad Financiera del Estado.	14
1.5. El Aspecto Sociológico.	19
1.6. Justificación de sus Ingresos.	21
1.7. Fundamento legal para el cobro de los impuestos.	22
1.8. Racionalidad de la ley.	25

CAPITULO II "LOS IMPUESTOS"

2.1. Origen de los impuestos	28
2.1.1. Antecedentes en la Edad Media	28
2.1.2. Antecedentes en México	29
2.2. Principios Generales del Derecho	30
2.3. Principios de Tributación	35
2.4. Elementos de los Impuestos	51
2.5. Definiciones Importantes	54
2.6. Características de los Impuestos	58
2.7. Momento de Causación	60
2.8. Exigibilidad y Plazo para el pago de impuestos	61
2.9. Consecuencias previstas en la ley por falta de pago oportuno	65

CAPITULO III “ INFRACCIONES Y SANCIONES”

	Página
3.1. La Infracción	70
3.2. Diferencias entre Infracción y Delito	72
3.3. Aspectos Positivos y Negativos de la Infracción	73
3.4. Finalidad de la Infracción	74
3.5. Las Sanciones	74
3.6. Naturaleza de la Sanción y sus características	76
3.7. Potestad Sancionadora	78
3.8. Clasificación de las Sanciones	79

CAPITULO IV “ LA ACTUALIZACIÓN ”

Introducción	104
4.1. Concepto de Actualización	105
4.2. Análisis de la definición doctrinaria de la Actualización	107
4.3. Análisis de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de ley de 1989	113
4.4. Análisis de los Artículos 17-A y 21 del CFF de 1990 y 2001	116
4.5. Análisis del criterio Sustentado por la SCJN	121
4.6. Criterio Sustentado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	127
4.7. Análisis del criterio sustentado por el Lic. Augusto Fernández Sagardi	133
4.8. Análisis de la Última Reforma realizada al INPC	138

CONCLUSIONES	141
--------------	-----

BIBLIOGRAFIA	
--------------	--

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, es un esfuerzo por medio del cual se pretende demostrar que la autoridad fiscal ha dejado de aplicar el Derecho y las fuentes del mismo, al llevar a efecto una serie de cobros excesivos en perjuicio de los gobernados, tomando como siempre modelos legislativos de otros países, en la tributación de impuestos. El caso más palpable fue la introducción en nuestra legislación fiscal de *EL COBRO DE LA ACTUALIZACIÓN EN MATERIA FISCAL*, a partir de 1990, para impuestos que no fueran pagados en el momento que resultó exigible el crédito fiscal y que no se hubiere realizado su pago en forma oportuna.

Es cierto, que la materia fiscal se ha desarrollado en forma autónoma, como una rama del Derecho, pero no se debe olvidar que el principio de toda legislación es regular la buena relación entre los particulares y el Estado, según sea la materia: civil, penal, administrativa, fiscal, etc., pero siempre con la finalidad de que la aplicación de la Ley, sea en igualdad de condiciones para las partes, buscando siempre el BIEN COMÚN.

En este orden de ideas, haré una breve reseña del Estado: sus fines, origen de los impuestos, finalidad de los mismos, marco jurídico, por virtud del cual se justifica el cobro y determinación de los impuestos, los cuales deben sustentarse en las necesidades del Estado y la capacidad de los contribuyentes, buscando que el cobro y la legislación que se establezca, no genere ventaja para una de las partes.

Señalo, además que deberán existir la certeza jurídica, los principios de justicia, la proporcionalidad y equidad; y se determinará la exigibilidad y el plazo para el pago de los impuestos, concluyendo con las consecuencias previstas en la Ley por falta de pago oportuno.

Estudiaremos también el concepto, la clasificación de las infracciones y sanciones previstas en el Código Fiscal, analizando el marco jurídico, en el que pretende la autoridad, justificar la legalidad del cobro de diversos accesorios agregados a los impuestos no cubiertos en forma oportuna; los cuales son excesivos y que traen como consecuencia el cierre de negocios y componendas, con funcionarios menores, encargados del cobro de los créditos fiscales, por resultar éstos, imposibles de ser cubiertos por el contribuyente, dado lo exorbitante de la cantidad que se haya acumulado al integrarse el crédito fiscal, compuesto por: el impuesto, la Actualización, los recargos, las multas y los gastos de ejecución, etc...

El Estado ha abusado en el cobro de accesorios para los contribuyentes, que no pagaron en forma oportuna sus impuestos, estableciendo diversas acepciones o definiciones que a pesar de tener términos distintos, no resultan ser otra cosa que SANCIONES, mismas que como se analiza en el presente trabajo, son una arbitrariedad de la facultad sancionadora del Estado para recaudar impuestos, así como un desvío de poder.

Asimismo, se hace una reseña de los recargos y de la Actualización a través de la cual, se demuestra que ambas figuras son una sanción y que han surgido con la finalidad de resarcir al fisco, por el pago extemporáneo de las contribuciones que no han sido pagadas en forma oportuna, acreditándose el desvío de poder del Estado.

Esta serie de sanciones contravienen los principios de la Constitución, así como un abuso del poder sancionador del Estado, haciendo una reflexión sobre la obligación que tiene el Estado de que al emitir una Ley, ésta no sea contraria a la razón, pues "La Ley es un ordenamiento de la razón, en orden al bien común, promulgada por aquél que tiene el cuidado de la comunidad", según Tomás de Aquino.

Es evidente que el Bien Común es el principal fin del Estado, por lo que, éste al emitir Leyes debe procurar que impere la razón, para que haya legitimidad, justicia, equidad y libertad, pues cuando la sola voluntad gobierna, hay ilegitimidad, injusticia y despotismo.

El legislador y el Ejecutivo, antes de proponer una Ley y aprobarla, deben tomar en cuenta el impacto que va a producir la nueva Ley o reforma, y que ésta no sea contraria a la Constitución y al Derecho, analizando desde su propuesta, que no se violen las garantías del gobernado, quien les ha dado la confianza para que lo representen y gobiernen en un Estado de Derecho.

Además se menciona que el juzgador debe de analizar a conciencia y “ con apego estricto a Derecho ” las controversias que ante él se presenten, a fin de resolver la “litis constitucional” concediendo al particular, el Derecho que tiene de exigirle a la autoridad, que no se vulneren sus garantías constitucionales, exigiendo que la autoridad respete en todo momento el Estado de Derecho.

Para cimentar todo lo anterior, se integran dentro del presente trabajo, diversas jurisprudencias en las que se demuestra cómo el recargo tuvo su mismo origen y fin que la Actualización, para llegar a la conclusión del abuso que establecen las Autoridades en las Leyes, en perjuicio de los gobernados y del propio Estado, quien se olvida que la creación de las Leyes debe realizarse en apego a las fuentes del Derecho y a la Constitución, dejando a salvo los intereses del Estado y de los gobernados, debiendo ser éstas justas: proporcionales y equitativas, para no vulnerar las garantías de los ciudadanos.



CAPITULO I

"EL ESTADO"

1.1 BREVES ANTECEDENTES DEL ESTADO.

Desde la más remota antigüedad, se ha reconocido al hombre agrupado con diferentes finalidades, entre ellas la obtención de seguridad y mayores beneficios, en estas agrupaciones hubo cierta organización y ciertos principios de orden. La Historia recoge las primeras formaciones sociales permanentes, en Egipto, cerca del año 6000 A.C. y es a partir de entonces, cuando se conoce como polis, ciudad o imperio a la agrupación humana asentada en un territorio, con cierto orden y una determinada actividad y fines comunes para el bien común, de la población.

El Lic. Arrijoa Vizcaino al establecer la relación jurídico tributaria del Estado con el particular señala, “que el hombre es un ser esencial y predominantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además de diferenciarlo de las otras criaturas que habitan la tierra, son la inteligencia y el lenguaje, sólo pueden ejercitarse a través de la vida en sociedad”. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar.

El hombre integró comunidades nómadas que, al no poseer un asiento fijo, dificultaron enormemente el establecimiento de una auténtica vida social. No obstante, en aquellos conglomerados primitivos es factible advertir los primeros rudimentos de lo que posteriormente serían el Estado y el Derecho. ¹

El Maestro Arrijoa agrega además, que el Estado desde su origen tuvo que justificar la obtención de recursos, como una consecuencia de la evolución que el Estado mismo iba llevando y que como una necesidad para cumplir su función de

¹ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 1999. pág. 9.

construcción de calles, plazas, edificios públicos, servicios, educación, etc., era necesario que el particular, aportará de sus recursos que obtenía en forma particular, en el pago de un impuesto, por lo que se justifica para él, la existencia de la relación jurídico-tributaria; ya que el particular, podría dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, debiendo por tal, sacrificar una porción del lucro obtenido, para allegar al Gobierno de los fondos y recursos económicos, indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir. ²

El Estado moderno se forma a finales de la Edad Media y principios del Renacimiento, sin embargo, en Roma y Grecia existían algunas de sus características, especialmente por el alto concepto que se tenía de la Ley y la división de los poderes, muestra de ello fue la antigua ciudad de Atenas, con la Constitución establecida por Solón, quien pensaba que la democracia mejoraría “cuando los gobernados obedezcan a los gobernantes y cuando los gobernantes cumplan con las Leyes” ³

De igual forma en el siglo XV, encontramos causas que obedecen a la creación del Estado moderno, tales como:

- La concentración de un poder central único.
- La lucha armada e ideológica que se desarrolló entre el poder de las ciudades, el de los reyes, el clero y el emperador, la cual duró treinta años, es decir, termina en 1648, surgiendo así el principio, de que el Estado es soberano y tiene facultad para imponer su régimen jurídico.

² Ibidem, pág. 9.

³ Porras y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal. Textos Universitarios. México. 1980. página 16

- La revolución industrial europea y la revolución ideológica de Francia también influyeron en la creación del Estado Moderno.

En el siglo XVI aparecen en mayor forma las características del Estado moderno, ya que nos encontramos con términos nuevos, como el de Soberanía, que es considerada como el poder más grande y con el concepto de Estado que es considerado como la clase social poderosa e independiente.

Entre los siglos XVII al XIX la soberanía trasciende del monarca al pueblo, del pueblo al constituyente y de éste a la Constitución, encontrándonos en esta forma frente al Estado Moderno actual.

Posteriormente a esta breve reseña histórica, estamos en condiciones de analizar la definición del Maestro Acosta Romero, sobre el Estado, el cual es considerado como “un ente político soberano, de una sociedad humana establecida en un determinado territorio, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persigue determinados fines mediante actividades concretas”.⁴

En consecuencia, siendo una realidad social el Estado, tiene necesariamente una realidad jurídica, que se expresa en su capacidad para ser sujeto de Derechos y obligaciones, que comprenden desde Derechos Fundamentales, consistentes en ser soberano, hasta defender su territorio; así como establecer sus órganos de gobierno, un sistema monetario, un sistema tributario y su orden jurídico, entre otros.

⁴ Acosta Romero Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1980 página 45

Por su parte, Armando Porras, señala el concepto del Estado como “Estado es la entidad política, jurídicamente organizada con gobierno propio e independiente, establecido sobre un territorio”.⁵

Analizando la definición anterior, podemos observar que el Estado está constituido por los siguientes elementos:

1. **TERRITORIO.** Constituye una realidad físico geográfica y sobre el cual el Estado ejerce su soberanía.
2. **POBLACIÓN.-** Es el conjunto de individuos que forman la sociedad humana y se organiza políticamente.
3. **GOBIERNO.-** Todo Estado ejerce su soberanía y su poder a través de órganos de gobierno, en México el poder se divide en Ejecutivo, Legislativo y Judicial.
4. **EL ORDEN JURÍDICO.-** Es el conjunto de normas fundamentales que sustentan y definen al Estado.

1. 2 LA DOBLE PERSONALIDAD DEL ESTADO Y SUS FINES.

Además de lo anterior, los autores coinciden en que el Estado tiene fines, como el bien común, la felicidad de la sociedad y la justicia social; así como actividades concretas para satisfacer las necesidades de la población, entre ellas el desarrollo económico de su comunidad. (Artículo 25, 26 y 28 constitucionales).

Es importante señalar, que el Estado cuenta con una doble personalidad, y legislación, en la que cuando actúa como autoridad en uso de su facultad coactiva, establece disposiciones legales, que rebasan los principios generales del Derecho, del Derecho civil y penal, al parecer se da un desvío de poder, a fin de lograr uno de sus

objetivos, que es, el de la recaudación de impuestos, prueba de ello, ha sido la diferencia que existe en el Derecho tributario vigente que permite establecer, normas y cargas excesivas al contribuyente, sin importar el perjuicio real que causa al crecimiento económico de los gobernados y la violación flagrante a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

Pareciera que el Estado tiene una personalidad, como lo afirma el maestro Acosta Romero, pero la realidad, nos lleva a dudar tal afirmación, pues como se demostrará en el capítulo de sanciones, realmente no es así, ya que cuando el Estado actúa como autoridad lo hace con un exceso en sus facultades coactivas, legislativas y de aplicación de la Ley. Hecho que más adelante se tratará de acreditar, el desvío de poder del Estado, es oportuno transcribir el cuadro sinóptico del Maestro Acosta Romero en el que se establece la diferencia de la doble personalidad del Estado, a pesar de su comentario final, pero señalándose cuáles son los fines del Estado, siendo el principal el Bien Común.

PERSONALIDAD JURÍDICA DEL ESTADO.

- Persona
- Física
 - Colectiva
1. El Estado tiene Una doble Personalidad.
- A) De Derecho Público: cuando actúa como ente soberano teniendo relaciones con otros Estados y con los particulares con el carácter de autoridad.
 - B) De Derecho Privado: cuando entra en relaciones de coordinación con particulares, para celebrar contratos sujetos al Derecho Civil.
2. Se considera que el Estado tiene una personalidad, pero expresada con dos voluntades.
3. El Dr. Acosta Romero considera que la personalidad jurídica del Estado es una, así como su voluntad, aunque se exprese a través de diversos órganos de representación del Ente Colectivo.

El nacimiento de la personalidad jurídica del Estado Mexicano fue el 27 de septiembre de 1821.

CONCLUSIÓN: Es una persona jurídica de Derecho público con una sola personalidad y voluntad que se regula en su estructura y funcionamiento por la Constitución y Leyes administrativas secundarias y cuando entra en relaciones de Derecho civil, nunca pierde su carácter de Estado, ni su voluntad cambia.

Características de las personas Jurídicas

1. La existencia de un grupo social con finalidades unitarias, permanentes y voluntad.
2. La personalidad jurídica distinta de la de sus integrantes
3. La denominación o nombre, es la palabra o conjunto de ellas que sirven para señalar y distinguir a la persona colectiva, cada Estado soberano tiene su nombre igualmente las entidades federativas, los municipios, etc.
4. **Ámbito geográfico y domicilio**
5. **Elemento patrimonial.** Es el conjunto de bienes de toda índole y Derechos valuables pecuniariamente.
6. **Régimen jurídico propio para regular su actividad.**
7. **Objeto.** Regularización de actividades concretas, previstas en su régimen jurídico propio.
8. **Órganos de representación y administración** para expresar su voluntad para ejercitar los Derechos y obligaciones inherentes a aquéllos.
9. **Fines:** a) beneficio General b) Bien Común, c) Interés Público.
10. **Símbolos Nacionales** a) Bandera b) Himno c) Escudo.

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, el Estado, según la función que desarrolla, es el plano en el que se ubica; en un primer término, como autoridad estableciendo su potestad, y en un segundo término, como particular ante el particular en el ámbito civil, (existiendo una legislación distinta para cada plano, pero en el fiscal se aprecia un exceso legislativo).

Es claro, que el Estado tiene una doble personalidad, pero en ambas debe de regirse por la Constitución y Leyes expedidas conforme a la misma, esto es, que no vulneren los Derechos del contribuyente o del ciudadano

Si bien es cierto, que al aplicar una Ley o artículo expreso, pudiera afirmarse que se está actuando apegado a Derecho y que la autoridad funda y motiva sus resoluciones, resulta dudoso porque la realidad es otra, pues a veces la Autoridad emite Leyes contrarias a la Constitución; prueba de ello fue cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró inconstitucional el famoso TUBE que era el impuesto correspondiente a la Tasa sobre Utilidades Brutas Extraordinarias, por ser violatorio, toda vez, que el mismo no cubría los requisitos constitucionales, el mismo no era general, sino se establecía a un sector productivo.

Al mencionar el origen del Estado fue con la intención de recordar sus fines, que son medularmente el beneficio general, el bien común o interés público. Principios que se encuentran enlazados entre sí y se englobarían en el Bien Común.

1.3 EL BIEN COMUN

El bien común según el Diccionario de la Lengua Española, lo define como “el lenguaje corriente; bien = utilidad, beneficio, caudal o hacienda, común lo que, no siendo privativamente de ninguno, pertenece o se extiende a varios; adverbio que

denota que se goza o posee una cosa por muchos sin que pertenezca a ninguno en particular, juntos todos los Individuos de un cuerpo; para todos generalmente”.

El comentario que señala Marcos Kaplan sostiene en sentido general que, bien es lo que resulta útil para alguna cosa o persona; lo que respondiendo a una necesidad o tendencia, provoca en los seres conscientes, deseo y búsqueda de satisfacción.

En sentido ético, lo que es conforme a una norma o ideal, debe ser buscado por sí mismo, con independencia de su utilidad, para la aprobación de la conciencia; y también lo hecho para alivio o ventaja moral de otra persona.

En el concepto de bien común se articulan dos ideas: la de Bien implica los elementos materiales indispensables, para la satisfacción de las necesidades de las personas, y la norma moral que ordena su uso y destino. Común o público implica que el Estado no puede perseguir, ni admitir fines puramente particulares.

El bien común se manifiesta como parte de la oposición entre lo privado y lo público, entre lo que es para un hombre y lo que es para los otros, así como para la comunidad global.

“Es el bien de los seres humanos tomados en su conjunto, tal como se realiza dentro de los marcos y por el intermedio de la sociedad por el Estado, que encuentra en la responsabilidad y desempeño de tal función una de las fuentes principales de legitimidad y consenso”.⁶

Por lo que toca al interés público, éste lo define en su compilación, Francisco Comejo Certucha, como “ El conjunto de pretensiones relacionadas con las necesidades colectivas de los miembros de una comunidad y protegidas, mediante la intervención *directa y permanente* del Estado.”⁷

⁶ Kaplan, Marcos. Diccionario Jurídico de la UNAM, Tomo I, pág. 285,286.

⁷ Comejo Certucha, Francisco M, Diccionario Jurídico de la UNAM, Tomo V, pág. 167.

Las pretensiones y aspiraciones que son tuteladas por el Derecho, se pueden clasificar en dos grupos:

1) En el primero, se incluyen las pretensiones que tienden a satisfacer las necesidades específicas de los individuos y grupos sociales; éstas constituyen el interés "privado" y tienen la característica de que al ser satisfechas se producen beneficios solamente para determinadas personas.

2) En el segundo grupo, se encuentran las pretensiones que son compartidas por la sociedad en su conjunto, y cuya satisfacción origina beneficios para todos los integrantes de una colectividad.

Tales pretensiones están garantizada mediante la actividad constante de los órganos del Estado, esto es, el interés público.

La protección otorgada al Interés público, tiene mayor alcance jurídico que la tutela concedida a los intereses privados, en efecto, el interés público es protegido por el Estado, no sólo mediante disposiciones legislativas, sino también, a través de un gran número de medidas de carácter administrativo, que integran una actividad permanente de los poderes públicos, dirigida a satisfacer las necesidades colectivas.

En el interés privado, el Estado se limita a crear las condiciones propicias para que los particulares satisfagan sus pretensiones mediante su propio esfuerzo.

Algunos autores, atribuyen un significado más restringido a la noción del Interés Público y consideran que se constituye solamente por las pretensiones, que tiene el Estado para satisfacer sus necesidades como Institución.

De lo anterior, se puede concluir que en un Estado, lo más importante es el bien común de la población, siendo primordial vigilar, que el Gobernante cuando emita una disposición de carácter tributario, no deje de tomar en cuenta, el efecto que el impuesto o gravamen cause, con su exceso al patrimonio del Gobernado y que lo lleve a la quiebra, o desaliente la inversión; además de la incertidumbre que genera la legislación tributaria actual, por lo que resulta oportuno mencionar la actividad financiera del Estado.

1.4. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

La actividad financiera del Estado, ha sido definida como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”.

El maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra de *Derecho Financiero Mexicano*, realiza una interpretación de la actividad financiera del Estado y hace una compilación de diversos autores señalando que: “El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales”. Siendo esto así, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”.⁸

⁸ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México 1999, pág. 5

Esta función, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas", y se distingue "de todas las demás en el que no constituye un fin en sí misma, o sea, en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de las restantes actividades".⁹

Como hemos señalado en líneas anteriores, el Estado debe allegarse de recursos para cumplir sus fines, pero no puede olvidar que lo primordial, es el bienestar general de una comunidad que está a su cargo; por lo que cuando pretenda establecer un impuesto, tanto el gobernante, ya sea el ejecutivo, de donde normalmente emanan las propuestas de Ley, como el legislador, deben tomar en consideración los efectos que traerá consigo su aplicación; además de tratar que el impuesto a establecer, no sea contrario a los principios generales del Derecho y primordialmente a la Constitución; ya que debe considerarse que al aprobarse deberá valorar, si los mismos se podrán pagar o no y cual será el efecto o reacción en la economía nacional; y si en su momento, tal carga impositiva no produciría un desaliento para la inversión, y en determinado caso hasta la emigración de capitales.

Cabe destacar el comentario que realiza el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaino en el sentido, de que "el Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales, para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos incrementar y mejorar su nivel de vida."¹⁰

⁹ Garza, Sergio Francisco de la Op. Cit. , pág. 5

¹⁰ Arrijo Vizcaino Adolfo, Op. Cit. págs. 3 y 4.

Al respecto de la actividad del Estado en su relación con los gobernados, se desprende como primordial que el particular participe al Estado de sus recursos, esto es, de sus ingresos, para sufragar los gastos públicos; pero es esencial que tal aportación que realice esté regida por Leyes, que estén apegadas a estricto Derecho, pues de lo contrario, se caería en la arbitrariedad y el despotismo, así como un desvío de poder; puesto que el Estado, pretextando su siempre imperiosa necesidad de bienes y recursos, establecería impuestos a diestra y siniestra, sin apego a Derecho, con lo que fácilmente podría someter a la población a toda clase de cobros excesivos, despojos y confiscaciones, sin medida alguna, a su libre albedrío y capricho; situación que los constituyentes procuraron que no se realizara, al establecer en nuestra Constitución las garantías del particular.

Es claro, que las Autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite, pues es ella la que les da impulso para obrar, obligando al gobernante a respetar la Ley, y exigiendo con toda moral y apegados a Derecho, que la aprobación de las Leyes no vulnere las garantías de generalidad, proporcionalidad y equidad.

Existe para el Juzgador la obligación de que, cuando se recurre a él, en Amparo de la protección de la Justicia Federal, se apegue igualmente "a estricto Derecho", a fin de que sus resoluciones sean como lo prevé la Constitución y no a los intereses del Estado. Como tristemente ha sucedido en los últimos años, en que el juzgador, haciendo caso omiso de la Constitución ha dictado resoluciones, que han sido sujetas a fuertes críticas por los especialistas en materia tributaria, quienes han señalado que existe la imperiosa necesidad de rescatar el Estado de Derecho y de realizar una reforma fiscal integral.

Para robustecer lo anterior, basta considerar que el artículo 17 Constitucional, establece que toda persona tiene derecho, a que se le administre justicia de manera pronta, completa e imparcial.

A fin de establecer la actividad financiera del Estado, señalaré los tres momentos fundamentales:

- a) La obtención de Ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de Derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes); como por medio de institutos de Derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
- b) La gestión o manejo de los Recursos obtenidos, la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y
- c) La realización de un conjunto variadísimo de Erogaciones, para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas.

Tal actividad financiera tiene, indudablemente una dimensión económica “por cuanto ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines” (Sáinz de Bujanda), lo que condujo por largo tiempo a muchos autores a concluir que la ciencia de las Finanzas Públicas (o ciencia de la hacienda pública, o ciencia financiera, como otros la llaman) era una rama de la Ciencia Económica.

La actividad financiera del Estado hizo que los cultivadores de la Economía Política, como fue Adam Smith, en su "Tratado de la Riqueza de las Naciones", y "David Ricardo en sus Principios de Economía Política y Tributación", se ocuparan del estudio de la actividad financiera estatal. Poco a poco, fue independizándose esta disciplina de la Economía Política para constituir la Ciencia de las Finanzas Públicas o Ciencia de la Hacienda Pública.

Sin negar la influencia mayor o menor de los otros factores (políticos, jurídicos, sociales), se le atribuye a la actividad financiera estatal una naturaleza económica.¹¹

Viti de Marco y Adolfo Wagner, junto con Leroy-Beaulieu, son brillantes exponentes de esta escuela del pensamiento económico.

Como dice Sáinz de Bujanda: "si la actividad financiera... está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales. La trabazón entre los fenómenos financieros y los políticos se manifiesta con particular intensidad en el ámbito de las relaciones tributarias que constituyen, como veremos, la *magna pars* del Derecho Financiero".¹²

El concepto de la actividad financiera no puede andar separado del de la soberanía financiera: "La actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la ciencia misma del concepto de soberanía". Morselli, proclama como necesario, el elemento político en la actividad financiera.¹³

11 Viti de Marco, A., Principios Fundamentales de la Economía Financiera, Trad. Esp. Pág. 31.

12 Sáinz de Bujanda, F., op. cit., p. 31.

13 Morselli, Compendio di Scienza della Finanze, pág. 10.

Todos los principios económicos, éticos, sociales, técnicos, jurídicos, que el ente público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, “a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado”.

La actividad administrativa aparece como tal, regulada por el Derecho objetivo, y constituye una reconocida exigencia del Estado moderno - Estado de Derecho - quien debe informarse especialmente de la actividad financiera: 1º Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2º Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

1.5 ASPECTO SOCIOLÓGICO

Existe también un aspecto que es determinante y de gran trascendencia, por lo que es importante mencionarlo y es el aspecto sociológico en la actividad financiera, como lo ha destacado Morselli.

Tal aspecto resulta porque el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados, por las apetencias y anhelos que laten en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política. De ahí que la Hacienda Pública deba ocuparse también de las repercusiones sociales que puedan derivarse de la actuación económica de los entes públicos.

La política financiera - escribe Pugliese- implica siempre, aunque no se lo proponga- efectos redistributivos: “la elección de los objetos imponibles, de los

métodos de exacción y de los gastos a realizar, se produce siempre en base a un criterio que no puede desprenderse, al menos en parte, de la influencia de las fuerzas sociales que actúan dentro del Estado en cada época histórica. ¹⁴

Angelopoulos expone que “la política fiscal no puede ser una política neutral *vis a vis* de la economía y de la comunidad, como enseñaba la escuela clásica, sino que ha de estar enderezada hacia la REALIZACIÓN DE LOS OBJETIVOS DEL ESTADO ACORDES CON EL FIN SUPREMO DE LA PROSPERIDAD SOCIAL”.

En suma: “ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante”.

Por último, es importante mencionar que el Estado se encuentra en condiciones de satisfacer las necesidades de la población y sus propias necesidades, a través de su actividad financiera, la cual está integrada por los tres momentos que son: la obtención de recursos, la administración y erogación de los mismos; sin embargo el momento más importante y al que pondremos mayor interés en nuestro estudio, es el relativo a la obtención de los ingresos que perciben los gobernantes, a través de las contribuciones.

14 Sáinz de Bujanda, F. Op. cit., págs. 17-18.

1.6. JUSTIFICACIÓN DE SUS INGRESOS.

Mencioné anteriormente, que el momento más importante y delicado de la actividad financiera del Estado, es el relativo a la obtención de los ingresos que perciben los gobernantes, para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos; para la obtención de dichos ingresos, el Estado cuenta con potestad tributaria o poder tributario, creando los tributos cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su competencia; lo que significa que a consecuencia de la potestad tributaria, por un lado tenemos supremacía y por el otro sujeción, es decir, la existencia de un ente (el fisco) que se coloca en un plano superior y preeminente y frente a él, a un gran número de personas (contribuyentes) ubicados en un plano inferior.

Sin embargo, debe entenderse que en el ejercicio del poder tributario, no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límites; además de que debe tomarse en consideración el deslinde y compatibilización de las diversas potestades tributarias, cuando en un país como el nuestro, ellas son plurales (federales, estatales y municipales). El establecimiento de Leyes y tributos debe ser general, proporcional y equitativo, sin vulnerar las Garantías Constitucionales del gobernado, previstas principalmente en los artículos 14, 16, 22 y 31 Frac. IV, de la Constitución.

De lo anterior, se desprende que el Estado tiene poder tributario, es decir, la facultad legal para imponer y recaudar tributos, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas; el cual nace con la postura del Estado actuando como poder soberano, es decir, en dicha relación el Estado se coloca en una situación de superioridad respecto a los particulares, y se presenta cuando el Estado actuando

como poder soberano, procede a determinar y en su caso a comprobar, si los hechos o realidades que generan la obligación de pagar las contribuciones, se encuentran ajustados a la Ley. En nuestro sistema Jurídico, el Poder Tributario del Estado tiene un campo de acción triple: Federal, Estatal y Municipal.

El cobro se justifica en la necesidad del Estado de obtener recursos económicos que le permitan hacer frente a las necesidades de sus gobernantes, entre las que destacan la Educación, salud, servicios médicos, caminos, seguridad, etc.; fijando cada año un presupuesto de ingresos y otro de Egresos, pretendiendo así planear el gasto público, así como su ingreso por diversos rubros en donde se encuentran los impuestos y sus accesorios; y su fundamento está regulado originalmente por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución.

1.7 FUNDAMENTO LEGAL PARA EL COBRO DE LOS IMPUESTOS.

Ha dicho Sáinz de Bujanda que “el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebidas como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado; facultad propia del Estado para crear tributos.”¹⁵

El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma, el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar, para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El Estado debe expedir las Leyes que rijan la conducta entre los particulares, y entre los particulares y el Estado, así como la actuación del Estado mismo. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias, que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares, mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y

15 Sáinz de Bujanda. *Notas de Derecho Financiero*, T.I, v. 2, págs. 1 - 3.

prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar.

El Estado, es el gestor del bien común de su comunidad y responsable del desarrollo económico. Por lo que, al establecer disposiciones tributarias, debe cuidar que las mismas, no sean excesivas al contribuyente y que desalienten la inversión, el cierre de negocios o propicie la corrupción por ser impagables las cargas fiscales.

El momento en donde se encuentra el Ejercicio del Poder Tributario, es aquél en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en obligación de efectuar el pago de las contribuciones, pero como se señala anteriormente, que estas sean justas, para que no se contraiga la inversión y el pago de contribuciones y su recaudación no se disminuya, por ser excesivos.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual se ejerce en el momento en que expide las Leyes que determinan, qué hechos o situaciones sean los que al producirse, en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, el Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las Leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor, en cada año fiscal.

En cambio, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administrador Fiscal, el determinar o comprobar cuándo se han producido en la realidad esos

hechos o situaciones, que generan la obligación de pagar esas contribuciones, y señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien, verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la Ley.

Fundamenta la justificación del Estado el siguiente precepto constitucional.

ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad:

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 laborados.
- 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.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal los determine. Las Legislaturas Locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos, por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Independiente de la facultad claramente establecida en la Constitución, el Legislador no debe de apartarse de los fines del Estado, que son como he señalado reiteradamente, el bien común y el apoyo al desarrollo económico de sus gobernados, pues de no ser así, cualquier Ley o disposición sería contraria a la Constitución y fines del Estado; pero para establecer la justificación del cobro de los impuestos es necesario conocer su origen, definición bases y criterio de acuerdo a los principales pensadores en materia fiscal y económica.

Sirva para Comprobar lo anterior, la reflexión que hace de Tomas de Aquino, el Licenciado Horacio Aguilar Alvarez y de Alba de la "*Summa Theológica de la Ley*": "La Ley no es más que un ordenamiento de la razón en orden al bien común, promulgada por aquél que tiene el cuidado de la comunidad".

La definición del Doctor Angélico, contiene todos los caracteres esenciales de la Ley. Abarca al propio tiempo en su seno, todas las especies de Leyes, a pesar de su inmensa distancia y de sus recíprocas diferencias; la Ley natural y la divina; la Ley eterna y la humana; todas caben en esta definición.

Los elementos de la Ley mencionada son:

- a) Racionalidad
- b) Orientación al bien común
- c) Autoridad para producirla de aquellas que tienen a su cargo la comunidad.
- d) Promulgación

1.8 RACIONALIDAD DE LA LEY

Comentando sobre el por qué se dice que la Ley es un ordenamiento de la razón, la respuesta nos la da el mismo Tomás de Aquino cuando manifiesta "La Ley es una especie de reglas y medidas de los actos; la regla y la medida de los actos

humanos es la razón, la cual constituye el primer principio de esos mismos actos, pues ella cumple u ordena las cosas a su fin de lo que se deduce que la Ley es algo propio de la razón".

Comenta el Filósofo Español, Jaime Balmes, "cuando la razón impera hay legitimidad, hay justicia, hay libertad; cuando la sola voluntad manda hay ilegitimidad, hay injusticia, hay despotismo".¹⁶

Al parecer en México, desde hace tiempo, del Estado han emanado Leyes injustas, ajenas a la razón de los hombres; al ser la Ley una fuente del Derecho y la justicia, su finalidad para ser justa y legítima ha de emanar de la razón.

Reviste vital importancia señalar que toda Ley debe estar encaminada al bien común, siguiendo a Tomás de Aquino "si la parte se ordena como lo perfecto a lo imperfecto y siendo el hombre parte de la comunidad perfecta, es necesario que la Ley propiamente mire a aquel orden de cosas que conducen a la felicidad común... De donde se sigue que la Ley ante todo se ordena al bien común"

El fin último de la Ley debe ser el bien común, y por lo que toca al ejecutivo y al legislador al pronunciarse por una Ley, ésta debe ser emitida para beneficio de sus gobernados, a fin de preservar el Estado de Derecho y cumplir su finalidad, de velar por los intereses de la sociedad, quien les ha encomendado la rectoría del país.

Por cuanto a la autoridad, para producir Leyes no basta que esté consagrada tal facultad en la Constitución, como se señaló en líneas anteriores.

¹⁶ Aguilar Álvarez y de Alba Horacio, El amparo contra Leyes, Editorial Trillas, México 1989, página 16, 17 y 18.

Las atribuciones que le otorga la sociedad a algunos de sus miembros para detentar el poder, esto es, a los Legisladores, no es para actuar en su perjuicio, sino para ejercitar su facultad de acuerdo con la naturaleza del hombre, en que se desenvuelve, buscando como ya se dijo el bien común de la sociedad, no del Estado, como ha sucedido lamentablemente al aprobarse Leyes contrarias al Derecho, a la razón y a la propia Constitución.

Es común que en México se copien Leyes de otros países, más no se toma en cuenta que cada Estado es distinto, en costumbres, ambiente, economías, etc., por lo que no siempre esto es sano para la población, pues siempre debe existir la obligación en el Legislador, al aprobar una Ley fiscal, que ésta cumpla con los principios de generalidad, certeza, proporcionalidad y equidad.

Sin que se vulneren las Garantías Individuales del gobernado, evitando que la Ley cause efectos negativos que perjudiquen al particular y obviamente, también repercuta en el Estado, en la captación de recursos a través de las contribuciones.



CAPITULO II
"LOS IMPUESTOS"

2.1 ORIGEN DE LOS IMPUESTOS.

Desde épocas remotas, han existido los medios económicos, para el sostenimiento de la forma de gobierno que impera o ha imperado en un Estado; ya sea a través del tributo o Impuesto, recordando que en la época Romana existía el **TRIBUTUM SOLI**, que era un impuesto sobre la tierra y el **TRIBUTUM CAPITIS**, que era un impuesto gravado sobre las personas, dependiendo de su capacidad económica.

Las Primeras Leyes Tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio entre el Eufrates y el Tigris, es decir, la Mesopotamia; una forma de tributar muy antigua, es la prestación personal de servicios, que también en Europa se conservó hasta el siglo pasado, y su vigor lo podemos apreciar en el ejemplo, tal vez más famoso, la construcción de la pirámide del Rey Keops.

Los Grandes Reyes Babilonios y Asirios rara vez olvidaban, tras victoriosas campañas militares levantar monumentos, en los que quedaba fijo en inscripciones, que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones; así a través de la historia han ido evolucionando, los medios para sostenimiento de la forma de gobierno, y por tal motivo a continuación mencionaremos algunas de las épocas de mayor relevancia:

2.1.1 ANTECEDENTES EN LA EDAD MEDIA

Sobre el sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, es importante mencionar que era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano.

No obstante lo anterior, encontramos en esta época, un gran número de antecedentes históricos de los impuestos y aun de sistemas fiscales actuales, pues

muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, Derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de la Edad Media; naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la Sociedad y del Estado, así como el avance técnico del Derecho Fiscal y del Derecho Financiero.

Por último, cabe mencionar que los impuestos establecidos por el señor feudal, no sólo fueron injustos, exorbitantes, y caprichosos, sino que llegaron a ser hasta indignos, en virtud de que el cobro de las contribuciones, se hacía a través de intendentes y dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de cargas, que iban desde las tierras, productos que de ellas sacaban, hasta la posesión de las personas; en fin, cargas caprichosas, inhumanas e injustas.

2.1.2 ANTECEDENTES EN MEXICO

En nuestro país en la época prehispánica, existía una rigurosa y en ocasiones despiadada tributación, particularmente sobre los pueblos vencidos, motivo por el cual no existía propiamente una imposición en el sentido moderno del término. Los Aztecas fueron los que lograron establecer, una sólida estructura impositiva, entre los pueblos que dieron origen al México de hoy; los Aztecas, contaban con una organización tributaria, fundada en la imposición sobre los pueblos sometidos y sobre su propia población. En el primer caso, los tributos se recaudaban mediante la entrega de mercancías o bien mediante la prestación de servicios; y las cargas interiores implicaban el pago de tributos religiosos y militares durante el tiempo de guerra, existiendo crueles sanciones para quienes incumplían con lo exigido.

Durante la época Virreinal, el Consejo de Indias tenía facultades tanto Legislativas como Administrativas, lo que en materia tributaria permitía establecer una imposición mayor a la requerida.

Al Iniciar el Movimiento de Independencia, se originó una situación de mayor flexibilidad, amplias libertades y franquicias, habiendo suprimido los Insurgentes, los tributos de las Castas e Indios.

Después de pasar por diversas etapas, como de la 1824, al consumarse la Independencia, nos encontramos con la Constitución de 1857 y en materia fiscal, con la Ley de Clasificación de Rentas, separándose los ingresos federales de los estatales, incluyendo estos últimos a los municipales. Es de vital importancia mencionar, que en esta Constitución se estableció, la obligación de los Mexicanos de contribuir al sostenimiento del Gasto Público.

Conforme a las diversas constituciones que fueron implantadas en nuestro país, la Renovación de la estructura impositiva mexicana, basada principalmente en gravámenes indirectos, se inicia en 1924 con el establecimiento de la imposición al ingreso ordinario. En 1924 se emite una Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece y determina las características generales de tributación, al permanecer en vigor hasta el año de 1941, fecha en que se hizo necesaria, una revolución mayor sobre la Recaudación fiscal.

De lo señalado con antelación, podemos decir, que los cambios tributarios obedecen a muy complejas necesidades, no obstante, es importante entenderlos básicamente como instrumentos de la política fiscal que ejerce el Estado, en un momento determinado, por lo que a nadie escapa, que el papel del Estado se ha vuelto abrumador, siendo de mayor relevancia en los últimos años.

2.2 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

El Estado, ha buscado diversas formas de allegarse de recursos, olvidando los principios generales de los Impuestos, que son recogidos a través de la doctrina, y consagrados en la Constitución, por lo que, a continuación se hará una breve remembranza.

Estos son los principios generales de Ética social, Derecho natural o Axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.

Los principios generales del Derecho son de acuerdo a la definición proporcionada: criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación: principio de Equidad, el principio *“dar a cada quien lo suyo”*, uno de estos principios generales del Derecho, es un criterio que expresa el comportamiento que han de seguir los hombres en sus relaciones de Intercambio; este criterio es real, tiene entidad, no como un ser que pueda ser captado por los sentidos del hombre (no como ser sensible); sino como un ser que subsiste en la inteligencia que lo concibe (como ser mental).

El fundamento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre, ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir, en orden a su perfeccionamiento como ser humano. Así, el principio de *“dar a cada quien lo suyo”* se impone como obligatorio: su cumplimiento es necesario (con necesidad de medio a fin) para el perfeccionamiento del hombre.

Como se deduce, la obligatoriedad de este principio, al igual que la de todos los otros principios generales del Derecho, no depende del que esté reconocido o sancionado por la autoridad política, sino que es obligatorio, porque define un

comportamiento que la razón descubre ser necesario, al perfeccionamiento del hombre.

Los principios generales del Derecho son una parte muy importante de la ciencia jurídica o *Jurisprudencia*. El que estén o no incorporados en una legislación determinada, es decir, el que estén o no reconocidos por la voluntad política, no tiene relevancia alguna; así como el que un determinado gobierno, desarrolle una política que acepta o rechaza un principio de Economía Política, no hace que tal principio sea parte o no, de la ciencia económica.

No es posible hacer una enumeración exhaustiva de los principios generales del Derecho, pues el conocimiento de ellos se va perfeccionando poco a poco y por lo mismo, su número y contenido han ido variando, sin embargo, por vía de ejemplo se pueden mencionar algunos:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El “principio de legalidad” establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el Derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al Derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las Autoridades estatales, debe tener apoyo estricto en una norma legal (en sentido material), la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución, en este sentido, el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo “Estado de Derecho”, en sentido técnico.

El principio de legalidad alude a la conformidad o regularidad entre toda norma o acto inferior, con respecto a la norma superior que le sirve de fundamento de validez, por lo que opera en todos los niveles o grados de la estructura jerárquica del orden jurídico. De este modo, no es únicamente en la relación entre los actos de

ejecución material y las normas individuales - decisión administrativa y sentencia- o, en la relación entre estos actos de aplicación y las normas legales y reglamentarias en donde se puede postular la legalidad o regularidad y las garantías propias para asegurarla, sino también en las relaciones entre el reglamento y la Ley, así como, entre el reglamento y las de la constitucionalidad de las Leyes son, entonces, tan concebibles como las garantías de la regularidad de los actos jurídicos individuales.

Por otra parte, es conveniente mencionar como otro aspecto del principio de legalidad, el Derecho a la exacta aplicación de la Ley, previsto por los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional. El tercer párrafo, referido a los juicios penales, establece el conocido principio "*nullum crimen nulla poena sine lege*" al prohibir que se imponga, "...por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al delito que se trata"...¹⁷ Prescribe que en los juicios civiles (extendiéndose a todo proceso jurisdiccional con excepción de los penales) la sentencia definitiva debe ser conforme a la letra de la Ley o atendiendo a la interpretación jurídica de la misma, y, en caso de que no haya una norma legal aplicable, debe fundarse en los principios generales del Derecho.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

En su aspecto general, es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí. En el Derecho Tributario, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Hecho que ha olvidado el legislador y el Estado, con tanta carga tributaria, en perjuicio del patrimonio del gobernado.

17 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada. Edit. Porrúa 1999, página 9

Tal concepto descansa, en la noción de justicia impositiva, pues lo deseado es que el aporte, no resulte desmesurado, en relación con la riqueza del sujeto. Este principio coincide con el de capacidad de pago, la que generalmente, ha sido medida en base a las rentas y a la riqueza (según la doctrina), pero en nuestra legislación tributaria, se basa en algunos casos en supuestos ingresos.

El concepto de proporcionalidad se encuentra contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución de 1917, al expresar que: “Son obligaciones de los mexicanos... IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes”.¹⁸

Como antecedente, son las ideas de Adam Smith, en el sentido de que: “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama EQUIDAD o falta de equidad de los impuestos”. El principio susodicho fue recogido por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789 cuyo numeral 13 disponía que: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.” Esta idea fue acogida además en los artículos 80, 339 y 340 de la Constitución de Cádiz de 1812.

En el México Independiente, aparece por primera vez, en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito el 18 de diciembre de 1822, el

18 Ídem, página 23.

cual en su artículo 15 señalaba “como obligación de los habitantes del Imperio, la de contribuir en razón de sus proporciones.”

La redacción del artículo 31 de la Constitución de 1857, en su fracción III, es igual al texto de la fracción IV, del vigente artículo 31 de la Constitución.

En la actualidad, este principio de proporcionalidad ha dado origen al de Progresividad en los impuestos, en función del cual, se grava más a quien más tiene o percibe.

PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Establece que sólo están obligados al pago de los tributos aquellas personas que sean físicas o morales, que se encuentren dentro de las hipótesis normativas expresadas en las Leyes Tributarias.

PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

Con este principio se cumple el objeto del Estado: Cubrir el gasto público a través de las contribuciones de la ciudadanía, sin embargo, se puede decir que el Estado se ve necesariamente en el compromiso de cumplir con los servicios públicos que se requieran.

2.3 PRINCIPIOS DE TRIBUTACION.

Si bien es cierto, que existen principios constitucionales, también existen principios que son aplicados en materia tributaria, los cuales se mencionarán a continuación:

Los principios de la Tributación se dividen en 2:

1. Principios Teóricos.
2. Principios Jurídicos: que pueden ser
 - a) Constitucionales
 - b) Ordinarios.

PRINCIPIOS TEORICOS.

Los principios Teóricos, resultan de vital importancia, ya que son fruto de la lucha del hombre a través de los tiempos y señalan un avance para la sociedad, que buscaba la equidad y justicia de los impuestos, tratando con ello de conservar el origen y fin del Estado, que primordialmente es el bien común y el desarrollo económico, lo que genera progreso naturalmente a todo país.

Tales prolegómenos, nos indican que la Ley debe ajustarse a determinados principios, ya que de no ser así, estaremos en presencia de un ordenamiento y gravámenes inequitativos y arbitrarios; no debe olvidarse que la Ley debe ser justa al alcance de los gobernados, sin crear un menoscabo en el patrimonio, que genere el desaliento a la inversión, el cierre de los negocios o componendas con funcionarios menores por la excesiva carga fiscal.

Entre las diversas clasificaciones de los principios teóricos, la más reconocida es la de Adam Smith contenida en su libro V, de su obra *"Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones"*, los cuales fueron respetados y observados por los legisladores contemporáneos, estos principios con razón, son señalados porque deben ser retomados por el legislador y el gobernante actual para respetar la Constitución y vivir en un Estado de Derecho.

PRINCIPIO DE JUSTICIA.

El principio de Justicia, significa que los habitantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno de manera proporcional, lo más cerca posible a su capacidad económica; este principio se satisface cuando hay generalidad y uniformidad en el tributo (hecho que no se da en la legislación actual).

La generalidad denota que toda persona tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo, **SIEMPRE Y CUANDO TENGA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA** y debe realizar el hecho generador del crédito fiscal.

La uniformidad enuncia que todas las personas son iguales frente al tributo.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

El principio de certidumbre, nos señala que todo impuesto, debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.

Para cumplir con este principio es necesario que queden bien claros los siguientes elementos: el sujeto del impuesto, su objeto, base, tasa, tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables. El objeto es de que el poder reglamentario, no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, dándose así la Incertidumbre, como sucede con la Actualización de las contribuciones, al no realizar su pago por parte del contribuyente en la fecha señalada, en que nace la obligación fiscal.

PRINCIPIO DE COMODIDAD

El principio de Comodidad, consiste en que todo impuesto debe recaudarse, en la época y en la forma, en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente; y si el legislador toma en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y por ende, una menor evasión de parte del contribuyente.

PRINCIPIO DE ECONOMIA.

El principio de economía, significa que el costo de la recaudación y control de una contribución, debe ser el mínimo para poder justificar su existencia.

A este respecto, el notable economista Adam Smith, señala cuatro causas que convierten en antieconómico a un impuesto, las cuales son:

1. El empleo de gran número de personas para recaudación y control, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto.
2. El empleo de impuestos opresivos, que desaniman a los inversionistas.
3. Las sanciones que se imponen cuando el contribuyente pretende evadir el pago del impuesto u omite su pago oportunamente. (Como sucede actualmente sin que importe al Estado el porqué de la omisión.)
4. Visitas frecuentes, odiosas y arbitrarias, por parte de las Autoridades haciendo a los contribuyentes afectados objeto de opresiones e incomodidades, además de que en todos los casos es considerado evasor y por ende delincuente.

Lamentablemente, en la actualidad la política fiscal seguida por el Gobierno se basa en estos 4 errores, que trae como consecuencia una menor recaudación, en perjuicio de la misma sociedad productiva. Y que además afecta al Estado, ya que el

incrementar los impuestos, no significa elevar la recaudación, sino por el contrario la desalienta y contrae, por lo excesiva, esto aunado a la triste capacidad económica actual.

Si bien es cierto, que hay poca voluntad de pago en el contribuyente, también lo es que lo complicado de la interpretación de la Ley, genera igualmente confusiones involuntarias, para cumplir oportunamente con sus obligaciones fiscales.

PRINCIPIOS JURIDICOS

Los principios Jurídicos, son aquellos que se encuentran establecidos en las normas jurídicas de contenido fiscal, de un país. Estas normas, según estén reguladas en la Constitución Política o en las Leyes ordinarias se denominarán Principios Constitucionales o Principios Ordinarios, respectivamente.

A) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La noción de garantía como consagración de un Derecho, proviene de Francia de acuerdo con la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, y es pertinente establecer los comentarios posteriores porque el gobernante, ha olvidado y desconocido estos Derechos, situación que ha sido la causa de los males de la sociedad, por ende, para que los mismos sean retomados y respetados por la Autoridad, me permito recordar que existen Derechos naturales, inherentes al ser humano y superiores al Estado, el cual fue creado precisamente por el hombre y para beneficio del mismo, no para beneficio del gobernante en turno.

La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano al igual que la Constitución, establecen una lista de derechos garantizados como "Derechos naturales

y civiles", los cuales han sido ratificados a través de la última reforma al artículo 102 Constitucional, que incluye en su ámbito de protección también los Derechos Humanos consagrados en los tratados y convenios internacionales, que conforme al artículo 133 han pasado a formar parte de la Ley Suprema de la Unión.

La Suprema Corte ha determinado, al emitir su criterio que los convenios internacionales queden por encima de las Leyes federales, de donde podría establecerse que la jerarquía de los mismos siguen como segundo mandato legal.

En virtud de que la Constitución regula nuestro Estado de Derecho, se hace un señalamiento de la misma, ya que de ella surgen las normas para el establecimiento de los impuestos y que se refieren también a la actividad tributaria del Estado, que como se mencionó a ella debe someterse el gobernante pues de la misma emanan sus facultades y atribuciones.

a) Los principios derivados de los artículos constitucionales que consagran las Garantías Individuales no pueden ser violados, coartados o restringidos por la actividad tributaria del Estado y que se resumen en los artículos 1º, 13, 14, 16, párrafos primero y último, 17, 21, 22, 25, 28 y que posteriormente se transcribirá la parte conducente al presente estudio.

b) Son principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, que se refieren a preceptos constitucionales, conforme a los cuales se establece quiénes están obligados a pagar impuestos, quiénes deben percibirlos, cómo deben establecerse, qué características deben tener y quiénes los deben establecer; estos artículos son: 31, fracción IV; 115, 124 y 126. Como se ha señalado, la Autoridad sólo podrá hacer lo que la Ley le permita, y a su vez, es la Ley la que obliga al particular a contribuir al gasto público, en forma proporcional y equitativa.

c) Son principios basados en consideraciones económicas. Existen algunas disposiciones en materia de impuestos, que se elevaron a la categoría de normas constitucionales, para darles mayor fuerza, previstas en el art. 73 frac. XXIX .

A continuación, se hace un análisis de los artículos referentes a las Garantías Individuales anteriormente citados, que permiten considerar un Estado de Derecho que nos legó el constituyente en nuestra Ley Suprema y que está por encima de cualquier Ley secundaria.

Artículo 1º.

“En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.¹⁹

El presente artículo constituye el primer principio constitucional del Derecho Fiscal y está comprendido dentro de las Garantías Individuales, que tradicionalmente se han dividido en: de propiedad, igualdad, seguridad jurídica y libertad, conforme al cual, en los Estados Unidos Mexicanos, todos los Individuos gozan de las garantías que establece la Constitución, las que no pueden ser restringidas, ni limitadas, sino en la forma y términos que ésta señala; esto es, la actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los Derechos reconocidos por la Constitución; es decir, que conforme al citado artículo, las Leyes impositivas deben obligar a todos los individuos, de igual manera, no desgravando a las personas que se encuentren en la misma situación, que la Ley señala como hecho generador de un crédito fiscal ya que todos tienen los mismos derechos y obligaciones y no tratar de hacer excepciones como erróneamente sucede: el caso mas palpable, es el del Transporte, sector privilegiado por el gobierno, ya que cuenta con bases especiales de tributación, con lo que resultan beneficiados, a pesar de sus altos ingresos y con una mínima carga fiscal.

19 Op. Cit. página 5

Artículo 13.

“Nadie puede ser juzgado por Leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la Ley”²⁰

El artículo 13, establece un segundo principio constitucional que puede interpretarse de la siguiente manera: las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe establecerse en forma general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto; lo anterior deriva de la prohibición que establece este precepto, de que nadie puede ser juzgado por una Ley privativa, pues, desde el punto de vista material, una Ley privativa no es una verdadera Ley, porque aun cuando una persona se encuentre dentro del supuesto de la misma, no le sería aplicable.

Artículo 14.

“A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o Derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho...”²¹

El enunciado de este artículo constituye el tercer principio constitucional del Derecho Fiscal, conforme al cual, las Leyes impositivas no deben tener efectos retroactivos, es decir, a ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

20 *Ibidem*, página 8

21 *Ibidem*, página 8,9.

Es indudable, que la prohibición constitucional de no aplicar retroactivamente una Ley se refiere al juez; la prohibición se establece para que, el que va aplicar la Ley no le dé efectos retroactivos, de igual forma limita, a la autoridad fiscal tal obligación de no aplicar retroactivamente la Ley, en perjuicio del contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, que la prohibición del artículo 14 vaya dirigida a los jueces y a las Autoridades, encargados de aplicar las Leyes o su ejecución.

El principio de la *no retroactividad* significa, que el legislador y el juez, no pueden despojar a los individuos de los Derechos, llamados *adquiridos*; el primero, por la expedición y el segundo, por la aplicación de una Ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido Jurisprudencia, aceptando la teoría de los “Derechos Adquiridos”, así como lo han hecho, las Salas del Tribunal Fiscal, desde su primera época.

Ernesto Flores Zavala, en su libro “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, dice que “(...) en materia tributaria no es posible aplicar la teoría de los Derechos adquiridos, que es por la que se ha inclinado la Suprema Corte que llegó a resolver que si bien la Leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el Derecho de pagar siempre el mismo impuesto, este supuesto es claro, pero en algunos casos el fisco sí aplica retroactivamente la Ley en perjuicio del contribuyente”.²²

22 Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, Pág. 35

El segundo párrafo del artículo 14 Constitucional establece que "(...) nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o Derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho".

De los términos e interpretación de este párrafo, se desprenden dos reglas de apoyo en materia fiscal:

1. Las Autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales respectivas.
2. Las Leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el Derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de defenderse.

El párrafo mencionado otorga dos garantías: Legalidad y Audiencia. Originalmente, la garantía de legalidad del art. 14 se limitó a los juicios del orden criminal; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, posteriormente, estableció el criterio de que la garantía de legalidad también comprendiera la materia civil.

Por lo que respecta a la materia fiscal, todo impuesto deberá estar consignado en una Ley, pero no basta que esté establecido en la Ley, para considerar que es constitucional, pues en la práctica encontramos que la Suprema Corte ha determinado algún precepto inconstitucional, aunque esto ha sido poco usual.

Si bien es cierto, que originariamente se presume, que todo acto de la Autoridad es válido y legal, también podrá acudir al juzgador para impugnar su ilegalidad o inconstitucionalidad.

La garantía de Audiencia, establece en materia administrativa o fiscal, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido de la cuestión que va a debatirse; así como de las consecuencias que se producirán, y que se le dé la oportunidad, tanto de presentar sus defensas, como de garantizar un sistema de comprobación; para que quien sostenga una cosa lo demuestre, y quien diga lo contrario también demuestre su veracidad y que, cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; por último, el procedimiento concluye, con una resolución que decida lo debatido, y señale la forma de cumplirse.

Artículo 16.

“ Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento” ²³

De la presente disposición se desprende otro principio constitucional, que consiste en que las resoluciones de la Administración Pública, en materia Fiscal, deben ser por escrito, dictadas por autoridad competente y con expresión de los hechos y los fundamentos de Derecho en que se basan, los cuales se harán del conocimiento de los interesados.

El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

23 Ob. Cit. página 9

- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las Leyes, que afecte la defensa del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en el caso.
- III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular, que trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- IV. Si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- V. Cuando la resolución impugnada en ejercicio de facultades discrecionales no comprende a los fines para los cuales la Ley no confiera dichas facultades”.²⁴

En materia local, el Distrito Federal en el artículo 81 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal dispone que: “Serán causa de nulidad de los actos impugnados:

- a) Incompetencia de la autoridad.
- b) Incumplimiento u omisión de las formalidades legales.
- c) Arbitrariedad, desproporción, desigualdad, injusticia manifiesta o cualquiera otra causa similar”.²⁵

Artículo 17.

“ Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su Derecho.

24, Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, página 199.

25 Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F. XXV aniversario, página 165

Toda persona tiene Derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las Leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial Nadie puede ser aprisionada por deudas de carácter puramente civil .”²⁶

Cuando el constituyente crea el Juicio de Amparo, lo hace con la finalidad de que el gobernado tuviera la posibilidad de recibir del juzgador, su protección federal contra cualquier acto de la autoridad, que vulnerara sus garantías consagradas en la Constitución sin muchas formalidades, pero al paso del tiempo, el Juicio de Amparo se ha vuelto muy técnico, especialista y de poco acceso para el particular.

En diversas ocasiones, he escuchado a Magistrados decir que por errores del litigante, o por falta de conocimiento, ha perdido el litigio a pesar de asistirle la razón; hecho que perjudica al gobernado, quien creyendo que va a recibir una sentencia favorable, se ve afectado por falta de pericia de su abogado. Ahora, me surge una pregunta, ¿esto es justicia?, o el hecho de que el legislador aprobó una Ley o artículo que posteriormente es declarado Inconstitucional , y sólo beneficia al que interpone el amparo y tiene para pagar un buen abogado. ¿Esto es Justicia?, o por último, el hecho más cruel, cuando el Juzgador no entra al fondo del estudio de un precepto legal, que es inconstitucional como lo es, la Actualización, que a pesar de ser una sanción y equivalente al fin que persiguen los recargos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la Actualización no es Inconstitucional, sirviendo así al interés y necesidad del Estado.

26 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Porrúa, página 10

Artículo 21.

El precepto Constitucional dispone que “ ...Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía..” .²⁷

Lo transcrito conlleva la problemática de saber, si la administración pública tiene facultades constitucionales, para imponer sanciones por infracciones a las Leyes fiscales. Este problema se analizará al realizar el estudio de las infracciones y sanciones fiscales, pero desde ahora señalo que la autoridad, en franco abuso, ha establecido un sinnúmero de sanciones por la misma causa.

Artículo 22.

El presente artículo, en su parte conducente, señala que “... no se considerara como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”²⁸

Si bien es cierto, que este artículo, en su párrafo primero, prohíbe la confiscación de bienes como pena aplicable; en el segundo párrafo justifica que respecto de los impuestos o multas, es posible afectar los bienes de una persona sin que con esto se considere como una confiscación; criterio que igualmente ha respaldado erróneamente la Suprema Corte de Justicia, quien ha considerado legal el cobro de la Actualización por parte del fisco, a pesar de ser injusto por lo excesivo del crédito fiscal, al no ser cubierto éste en los plazos que resulta exigible; ya que se incrementa al impuesto, la Actualización; recargos más Actualización; la multa más la Actualización

27 Op Cit. página 12

28 Op Cit. página 13

y los gastos de ejecución con inclusión de la Actualización; resultando así fatalmente un cobro excesivo e impagable.

Artículo 25.

" Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una mas justa distribución del ingreso y la riqueza, permite el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos o clases sociales cuya seguridad protege esta Constitución .

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución ..." 28 bis

Es evidente, que es responsabilidad del Estado la rectoría del desarrollo nacional para lo cual debe de ser integral, fortaleciendo la soberanía de la nación y a su régimen democrático al crear y manejar una adecuada estructura económica, se debe dar mayor autonomía y autosuficiencia al país, todo ello en beneficio del pueblo y de las mayorías para así fortalecer la democracia y que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, la rectoría del Estado jamás deberá ser atentatoria de las libertades individuales o sociales que consagra la propia Constitución.

El Estado es el rector del desarrollo nacional para lo cual debe conjuntar, promover y estimular a los sectores: público, social y privado o productivo señalados en el mencionado artículo y en especial al sector productivo, pues es el

28 bis Ob. Cit. Página 14

pivote económico de un país, ya que sin inversionistas no hay fuentes de empleo ni de riqueza, y obviamente no podría existir cobro de impuestos, al no generarse riqueza.

El artículo 25, en relación con el 28 Constitucional, establece la importancia de la actividad del Estado en la rectoría económica, el cual debe evitar situaciones impredecibles por errores políticos, financieros o de planeación, entre el gobierno y el Banco de México; es evidente que los errores políticos de administración y de derroche en el gasto público, han generado devaluaciones en el país y que incongruentemente, lo paga el contribuyente al cubrir sus impuestos, pues curiosamente las devaluaciones generan inflación y la misma, la creación de altas tasas de interés y de costo del dinero, que son repercutidas en el particular, al actualizarle los adeudos fiscales.

En el Derecho Civil, el error y el dolo, de una de las partes, no puede beneficiar al que lo produce y en materia fiscal, este principio de Derecho no se toma en cuenta, por el contrario es repercutido sobre el contribuyente, quien no sólo se ve afectado por la devaluación al disminuir su poder adquisitivo, sino que se contrae además la economía del comerciante, al disminuir sus ventas y en caso de tener financiamiento, su negocio, y su deuda se incrementa, situaciones que son incongruentes e ilegales, ya que el error es del propio gobierno. La inflación no es imputable al particular sino al Estado, concluyéndose con esto, que el Estado debe procurar tener más cuidado y responsabilidad en sus funciones como administrador y rector del desarrollo nacional .

B) PRINCIPIOS ORDINARIOS

Como ya se mencionó, los principios ordinarios se encuentran consagrados en los ordenamientos fiscales secundarios, que rigen todo lo relativo a los elementos

esenciales de los impuestos; nuestro Derecho positivo distingue 3 clases de disposiciones ordinarias:

- Ley de Ingresos de la Federación.
- Leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de Ingresos.
- Código Fiscal de la Federación.

Cabe aclarar que pudiera incluirse además de los anteriores a los Tratados Internacionales.

2.4 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

La existencia de un Impuesto origina que surja una relación tributaria, en la cual varios son los elementos que intervienen por la importancia que representa; a continuación se analizarán, brevemente, cada uno de ellos:

SUJETO DEL IMPUESTO: El sujeto es de 2 clases: un sujeto activo y un sujeto pasivo. Sujeto activo: Según se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el Estado es el sujeto activo. Dada la estructura política del Estado Mexicano, existen 3 titulares de la función tributaria: la Federación, las Entidades Locales (Estados y D.F.), y los Municipios; la Federación y Entidades Locales tienen facultad para establecer y exigir los impuestos necesarios para cubrir su presupuesto, pero no así los Municipios, que sólo están facultados para recaudar impuestos, ya que éstos son fijados por las Legislaturas de los Estados, según lo establece la fracción IV, del artículo 115 Constitucional.

Sin embargo, aparte de los tres titulares señalados anteriormente, existen otros órganos que también van a tener el carácter de sujetos activos; como son: el Instituto

Nacional de Fomento a la Vivienda para los Trabajadores, el Instituto Mexicano del Seguro Social, los cuales son organismos descentralizados, considerados por sus Leyes como Organismos Fiscales Autónomos, con personalidad jurídica propia, y que han recibido el respaldo de los tribunales y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En conclusión, podemos decir que los sujetos activos son todos aquéllos facultados, para exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, en los términos que la Ley establezca.

Sujeto pasivo: Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, ya sea persona física o moral, mexicana o extranjera; sin embargo también existe, el pagador del impuesto que es la persona física o moral que por diversos fenómenos, paga en realidad el impuesto en virtud de que su economía es la que se ve afectada por dicho pago; es decir, que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley ,debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero.

Ahora bien, encontramos que no siempre la persona a quien la Ley señala como tal, es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, y se convierte, entonces, en sujeto pagador del tributo. El caso se presenta, cuando se da el efecto de la trasiación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador, y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo, debido a la traslación del mismo.

Se dice, que algunas circunstancias como la edad, el Estado civil, el sexo, la profesión, el domicilio, etc. modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo; sin

embargo, existen opiniones que afirman que tales circunstancias, no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes, para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos a la medida de la obligación fiscal, en su caso.

OBJETO DEL IMPUESTO.

Se entiende por tal, la situación jurídica o de hechos prevista en la Ley como hecho generador del Crédito Fiscal. Debe tenerse presente, que para que la obligación nazca es necesario que el causante se coloque dentro del supuesto jurídico. Es decir, la obligación no nace por el hecho de estar tipificado en la Ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho, que encaja en el Objeto del impuesto y cuando lo realiza, surge la obligación fiscal.

UNIDAD FISCAL O UNIDAD DEL IMPUESTO.

Es la cosa o cantidad delimitada en peso, número, medida, etc., sobre la que la Ley fija la cantidad, que debe pagarse por concepto de impuesto y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Ejemplo: un kilo de cemento, un litro de alcohol, etc.

CUOTA DEL IMPUESTO.

Es la cantidad en dinero o en especie, que se percibe por cada unidad fiscal.

BASE DEL IMPUESTO.

Es el conjunto de unidades fiscales, sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Ejemplo: Cantidad percibida por concepto de salario u honorarios.

TARIFA DEL IMPUESTO.

Se encuentra representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos, que pertenecen a la misma categoría. Así por ejemplo: las tarifas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.5 DEFINICIONES IMPORTANTES.

La principal fuente de ingresos de que el Estado debe valerse, para obtener los medios necesarios para satisfacer las necesidades colectivas, a través de los servicios públicos que presta, es precisamente la de los impuestos; en virtud de que éstos juegan un papel muy importante, tanto para el Estado como para la ciudadanía, puede afirmarse que prácticamente existen tantas definiciones como tratadistas o especialistas en Derecho Fiscal; por lo que se mencionarán algunas:

Etimología: proviene del latín *impositus*. Tributo, carga. " El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una Ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria." ²⁸

Por su parte el maestro Sergio Francisco de la Garza, define al impuesto como: "La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado, no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria. " ²⁹

28 Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas Ed. Porrúa pág. 1638

29 Derecho Financiero Mexicano, Sergio Francisco de la Garza, Ed. Porrúa 1999, pág. 372

“La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente publico tiene el Derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada.” A.D. Giannini. ³⁰

“Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o acontecimiento cualquiera, no consiste en una actividad estatal . ” Geraldo Ataliba ³¹

Héctor B. Villegas, define a los impuestos dándoles el nombre de tributos, como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de capacidad contributiva, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. ” ³²

Viti De Marco, dice que: “ impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales. ”³³

Eheberg define el impuesto en los siguientes términos: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”. ³⁴

30 De la Garza, Op. Cit., Página 372

31 De la Garza, Op. Cit., página 372

32 De la Garza, Op. Cit., Página 372

33 Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1998, página 35

34 Flores Zavala, Op. Cit., página 35

Nitti dice “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.” ³⁵

José Alvarez de Cienfuegos: “El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte.” ³⁶

Luigi Cossa expresa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales.” ³⁷

Leroy Beaulieu, manifiesta: “El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.” ³⁸

Seligman define: “Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestales.” ³⁹

Manuel Morselli: “El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública”. ⁴⁰

35, 36, 37, 38, 39, 40 Flores Zavala, Op. Cit. páginas 35 y 36

DEFINICIONES LEGISLATIVAS.

El Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, con vigencia a partir del 1o. de Abril de 1967, en el artículo 2o. definía a los impuestos, como "las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos."

El Código Fiscal de la Federación, vigente, en su artículo 2o. fracción I, los define así: " Impuestos, son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo" (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y Derechos). ⁴¹

Es importante mencionar, que si bien es cierto que algunas definiciones descriptivas parecen deficientes, todas coinciden en los siguientes puntos:

1.- Son contribuciones, entendiéndolas como el vínculo jurídico, en virtud del cual el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación.

2.- Constituyen una Prestación de acuerdo con el Derecho Civil; y por prestación debemos entender, toda obligación de dar o hacer, en el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene que desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para ser entregada al Estado, sin que de éste obtengamos algún beneficio directo o inmediato. Como consecuencia de lo anterior, podemos afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente unilateral.

⁴¹ Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, Ed. ISEF, México D.F. 2001, página 2

3.- Estas prestaciones podrán ser en Dinero o en Especie, según lo disponga la Ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en Dinero, debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, o sea, en pesos. En tanto que por pago en especie debemos entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes, distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

Cabe señalar, que existe una excepción que se cobra en forma ilegal, esto es, el pago de Derechos por la internación de un vehículo extranjero, pues su cobro está establecido en dólares, por tal no es moneda de curso legal.

Otro ejemplo de cobro es el de las UDIS, pues considero que no es moneda de curso legal, además que es arbitrario e incierto, pues su cálculo es contrario al supuesto índice inflacionario que establece el Banco de México.

4.- Tales prestaciones son fijadas de acuerdo a la Ley que se encuentre en vigor, basadas en los principios de legalidad, generalidad y obligatoriedad; aclarando que no siempre es así, ya que el Estado olvida a veces estos principios.

5.- Los impuestos serán pagados por personas Físicas y Morales. Esto es, que el sujeto pasivo obligado a cubrir el impuesto, puede ser persona física u hombre, individualmente considerado, o bien, una persona moral que es una agrupación de hombres que persiguen fines comunes y lícitos.

2.6 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Podemos señalar, que del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge nuestra Ley fundamental, se obtiene que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

1 . ESTABLECIDO EN LEY: Derivado del principio de legalidad, que se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa, reafirmando este principio los artículos 34, 73 y 74, fracciones IV, V, VII, de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2 . DEBE SER DE CARÁCTER OBLIGATORIO: Así lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, obligación que deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo.

3 . DEBE SER PROPORCIONAL Y EQUITATIVO: Tan importante característica también se encuentra consagrada por el artículo 31, fracción IV, y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual, ya que los impuestos deben ser establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente.

4 . ESTABLECIDO EN FAVOR DE LA ADMINISTRACION ACTIVA O CENTRALIZADA DEL ESTADO: Esta característica se desprende de los artículos 31, frac. IV, 73 frac. VII y 74 frac. IV, de la Constitución Política, en virtud de que el artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio, y sólo para estos gastos: por lo tanto se excluye a los organismos que no forman parte de éstos, tales como los gastos de la Administración Delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal, que son entidades con personalidad jurídica propia, por lo tanto diferente y separada de la del Estado.

5. DEBE DESTINARSE A SATISFACER LOS GASTOS PREVISTOS EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS: El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera sean suficientes para satisfacer el presupuesto de egresos, que discute y aprueba: por lo tanto, el rendimiento de los impuestos, debe destinarse única y exclusivamente, para satisfacer los gastos para los que fueron decretados. Hacer cualquier otra destinación, sería violar los preceptos constitucionales.

2.7 MOMENTO DE CAUSACIÓN

Para conocer el momento de causación de los impuestos, es necesario conocer dos importantes conceptos, que son: el hecho imponible y el hecho generador.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal; y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, 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 prevista en la Ley.

Flores Zavala afirma que: " No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal " .⁴²

Por su parte el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran." ⁴³

42 Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, página 549

43 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, página 4

De la Garza por su parte, siguiendo a Sáinz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es un momento importante, por que permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la Ley aplicable que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

En conclusión podemos decir que el momento de causación de los impuestos es espontáneo, es decir, nace al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las Leyes fiscales vigentes.

2.8 EXIGIBILIDAD Y PLAZO PARA EL PAGO DE IMPUESTOS

Una vez que el impuesto se encuentra determinado en cantidad líquida, se tiene la obligación de pagarlo o enterarlo, lo que debe realizarse dentro del plazo que para tal efecto señala la Ley.

Para realizar el pago, no existen reglas fijas, esto va a depender de lo que la Ley respectiva señale.

El artículo 6, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación prevé que “ Las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse

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

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

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación. " 45

Con lo señalado anteriormente, para conocer el plazo de pago de una obligación es necesario:

1.- Recurrir a lo señalado en las Leyes respectivas dependiendo de la obligación de que se trate.

2.- En caso de no existir alguna disposición en estas Leyes, a las dos fracciones señaladas en el artículo 6º del Código Fiscal.

A manera de resumen, se puede expresar que existen tres etapas a seguir para la realización de una obligación tributaria:

45 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación Editorial ISEF, página 4

- a) *El nacimiento*, que tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico previsto en las Leyes fiscales vigentes.
- b) *La determinación* de la obligación en cantidad líquida, es decir, el cálculo matemático aplicable: según las tasas tributarias impuestas, y
- c) *El plazo para el pago*, que es el momento en que dichas contribuciones se enteran al Fisco.

Por último, cabe mencionar que el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue, la época de pago de la obligación fiscal, al disponer que las Autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de 48 meses.

EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION FISCAL

Una contribución se vuelve exigible cuando un sujeto pasivo, después de haber nacido la obligación y, de haberse determinado, deja pasar el plazo establecido para enterarlo.

Cuando la contribución se vuelve exigible, el Fisco no sólo está facultado para realizar su cobro, sino que también para exigir el pago de actualizaciones, recargos y multas, por el tiempo en que se debió pagar y la fecha en que se realizó el pago.

En atención al párrafo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145 nos dice: " Las Autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento Administrativo de Ejecución ".⁴⁶

46 Op. Cit. Fisco Agenda 2001, página 153

Con fundamento en el artículo señalado anteriormente, existen consecuencias de la exigibilidad de las contribuciones:

1. LA IMPOSICIÓN DE RECARGOS Y MULTAS.-

Los recargos se establecen como intereses moratorios, que se cobran al sujeto pasivo por la falta de pago oportuno de las contribuciones; y las multas, son sanciones que la autoridad hacendaria impone a aquéllos que violen las Leyes fiscales.

2. LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.-

El procedimiento consiste, en la acción que lleva a cabo el Fisco, en contra de los contribuyentes que no han pagado alguna o algunas de las contribuciones, que tienen para con éste, con el objeto de hacer efectivo el impuesto no cubierto, más la Actualización y accesorios que lo acompañan (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada, aun en contra de la voluntad del individuo, a través del PAE realizando el embargo y remate de los bienes del contribuyente, a fin de cubrir el crédito que tiene con el fisco.

3. EL COBRO DE GASTOS DE EJECUCION.-

Cuando se emplea el procedimiento administrativo de ejecución, el Fisco incurre en diversas erogaciones, cuyo monto deberá ser pagado por el contribuyente, que incurra en incumplimiento, aplicando un porcentaje, que señale la autoridad fiscal sobre las erogaciones que se realicen, en base a las tablas o tarifas por él establecidas.

4.- LA ACTUALIZACION.

La actualización es el hecho de determinar, el valor de un bien o de una operación, al término de un período, en base al Índice Nacional de Precios al

Consumidor, emitido por el Banco de México; siendo éste el tema principal de nuestra investigación, tratar de demostrar que este cobro es Inconstitucional, ya que desde su cálculo, así como la forma de su obtención y aplicación, resulta una sanción más para el contribuyente, que al pretender cubrir un adeudo fiscal éste debe actualizarlo, generando con ello incertidumbre, pues sólo se conocerá el monto del crédito fiscal hasta el momento de realizarse el pago.

2.9 CONSECUENCIAS PREVISTAS EN LA LEY, POR FALTA DE PAGO OPORTUNO.

Para delimitar las consecuencias por la falta de pago oportuno tenemos que mencionar primero, que es necesario saber en cuál de los siguientes supuestos nos colocamos:

- 1.- Pago de declaración en forma extemporánea sin que la autoridad la requiera.
- 2.- Pago de declaración en forma extemporánea cuando haya sido requerida por la autoridad.
- 3.- Pago de declaración en forma extemporánea descubierta por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación.
- 4.- No efectuar el pago de contribuciones, lo que puede dar lugar al delito de defraudación fiscal conforme al C.F.F.

1.- Pago de declaración en forma extemporánea sin que la autoridad la requiera.

En este supuesto, las consecuencias que derivan de este tipo de incumplimiento son las siguientes:

- a) ACTUALIZACION DE LA CONTRIBUCION OMITIDA
- b) RECARGOS.

Para fundamentar lo anteriormente señalado, nos abocaremos a lo establecido por el artículo 21, párrafo primero, del Código Fiscal que dice:

“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 falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de Actualización de la contribución de que se trate...”.⁴⁷

Es importante mencionar que no se impondrán multas, cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales, fuera de los plazos señalados por las Autoridades fiscales, según lo establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

2.- Pago de declaración en forma extemporánea cuando haya sido requerida por la autoridad. Las consecuencias por este supuesto pueden ser:

- a) ACTUALIZACIÓN, b) RECARGOS, c) MULTAS, d) GASTOS DE EJECUCION, e) HONORARIOS POR NOTIFICACION DE REQUERIMIENTOS.

En lo que respecta a actualizaciones y recargos, su forma de aplicación es la misma, anteriormente señalada en el caso de la declaración espontánea.

⁴⁷ Fisco Agenda 2001, , Código Fiscal, Editorial ISEF, México, D.F., pág. 96

En cuanto a las MULTAS el artículo 73 del Código Fiscal en sus fracciones I, II y III, nos menciona los casos en los que el cumplimiento no es espontáneo y son:

- I. “ Cuando la omisión sea descubierta por las Autoridades fiscales,
- II. Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, y
- III. Cuando la omisión haya sido corregida con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación de dictamen de Estados Financieros. Cabe mencionar que la aplicación de multas se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios.” ⁴⁸

Asimismo, consideramos de gran importancia hacer hincapié en que las Autoridades fiscales, al imponer multas deberán fundar y motivar su resolución.

En cuanto a los honorarios por notificación de requerimiento, el artículo 137, último párrafo, del Código Fiscal establece que: “ ... se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento y se establecerán de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de este Código. ” ⁴⁹

Por su parte el Reglamento del Código Fiscal en su artículo 72, establece que: “ se cobrarán honorarios por notificación de requerimiento por la cantidad de \$30,000.00 (TREINTA MIL PESOS 00/100 M.N.) y que la autoridad recaudadora los determinará conjuntamente con la notificación y se pagarán al cumplir con el requerimiento.” ⁵⁰

48, 49, 50 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal, Editorial ISEF, México, D.F., páginas 96, 137, 52.

Por lo que respecta a los GASTOS DE EJECUCION, éstos están regulados por el artículo 150 del mismo Código, el cual establece que dichos gastos, serán el 2% del Crédito Fiscal.

El artículo 42 del Código Fiscal señala que : “ Las Autoridades Fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar Información a otras Autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- I Corregir errores aritméticos que se presenten en las declaraciones.
- II Requerir a los contribuyentes todos los documentos relacionados con la contabilidad y otros informes que se requieran.
- III Realizar visitas domiciliarias para revisar la contabilidad, bienes y mercancías.
- IV Revisar dictámenes realizados por Contadores Públicos a fin de ver el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- V Revisar comprobantes fiscales, y la presentación de avisos en materia de Registro Federal de contribuyentes.
- VI Practicar avalúo físico de toda clase de bienes, aún durante su transporte, etc.”⁵¹

3.- En el tercer supuesto, en el pago de declaración en forma extemporánea descubierta por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, las consecuencias que van a derivar de ese tipo de situación son las siguientes:

⁵¹ Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, página 61

a) ACTUALIZACIÓN b) RECARGOS c) MULTAS

Por lo que respecta a la Actualización y recargos, será el mismo tratamiento que en los dos supuestos anteriores.

En cuanto a las MULTAS, además de lo ya establecido, el artículo 76 del Código Fiscal nos dice que: " Cuando la comisión de una o varias infracciones originen la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las Autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

I El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que se omitía.

II Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos." ⁵²

Además, el artículo 77 del mismo Código, prevé los casos en que las multas se aumentarán o disminuirán.

4.- *Por último, en el cuarto supuesto, el no efectuar el pago de contribuciones, puede dar lugar al delito de Defraudación Fiscal, que se prevé en los artículos: 108, 109 y 111 del Código Fiscal; y la sanción que se impondrá será de 3 meses a 3 años de prisión a quien omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviera obligado, durante dos o más ejercicios fiscales.*

52 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, página 98

CAPITULO III

"INFRACCIONES Y SANCIONES"

3.1 LA INFRACCION

La palabra en su etimología, deriva del latín *infractio*, que significa : “ quebrantamiento de Ley o pacto. Es la contravención a normas de carácter administrativo, derivada de una acción u omisión ”. ⁵³

La infracción es toda transgresión o incumplimiento de un mandato legal, que debe ser sancionado, es decir, es todo hecho u omisión descrito en la Ley, declarado ilegal y sancionado por la misma Ley.

Las Leyes administrativas, constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando Derechos y obligaciones a los gobernados, limitando así la actuación de los individuos. Sin embargo, hay ocasiones en que los ciudadanos no respetan esas normas de carácter general, impersonal y abstracto, ya porque las cuestionan, o porque son objeto de controversia o violación, es entonces cuando el Estado interviene para hacer respetar el Derecho violado, a través de la potestad sancionadora de la administración pública.

El Licenciado Fernando Castellanos señala que en sentido estricto: “infracción fiscal, es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con una pena económica, por un órgano de la administración”. ⁵⁴

53 Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo I - O, página 1710

54 Castellanos Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Ed. Porrúa, México D.F. 1980, 14ª. Ed.

Los elementos de la definición son:

CONDUCTA.- Es la manifestación de la voluntad que, mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera deja sin mudanza ese mundo externo, cuya modificación se guarda. Esto es, pues, una **CONDUCTA HUMANA VOLUNTARIA**, que produce un resultado. Cuando decimos actos voluntarios, queremos significar acción u omisión espontánea y motivada .

Por razones del mundo de Derecho que norma la sociedad, la voluntad deberá estar encaminada hacia actos lícitos, en consecuencia, cuando se encamine en sentido opuesto, estará transgrediendo lo aceptado y se generará la realización de una infracción.

TIPICIDAD .- El tipo es la descripción abstracta que hace el legislador, en la Ley penal, de los elementos materiales necesarios que caracterizan cada especie del delito

ANTI JURICIDAD.- Es lo contrario a Derecho, característica del delito por la cual se califica a la acción cuando contradice a la norma penal. Este juicio, que expresa el carácter injusto de la conducta, recae sobre la acción como tal especialmente sobre su parte integrante de más importancia, sobre la exteriorización de la voluntad del agente.

IMPUTABILIDAD.- La imputabilidad, como calidad de un sujeto, referida a las condiciones mínimas de la madurez y de normalidad psicológicas, que le permitan entender, querer normativamente y que lo hacen capaz de dirigir sus actos dentro del orden jurídico, es el soporte básico y esencialísimo de la culpabilidad; sin imputabilidad no existe culpabilidad, y sin ésta, no puede configurarse la infracción fiscal.

CULPABILIDAD.- Es el elemento subjetivo del Derecho que comprende el juicio de reprobación por la ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la Ley. Punto de vista normativo. Es la reprochabilidad de un injusto a un autor. La que sólo es posible cuando revela que el autor ha obrado con una disposición interna contraria a la norma violada, disposición que es fundamento de la culpabilidad.

RESPONSABILIDAD.- La imputabilidad es antecedente de la infracción fiscal; la culpabilidad es coetánea a tal conducta punible; y la responsabilidad es posterior o consecuencia del ilícito, por razones de método, ya que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad.

PUNIBILIDAD.- La punibilidad se refiere al momento normativo, es una abstracta referencia en la Ley de la sanción, con que se amenaza a una conducta descrita en abstracto. Se delimita así la punibilidad, sin la cual la infracción fiscal no surge, y la aplicación de la pena, después de que la concreta infracción fiscal se ha cometido.

3.2 DIFERENCIAS ENTRE INFRACCIÓN Y DELITO

Existen infracciones administrativas que a su vez se consideran como delitos, entre ellos tenemos el contrabando, la tenencia ilegal, la defraudación fiscal, etc.; por ello es importante distinguir entre infracción y delito.

- a) La infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa subordinada, mientras que el delito lo sanciona el poder judicial, a través de tribunales independientes.

- b) El acto u omisión que da lugar a la infracción, viola disposiciones de carácter administrativo, por ejemplo: Leyes, reglamentos, circulares, etc. El delito vulnera normas de Derecho penal, que protegen la vida, la salud, el patrimonio.
- c) La infracción puede ser atribuida a personas físicas y a personas morales; el delito únicamente puede ser llevado a cabo por individuos.
- d) Los elementos de culpabilidad, como el dolo y la culpa, no son esenciales para que la infracción administrativa exista; por el contrario, el delito requiere el elemento de culpabilidad para existir.
- e) La sanción aplicable en el caso de la infracción se traduce en multas; mientras que el delito nos priva de la libertad.

Se puede concluir que además, existen diferencias de carácter esencial que distingue a ambos conceptos.

La existencia de este sistema dual, que se ha ido generalizando en nuestro Derecho Positivo, se opone a la garantía consagrada por el artículo 23 de la Constitución que dispone que “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito”.

Así mismo, de conformidad con el artículo 21 Constitucional, la autoridad administrativa únicamente puede sancionar las infracciones, mediante multa o arresto hasta por treinta y seis horas.

3.3 ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA INFRACCION

En este campo podemos indicar con Sánchez Piña que: “en un aspecto positivo de la infracción está ligado al ánimo del poder sancionador del Estado de acabar con prácticas nocivas por parte de los particulares que dañan el marco recaudatorio de la

Administración Pública, pero también encontramos un aspecto negativo al hacerse necesario un tratamiento depresivo contra el particular a fin de someterlo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.”⁵⁵

3.4 FINALIDAD DE LA INFRACCIÓN

Como se establece en el punto que antecede, será finalidad pues de la infracción fiscal, fomentar una conducta positiva de parte de los contribuyentes, a fin de que éstos cumplan con toda oportunidad las disposiciones fiscales que con motivo de sus actividades o por caer en los supuestos de Ley, deban necesariamente cumplir.

3.5 LAS SANCIONES

Ha quedado establecido en los capítulos anteriores, qué es el impuesto y la integración del crédito fiscal, por lo que se analizarán las diversas sanciones, para tratar de acreditar que la Actualización, los recargos y las multas son sanciones, según las siguientes consideraciones:

En sentido amplio, la sanción se define como: “la consecuencia negativa establecida por el Derecho a la violación de una norma jurídica, que tiene como finalidad crear molestia a quien incumple la Ley, siendo facultad de la autoridad aplicar su coersitividad para hacer valer las Leyes o restaurar el orden perturbado.”

La sanción tiene como característica, ser ejemplar, para crear una presión psíquica, una fuerza espiritual que permita el efecto negativo, para el que infrinja la Ley.

⁵⁵ Sánchez Piña José De Jesús, “Análisis Técnico Fiscal del Reglamento para la Imposición de multas por infracciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos”, Ed. PAC, S.A., México D.F. 1997, 1ª. Ed.

La sanción debe estudiarse en forma específica, ya que la violación a la norma jurídica se realiza en condiciones muy diversas, en ocasiones, crea la nulidad de los actos realizados en contravención al precepto jurídico.

1.- La transgresión de la norma en algunos casos crea la nulidad de los actos realizados violando la Ley.

2.- En ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida la norma jurídica impone coactivamente su observancia, estableciéndose su cumplimiento forzoso.

3.- Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente o indemnización, que es también una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas al estado que tenían antes de la violación.

Señala la Licenciada Margarita Lomelí Cerezo que: "el Estado para hacer cumplir sus determinaciones y actos ha creado la facultad sancionadora a través de una legislación coercitiva, que le permite sancionar al que viole la norma jurídica, pero en ocasiones la autoridad ha perdido el sentido de la justicia y seguridad jurídica." ⁵⁶

El objetivo de la autoridad, es obligar al gobernado a cumplir con las disposiciones fiscales que emite, a pesar de que, las mismas rebasen el límite constitucional; también olvida aplicar las reglas generales del Derecho, a que debe someterse, al imponer las sanciones y los fines que debe perseguir con dicha sanción, por las infracciones cometidas.

56, Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, México 1997, Ed. Porrúa, pág. 15

Si bien es cierto, que todos los gobernados deben respetar las Leyes, éstas deben ser elaboradas bajo un marco de legalidad, que permita seguridad y certeza jurídica al mismo; porque la autoridad debe recordar, que el objetivo de su existencia es el bien común de los integrantes de la sociedad, teniendo la obligación de respetar la Ley y sujetarse a la misma, pues es ella quien le da impulso para actuar, obligándose a hacer lo que la Ley le permita.

En ocasiones, se confunde la potestad del Estado y por tal, se ha tratado de definir la sanción, facultad de la autoridad, defensa del particular, en contra de la facultad sancionadora del gobernante, quien para cumplir con sus fines preponderantemente económicos, ha creado una gama de sanciones, disfrazadas con definiciones en la Ley, distintas, pero con las mismas características: como es el caso de los recargos, la Actualización, multas, etc.

Con la aplicación de estas sanciones, se castiga en forma doble o triple al infractor, quien al contrario del Derecho Común, la omisión en el cumplimiento de una obligación tributaria, es suficiente, para que se haga acreedor a más de una sanción y en su caso se ejerza la acción penal en su contra, entre otras.

3.6 NATURALEZA DE LA SANCIÓN Y SUS CARACTERÍSTICAS

Primordialmente, cumple en la Ley y en la práctica, distintos objetivos la sanción administrativa: preventivos o represivos, correctivos o disciplinarios, tributarios o de castigo e indemnizatorios o resarcitorios, como es el caso de la Actualización, de los recargos y las multas.

Predomina sin embargo, la idea de castigo o de pena que se impone al infractor; prevalece el poder punitivo de la administración a su poder ejemplificador

o meramente correctivo. No mueve, fundamentalmente al Estado, el propósito de castigar o penar al infractor de la Ley administrativa, que no la obedece y no la cumple, sino al parecer su única finalidad en materia tributaria es la de allegarse de recursos en cualquier forma.

Es un grave error, servirse del camino de la sanción administrativa – multa, recargos, Actualización, y demás accesorios -, como una importante fuente de recursos tributarios del Estado; por esto la política sancionadora de la administración, debe orientarse a escoger la sanción, que logre frenar o desaparecer las prácticas infractoras que dañan gravemente al interés colectivo. En la legislación administrativa económica se observa que la multa administrativa es un mero paliativo político, que utiliza la administración federal, ante su ineficacia para poner orden en la vida económica del país y consecuentemente para los infractores una carga excesiva, que en ocasiones resulta impagable.

Las notas características de la sanción conforme a varios tratadistas son las siguientes:

- a) Es un contenido de la norma jurídica.
- b) En la proposición jurídica o regla de Derecho que formula la ciencia del Derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético.
- c) El contenido normativo calificado de sanción, generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor, un mal o un daño, p.e., la privación de ciertos bienes o valores o la imposición de ciertos perjuicios o dolores.
- d) En el Derecho moderno la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto se le conciba como un orden normativo centralizado, que establece el monopolio de la coacción física por sus órganos (Weber y Kelsen), y
- e) Las finalidades de las sanciones son de tres clases: o retributivas, o intimidatorias o compensatorias del daño producido por el acto ilícito.

3.7 POTESTAD SANCIONADORA

En los países que viven en un régimen de Estado de Derecho, el único fundamento de la potestad sancionadora de la administración es el Derecho. De aquí parte su más amplio poder, el de policía administrativa, que le permite sujetar el orden jurídico administrativo vigente, a todos los administrados.

El fundamento de esa potestad, se encuentra en principio en el texto del artículo 21 de la Constitución que dice "...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas" ⁵⁷

Decimos en principio, porque en la doctrina y en la jurisprudencia de los Tribunales Federales del Poder Judicial, se discute el alcance de ese texto constitucional, que parece imponer dos graves limitaciones a la potestad sancionadora de la Administración:

- a) Sólo por violaciones a reglamentos gubernativos y de policía, pero no de Leyes administrativas como las relativas a radio y televisión, obras públicas, bosques, aguas, minas, etc.
- b) Sólo pueden imponerse dos tipos de sanciones administrativas: multa o arresto, pero ninguna otra como la clausura, el decomiso, la suspensión de actividades, etc.

Nada ayudan los debates, que ese precepto constitucional originó, en el Congreso Constituyente de 1916-1917, para inclinarse por una concepción amplia

57 Constitución de Estados Unidos Mexicanos, página 89

de la potestad sancionadora de la Administración. Es necesario, recurrir a otros textos de la Constitución para encontrar los fundamentos, a las distintas acciones sancionadoras que ejerza la Administración.

3.8 CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES.

Existen dos tipos de sanciones y se clasifican en pecuniarias o administrativas y las privativas de libertad o prisión; a su vez, se subdivide la primera en dos grupos: 58



I. RECARGOS

El origen de los recargos, tiene su esencia en el Derecho penal, en el que fue establecido el término "recargo" como un nuevo cargo o reconvencción, que se hace a un acusado y a la retención del reo, por una nueva causa o por otro juez.

El diccionario de la Real Academia Española lo define, como una nueva carga o aumento de carga (re cargar) o sea volver a cargar, indicando que es el nuevo cargo que se hace a uno. En sentido figurado, "recargar" es agravar una cuota de un impuesto o de una prestación que se adeuda.

Para el Jurista Juan Palomar de Miguel, "recargo fiscal" es un gravamen que se agregó a la deuda, por falta de pago oportuno de los adeudos respectivos.

58 Emilio Margán Manautou, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa página 330

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUEBLO
DE PUERTO RICO

El Lic. Reynaldo Carrasco Villareal, establece: "el término de recargo desde el punto de vista fiscal y legislativo lo podemos conceptualizar como una carga adicional o accesoria del crédito fiscal causado por la mora en el pago de éste, o por haberse cubierto en cantidad menor a la debida, o por haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser éstos supuestos imputables al contribuyente, esta carga adicional o accesorio del crédito fiscal constituye una obligación Ex-lege en la relación jurídico-tributaria y participa de la propia naturaleza jurídica de la que dependa el crédito fiscal principal."

El Recargo comprende una indemnización al fisco, por la falta del pago oportuno y correcto, por haberse originado los anteriores supuestos relativos al pago, en cantidad menor a la debida o a la autorización del mismo en parcialidades. También se ha dicho "que el vocablo recargo" tiene un doble significado: por una parte, constituye un sobre impuesto o impuesto suplementario; y por otra, constituye un equivalente a intereses moratorios.

Cabe hacer notar que el concepto de recargo, siempre ha sido utilizado en plural, "recargos" no en singular, aun cuando se cause en una fracción de meses o en un mes, lo que es a todas luces incorrecto; por lo que en pluralidad jurídica, en su causación de una fracción de mes o de un mes, debemos estimar, que se originó "el recargo" y tratándose de un mes y fracción o de dos meses o más, se originaron "los recargos" correspondientes a cada lapso por no causarse "en días", sino en fracción de mes o meses; apoyando el criterio anterior, sirva mencionarse el sentido de la Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación que sustentó:

"RECARGOS.- DEBEN CALCULARSE APLICANDO EL PORCENTAJE CORRESPONDIENTE A CADA MES O FRACCIÓN Y NO A LOS DÍAS TRANSCURRIDOS EN MORA.- El artículo 21 del

Código Fiscal de la Federación dispone, en su segundo párrafo, última parte, que los recargos se causaron a partir del día en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. De lo anterior se desprende que los recargos se calcularán aplicando el porcentaje correspondiente a cada mes o fracción teniendo el mismo efecto si transcurre un mes completo o una sola fracción de éste, sin que sea correcto considerar que el porcentaje de recargos se aplique de acuerdo a los días transcurridos, cuando la mora en el pago fue por sólo una fracción del mes". (IX)

Juicio No. 469/84.- Sentencia de 12 de Junio de 1985, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Martínez Franco.- Secretario.- Lic. Juan Francisco Tapia Tovar.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda época, año VII, número 68, Agosto de 1985, página 164.

Los recargos tienen, en un principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses, al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, " los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene Derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo. " 59

59 Arriola Vizcalno, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México 1999, página 384,385

Para apoyar lo anterior, sirvan algunas tesis a que hace referencia el Licenciado Emilio Margain Manautou, en su compilación de sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los Juzgados de Distrito y del Tribunal Fiscal de la Federación que a continuación se transcriben:

“RECARGOS.- SU NATURALEZA A LA LUZ DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS.- Teniendo en cuenta que el artículo 207 del Código Fiscal les da el carácter de indemnización, en tanto que la fracción II del artículo 235 les asigna la naturaleza de sanción, es el caso de que en un mismo cuerpo legal existen normas jurídicas cuyo contenido parece ser irreconciliable, por lo que debe tratarse de interpretar en términos de que se cumplimenten y no de manera de uno de los dos supuestos, en aparente pugna carezca de eficacia jurídica, ya que sólo la presencia de un cuerpo legal hace suponer que el legislador trató de que ambos tuvieran consecuencia jurídica. En esas condiciones, la Sala sentenciadora estima que los artículos 207 del Código Fiscal de la Federación y fracción II del artículo 236 del mismo cuerpo legal, lejos de contener disposiciones jurídicas incompatibles, establece preceptos que se complementan. En efecto, la circunstancia de que la fracción II del artículo 235 del Código Fiscal de la Federación dé a los recargos el carácter de sanción, no se contraponen al hecho de que las circunstancias de que los recargos tengan, de acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación el carácter de meras indemnizaciones, no excluye la posibilidad de que dichos recargos sean también una sanción, sino por el contrario que uno y otros preceptos se complementen, debiéndose de la conformidad de ambos, llegar a la conclusión de que los recargos constituyen una sanción cuyo contenido es una indemnización al fisco

federal por el pago inoportuno de los adeudos correspondientes".
(Juicio # 3571/41. T.F.F. Actor: Wells Fargo and Co. Express, S.A.)

"MULTAS.- LA INFRACCIÓN COMETIDA DEBE SANCIONARSE EN PERJUICIO DE LOS RECARGOS QUE PROCEDAN POR FALTA OPORTUNA DE PAGO.-

Del hecho de que se cubrieron los recargos de Ley, no puede concluirse que se haya cometido la infracción ni tampoco puede presumirse que no se haya tenido la pretensión de evadir el impuesto, ni que por haberse pagado los recargos sea improcedente la multa, ello en virtud de que los recargos y las multas tienen sus características propias, sin que pueda decirse que una vez cubiertos los primeros, no pueda la autoridad competente imponer las multas procedentes. En efecto, los recargos, de conformidad con lo establecido por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, constituyen una indemnización al Erario Federal por la falta de pago oportuno de los deudores, esto es, se trata simplemente de la indemnización que todo causante moroso debe cubrir por el perjuicio que ocasiona al Erario al no obtener en su oportunidad los ingresos a que tiene Derecho para hacer frente a las cargas públicas. La multa, por su parte, es la sanción que se impone al causante por infracciones a obligaciones que en forma determinada imponen las diversas Leyes fiscales que rigen y, en el caso concreto, la actora ha confesado que el pago lo hizo extemporáneamente; por tal motivo, la Oficina Federal de Hacienda, de acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, cobró los recargos correspondientes; posteriormente, la Procuraduría Fiscal de la Federación, con fundamento en el artículo 228, fracción XIII, y 236 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, impuso una multa, ya que está comprobado que la actora

cometió la infracción y ésta debió ponerse sin perjuicio de los recargos que procedan por falta oportuna de pago". (Juicio # 996/949. Actor: Embotelladora la Victoria S.R.L.).

"COBRO DE RECARGO E IMPOSICIÓN DE MULTA.- Es cierto que con la anterioridad a la última reforma al artículo 207 del Código Fiscal de la Federación algunas Salas de este Tribunal, inclusive la Quinta, sentaron el precedente de que no procede la imposición conjunta de recargos y multa con base en lo dispuesto en la fracción II del artículo 323 del propio Código que determina que los recargos son sanciones, y en este aspecto quizás fuera aplicable la jurisprudencia del Pleno de fecha 15 de abril del 1940, que señala el actor y que se contrae a aceptar la supletoriedad de la Ley Penal en la aplicación de multas y sanciones administrativas por cuanto nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, cosa prevista mayormente por la Constitución. Sin embargo, debe tenerse presente que si, tal se hizo fue por que entonces el artículo 207 del Código Fiscal tenía un contenido de carácter general al establecer sin distingos y únicamente que "los recargos deberán considerarse, en todo caso, como indemnización, al Erario Federal, por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos", y como esta disposición se oponía a otra disposición de contenido igualmente general, la fracción II del artículo 255, que declaraba que los recargos son sanciones, las regias tuvieron necesariamente que discernir sobre cual de estas dos disposiciones de igual jerarquía y ostensiblemente antagónicas tengan validez y de esta suerte se inclinaron a favor de la tesis de que el recargo es sanción y no simplemente indemnización al Erario y por lo tanto que no era procedente la imposición de dos sanciones; recargos y multas y si así lo hicieron fue debido seguramente

a que el propio Código Fiscal, ya en la aplicación de sanciones colocaba expresamente los recargos en la fracción VII del artículo 233 y en la fracción IV del artículo 234 ambos artículos que trataban de la forma de castigar las infracciones a los artículos 229 y 230 respectivamente, y, además, porque en dichas fracciones, que fueron suprimidas por el mismo decreto de 30 de diciembre de 1951, se señalaba el recargo del dos por ciento mensual por la mora en el pago de acuerdo con los usos bancarios y la costumbre en esta clase de operaciones no puede jamás considerarse como simple indemnización por lo dejado de pagar, puesto que regularmente el capital en simple función de lucro produce del ocho al doce por ciento anual y la Ley Civil ha establecido el interés legal de sólo el nueve por ciento, artículo 2395 del Código Civil, con la circunstancia elocuente de que el Estado se ha preocupado por la defensa de los particulares contra una explotación excesiva, artículos 17, 2395, 2396, 2397, etc., del propio Código; por donde se desprende que el dos por ciento mensual es decir, el veinticuatro por ciento anual, el mismo Estado aún dentro del terreno fiscal no podía aceptarse que lo pudiera considerar como simple indemnización en mora, sino como sanción... Pero el artículo 207 del Código Fiscal dejó de ser una norma de carácter general y meramente declarativo para convertir en la reforma de 30 de diciembre de 1951, en un mandamiento de tipo particular que debe tener aplicación especial dentro de la norma general, de tal manera que si la fracción II del artículo 232, norma general, establece genéricamente que el recargo es una sanción, el artículo 207 al establecer en la reforma los casos esenciales que condicionan el pago extemporáneo cuando se hace espontáneamente y cuando se hace como consecuencia de requerimiento, excitativa o cualquiera otra gestión realizada por las

Autoridades fiscales, debe estarse a lo dispuesto por este Ordenamiento especial, aún cuando esté en pugna con otra norma de carácter general. De donde resulta que el párrafo del propio artículo 207 reformado que establece que los recargos deben considerarse en todo caso, como indemnización al Erario Federal por falta de pago oportuno de los adeudos respectivos y que anteriormente era el contenido exclusivo de dicho artículo dejó de tener el aspecto de generalidad que antes tenía, para convertirse en una disposición particular que se contrae y relaciona con el texto del propio artículo por lo cual debe estimarse que en sentido actual es que los recargos del 2% mensual que se aplica a los morosos que efectúan el pago extemporáneamente, no son sanciones, sino simple indemnización al Erario Federal por falta de pago oportuno, y, en consecuencia, al sancionarse el pago extemporáneo al mismo tiempo que se exhibe dicha indemnización, no se aplican dos sanciones. A este respecto debe observarse que si bien y tal vez por olvido el artículo 232 anacrónicamente conserva aún en su fracción II a los recargos, queda sin sentido jurídico de aplicación, en virtud de que precisamente los dos únicos casos, la fracción VII del artículo 233 y la fracción IV del 234, en su parte relativa que lo fue su segundo párrafo, que establecían los recargos como sanciones, fueron suprimidos por decreto de 30 de diciembre de 1951, como ya se ha dicho; lo cual robustece la tesis que se expone, puesto que desapareció la razón fundamental de la tesis opuesta. Si el legislador al hacer la reforma pasó por alto que en los casos a que se contrae el artículo 207, que determina que los recargos no son sanciones sino que tienen el carácter de indemnización, resulta excesivo el monto del recargo, es materia de la cual por tratarse de deficiencias de una Ley no puede ocuparse este tribunal, sino las Autoridades judiciales federales que tienen

competencia para resolver sobre constitucionalidad de las Leyes".
(Juicio # 3335/53. Expediente # 357 (09)/332869. Actor:
Francisco Almazán M.).

Dentro de la relación jurídico-tributaria, el Fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor. En tal virtud, a partir de la fecha en que un tributo (se toma exigible, es decir, cuando se ha vencido el plazo que las Leyes fiscales otorgan exigible su pago), el fisco tiene el Derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida. Ahora bien, si esto no sucede, es evidente que se le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho, para sufragar los gastos públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha de exigibilidad.

Todo lo anterior ha dado origen a la figura tributaria de los recargos, que constituyen una especie de compensación económica que la Hacienda Pública tiene Derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Así, tomando en cuenta todos estos elementos, estimamos que los recargos pueden ser definidos de la siguiente manera: "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 de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno."

Los recargos son específicamente regulados por el artículo 21 del CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, de cuyo contenido podemos desprender –además de la confirmación de que los recargos constituyen precisamente la indemnización al Fisco por la falta de pago oportuno de los tributos- los principios o reglas que rigen el

cobro de estas contribuciones accesorias. Dichos principios o reglas pueden resumirse y explicarse de la siguiente manera:

1- “ Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo ”. En efecto, es requisito indispensable para que se genere el Derecho al cobro de recargos, el que se haya vencido el término o plazo que las Leyes respectivas otorgan al contribuyente, para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado, toda vez que mientras dicho plazo no transcurra, la obligación fiscal ya habrá nacido, pero aún no se habrá vuelto exigible.

2. “La tasa de los recargos se fija anualmente tomado en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario.” Hemos dejado establecido que los recargos no son otra cosa que una especie de interés moratorio, que los causantes deben cubrir al fisco en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de impuestos, Derechos, o contribuciones especiales. Por consiguiente, lo lógico es que la tasa respectiva se determine, en función de los principios de interés que rijan en el mercado bancario nacional. Esto último significa, que para sus efectos forzosamente debe utilizarse el llamado “costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México”, el que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión, a través de una Ley, fije anualmente una tasa. Dicha tasa se adiciona automáticamente en un 50%, y así se obtiene, el monto de los recargos aplicables en cada ejercicio fiscal.

La razón que justifica, el que nuestras Leyes tributarias hayan seguido este complejo procedimiento para la cuantificación de los recargos, la encontramos en el hecho de que los tipos de interés en el mercado suelen variar continuamente, particularmente en épocas de recesión económica, procesos inflacionarios, devaluaciones monetarias, etc., y por consiguiente, resultaría poco realista el

pretender establecer dicha tasa de manera permanente, en un ordenamiento legal sujeto a vigencia, más o menos indeterminada, como lo es, o al menos pretende serlo, el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En tales condiciones nuestro legislador ha preferido utilizar una Ley de vigencia anual, a fin de contar con la flexibilidad necesaria para ir adecuando la tasa de recargos, a las variantes económicas que vaya presentando el mercado bancario del País

3. *“Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago.”* En principio se sostiene y se acepta en forma prácticamente unánime, que los recargos, al igual que los intereses, deben cobrarse por cada mes que el deudor permanezca en mora. Sin embargo, nuestro CÓDIGO FISCAL también considera a las llamadas “fracciones del mes”, de tal manera que basta con que transcurra un sólo día de un mes para que se cause íntegra la correspondiente tasa de recargos. Aun, cuando esta disposición lo que persigue es castigar a los contribuyentes remisos, pensamos que peca por falta de equidad, ya que sujeta a idéntico tratamiento, a personas colocadas en distintas situaciones, como es el caso, por ejemplo, de quien incurre en un sólo día de mora y de quien incurre en 29 días de atraso. Al respecto, creemos que lo justo y deseable, sería que la tasa mensual de recargos se sujetara a una tabla proporcional, a fin de que su aplicación se fuera efectuado progresivamente, hasta llegar al importe total, según el número de días transcurridos. En estas condiciones, se respetaría el criterio de la progresividad fiscal, que es a su vez una de las bases de los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

4. *“Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.”* De acuerdo con el propio Código Tributario, los recargos se deben calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales. Esta disposición

resulta enteramente justa y lógica, porque los recargos son una sanción, y resultaría absurdo aplicarlos, sobre otras sanciones pecuniarias como las enunciadas. Sin embargo, sería de desearse que el Código aclarara, que tampoco procede el cobro de recargos, sobre honorarios por notificación de créditos fiscales, ya que al tratarse de contribuciones accesorias, que también se cobran a los contribuyentes remisos, por razones de orden lógico, debe sujetárseles al mismo tratamiento que a las multas, recargos y gastos de ejecución.

5. *“ Los recargos, cuando la falta de pago oportuno de las contribuciones que dan origen es descubierta por la autoridad hacendaria en ejercicio de facultades de fiscalización, se causan hasta por diez años a partir de la respectiva fecha de exigibilidad.”* –Esta disposición significa que el correr de los recargos -mes a mes- tiene un límite. Sin embargo, ese límite al tener como tope una cantidad equivalente a los recargos que se causen hasta por diez años, ocasiona, por una parte, el que el monto de los recargos pueda llegar a ser infinitamente superior, al de la contribución omitida que les dio origen; y por la otra, a que de hecho, corran en forma indefinida. Aun cuando esta disposición, evidentemente tiene su origen en las crecientes necesidades recaudatorias del Fisco Federal, que en alguna forma tiene que colaborar en la búsqueda de recursos no crediticios (como los consabidos empréstitos que integran nuestra enorme deuda pública tanto interna como externa) que atenúen en lo posible al desmedido déficit presupuestario del Sector Público; la experiencia demuestra que el exceso en el ejercicio del poder sancionador del Fisco, a lo único que conduce es a la ruina económica de los negocios de los contribuyentes morosos, que ante la abrumadora carga de sanciones, se ven forzados a cubrir para regularizar su situación fiscal, prefieren optar por cerrarlos o por trasladarlos a otro sitio, cancelando así tantas indispensables fuentes de trabajo, como fuentes potenciales de generación de futuras contribuciones. Ahora bien, pensamos que en épocas de elevado desempleo y creciente subempleo, como las que desafortunadamente estamos

viviendo, el fisco no puede darse el lujo de llevar sus potestades sancionadoras al extremo de forzar el cierre sistemático de fuentes de trabajo, sólo para satisfacer inmediatas necesidades recaudatorias; esta exagerada tasa límite de recargos, a la larga lo único que va a provocar, en el mejor de los casos (ya que en el peor seguramente va a originar “arreglos económicos”, léase sobornos, entre los contribuyentes morosos y funcionarios hacendarios de segundo nivel, encargados directamente de las tareas recaudatorias) una serie de “campañas de regularización”, “convenios con los contribuyentes”, “resoluciones especiales”, etc., encaminadas, a que los contribuyentes remisos, cubran sus adeudos fiscales mediante sustanciales reducciones de los recargos que se hayan generado a su cargo. Un claro ejemplo de lo anterior lo podemos encontrar en la legislación Fiscal de Colombia que en una época llegó al extremo de fijar como tope máximo para los recargos una cantidad equivalente al 100% de las contribuciones omitidas, con el único resultado de tener que establecer periódicamente “campañas de amnistía fiscal”, para inducir a los contribuyentes al pago de los impuestos atrasados, mediante la reducción casi total de los elevados recargos que se hubieren acumulado.

6. “Los recargos se causan sobre el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementando dicho importe en las cantidades que correspondan a la Actualización de la propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país,” utilizándose para ello un factor basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.- Tal como lo señalamos con anterioridad, los recargos son una especie de interés moratorio que tiene por objeto resarcir al fisco de la pérdida del poder adquisitivo, que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo, cuando las contribuciones respectivas no son pagadas dentro de los plazos que marcan las disposiciones legales aplicables. Por lo tanto, lo que se persigue con el cobro de recargos es precisamente, proteger la recaudación de los recursos necesarios, para satisfacer los gastos públicos de los

cambios de precios y demás variantes económicas que tienden a reducir el poder adquisitivo de la moneda. De ahí, que la tasa de recargos tenga que ser fijada periódicamente, para adecuarla precisamente a estas variantes económicas. Por consiguiente, si a los recargos se les suma la Actualización del importe de las contribuciones, que les dieron origen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambio de precios en el país, es evidente que un mismo ingreso –la contribución original- está siendo gravado con dos créditos fiscales distintos, al mismo tiempo: los recargos y el factor de Actualización de la propia contribución original. Es decir, estamos en presencia de un típico caso de doble tributación que, como lo hemos venido señalando, es en todas las situaciones en las que se presenta claramente inconstitucional, a pesar de que la suprema Corte de Justicia de la Nación no se haya pronunciado de manera terminante al respecto. De ahí que no se justifique la introducción de esta regla, a través de las modificaciones que se hicieron al CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, con efectos a partir del 1º de enero de 1990, puesto que es necesario insistir en que los apremios recaudatorios del Fisco nunca justificarán el desconocimiento del orden constitucional que nos rige. A lo que habría de agregar que también desde el punto de vista económico, la regla de referencia resulta injustificada, ya que en vez de haberse introducido en los recientes años en los que el país experimentó elevadas tasas inflacionarias, se puso en vigor, en una época en la que la inflación, se encuentra en franco y pronunciado descenso.”⁵⁹

En conclusión, se puede decir que los recargos tienen como finalidad el desalentar al contribuyente, a incurrir en mora y que es el equivalente a la pena convencional en el Derecho Civil, de no cubrirse con puntualidad una deuda, se pagará por el moroso determinada tasa de interés mensual, hasta que aquélla se cubra, y que en materia fiscal es superior a la que se establece para préstamos

59 Arriola Vízcayno Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México 1999, páginas 383 - 388

bancarios (50% más) y se aprueba anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación, ésta se incrementará si la tasa de interés legal en el mercado monetario aumentase.

Cabe resaltar que al surgimiento de los recargos, en el Código Fiscal de 1938, estos se incluyeron en el Capítulo de Sanciones y generó una controversia constitucional, trayendo consigo sentencias contradictorias, en unas era considerado como una indemnización por el perjuicio que sufría el fisco, al recibir el pago de los impuestos en forma extemporánea, considerando los recargos como resarcitorios, equivalente a los daños y perjuicios en materia civil.

“NO ES LEGAL, LA IMPOSICIÓN DE MULTAS EN ADICIÓN AL COBRO DE RECARGOS, CARGOS CAUSADOS POR LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LAS RESPECTIVAS DECLARACIONES.- Sobre el particular, la Sala ha sostenido en diversas ocasiones que de acuerdo con los artículos 207 del Código Fiscal de la Federación, antes de la reforma efectuada por Decreto de 30 de diciembre de 1951, el artículo 232 fracción II del mismo Ordenamiento, los recargos tienen el carácter de sanciones y por tanto, en caso de que el pago extemporáneo de una prestación fiscal haya sido sancionado con recargos, no puede imponerse por el mismo hecho una multa, ya que eso constituiría una doble sanción, lo que además de ser acto ilegal, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, garantía que también tiene aplicación en materia de sanciones administrativas, pues como lo ha reconocido el pleno de este Tribunal en la jurisprudencia de 15 de abril de 1940, los principios generales del Derecho Penal son aplicables a la materia de sanciones administrativas, por tanto se debe nulificar la resolución que imponga la segunda pena”.

(Juicio # 533/53. Expediente # 341 (09)/318392. Actor: Gabino Pérez).

“CONFORME AL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ANTERIOR A LA REFORMA DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1951.- LOS RECARGOS SÍ SON SANCIONES.- La imposición simultánea de recargos y multas en el caso antes citado constituye una causa de anulación de la resolución que imponga la segunda pena<. Ahora bien, la tesis anterior resulta aplicable al caso, en virtud de que la infracción cometida por el actor, consistente en la presentación extemporánea de su declaración de Cédula I, por el Ejercicio de 1948 se cometió, según consta del acta número 47778 de 5 de diciembre de 1949 y el certificado expedido por la Oficina Federal de Hacienda que exhibió el demandante, el día 29 de noviembre del citado año, misma fecha en que cubrió por concepto de recargos la cantidad de \$37.54. Por consiguiente, no se justifica la multa impuesta al actor, ya que el texto del artículo 207 el Código Fiscal de la Federación que invoca la Procuraduría Fiscal, entró en vigor posteriormente a la fecha en que se cometió la infracción de que se trata y se cubrieron los recargos respectivos”. (Juicio # 1643/53. Expediente # 341 (09)/324355. Actor: Antonio Garza).

“RECARGOS.- SON SANCIONES.”- Esta Sala sustenta el criterio de que los recargos, aún cuando de conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, deban considerarse como indemnizaciones al fisco, son en realidad sanciones impuestas por alguna infracción cometida, ya que el artículo 235 del referido ordenamiento, que queda colocado dentro de la sección correspondiente a sanciones y

penas, establece que las infracciones y delitos previsto en la sección precedente, pueden ser sancionados según el caso con recargos o, multas administrativas, de donde debe concluirse que la pena correspondiente a una infracción puede ser sancionada con multas o con recargos, pero suponer que se pueda castigar con recargos y posteriormente con multa, como lo pretenden las Autoridades demandadas en el presente caso, es contradictorio a los intereses de los particulares que se verían perjudicados teniendo que efectuar un doble pago por infracción fiscal". (Juicio # 3146/951. Actor: Nueva Compañía Eléctrica Chapala, S.A.).

Por otra parte, los recargos fueron considerados como los preveía el Código, esto es, como una Sanción, por lo que fueron declarados Inconstitucionales, pero después de múltiples controversias el Pleno del Tribunal Fiscal declaró inexplicablemente, que era procedente el cobro de recargos.

“CÓDIGO FISCAL.- RECARGOS.- El H. Pleno de este Tribunal, mediante resolución de fecha 6 de febrero de 1939, publicada en las páginas 1948 y siguientes de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, y del año 1949, acordó que los sistemas Legislativos Fiscales anteriores a la Ley de Percepciones Fiscales y del Código Fiscal de la Federación contenían disposiciones diversas, pues en algunas los recargos eran considerados como sanción y en otras como intereses moratorios y fue necesario que la Legislación Fiscal viniera a unificar el criterio de los recargos en el artículo arriba citado; este precepto legal debe aplicarse en la especie en la forma que se encontraba redactado antes de que fuera reformado el 31 de diciembre de 1951, es decir, considerando los recargos como una simple indemnización al Erario

Federal por la falta de pago oportuno en los adeudos respectivos". (Juicio # 6/53).

"TENIENDO EL RECARGO EL CARÁCTER DE INDEMNIZACIÓN Y LA MULTA EL DE SANCIÓN, SON APLICABLES EN TODA OMISIÓN DE IMPUESTOS DESCUBIERTA POR LA AUTORIDAD FISCAL.- El hecho de que el actor hubiera cubierto recargos, estos, de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, deberán considerarse como indemnización al Erario Federal por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos, sin que puedan estimarse como sanción, pues tendría tal carácter solamente en el caso de que la infracción estuviera sancionada con recargos y el artículo 232, del Código Fiscal de la Federación, que no el 235 que anota la actora, establece que las infracciones previstas en el propio Código serán sancionadas según el caso como lo previenen los artículos que le siguen ya sea con multas, recargos, etc., es decir, que lo que dispone es que los recargos tendrán carácter de sanciones cuando así lo prevean los preceptos sancionadores; pero no, como lo pretende la actora, que en el caso de que se causen recargos, por ese sólo hecho, no cabe aplicar sanción, cuando se ha realizado la omisión de enterar la prestación fiscal retenida". (Juicio # 283/53. Expediente # 341 (09) 332449. Actor: Juan Herrero M.).

Cabe hacer notar, que originariamente los recargos eran calculados conforme lo previsto por la materia civil, en un porcentaje del 9% anual, el cual se ha ido incrementando en forma incongruente y excesiva; y para apoyar igualmente que el cobro era menor, al actualmente establecido, sirva la siguiente tesis :

“SI EL MOTIVO DE LA PRÓRROGA PARA EL PAGO DE UN IMPUESTO ES IMPUTABLE A UNA AUTORIDAD FISCAL, NO SE CAUSAN RECARGOS.- Los artículos 207 y 209 del Código Fiscal establecen que durante el transcurso de las prórrogas que se conceden para el pago de un crédito fiscal se causarán recargos de nueve por ciento anual. Ahora bien, es indudable que los recargos que se causan constituyen una indemnización al Fisco por la falta del pago puntual del impuesto; es decir, que es una sanción con la que se castiga al deudor moroso con objeto de resarcir al Fisco de los perjuicios que se le originen cuando no se cubren puntualmente los pagos, y por esto precisamente las prevenciones de esos dos artículos están catalogados en el Capítulo Primero, Título Quinto, del Código Fiscal que se refiere exclusivamente a las infracciones y sanciones; pero en casos como en el presente, en que esta demostrado evidentemente que la quejosa no ha incurrido en infracción alguna, puesto que si no ha presentado sus manifestaciones al Departamento Técnico Calificador de la Secretaría de Hacienda es porque otro Departamento de la misma Secretaría (de Ingresos) ha sido omiso en aprobar los balances que se sujetaron a su consideración”, (Juicio # 1892/44,1051/53. Expediente # 341 (09)/88023. Actor: Cía. Central de Fianzas. Ejecutoria dictada por la H. Segunda Sala de la H. SCJN el 29 de agosto de 1945).

De lo anterior, se concluye que el recargo para la doctrina, sigue siendo una sanción ya que rebasa el interés legal y su finalidad es resarcitoria; así las cosas, al ser los recargos indemnizatorios por la falta de pago oportuno de las contribuciones, no se encuentra explicación lógica - jurídica, que valide el cobro de la Actualización, la cual será analizada en el Capítulo siguiente y que tiene el mismo origen y fin que los

recargos, con lo que se considera que es Inconstitucional , existiendo en dicha norma que la regula un desvío de poder.

MULTA:

La multa tiene como finalidad, el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial las que traen o pueden traer consigo un daño económico al erario.

Puede definirse a la multa como: " la sanción económica que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han violado las Leyes fiscales." Tal y como afirma Margarita Lomeli Cerezo, distinguida Magistrada de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación: "El elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de la coactividad, coersitividad o autarquía, que se incluyen en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico... el contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y la Cámara, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho..." ⁶⁰

En efecto, si el Estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídico tributarias, necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador, que implemente el principio de coactividad o coerción a través de un conjunto de sanciones, las que como atinadamente sostiene Francisco Camelutti, son aquéllas "consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables es decir, han de consistir en un mal". ⁶¹

60. Lomeli Cerezo Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S.A., México 1961, Pág. 57.

61. *Ibidem*, pág. 58

En donde más claramente encontramos de manifiesto, el poder sancionador de la Administración es en el caso de las multas; ya que mientras los recargos, los honorarios por notificación y los gastos de ejecución son consecuencia de ese incumplimiento, las multas constituyen la sanción directa, o sea, la consecuencia más desagradable, de no ajustarse a lo preceptuado por la Ley impositiva. De ahí la definición que ya hemos dejado apuntada.

Ahora bien, toda vez que nuestra disciplina gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen por fuerza que ser sanciones únicas y exclusivamente de carácter económico. Esto último, sin prejuzgar el Derecho que el Fisco tiene de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penalidades corporales, a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria. Pero, lo que debe quedar muy claro, es que cuando hablamos de multas estamos refiriendo la cuestión solamente a sanciones de tipo económico. De tal manera que, con base en lo expresado en los párrafos precedentes, podemos llegar a la conclusión preliminar de que las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:

- a) Constituir la sanción directa aplicable a todo contribuyente que incumple sus deberes tributarios.
- b) Servir como instrumento del poder de coacción coerción, que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Partiendo de estas dos premisas tenemos que señalar que, si bien es cierto la autoridad fiscal está facultada para multar a los contribuyentes incumplidos, también lo es que la imposición de tales multas, no puede hacerse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta cña su actuación al correspondiente marco jurídico constitucional que garantice la preservación, también en esta materia, del tan necesario principio de la legalidad tributaria. Como

acertadamente afirma la magistrada Lomelí Cerezo: “ Ello (la potestad sancionadora) no significa, sin embargo, que al ejercitar su potestad sancionadora, la administración pueda apartarse de las normas constitucionales y legales aplicables, que forman parte del régimen jurídico a que en todo Estado de Derecho se encuentra sometida su actuación ”. ⁶²

Por consiguiente, “para la imposición de multas también existe un conjunto de reglas a las que debe subordinarse la actuación del fisco. Ahora bien, del análisis del Derecho positivo aplicable puede desprenderse la existencia de dos clases de reglas: las básicas o fundamentales y las complementarias o derivadas: ” ⁶³

Primera Regla. Tomando como punto de partida el varias veces invocado principio de constitucionalidad, nos encontramos con que, en la imposición de toda multa deben observarse escrupulosamente los requisitos, que al efecto fijan los artículos 16 y 22 de nuestra Carta Magna. Como lo dejamos apuntado en su debida oportunidad, la base de sustentación de todo el orden jurídico tributario está en la Constitución Federal.

En consecuencia, la primera regla básica debe atender a los correspondientes requisitos constitucionales. Ahora bien ¿cuáles son esos requisitos? La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en interesante ponencia del en ese entonces magistrado licenciado Mariano Azuela Güitrón, los ha resumido admirablemente:

62 Lomelí Cerezo Margarita Ibidem,; pág. 71

63 Emilio Margáin Manautou.- Nociones de Política Fiscal, págs. 202,202 y 203

Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes:

1. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
2. Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
3. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
4. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

Segunda Regla. Cuando la infracción consista en la evasión u omisión de una prestación fiscal cuyo monto sea susceptible de precisarse en una cantidad líquida, la

multa variará entre el 50% y el 100% del importe de dicha prestación actualizada por inflación, pudiendo disminuirse estos límites hasta en un 25% o incrementarse hasta en un 60% más, se presenten circunstancias atenuantes o agravantes.

Tercera regla. Cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida, o bien la infracción por su misma naturaleza no resulte cuantificable, el monto de la multa respectiva debe calcularse conforme a cantidades fijas, entre mínimos y máximos de acuerdo con los criterios normativos que de manera detallada se establecen en los artículos 80, 82, 84, 86, 88, 90 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, cabe señalar que conforme al artículo 70 del mismo Código Fiscal, el importe de las multas determinadas conforme a cantidades fijas, se incrementa trimestralmente, con base en factores de Actualización derivados del llamado Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.- Esto último, con el evidente propósito de ir ajustando los importes de las multas, que tienen su origen en infracciones no cuantificables, a las circunstancias inflacionarias y su consiguiente depreciación, del poder adquisitivo de la moneda que el País ha venido experimentando en los últimos años.

A diferencia del anterior Código Fiscal que contenía once reglas claras y precisas, que cumplieran con la función de resumir, ampliar y complementar, tanto los correspondientes requisitos constitucionales como de fijar los lineamientos para el ejercicio de las varias veces mencionadas facultades discrecionales, el Código actual en forma dispersa, consigna algunas reglas complementarias, que parecen obedecer más que a una buena técnica jurídica, a simples propósitos recaudatorios. Sin embargo, como se trata de la legislación aplicable, a continuación presentamos un análisis de las que, a nuestro juicio, son las reglas más importantes.

Primera regla. De acuerdo con el artículo 70 del Código Tributario: “La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las Autoridades”.

Originalmente, el Legislador ha establecido multas fijas y discrecionales, toda vez que el Pleno de la Suprema Corte, ha determinado la inconstitucionalidad de las Multas Fijas; la Autoridad ha establecido imponerlas de 70% al 100% del impuesto omitido, otorgando un descuento o reducción de un 20% si se paga dentro del plazo establecido, existiendo una excepción en el cobro de la multa, si el contribuyente cubre espontáneamente el impuesto omitido, sin que haga la Autoridad alguna gestión de cobro.

El importe de las Multas se ha aplicado al personal, que ejerce las facultades de comprobación, como estímulo y recompensas por productividad.

Al respecto, considero que tal determinación es ilegal, pues las contribuciones deben aplicarse al gasto público y no, a emolumentos adicionales del personal hacendario, a quien se le cubre un sueldo por su trabajo, y la gratificación que reciben sólo genera una carga al contribuyente y un terrorismo fiscal; además de propiciar la corrupción de algunos funcionarios, que con la amenaza de sancionar al contribuyente, obtienen beneficios propios, no recibiendo así ingreso alguno el Fisco; agregando, de que en caso de imponer la multa, el patrimonio del contribuyente se ve afectado y por ende, lógicamente el negocio.



CAPITULO IV
"LA ACTUALIZACIÓN"

INTRODUCCIÓN

Para sostener el criterio del presente trabajo, se hará el análisis de la definición de Actualización, según lo previsto por los diccionarios y algunos doctrinarios; por la iniciativa de la Ley de 1989 del Ejecutivo, en la que surge la Actualización; de la respuesta de los legisladores a la iniciativa; su comparación con el origen y fin de los recargos con lo que se demuestra la duplicidad de la figura, esto es, de los recargos y de la Actualización; agregando además algunas jurisprudencias que permitan acreditar que los recargos son una sanción resarcitoria muy particular, y que su fin fue el evitar un perjuicio al fisco, por la erosión del valor del dinero al momento de realizar el cobro del impuesto; siendo de igual manera seguido el mismo criterio al realizar la reforma al Código Fiscal de la Federación en 1989, cuando nace la figura de la Actualización para las contribuciones, no cubiertas en la fecha de pago.

Para estar en condiciones de definir la Actualización, es pertinente señalar, que ésta, se calcula en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor (I.N.P.C.), de conformidad con lo previsto en el artículo 20 - Bis del Código Fiscal de la Federación; con el que se pretende cuantificar la elevación que sufren los bienes y servicios.

Existe, en el ámbito fiscal diversos procedimientos, en los que se utiliza el Índice Nacional de Precios al Consumidor, para calcular los factores de Ajuste y Actualización y que a continuación se mencionan:

- I. Actualización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores amortizables, contra la utilidad fiscal del ejercicio.
- II. Cálculo del Componente Inflacionario.
- III. Actualización de Contribuciones compensadas .
- IV. Actualización de la deducción de inversiones.

- V. Actualización del límite de ingresos y deducciones referidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como tarifas y tablas de impuestos, y
- VI. Actualización de contribuciones pagadas extemporáneamente.

Sólo se analizará en el presente trabajo, lo relativo al punto número VI, en virtud, de que el estudio de los demás puntos, sería motivo de otra tesis.

Por otra parte, es importante señalar, que en forma incongruente, en el Código Financiero del Distrito Federal, fue introducida la figura de la Actualización de contribuciones que fueran pagadas en forma extemporánea, en su artículo 50 - B, vigente a partir del año 2000, siendo éste Inconstitucional, por las razones que se expondrán más adelante.

4.1 CONCEPTO DE ACTUALIZACIÓN.

Es importante aclarar, que para obtener la definición de Actualización se consultó a diversos autores, así como diccionarios, incluyendo algunos de Economía, encontrando definiciones que no precisan en forma clara el sentido de la palabra, ya que en síntesis, se define: " como hacer actual una cosa o ponerla al día." aclarando que, en los diccionarios de Economía consultados, no existe este término y el más cercano es el de Indexar.

Actualización: (De actualizar) " 1. F. acción y efecto de actualizar. 2. Sentido o condición de actualidad; la actualidad misma. 3. Filol. Proceso por el cual los elementos virtuales del lenguaje consiguen un significado y una función reales en la frase." ⁶⁴

64 Grijalbo. Diccionario Enciclopédico. Tomo I, pág. 98.

(Educ) " Término usado en algunas ocasiones para significar la necesidad continua depuesta a punto de la información del profesorado y equivalente, por tanto, a perfeccionamiento Igualmente se aplica el concepto a. para indicar la necesaria tarea de * objetivos y *contenidos (*programas) de la enseñanza a fines, demanda, motivación, exigencia social, evolución científica, etc. "

(Psic) " Proceso por el que contenidos, deseos latentes (almacenados en la * memoria) se hacen actuales, presentes, pasando al campo de la conciencia. Hay que distinguir entre la búsqueda activa, a través de la memoria y la aparición espontánea de los contenidos, sin la actividad del sujeto para evocarlos." ⁶⁵

Actualización.- "Hecho y resultado de actualizar, proceso por el cual los elementos virtuales de la lengua adquieren una significación y una función reales en la frase." ⁶⁶

Actualizar.- "Dar actualidad a una cosa.- Poner al día el valor de una cosa." ⁶⁷

Actualizar.- " Poner en acto.- Hacer actual una cosa, darle actualidad.- Poner al día.- Pasar de la virtualidad a la realidad ." ⁶⁸

Actualización.- "Acción y efecto de actualizar.- ECON. Operación consistente en calcular teniendo primordialmente los factores de interés y depreciación de la moneda, el valor actual de una suma de la que no se dispondrá hasta de un determinado tiempo " ⁶⁹

65 Diccionario de las Ciencias de la Educación. Tomo I, Pág. 45

66 Diccionario Anaya de la lengua, Fundación cultural Televisa, 1981, página 14

67 Ibidem, Diccionario Anaya, Página 14

68 Diccionario Enciclopédico Hachette-Castel, Editorial Castel, 1981, Tomo I, página 24

69 Ibidem, Diccionario Enciclopédico, Página 24

4.2 ANÁLISIS DE LA DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE ACTUALIZACION

Es interesante, darse cuenta al entrar al fondo del estudio de la Actualización que la mayoría de los fiscalistas doctrinarios, no realizan un estudio en forma, sólo se concretan a interpretar la Ley y esto se justifica, por lo complicado que resulta su interpretación y sólo unos cuantos hacen un análisis profundo del tema, aclarando que son contados, por lo que señalaré algunos criterios que avalan lo manifestado :

Gregorio Sánchez León, sin entrar al fondo de la Actualización hace una interpretación de la Ley, y en forma breve resume :

“ El monto de las contribuciones, aprovechamientos, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país. También se deberán actualizar, por las mismas razones, las devoluciones a cargo del fisco federal.

Para la Actualización, se aplicará el factor de Actualización a las cantidades que se deban actualizar.

El factor de Actualización se obtendrá haciendo la siguiente operación.

Dividiendo el Índice
Nacional de Precios
Al Consumidor, del mes
Anterior al más reciente
Del período

Entre el Índice Nacional
de precios al Consumidor,
correspondiendo al mes
anterior al más antiguo
del periodo de que se trate.

OBSERVACIÓN:

Las contribuciones, los aprovechamientos, bien se trate de su cobro o devolución, no se actualizarán por fracciones de mes, siendo sólo por meses completos.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la Actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Respecto de la Actualización de valores de bienes u operaciones gravados, se actualizarán, sólo cuando las Leyes fiscales especiales que graven el acto así lo dispongan. Las disposiciones tributarias particulares señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas no deben cambiar la naturaleza jurídica (según se trate de cada contribución) que tenían antes de la Actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

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 falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando el monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, y la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año, para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de Actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora, será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Del párrafo anterior, se desprende claramente, que con los recargos que incluyen el 50% de incremento de la tasa de interés interbancaria y equilibrio, se

resarce al Fisco del perjuicio económico y de la erosión que sufre el dinero por el no pago oportuno de las contribuciones, con lo que el dinero siempre tiene su valor actualizado, sin que sea necesario por tal motivo, introducir la figura de la Actualización.

“El Fisco Federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se efectuare dentro del plazo de cincuenta días, computados en los términos del párrafo anterior del artículo 22, las Autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al de vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 del Código Fiscal que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el Fisco Federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.”⁷⁰

De la transcripción anterior, se aprecia que solamente, se hace una interpretación en el sentido que prevé la Ley, pero no se hace un estudio de, si el cobro es correcto o es ilegal, pero se reconoce que al menos, es uno de los autores que hace mención a la Actualización, pues curiosamente, pareciera que el tema de la Actualización, no es entendible para los abogados o no se entra al fondo del estudio, por la polémica que esto pueda conllevar.

70 Gregorio Sánchez León, “Derecho Fiscal Mexicano” Páginas 288, 289 y 290

En virtud, de la importancia del cobro de la Actualización y de su efecto que causa en forma negativa, en la economía y captación de impuestos, es necesario retomar el estudio que en forma profunda, realiza el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino de la interpretación de la Actualización de todo tipo de contribuciones, establecida en el Artículo 17 – A del Código Fiscal de la Federación quien señala respecto de la Actualización lo siguiente :

Dejando de lado el pobrísimo uso de esta disposición legal que hace de la lengua castellana al hablar de la “Actualización de lo que se deba actualizar” (defecto por demás común en la mayor parte de nuestra más reciente legislación tributaria), es evidente que la misma introduce una nueva e inusitada figura tributaria: La Actualización de todo tipo de contribuciones, por inflación.

Además, señala el Maestro Arrijo, que: “ la figura de la Actualización no es una idea nueva, ya que en países como Argentina y Brasil, que han sufrido por varias décadas elevadas tasas de intereses no han tenido otro recurso que indexar sus economías, ajustando precios, salarios, e impuestos a los índices de inflación que mes a mes determinan los respectivos Bancos Centrales. Justificando tal medida, en que sus inflaciones son mayores al 500% como mínimo de inflación anual, lo que produce, economías disparatadas y medidas iguales.” ⁷¹

Esta medida, no es válida en México, ya que el cobro de la Actualización no se justifica, por la existencia del cobro de los recargos, que como se señaló en el capítulo anterior, éstos surgen como una medida resarcitoria por la pérdida del poder adquisitivo que sufre el dinero y al recibir el pago el fisco en forma extemporánea

71 Arrijo Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal. Editorial Themis, México 1999, PAG. 403-404

sufre un perjuicio, lo que justifica la validez del cobro de recargos, que como ya se mencionó, éstos se calculan tomando como referencia la tasa de interés interbancaria de Equilibrio (TIIE) que emite el Banco de México, y que toma como punto de partida el Congreso de la Unión adicionándole un 50 % más para el ejercicio fiscal, siendo la Ley emitida anualmente a fin de contar con la flexibilidad necesaria, para ir adecuando la tasa de recargos a las variantes económicas que se presenten en el mercado bancario del país.

En este orden de ideas, es evidente, que la introducción en nuestro sistema tributario, de la figura de la Actualización de contribuciones es injustificada e ilegal y violatoria del Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque, tiene su origen y fin idéntico al de los recargos, ya que protegen estos últimos los posibles cambios de precios, con la tasa que fija el Congreso de la Unión para los recargos.

Al duplicar el Fisco la figura, ocasiona un desvío de poder en la imposición de una doble carga por el mismo concepto, a pesar de que se le dé otra definición pero que su origen y finalidad como se ha señalado es el mismo.

Para acreditar la incertidumbre e ilegalidad que genera la duplicidad de cobro, se señalan los pagos que debe cubrir el contribuyente al Fisco, según lo señala acertadamente, el Maestro Arrijo Vizcalno :

- “1.- La contribución originalmente omitida.
- 2.- Los recargos aplicables a dicha contribución.
- 3.- La multa impuesta por la omisión de la contribución original.

4.- El importe resultante de la aplicación del factor de Actualización, en función del Índice Nacional de Precios al Consumidor, a la contribución originalmente omitida.

5.- El importe resultante de la aplicación del factor de Actualización a los recargos causados.

6.- El importe resultante de la aplicación del factor de Actualización a la multa impuesta.

7.- El monto de los honorarios por la notificación de la contribución originalmente omitida más los correspondientes gastos de ejecución fiscal.

8.- El importe resultante de la aplicación del factor de Actualización a los honorarios por notificación y a los gastos de ejecución.

Si tratamos de resumir todo lo anterior en una fórmula, la misma resultaría de la siguiente forma:

Contribución + factor de Actualización + recargos + factor de Actualización + multa + factor de Actualización + honorarios por notificación + factor de Actualización + gastos de ejecución + factor de Actualización . " 72

Es evidente, que el Estado, sin tomar en cuenta el origen y fin del mismo, se centra en su función recaudatoria , olvidándose de los principios generales del Derecho, excediendo su función o potestad sancionadora, en perjuicio del contribuyente, desalentando la inversión y el crecimiento económico, cobrándole al contribuyente excesivamente, sus errores de Administración de los recursos y el derroche inmoderado de los mismos.

72 Ibidem, Pág 403,404.

4.3 ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA INICIATIVA DE LEY DE 1989.

Las definiciones anteriores no es posible encontrar la justificación o definición clara de la Actualización, me permito transcribir la exposición de Motivos de la iniciativa de Ley, presentada por el Ejecutivo a los ciudadanos Secretarios de la Cámara de Diputados el día 15 de Noviembre de 1989, en la parte relativa a la justificación del cobro de la Actualización de las contribuciones: "Atendiendo a la realidad con que opera la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que ese fenómeno no incida sobre las contribuciones que el erario federal ha dejado de percibir por la falta de pago oportuno, el Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de ésta Honorable representación popular las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las Leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse recargos conforme a una tasa que será el doble de la que mediante la Ley fije el Honorable Congreso de la Unión, para el pago a plazos.

Adicionalmente, y atendiendo a los principios de equidad y justicia, se plantea el mismo tratamiento para los casos en que las Autoridades Fiscales no devuelvan en el plazo establecido en este código las cantidades que los contribuyentes hubieran pagado indebidamente y las que procedan de conformidad con las Leyes fiscales.

Acorde con los anteriores planteamientos se precisan en las disposiciones específicas, que esta Actualización también deberá efectuarse a las cantidades que el contribuyente haya pagado con motivo de una determinación hecha por la autoridad,

en los casos en que haya interpuesto los medios de defensa que las Leyes establezcan, y obtengan resolución firme que les sea favorable.

También se efectuará la Actualización en el supuesto en que las Autoridades fiscales de oficio hayan devuelto contribuciones indebidamente, aquéllas que sean objeto de compensación que tengan a favor los contribuyentes o las que se compensaron indebidamente, así como las que son objeto de autorización para pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Complementando estas disposiciones, se precisa que la Actualización se llevará a cabo aplicando a las contribuciones un factor que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo de que se trate entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo, señalándose en disposición transitoria, que tratándose de contribuciones exigibles con anterioridad a 1990, se tomará como índice del mes más antiguo, el de diciembre de 1989”

En respuesta a tal Iniciativa, la Cámara de Diputados el 13 de Diciembre de 1989, estableció algunas modificaciones respecto al cobro de recargos, no estando completamente de acuerdo con la propuesta del Ejecutivo, en los siguientes términos: “ En la iniciativa que se dictamina, se propone que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las Leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe, además de pagarse los recargos correspondientes conforme a una tasa que será el doble de la que mediante Ley sea fijada por el honorable Congreso de la Unión, y de acuerdo con el número de meses que comprenda el periodo de la mora, reformas todas ellas que esta comisión estima oportunas, sobre todo si se toma en cuenta la erosión que sufre nuestra moneda por el transcurso del tiempo y que ha originado que en muchas ocasiones los contribuyentes busquen un financiamiento

indebido con perjuicio del erario federal, pues el mismo deja de percibir lo que le corresponde por falta de pago oportuno de las contribuciones, recomendándose a esta honorable representación popular la aprobación de la modificación que se comenta.

Sin embargo la comisión que suscribe considera oportuno que la tasa de recargos no sea el doble de la que mediante Ley fije el honorable Congreso de la Unión para el caso de prórrogas, sino que la misma se mantenga como hasta la fecha, es decir, el 50% mayor. Por tal motivo, se propone modificar el texto del precepto en comentario para quedar como sigue: " Artículo 21. 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. Dichos recargos se aplicarán cada mes sobre las contribuciones actualizadas, y se calcularán conforme a tasas que serán 50 % mayores de las que mediante la Ley fije el Congreso de la Unión para cada uno de los períodos que a continuación se indican, comprendidos entre el mes que debió hacerse el pago y aquél en que el mismo se efectúe : . . . " ⁷³

Así pues, de la iniciativa de Ley y de la respuesta a la misma, se concluye que la Actualización se establece por la erosión que sufre la moneda por el transcurso del tiempo, y el perjuicio que sufre el Estado por la falta de pago oportuno.

Es importante aclarar, que tanto el Ejecutivo como el Legislativo, al realizar el estudio de la figura novedosa de la Actualización, no tomaron en cuenta

73 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, página 22

desafortunadamente, que tal figura ya existía a través de los recargos, pues éstos tienen su origen en el costo del dinero y para su cobro se toma como referencia el TIIE (Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio) que establece el Banco de México, aplicándose además una sobre tasa del 50 % adicional .

Es evidente, que tal apreciación no fue tomada en cuenta, y el día 28 de Diciembre de 1989 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, la Reforma al Código Fiscal de la Federación, que dio origen al cobro de la Actualización de las contribuciones que no fueran cubiertas en forma oportuna; estableciéndose además aparentemente, igual tratamiento para las contribuciones o pagos realizados por el particular en forma indebida, teniendo la Autoridad igualmente que cubrir la Actualización a favor del particular .

Cabe mencionar, que si bien es cierto, se da la posibilidad en la reforma fiscal, que al particular se le actualicen las cantidades cubiertas en forma indebida, o que se ganen mediante juicio, situación que es poco usual; por lo que tal reforma sólo beneficia al Fisco y encarece las contribuciones; además, de que no deja de ser otra sanción más, generándose así un desvío de poder por parte de la Autoridad.

4.4 ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULO 17 - A Y 21 DEL C.F.F. DE 1990 Y 2001

La reforma efectuada el 28 de diciembre de 1989, al Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el 1º de Enero de 1990, estableció, en su artículo 17-A: “ El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal , se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de Actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el citado índice

correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

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

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la Actualización.”⁷⁴

Así mismo el artículo 21 del Código mencionado, establecía : “ 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 recargo en concepto de indemnización del fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se aplicarán cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calcularán conforme a tasas que serán 50% mayores de las que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión para cada uno de los períodos que a continuación se indican, comprendidos entre el mes en que debió hacerse el pago y aquél en que el mismo se efectúe:

I . – Hasta doce meses

II . – De más de doce hasta veinticuatro meses

III . – De más de veinticuatro hasta treinta y seis meses

IV . - De mas de treinta y seis hasta cuarenta y ocho meses

V . – De más de cuarenta y ocho hasta sesenta meses.

74 Código Fiscal de la Federación 1990, página 15

Cuando el contribuyente pague en una sola exhibición el total de las contribuciones omitidas, en forma espontánea, en los términos del artículo 73 de este Código, el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año, Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este código por la parte diferida.

En ningún caso las Autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la Actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes” ⁷⁵

El Código Fiscal de la Federación, vigente establece :

ARTÍCULO 17 – A . “ El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precio en el país, para lo cual se aplicará el factor de Actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la Actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

⁷⁵ Ibidem, Página 16

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

Las cantidades actualizadas conservarán la naturaleza jurídica que tenían antes de la Actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable. " 76

Respecto a éste último párrafo, cabe destacar que es una sanción adicional, al no permitir que la Actualización sea deducible ni acreditable, a pesar de que se señale que la Actualización conserva la naturaleza jurídica del impuesto, ya que forma parte de él y no es por tal accesorio; así las cosas, si el impuesto en forma general es deducible, el negar que sea deducible o acreditable una vez actualizado, es claro que es una sanción más, por lo que resulta desproporcionado y alcabalatorio tal disposición, siendo además Inconstitucional, ya que se da el desvío de poder; y es de explorado Derecho que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma pena y en el presente caso, dicha máxima del Derecho no es tomada en cuenta por el legislador y menos aún por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha aceptado en forma errónea que la Actualización no es inconstitucional.

Es evidente que la Actualización es una doble indemnización, pero al resolver la controversia constitucional el juzgador, consideró 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 a y los recargos los considera como accesorios, y justifica su cobro como indemnización por la falta oportuna de pago. Olvidando que los recargos tienen su origen en el perjuicio que

76 Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación página 16

sufre el Estado por el no pago oportuno, pero que se calculan, en base al costo del dinero y por tal razón, no es necesario actualizar la contribución, si ésta ya queda actualizada con el cobro de recargos, por lo que no se puede actualizar lo ya actualizado.

ARTÍCULO 21 .- “Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse al pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizado por el período a que se refiere este párrafo , la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de Actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las Autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales...”⁷⁷

⁷⁷ *Ibidem*,. Página 22

En esta forma, del análisis, de los artículos transcritos se puede apreciar, que no hay claridad, ni justificante para su cobro y más aún si se toma en cuenta el origen de los recargos, así como, de la exposición de motivos del Ejecutivo y de la Cámara de Diputados, la figura de la Actualización tiene la misma naturaleza jurídica que los recargos, por lo que es claro, que con dicha disposición legal la autoridad ha actuado en forma arbitraria en perjuicio del contribuyente y del propio crecimiento económico, sin dejar de señalar, que la inflación que produce la erosión del dinero, es culpa de la propia administración de la Autoridad, pues es la encargada de la economía del país, resultado incongruente que su incapacidad para dirigir al país y evitar la inflación le repercute al gobernado, quien es primeramente el afectado por ella.

4.5 ANÁLISIS DEL CRITERIO SUSTENTADO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en Ejecutoria dictada en el mes de marzo de 1995 estableció que : “ Cuando el supuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria . . . se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto, que lo que es el resultado, se tome en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser inconstitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades “.

Aplicando la tesis de la Corte al caso que nos ocupa, pensamos que resulta obvio que el varias veces mencionado factor de Actualización – que en el fondo no es sino otra contribución accesoría – al tener como presupuesto objetivo a cualquier otra contribución , incluyendo de manera especial a los impuestos, recargos y multas, origina “una sobreposición interminable de tributos” como lo demuestra la fórmula

que estructuramos líneas atrás. Esta sobreposición, como atinadamente lo ha resuelto el Máximo Tribunal de la República es contraria al Principio de la justicia tributaria, porque la acumulación de gravámenes sobre el mismo objeto, ocasiona que los contribuyentes afectados por esta situación, tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, vulnerándose así el tan necesario principio de la proporcionalidad o justicia en la tributación, que deriva directamente de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

En este orden de ideas, es claro, que la Actualización es antieconómica, injusta e inconstitucional, pues es evidente, que el Estado, es el rector de la economía del país y a su vez responsable de la política económica, así como, de la recaudación de las contribuciones, por lo que es incongruente que dada su ineficacia para administrar los recursos, junto a su derroche y pésima recaudación, pretenda que ésta repercuta en el contribuyente, y obtenga de sus errores un beneficio; abusando así de sus facultades, generando con ello un desvío de poder, ya que un impuesto o contribución no pagada en tiempo, se eleva a cantidades estratosféricas, las cuales resultan impagables para el contribuyente.

El gobierno es el responsable de combatir o reducir la inflación, pero ante la incapacidad de cumplir sus funciones, pretende allegarse de recursos adicionales a través de nuevas figuras jurídicas como es el caso de la Actualización, para tratar de compensar sus necesidades económicas en perjuicio de la sociedad, sin importarles si el cobro es legal o ilegal; al parecer, entre la propia ignorancia de quienes participan en la política económica del gobierno para la obtención de recursos, así como de los Legisladores y del Ejecutivo que sólo responden a necesidades económicas del Estado, olvidándose de la verdadera función del Estado que es el bien común de la sociedad, en especial del sector productivo; olvidándose además de que se deben respetar las Garantías Individuales, así como los principios generales del Derecho, conservando así

un verdadero Estado de Derecho y no, uno de supuesta legalidad, en el que justifican sus actuaciones arbitrarias.

Es evidente, que los encargados de cumplir primeramente las disposiciones fiscales son los Contadores, quienes no interpretan la constitucionalidad de la Ley, sino que sólo le dan cumplimiento, como si se tratara de recetas de cocina.

Al entrar al estudio de las Leyes y verificar la constitucionalidad de las mismas se llega a la conclusión de que se emiten Leyes que violan todo principio de Derecho y más aún, los tribunales encargados del control de constitucionalidad, se abstienen de realizar un estudio verdadero y profundo de la legislación, verificando dicha constitucionalidad de la Ley y al parecer sólo resuelven intereses del Estado, como es el caso de la Actualización, sin que se preserve y garantice un Estado de Derecho.

Sirva para apoyar, que es una obligación de nuestro Máximo Tribunal el abocarse al estudio de la controversia constitucional, la siguiente tesis:

“ TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE DE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY.- “ Aún cuando la Ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido “ Derecho ” ; y las Autoridades responsables lo conceptúan como “ Derecho de Cooperación ” y el quejoso se empeñe en sostener que es un “ impuesto especial ”, lo cierto es que este supremo tribunal debe analizar el gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica independientemente de la denominación que le den las partes.”

Amparo en revisión 3526/1952. Guadalupe Mendoza, Julio 8 de 1975, Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mtro. Abel Huitron y A. Pleno séptima época, volumen 79, primera parte, página 28.

Tesis que han sentado precedentes:

Amparo en revisión 916/1972. Buenaventura Leal Martínez. Febrero 27 de 1975. Unanimidad de 20 votos. Ponente : Ministro Ernesto Aguilar Alvarez. Pleno séptima época, volumen 50, primera parte, página 73.

Amparo en revisión 107/1972. Armando Antonio Sánchez Chávez. Julio 24 de 1973. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Ministro Ernesto Aguilar Alvarez. Pleno séptima época, volumen 55, primera parte, página 49. ⁷³

En tal orden de ideas, resulta claro, que: al solicitarle al Máximo Tribunal resuelva el fondo de la litis constitucional es con el fin de acreditar fehacientemente que la Naturaleza Jurídica de los recargos y de la Actualización es la misma. El no entrar al estudio por parte de los Señores Ministros, pone en duda su función aclarando que tal afirmación se hace con respeto, pero no escapa al criterio del suscrito la definición de Celso que establecía: " Derecho, es el arte de lo que es bueno y de lo que es equitativo " ⁷⁴

73 Jurisprudencia y tesis sobresalientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1976-1977, Sexta parte, Actualización V Administrativa, página 204, Ediciones Mayo, 1979

74 Roberto Reynoso Dávila, La misión del Juez ante la Ley Injusta, Editorial Porrúa, México 1999, página 28

Cuando el constituyente estableció la posibilidad del control constitucional, fue con la finalidad de evitar los abusos y excesos de la autoridad y dado que toca a los Ministros resguardar, que los actos de la autoridad no vulneren las garantías, no resulta válido que el Juez o Ministro no tome en consideración, al emitir su fallo, todos los elementos que implica para declarar constitucional o inconstitucional un artículo o una Ley, pues esa es su muy digna función.

Señala el Ex Magistrado Licenciado Roberto Reynoso Dávila, que: "la actuación milenaria de quienes con su sabiduría y prudencia han hecho honor a la dignísima y sagrada investidura del juzgador al través de la historia, deben de hacerlo con Justicia, ya que ésta es la estrella polar que siempre debe orientar y servir de guía en todas las actuaciones del juzgador.

Es de esencia de nuestra profesión, en el campo del Derecho, buscar la solución justa que dirima cualquier género de controversia que surja entre los individuos y entre los Estados, evitando que predomine la Ley del mas fuerte que sería la Ley de la selva." ⁷⁵

En el caso de la Actualización, el Tribunal Fiscal de la Federación, ha evitado entrar a la constitucionalidad de la misma y le ha dado valor, argumentando que está prevista en Ley y toda vez que es un tribunal de legalidad y no de constitucionalidad, para él, la norma es legal, olvidándose que no puede ser buen juez quien no tiene sensibilidad por la justicia; de esta afirmación pareciera que el Tribunal actúa apegado a Derecho, pero, en base a un estudio profundo que se realizara de ambas figuras, esto es de la Actualización y de los recargos, se podría concluir que cumplen el mismo fin, por lo que no es aceptable que se escuden, en que está previsto en la

75 Ibidem, pág XII

Ley, pues como he reiterado, el juzgador tiene la obligación de llegar al fondo de la controversia planteada y de ser así, podría aplicarse la jurisprudencia del Máximo Tribunal que ha sostenido que una vez determinados los elementos de los impuestos (Sujeto, Objeto, Base, Tasa, Tarifa) éstos no pueden ser modificados.

En 1999, fue modificado el artículo 20 bis del Código Fiscal, estableciendo que para la obtención del índice nacional de precios al consumidor, éste se realizara a través de 1000 artículos y no de 2000 como lo preveía el dicho Código vigente hasta 1999, argumentando que no había sido posible para el Banco de México cumplir con tal requisito, lo que obviamente violenta la propia Ley, siendo esta razón suficiente para declarar, la nulidad de la Actualización, sin necesidad de entrar a la constitucionalidad de la misma; es por lo que se sostiene que el juzgador, no se apega a su función de aplicar la Ley, o que al parecer sirve a los intereses del Estado, al igual que los Legisladores que ante la iniciativa del Ejecutivo, sólo aprueban Leyes sin entrar a su verdadero estudio, olvidándose que son los representantes del pueblo y no servidores del Estado.

Así las cosas, todo juzgador al recurrirse a él debe impartir justicia, a fin de vivir un verdadero Estado de Derecho y no un Estado de legalidad; y el legislador al recibir una iniciativa de Ley debe velar por los intereses del gobernado, pues fue electo por el pueblo, como su representante.

Independientemente de todo lo anterior, a fin de tratar de aclarar y demostrar la inconstitucionalidad de la Actualización, se resume en su parte medular el folleto emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado **ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR DE 1950 A 1999**, en el que se señalan algunos cuestionamientos y se da respuesta a los mismos, estableciendo su criterio e

interpretación de la ley, demostrándose así que el recargo y la actualización tienen el mismo fin indemnizatorio.⁷⁶

4.6 CRITERIO SUSTENTADO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

¿QUE ES EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR?

Es un indicador que sirve para medir las variaciones en los precios a través del tiempo.

¿PARA QUE SIRVE EL ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR?

Sirve para determinar el factor de ajuste a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como para determinar el factor de Actualización para calcular el valor de un bien o de una operación al término de un período, de acuerdo con lo establecido en la misma Ley, el Código fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Activo y la Ley Aduanera.

¿PARA QUE SE UTILIZAN LOS FACTORES DE AJUSTE Y ACTUALIZACIÓN?

El Código fiscal de la Federación determina que el monto de las contribuciones que no se cubran dentro de los plazos establecidos por las disposiciones fiscales, así como las compensaciones improcedentes y devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán utilizando el factor de Actualización correspondiente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la utilización de factores de ajuste y Actualización, entre otros.

⁷⁶ "Índice Nacional De Precios Al Consumidor 1950 A 1999", SHCP

FACTOR DE AJUSTE MENSUAL (F.A.M.)

Se utiliza para determinar el componente inflacionario de créditos y deudas de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, de los arrendadores y de alguno de los ingresos que se contemplan en el Capítulo X Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

$$\text{F.A.M.} = \frac{\text{INPC del mes que se trate}}{\text{INPC del mes inmediato anterior}} - 1$$

FACTOR DE AJUSTE PARA PERIODOS MAYORES A UN MES (F.A.P.)

Se utiliza para determinar el componente inflacionario de créditos y deudas para quienes obtengan intereses con vencimiento mayor a un mes.

$$\text{F.A.P.} = \frac{\text{INPC del mes más reciente del período}}{\text{INPC del mes más antiguo del período}} - 1$$

FACTOR DE ACTUALIZACION (F.A.)

Se utiliza para actualizar entre otros las deducciones de inversiones en bienes de activo fijo, incluyendo las de las adquisiciones de bienes en arrendamiento financiero; los gastos y cargos diferidos; las acciones cuando éstas se enajenen, amortización de pérdidas fiscales y el capital de aportación, al término del período.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC del mes más reciente del período}}{\text{INPC del mes más antiguo del período}}$$

IMPUESTO AL ACTIVO

Tratándose de este impuesto, el factor de Actualización es aplicable para actualizar los activos fijos, activos financieros, gastos y cargos diferidos, terrenos, deudas, así como el propio impuesto del ejercicio inmediato anterior.

LEY ADUANERA

En esta Ley se señala que las multas y las cantidades en moneda nacional contenidas en la misma se actualizarán aplicando el Factor de Actualización en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

NOTA: Los factores referidos se calcularán hasta el diezmilésimo de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes.

¿QUE SE ENTIENDE POR RECARGOS?

Es la indemnización que efectúa el contribuyente al fisco federal por la falta de pago oportuno de contribuciones.

Además, cuando las Autoridades aceptan el pago de un crédito fiscal en forma diferida o a plazos, los contribuyentes también deberán pagar recargos por financiamiento.

¿QUIENES DEBEN PAGAR RECARGOS?

Las personas físicas y las personas Morales que no paguen las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales.

¿CUAL ES EL LIMITE DE LA CAUSACIÓN DE RECARGOS?

Con las modificaciones efectuadas desde el primero de enero de 1982, a continuación se señalan los límites de causación de recargos:

	Hasta el	31-XII-82	100%
Del	1-I-83	al 31-XII-85	250%
Del	1-I-86	al 30-IV-86	300%
Del	1-V-86	al 31-XII-86	500%
Del	1-I-87	al 31-XII-91	Los que se Causen hasta Por 5 años.
Del	1-I-92	al 31-XII-97	Los que se Causen hasta Por 10 años.
Del	1-I-98	en Adelante	Los que se causen hasta por 5 Años

En virtud de que el folleto transcrito omite el procedimiento para el cálculo de los recargos se transcribe para complementar la información, lo previsto en el folleto emitido para 1996 por la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¿CÓMO SE CALCULA LA TASA DE RECARGOS PARA 1996 ?

Para determinar la tasa de recargos por prórroga de pago, que se utilizará en cada mes se deberá multiplicar el factor de 1.7 por el promedio mensual de la tasa de interés interbancaria de equilibrio (TIIE) del mes inmediato anterior a aquél por el que se calculan los recargos, y el resultado se divide entre doce. Al cociente obtenido

se restará el incremento porcentual del Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes inmediato anterior a aquél por el que se calculan los recargos.

CALCULO DE TASA DE RECARGOS DE FEBRERO DE 1996

	CONCEPTO	CANTIDAD
	FACTOR	1.7
POR:		
	PROMEDIO MENSUAL DE LA TASA DE INTERÉS INTERBANCARIA DE EQUILIBRIO DE ENERO.	42.6575
IGUAL:	PRODUCTO	72.5177
ENTRE:		
	DOCE	12
IGUAL:	COCIENTE	6.0431
MENOS:		
	INCREMENTO PORCENTUAL DE DICIEMBRE DE 1995.	3.26
IGUAL:	TASA DE RECARGOS POR PRORROGA DE PAGO.	2.78 %

Para calcular la tasa de recargos aplicable a los pagos extemporáneos se deberá incrementar en un 50 % la tasa que corresponda a los recargos por prórroga de pago.

En los siguientes meses, la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, dará a conocer a través del Diario Oficial de la Federación la tasa aplicable para cada uno de ellos.

¿A PARTIR DE QUE FECHA SE CAUSAN LOS RECARGOS POR PAGO EXTEMPORÁNEO?.

Se causarán recargos por cada mes o fracción de mes que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

¿SOBRE QUE BASES SE CALCULAN LOS RECARGOS POR PAGO EXTEMPORÁNEO?

Se aplicarán sobre el crédito fiscal actualizado, el cual se calcula aplicando al crédito fiscal, el factor de Actualización correspondiente al periodo de causación de recargos. Dicho factor se determina dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

$$\text{Ejemplo: F. A.} = \frac{\text{INPC mes anterior al mas reciente}}{\text{INPC mes anterior al mas antiguo}} = \frac{162.556}{133.0290} = 1.2219$$

	Crédito Fiscal	2,000.00
Por	F. A.	1.2219
=	Crédito Fiscal Actualizado	2,443.80
	(Base para aplicar los recargos)	

¿CÓMO SE APLICAN LOS RECARGOS POR PAGO EXTEMPORÁNEO?

El monto del crédito fiscal autorizado se multiplicará por la suma de las tasas aplicables en cada uno de los meses transcurridos del periodo.

	Crédito Fiscal Actualizado	2,443.80
Por	Tasa de recargos	24%
=	Total de Recargos	586.50

¿CUÁL ES EL IMPORTE A PAGAR DE UN CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÁNEO?

Será el importe del crédito mas la Actualización y los recargos.

	Crédito fiscal	2,000.00
--	----------------	----------

Más	Actualización	443.80
Más	Recargos	586.51
=	Crédito Fiscal Extemporáneo	3,030.31

ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES CAUSADAS ANTES DE 1990.

Para proceder a la Actualización de contribuciones que se debieron pagar antes de 1990, se utilizará el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de diciembre de 1989, como mes más antiguo del período.

De la transcripción de ambos folletos, se concluye que efectivamente, el Índice Nacional de Precios al Consumidor, es un indicador que sirve para medir las variaciones a través del tiempo, siendo su función idéntica al de la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio (TIIE), que es establecer el costo del dinero.

Vistos los antecedentes de los folletos, la fórmula que señalan para determinar el pago de un crédito fiscal extemporáneo, se puede concluir que su cobro resulta ilegal e inconstitucional, pues como se ha señalado en ambos casos se grava la erosión del dinero, por lo que no es aceptable la existencia de la doble figura, ya que resulta una carga excesiva para el particular y un abuso de autoridad, como se ha señalado con anterioridad.

4.7. ANÁLISIS DEL CRITERIO SUSTENTADO POR EL LIC. AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI.

A fin de conocer un criterio que avala la postura del presente trabajo, me permito resumir los comentarios que realiza el licenciado Augusto Fernández Sagardi, miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, reconocido fiscalista preocupado por la aplicación del Derecho respecto de la sentencia dictada por el H.

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a que declara que el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación no es inconstitucional, en la tesis publicada a fojas 134 y 135 del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de marzo de 1997.

“ CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUIF PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, 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 se 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 aún cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta 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 al que hubiera recibido de haberse cubierto a 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 indemnizaciones por la falta oportuna del pago de las contribuciones. " 77

Consideramos, que esta desalentadora sentencia cobra verdadera importancia en estas épocas de crisis económica. El más alto Tribunal del país se ha inclinado por considerar que los recargos que cobra el fisco federal sobre cantidades actualizadas, no son inconstitucionales, porque no representan una doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

La redacción de la Tesis tal como apareció publicada es una simple síntesis del texto de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, que impide conocer con profundidad el pensamiento de los Señores Ministros . Resulta claro que para el Legislador no se está en presencia de una doble indemnización, pero ese era precisamente el motivo de la litis constitucional: ¿ si ambas figuras contienen un resarcimiento económico por el paso del tiempo ?, no se entiende que una resarza un perjuicio económico por el cambio de precios y la otra, por falta de pago oportuno.

El foro nacional está atento a las siguientes resoluciones que se dicten al respecto, porque como la Actualización tiene la misma naturaleza jurídica de las contribuciones, no puede escapar de los principios de equidad y proporcionalidad que establece la Constitución. Y si ésta no contempla aquella figura nos preguntamos: ¿si el legislador ordinario puede elevar a carácter de contribución, las figuras que contemplen fenómenos económicos con motivo de los cambios de precios en el país, concepto no encontrado en la norma constitucional?.

77 Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal No. 5, página 126-128

Es evidente que en el texto en comentario se localiza una grave contradicción entre la causa que origina la Actualización (cambio de precios) y la naturaleza jurídica de la contribución.

En efecto, si la Actualización se debe a los fenómenos económicos y al paso del tiempo, como se afirma en la Tesis, no puede ser una contribución, toda vez que los principios de proporcionalidad y equidad que debe privar en ellas, se encuentran en las Leyes especiales que crean las contribuciones (Ley del Impuesto Sobre la Renta, al Valor Agregado, Especial sobre Producción y Servicios, etc.) y no, en el Código Fiscal de la Federación. En todo caso, se entendería como indemnización, pero no como contribución. Debíamos cuestionarnos: ¿ sí por la referencia que el Legislador efectuó en el artículo 17 – A del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la Actualización tiene la naturaleza jurídica de la contribución, ésta constitucionalmente lo es ?.

Ahora bien, si pensamos en que la tasa del impuestos sobre la renta es del 34%, en el caso de personas morales, o la del 15 % en el caso del impuesto al Valor Agregado, estas tasas –si se considera con que la Actualización tiene la misma naturaleza jurídica de la contribución de donde se origina– crecerían con el paso del tiempo. Así, suponiendo una inflación del 100% en el primer año de omisión, la tasa de los impuestos sería 68% y 30%, para el Impuesto Sobre la Renta y al Valor Agregado, respectivamente, lo que rompería con la justicia tributaria, toda vez que las tasas actualizadas se han duplicado, absorbiendo con ello la fuente de riqueza, de donde nace el hecho imponible, originando una contribución exorbitante y ruinosa. El ejemplo se hace más patético si lo prolongamos al futuro. En pocos años, la deuda fiscal resulta impagable.

Merece atenta reflexión el caso de una empresa (que puede ser el de cualquier contribuyente) en el ejercicio de 1991, tenía un adeudo histórico por la cantidad de 230,159.65; y al mes de marzo de 1997 ya debe la cantidad de 585,226.94, porque se aplicó el factor de Actualización de 2.5427. A esta cantidad hay que aplicar las tasas de recargos existentes en el período que acumuladas ascienden al 145.29% o sea la cantidad de 836,289.29. El contribuyente tiene una deuda fiscal por la cantidad de 1,421,516.24, es decir, más de 6 veces el adeudo original.

En tal orden de ideas, la tasa del impuesto se multiplicó en 2.5427 veces, lo que significa en el Impuesto Sobre la Renta una tasa de 86.60%, y en el caso del impuesto al Valor Agregado la tasa del 15% se elevó a 38.21%.

La tesis en comentario, al confirmar la constitucionalidad de la Actualización en los términos apuntados y, en consecuencia, su pretendida naturaleza de contribución, parece confirmar tristemente que la proporcionalidad de las contribuciones puede ser tal, que absorba lamentablemente la fuente de riqueza.

Finalmente, está claro que además de que la Actualización es una doble indemnización, también modifica la base del impuesto, con lo que se vuelve a violar la Ley, pues es evidente que una vez determinados los elementos de los impuestos, éstos no pueden ser modificados por cuanto a sus elementos (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa), ya que de ser así lógicamente se perdería la certeza jurídica.

4.8 ANÁLISIS DE LA ULTIMA REFORMA AL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.

En efecto, como se menciono anteriormente, cuando una contribución no se paga dentro de los plazos establecidos por las Leyes fiscales respectivas, la misma debe actualizarse conforme al procedimiento que regula el art. 17 – A del Código Fiscal de la Federación y en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor que determine el Banco de México conforme al artículo 20–bis del mismo Código.

Uno de los requisitos que establece este artículo 20 - bis en su fracción II, es que el Banco México cotice los precios correspondientes, a cuando menos 2000 productos y servicios, lo que permite concluir sobre la legalidad del mismo; resultando, en consecuencia, ilegal la determinación y cobro de la Actualización y, en mi opinión, hasta de los recargos y las multas, al tener como base para el cálculo de éstos, la cantidad actualizada que contraviene lo dispuesto por el artículo 20 – bis.

La ilegalidad anterior, no se presenta hasta el 31 de diciembre de 1999, ya que a partir del 1º de enero de 2000, se modifica la fracción II, del artículo 20 – bis para reducir el número de productos y servicios a cotizar de 2000 a 1000.

En la exposición de motivos de la Iniciativa de formas, el Ejecutivo Federal argumenta el cambio en los siguientes términos:

“...Para cumplir de la legalidad en el ajuste por inflación, se incorporó en el Código Fiscal de la Federación el procedimiento que sigue el Banco de México para calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Entre otras reglas el artículo 20–bis establece que se deberá cotizar los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios.

No obstante lo anterior, debido a que el rango de cotizaciones que exige el citado precepto es demasiado amplio, la mencionada Institución ha enfrentado dificultades, y ante tal imposibilidad, en algunas ocasiones ha utilizado un número inferior de bienes y servicios, lo que ha ocasionado controversias en los Tribunales.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía la reforma del artículo 20 bis para adecuar la mecánica de determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor a las posibilidades reales que actualmente rigen en su determinación, con lo cual se evitará poner en riesgo el esquema de actualizaciones y ajustes por inflación previsto en el sistema fiscal actual, en el entendido de que el número de cotizaciones de bienes y servicios sugerida continúa siendo representativo de los cambios de precios en el país".

Sobra decir, que lo anterior no es más que una confesión expresa, sobre la conducta ilegal del Banco de México, y para subsanarla, se recurre al expediente fácil de adaptar la Ley a esta práctica, en lugar de que la autoridad se apegue a la misma.

Ante tal facilidad para el cambio, queda la duda sobre ¿qué tan representativo puede ser el universo de 1000 productos para medir la inflación de nuestra economía?. ¿Resultaría lo mismo 1000 que 2000 productos?. ¿Por qué no 300 ó 3000 ? Considero que las respuestas a estas preguntas corresponde a la "Política Fiscal", actividad metajurídica, encargada de inspirar al ideal de justicia, para así erradicar la arbitrariedad.

Aquí, es importante resaltar que en la impartición de Justicia en materia fiscal, ha sido más fácil adaptar la Ley a las necesidades de la autoridad, que cumplir con la Constitución, prueba de ello fue cuando se incluyó en el Código Fiscal de la Federación, el pago de los Recargos, figura que tiene su origen en el Derecho penal y

que fue recogida por algunas disposiciones fiscales anteriores a 1938, en las que algunos lo consideraban como una indemnización y otros como sanción, como fue el caso del Código Fiscal de 1938, quien lo incluyó en el capítulo de Sanciones. Para acreditar lo anterior, sirvan las tesis transcritas en el capítulo anterior y compiladas por el maestro Emilio Margain Manautou ⁷⁸ de las sentencias dictadas por las Salas y el entonces Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, Juzgados de Distrito y Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la aplicación de la Ley de Justicia Fiscal y el Código Fiscal de la Federación de 1938.

78 Emilio Margain Manautou, Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938, Editorial Porrúa, México 1997, página 30

CONCLUSIONES

Como ha quedado precisado en el presente trabajo, desde el origen del Estado su fin primordial ha sido el bien común de la sociedad, por lo que el Estado tiene la responsabilidad de velar en todo momento por el bienestar de su comunidad.

Para cumplir su función todos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos de conformidad con lo previsto por el artículo 31 Fracción IV, de la Constitución, en forma proporcional y equitativa, entendiendo que la contribución no podrá ser excesiva, desproporcionada e inequitativa.

Para tal efecto, el Estado sujetará sus actos de gobierno, apegados a Derecho, evitando así, se vulneren las garantías consagradas en la Constitución que nos legó el Constituyente.

El Ejecutivo debe de procurar que al emitir una propuesta de reforma a la Ley se respeten las Garantías Individuales del gobernado; en el caso de la Actualización las modificaciones al Código Fiscal de la Federación de 1990 violan los artículos 1, 13, 14, 16, 21, 22 y 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Queda acreditado lo anterior, si se toma en consideración el estudio que se realizó de los recargos y de la Actualización, comprobando que son creados con el mismo fin de resarcir al fisco, por el perjuicio que sufre el Estado al recibir el pago de las contribuciones en forma extemporánea.

En este orden de ideas, se concluye que se considera inconstitucional la Actualización prevista en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a los siguientes puntos:

1. El preciado axioma de "non bis in idem", nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.
2. Una vez determinados los elementos de los impuestos éstos no pueden ser modificados a fin de no perder la certeza jurídica.
3. Al realizar la Actualización se modifica la base del impuesto.
4. La voluntad de las partes no puede quedar sujeta a una de las partes.
5. El accesorio no puede rebasar la suerte del principal.
6. El cobro excesivo o albalatorio es inconstitucional.
7. La Actualización no es acreditable ni deducible, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que la Actualización forma parte del impuesto, por lo que, su no acreditación es inconstitucional.
8. El poder sancionador de la autoridad es excesivo, por lo que se convierte en un desvío de poder.
9. La inflación no es imputable al contribuyente, ya que el Estado en términos de los artículos 25 y 28 Constitucionales es el responsable del desarrollo económico del país, por lo que resulta incongruente e inconstitucional que el error del Estado o su incompetencia para Administrar los recursos de la Nación, genere un perjuicio al gobernado, quien por sí mismo con la inflación sufre un perjuicio en su patrimonio por el poder adquisitivo.
10. Los recargos en su origen, así como en la actualidad, resarcen al Estado el valor del dinero, ya que son calculados en base al costo del dinero (TIIE), adicionándole un 50% más de lo establecido por el Congreso de la Unión, por lo que el cobro de la Actualización resulta inconstitucional , pues como

ya se señaló, desde su origen ésta pretende darle el valor real al dinero, duplicándose el mismo fin con otra figura.

Cabe hacer notar que tristemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha hecho un estudio exhaustivo de la Actualización y de los Recargos, a pesar de tener la obligación de analizar el gravamen, de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le dé la autoridad. Apoya lo anterior la tesis que a continuación se transcribe:

3437 “ TRIBUTOS.- SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY.- Aún cuando la Ley atacada de Inconstitucional llame al tributo controvertido “ Derecho ”; y las Autoridades responsables lo conceptúan “ Derecho de Cooperación ”, y el quejoso se empeñe en sostener que es un “Impuesto Especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes.

Amparo en revisión 3526/1952. Guadalupe Mendoza. Julio 8 de 1975. Unanimidad de 17 votos. Ponente Ministro Abel Huitrón y A.

PLENO, Séptima época, Volumen 79, Primera Parte, Página 28.

Tesis que han sentado precedentes: Amparo en revisión 916/1972. Buenaventura Leal Martínez. Febrero 27 de 1975. Unanimidad de 20 votos, Ponente: Ministro Ernesto Aguilar Alvarez.

PLENO, Séptima época , Volumen 50, Primera Parte, Página 73.

Amparo en revisión 107/1972. Armando Antonio Sánchez Chávez. Julio 24 de 1973. Unanimidad de 18 votos, Ponente: Ministro Ernesto Aguilar Alvarez.

PLENO, Séptima época , Volumen 55, Primera Parte, Página 49.

En tal razón, es claro que el Juzgador tiene la misión de vigilar que se respeten las Garantías Individuales, y en caso de que la Ley propuesta por el Ejecutivo y aprobada por el Legislador vulneren las Garantías Individuales, deberá declarar la Inconstitucionalidad de la Ley, a fin de resguardar el Estado de Derecho .

Así las cosas, se concluye que la figura de la Actualización tendrá que desaparecer por el abuso de la autoridad en su facultad sancionadora, existiendo así un desvío de poder; es importante resaltar, que el desvío de poder ha sido declarado Inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, independientemente de que cómo se ha señalado, resulta excesivo e impagable un crédito fiscal actualizado, además de ser antieconómico, pues nadie está obligado a lo imposible.

Por todo lo anterior, se propone que se realice una reforma al Código Fiscal de la Federación, a fin de que desaparezca la figura de la Actualización y en su caso se estudien otros medios, a través de los cuales, el Fisco evite que el contribuyente incumpla con el pago de sus contribuciones en forma oportuna; aclarando que dichas reformas que se realicen no sean igualmente violatorias de la Constitución, es decir, que no serán excesivas o arbitrarias; además de que la Ley que las establezca deberá ser clara, precisa y accesible para su fácil interpretación y cumplimiento .

Considero, finalmente, que he cumplido en el presente trabajo, con el objetivo trazado de mi tesis profesional: “ El Cobro de la Actualización en Materia Fiscal ”, dejando abierto el estudio y la propuesta de un futuro cuestionamiento sobre su Inconstitucionalidad.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero Miguel, "Compendio de Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, México, D.F. año

Adolfo Arriola Vizcaino, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, D.F. 1999.

Aguilar Alvarez y de Alba Horacio, "El amparo contra Leyes", Editorial Trillas, México, 1989.

Armando Porras y López, "Derecho Procesal Fiscal" Editorial Porrúa, México 1997.

Castellanos Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Editorial Porrúa, México D.F. 1980, 14ª. Ed.

Flores Zavala Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1998.

Garza Sergio Francisco de la, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, D.F. 1999

Lomelí Cerezo Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", México 1997, Editorial Porrúa.

Margáin Manautou Emilio, "Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938", Editorial Porrúa, México 1997.

Margáin Manautou Emilio, "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa México 1996.

Margáin Manautou Emilio, "Nociones de Política Fiscal", Editorial Porrúa, México 1994.

Reynoso Dávila Roberto, "La misión del Juez ante la ley Injusta", Editorial Porrúa, México 1999.

Sánchez León Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano" Editorial Cárdenas, Editor y Distribuidor, México 1998.

Sánchez Piña José De Jesús, "Análisis Técnico Fiscal del Reglamento para la imposición de multas por infracciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos", Editorial PAC, S.A., México D.F. 1997, 1ª. Ed.

HETEROGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada. Editorial Porrúa 2001

Diccionario Jurídico Mexicano, "Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM" Ed. Porrúa, México 1996.

Diccionario Enciclopédico Grijalbo. Tomo I,

Fisco Agenda 2001, Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2001

Diccionario Jurídico de la UNAM, Francisco M. Comejo. Tomo V,

Folleto Índice Nacional De Precios Al Consumidor 1950 A 1999", Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Jurisprudencia y tesis sobresalientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1976-1977, Sexta parte, Actualización V Administrativa, Ediciones Mayo, 1979.

Diccionario Jurídico de la UNAM, Kaplan Marcos, Tomo I.

Revista De La Academia Mexicana De Derecho Fiscal, No. 5, México, D.F. 1998

Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F. XXV aniversario, México 1996

Diccionario a las Ciencias de la Educación. Tomo I

Diccionario Anaya de la lengua, Fundación cultural Televisa, México, 1981.

Diccionario Enciclopédico Hachette-Castel, Editorial Castel, 1981, Tomo I