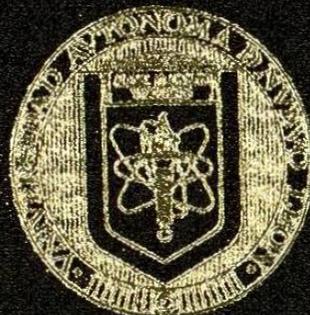


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



LA ACTUALIZACION FISCAL COMO
VERDADERO IMPUESTO

POR

LIC. HOMERO RAMIREZ GARCIA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL
GRADO DE MAESTRIA EN DERECHO FISCAL,

CD. UNIVERSITARIA

ABRIL DEL 2002

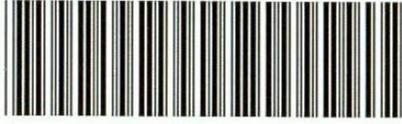
TM

K1

FDYC

2002

.R3



1020147510

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



**LA ACTUALIZACION FISCAL COMO
VERDADERO IMPUESTO**

POR

LIC. HOMERO RAMIREZ GARCIA

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL
GRADO DE MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

CD UNIVERSITARIA

ABRIL DEL 2002

982617

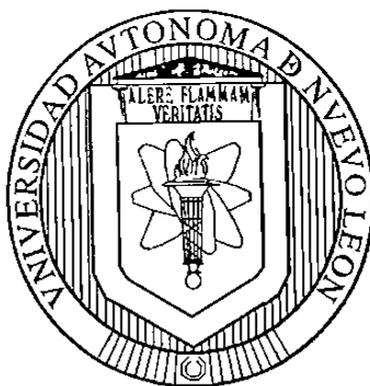
TM
KI
FDYC
2002
.R3



FONDO
TESIS

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES Y
COLEGIO DE CRIMINOLOGÍA.**



**LA ACTUALIZACION FISCAL COMO
VERDADERO IMPUESTO**

Por

LIC. HOMERO RAMÍREZ GARCÍA.

**Como requisito parcial para obtener el grado de
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL.**

Abril, 2002

AGRADECIMIENTOS

- A Dios por darme la Fuerza, Libertad y Capacidad para luchar, salir y seguir adelante.
- A mis Padres Margarito y María por prodigarme el mejor regalo que se le puede hacer a un hijo: La oportunidad de prepararse y ser útil a su Patria y a la Sociedad.
- Al Sr. Pbro. Lic. Don. Juan Pereyra Nieves por estar conmigo y apoyarme en la máxima decisión de mi vida y por ser mi mejor ejemplo de Fortaleza, Convicción y Rectitud.
- A mis Hermanos: Alejandro, Azucena, Moisés y Luisito por su apoyo incondicional y su confianza, pero sobre todo por ser parte de mis sueños.
- A Diego Y Alexander Ramírez, por ser compañeros de mi aventura y permitirme ser parte de la de ellos, pero principalmente por brindarme su Amistad.
- Con cariño y Respeto a la Lic. MDF. Ma Teresa Vallejo Pérez por su apoyo y sobre todo por su amistad.
- Al Lic. MDF. Alfredo Hernández Luna, por su apoyo y disposición en el asesoramiento del presente trabajo.
- A la Universidad Autónoma de Nuevo León por concederme el orgullo de ser fruto de una de las máximas Casas de Estudio de nuestro país.
- A mis Maestros, Compañeros y Amigos por regalarme la oportunidad de convivir y aprender juntos dentro de esta gran Escuela que es la Vida, asimismo, mi mas sincero agradecimiento al Personal Administrativo por sus invaluable servicios.

INDICE

INTRODUCCIÓN	I
--------------------	---

CAPÍTULO I LOS TRIBUTOS

1).- INTRODUCCIÓN.	1
2).- DEFINICIÓN.	5
3).- CONCEPTO.	7
4).- PRINCIPIOS Y NATURALEZA.	10
5).- FINES.	15
6).- CLASIFICACIÓN LEGAL.	18
7).- CARACTERÍSTICAS.	21
8).- ELEMENTOS.	23
9).- CLASIFICACIÓN DOCTRINAL.	24

CITAS BIBLIOGRÁFICAS.

CAPITULO II LOS IMPUESTOS

1).- INTRODUCCIÓN.	34
2).- DEFINICIÓN Y CONCEPTO.	35
3).- ELEMENTOS.	38
4).- CLASES.	41

5).- EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS.	43
6).- EFECTOS JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS.	48
7).- CLASIFICACIÓN DOCTRINAL.	50
8).- CLASIFICACIÓN LEGAL.	55
9).- NATURALEZA.	56

CITAS BIBILOGRÁFICAS

**CAPITULO III
LA ACTUALIZACIÓN**

1).- INTRODUCCIÓN.	58
2).- DEFINICIÓN Y CONCEPTO.	60
3).- ANTECEDENTES.	64
4).- DIFERENCIA CON LOS RECARGOS.	71
5).- DIFERENCIA CON LAS MULTAS.	80
6).- DIFERENCIA CON LOS GASTOS DE EJECUCIÓN.	85
7).- DIFERENCIA CON LA INDEMNIZACIÓN.	90

CITAS BIBLIOGRÁFICAS.

**CAPITULO IV
ELEMENTOS DE LA ACTUALIZACIÓN**

1).- INTRODUCCIÓN.	95
2).- OBJETO.	97

3).- SUJETO.	.....	100
4).- BASE.	.....	105
5).- TASA O TARIFA.	.....	108
CITAS BIBLIOGRÁFICAS		
CONCLUSIONES.	.....	109
BIBLIOGRAFIA.	.....	112

INTRODUCCION

Dentro de la extensa gama de figuras e instituciones que conforman el derecho fiscal, encontramos una de singular presencia; la cual ha estado y aún ahora sigue rodeada de grandes incógnitas y controversias; no por el modo o forma de aplicación de ella, sino porque aún no se encuentra bien enclavada o sustentada bajo los principios generales rectores del Derecho Fiscal.

Hoy en día, aún no está definido el papel exacto que juega la actualización dentro del Derecho Fiscal, es decir, aún no se le ha ubicado como recargo, sanción ni mucho menos como indemnización o gasto de ejecución.

El presente trabajo pretende encuadrar la actualización dentro de las contribuciones, por reunir todos y cada uno de los elementos formales y materiales de los mismos, específicamente de los impuestos. Asimismo, se hace referencia a las características, así como se analizan todos y cada uno de los elementos que le dan vida a la actualización; y del análisis comparativo, desprender y deducir, así como probar la veracidad de la hipótesis planteada.

De la confrontación así como de la comparación de los elementos de la actualización y de los impuestos se pretende demostrar que no hablamos de diferentes y variados elementos, sino que básicamente son los mismos; es decir, ya no hablaríamos de la actualización ni mucho menos nos referiríamos a ella como una deformación o como una “aberración”, como lo considera Daniel Diep Diep, sino que nos referiríamos y consideraríamos a la actualización como un verdadero impuesto.

CAPITULO I

LOS TRIBUTOS.

1) .- INTRODUCCION.

Desde los orígenes de las primeras comunidades primitivas, el hombre ha sentido la necesidad de vivir y convivir en grupo o apegado a un determinado círculo de personas vinculadas entre sí. Sin embargo, esa unidad o conglomerado social será o estará imperfecto como tal y por consiguiente tenderá a desaparecer si no se consolida, convalida y se constituye y reconoce como tal, dentro y fuera de su ámbito temporal y espacial de acción.

Es entonces cuando surge la necesidad de conformar y constituir una representatividad común (Autoridad) que salvaguarde los diferentes y hasta entonces reconocidos derechos, así como a vigilar la exacta observancia de las leyes que en su momento estuvieran vigentes; así como buscar y proyectar las aspiraciones de esa comunidad para explorar y seguir el camino del desarrollo y del progreso.

De lo anterior se desprende que toda sociedad en cualquier tiempo busca y persigue el progreso como una aspiración natural inherente a la calidad humana de individuos que se encuentran relacionados entre sí; sin embargo, de ninguna manera sería concebible una comunidad con estas características tanto reales como potenciales si el ente que las representa (Estado o Autoridad) no tiene o no cuenta con un sustento no únicamente de carácter moral y social, sino legal y económico.

De tal aseveración, se intuye que el ente representativo de la autoridad de las comunidades primitivas que es lo que hoy conocemos como Estado, tenía no solo la necesidad, sino la obligación de allegarse recursos no únicamente para existir, sino para tener el funcionamiento y la funcionalidad para cumplir el objeto para el cual fue creado.

En este caso, es el aspecto económico el que va a servir de referencia para la elaboración del presente trabajo, refiriéndose principalmente a las contribuciones así como a sus características, además de reseñar algunas de las figuras e instituciones tributarias.

“Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contiene por tal motivo, infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes. Es fácil de suponer que, antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieran una triste secuela de atrocidades...; aunque también de golpes de inventiva del ingenio humano.” (1)

Los antecedentes de las primeras leyes tributarias datan del antiguo Egipto y Mesopotamia en el año 3000 a. de C. asimismo, la forma, calidad y cantidad de tributo variaba según las condiciones imperantes en una determinada época y lugar, así por ejemplo la prestación personal es una de las más antiguas formas de tributación y que estuvo vigente hasta el siglo XIX; este tipo de tributo se pagaba con trabajo físico; asimismo existió la tributación en efectos, tales como: animales, frutas y semillas; tal es el ejemplo del antiguo pueblo de Israel que tenían la obligación de tributar a dios la décima parte de sus productos, fuese de la clase y calidad que fuese y que se le conocía con el nombre de “Diezmo”, precisamente porque consistía en la décima parte de lo que fuera o constituyera el total de su producción o de sus ganancias.

“Los “parias”, consistían en los tributos que pagaban príncipes y grandes dignatarios a otros reyes y poderosos, reconociendo así su inferioridad”. (2)

En nuestro país, a los reyes aztecas, además de los tributos en especie y trabajo físico, les debían de entregar cierto número de mancebos y doncellas al año para llevar a cabo el ritual sagrado del sacrificio que como inmolación ofrecían a sus dioses.

En la época de la colonia, los impuestos eran decretados por el “Consejo de Indias” a través de las leyes, Cédulas Reales, Ordenanzas y Acuerdos. Esta época, se puede decir que fue una de las más caóticas en el aspecto económico en toda la historia de nuestro país, debido a que los impuestos y su forma de aplicación, empobrecieron sobremanera a la población y debido además a que los españoles eran los dueños de la mayoría de las fuentes de riqueza; aunado a que la Nueva España no podía comerciar con otras entidades, mas que solo y únicamente con la Península.

Cabe destacar, únicamente para hacer el señalamiento del porque de la caótica situación económica en tiempos de la Colonia, que mientras la Nueva España importaba: vino, lencería, aguardiente, papel y vinagre entre otros, exportaba principalmente –Por no decir que únicamente- oro y plata.

Para no ahondar en detalles, sintetizaré diciendo que el sistema tributario que existió en la Colonia no solo mermó el desarrollo de sus habitantes, sino que los empobreció y prácticamente los dejó en la miseria.

Por lo anteriormente esgrimido, independientemente de las vicisitudes, así como de los buenos o malos sistemas contributivos, se puede decir que los tributos son tan antiguos como la primer forma de organización social humana; y que precisamente por estar determinados tanto los tributos como los sistemas contributivos al albedrío humano, no siempre pero por lo regular se ha caído en sistemas poco ortodoxos aunado al exceso de contribuciones y a las altas tasas de los tributos sin tomar en cuenta que la base contributiva no se amplía en la forma y términos en que lo hacen la tasa y las contribuciones.

Aunado a esto, cabe señalar la poca claridad de algunas figuras que se encuentran enclavadas en el sistema tributario, -cómo en su momento se verá en el caso de la actualización- que en vez de fomentar la cultura contributiva, hacen huir o moverse a los contribuyentes hasta quedar en el plano nada agradable pero muy conveniente de “Evasor”.

Esta visión retrospectiva, es solo para dar una idea general de los tributos a través de los tiempos y además sirva como preámbulo o introducción de este capítulo.

2).- DEFINICIÓN.

El Artículo 31 de la Constitución Política de nuestro país dispone que:

“Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Esta constituye la referencia mas cercana a la definición de todas las veces que nuestra constitución alude a las contribuciones, cabe hacer el señalamiento, para darnos cuenta que el mandamiento expreso de nuestra Ley suprema, es el de que debemos contribuir para asegurar la subsistencia del Estado y sus instituciones considerando sus tres esferas competenciales.

Por otro lado, es menester tener en claro los elementos que la definición de tributo arroja, para formarnos y poseer una idea mas clara y concreta sobre este tema; asimismo analizaré una serie de definiciones para su mejor comprensión.

En lo que respecta al Código Fiscal de la Federación referente a este término, en su Artículo 6º este únicamente se limita a señalar cuando se causa una contribución, sin hacer hincapié en los supuestos que le dan origen ni mucho menos en que consiste, al señalar que:

ARTICULO 6.

“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”.

Como lo podemos constatar, este Artículo, que se puede considerar como el principal con respecto a lo que a contribuciones se refiere, se limita únicamente a señalar el momento en el cual se considera que existe el hecho imponible, pero de ninguna forma infiere lo que es o lo que debemos entender por contribuciones.

De las definiciones que la Doctrina aporta, una de las más importantes es la que reza lo siguiente:

“El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie” (3)

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el Tributo es: “Cualquier carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo” (4)

Cabe destacar que existe un numero bastante extenso de definiciones, pero únicamente consideré las anteriores, por ser las que revisten una importancia significativa para la realización de este trabajo y en segundo lugar por ser las mas importantes dentro del contexto fiscal; asimismo, son las mas claras y objetivas para ilustrar el tema en cuestión.

3). - CONCEPTO.

Dentro de lo que se conceptúa como tributo se engloba tanto su significado como sus implicaciones y características, asimismo se deben considerar sus elementos como sus implicaciones dentro de la actividad fiscal.

“Por ingreso tributario, tributo o contribución, entendiéndose por tales la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”. (5)

Analizando los elementos de la definición anterior y haciendo referencia a lo esgrimido por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno se desprenden los siguientes elementos:

1. - LA EXISTENCIA DE UN VINCULO JURIDICO.

“...la piedra angular de nuestra disciplina está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes solo deben cumplir con sus obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a las que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Recordemos el celebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: “Nullum Tributum Sine Lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca)”.

2. - EL ESTADO COMO SUJETO ACTIVO.

“Toda Obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que... es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el estado es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria”.

3. - LOS PARTICULARES COMO SUJETOS PASIVOS.

“Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico tributaria, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (Anteriormente también se les llamaba causantes), deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos”.

4. - EL PAGO O CUMPLIMIENTO DE UNA PRESTACION PECUNIARIA, EXCEPCIONALMENTE EN ESPECIE.

“El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues van a consistir en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda de curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente

excepcionales –al menos dentro de nuestro actual sistema tributario -, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal.”

Del estudio de la anterior definición, así como de sus elementos, se desprende una mejor concepción de lo que significa e implica el tributo, así como de la forma en como se desarrolla y nace la relación jurídico tributaria como afirma el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno.

4). - PRINCIPIOS Y NATURALEZA

Dentro de nuestro marco jurídico - legal en lo que se refiere en este caso al aspecto o materia fiscal, “Toda ley impositiva y consecuentemente el gravamen que establezca, debe ajustarse a determinados principios teóricos, ya que de no ser así, estaremos en presencia de un ordenamiento y gravamen inequitativos y arbitrarios” (6)

Cabe hacer mención que de las múltiples y variadas clasificaciones que de los principios teóricos se han llevado a cabo, la mas reconocida y con sobrada razón es la elaborada por Adam Smith en su conocida obra denominada “Investigación de la Naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones”, principios que aún en la actualidad se siguen, no solo observando, sino aplicando dentro del contexto de nuestro marco jurídico-legal y fiscal.

Según lo dispuesto por el citado autor, los principios que engloba en su magna obra son los de: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía y a los cuales hace mención.

DE LOS TRIBUTOS

Haciendo mención al principio de justicia, el autor afirma que:

“L- Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo genero de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (La renta, la ganancia y los

salarios) de que hemos hablado mas arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que **deja de obrar** sobre las otras dos”.

Con respecto a lo que el autor afirma en su obra, haciendo referencia al principio de certidumbre, prescribe que:

“II.- El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona, porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya mas o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para el. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, cuando suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la mas leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.

Con respecto al principio de comodidad el autor dispone:

“III.- Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea mas cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.

Atendiendo al principio de economía, el autor refiere:

“IV.- Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a mas de aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del Estado”. (7)

En atención a este principio, el autor implica que el costo de la recaudación y control de una contribución debe ser el mínimo para poder justificar su existencia.

Asimismo, al hacer el análisis de los anteriores principios, el autor hace la siguiente aseveración:

“Las cuatro máximas citadas (Justicia –es decir proporcionalidad y equidad- certeza, comodidad y economía de los tributos o contribuciones), por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen lo mas iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver como en diferentes siglos y países los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto”.(8)

Dentro de lo que implica o abarca la naturaleza de los tributos, es menester primeramente hacer hincapié en el análisis de los principios mas importantes y los cuales son los esgrimidos por Adam Smith.

Como ya antes había mencionado, los tributos son tan antiguos como la humanidad misma y su naturaleza no se puede concebir sino unida o concatenada al desarrollo de la humanidad misma.

De esta manera, se puede afirmar que la cultura tributaria es una característica inherente a la idiosincrasia o costumbre de alguna sociedad en algún tiempo y lugar determinado; porque no podemos hablar de tributo, relación tributaria, o sistema tributario, si no es atendiendo a cierto conglomerado social; al mismo tiempo, no se puede hablar ni mucho menos se puede concebir sociedad alguna en la que no exista sistema de tributación, porque de alguna forma esos sería atentar hasta contra la propia naturaleza de la humanidad, y tan solo basta un poco de lógica para comprender que hasta en las primeras formas de organización social donde imperaba la “Ley de la selva” existía una forma de tributación y la cual era infligida a través del miedo y del terror.

Con la paulatina evolución que han tenido y que aún en la actualidad están teniendo los sistemas contributivos, se han perfeccionado hasta cierto punto para proyectar su verdadera inclinación hacia el fin que por naturaleza le ha sido conferido y que implica o viene a traducirse en el beneficio y desarrollo colectivo en beneficio de cierto grupo social.

El principal fundamento de la naturaleza de los tributos, es el de que el Estado debe percibir la contribución de todos y cada uno de los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades y posibilidades económicas para el sostenimiento, funcionamiento y funcionalidad del propio Estado.

Según el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, “El impuesto (Como parte del tributo) se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado, es decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad, que debe acatarse aún en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos”. (9)

De esta manera, se infiere que el Estado ha de percibir los tributos en cierta forma aún en contra de la voluntad de los sujetos pasivos y mas aún haciendo uso de los medios de apremio que la propia legislación prevé para la exacta consecución de los fines y naturaleza de los tributos.

Asimismo, y siguiendo este mismo lineamiento, el maestro Ernesto Flores Zavala afirma que:

“En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es solo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero”. (10)

De alguna manera, la naturaleza de las contribuciones está vinculada con el objeto de su propio fin o fines de los mismos tributos; es decir, así como el Estado tiene el derecho de percibir y aún de exigir las contribuciones, asimismo los sujetos pasivos tienen la obligación de enterar tales recursos; y como contrapartida, al momento de la aplicación de los recursos por parte del Estado, es éste ahora el que tiene la obligación de brindar bienes y servicios públicos y los gobernados (Sujetos pasivos en la relación tributaria) son los que tienen el derecho de percibir los beneficios mencionados y que se derivan de un amplio proceso de recepción, administración y aplicación de los recursos que percibe el Estado por parte de los gobernados, de los cuales los tributos constituyen la principal fuente de esos recursos.

5).- FINES.

Para determinar los fines de las contribuciones, debemos hacer un análisis atendiendo o haciendo hincapié en la relación tributaria como tal. Ya había mencionado en el apartado anterior que tanto la naturaleza como los fines de las contribuciones están íntimamente ligados a tal grado que dependen el uno del otro y no se podría concebir contribución sin algún fin determinado ni mucho menos se podría hablar de la aplicación de algún recurso contributivo si antes no se ha recaudado; y como ejemplo de esto tenemos el presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos de la Federación y con lo cual se ejemplifica vastamente este argumento.

Asimismo, los fines a los cuales están destinados las contribuciones desde el momento en que el sujeto pasivo de la relación tributaria cumple con su obligación de enterarlas, los tan aludidos fines únicamente quedan a cargo del sujeto activo, es decir del Estado para llevarlos a buen término.

De esta manera, se puede afirmar que los fines de las contribuciones se convierten de alguna manera en las obligaciones del sujeto activo de la relación tributaria en tanto y cuanto a la aplicación e implementación de los tributos se refiere.

En este sentido, Ernesto Flores Zavala afirma que:

“Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: Principal y Secundarias.”

PRINCIPAL.

Consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

Con esto, el autor afirma que el Estado debe de allegarse los recursos derivados de las contribuciones aún haciendo uso de los medios de apremio; es decir, si el sujeto pasivo de la relación tributaria no entera en tiempo o de plano no entera su tributo, el Estado debe hacer lo necesario para obligar a ese sujeto a cumplir con sus obligaciones para con

el propio Estado, porque de lo contrario se generaría un desequilibrio no solo económico sino de otras índoles que repercutiría en la poca, mala o nula consecución de los fines de las contribuciones.

SECUNDARIAS.

Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

Con esta afirmación se complementa la anterior en el sentido de que el Estado debe tener estricto control sobre las percepciones tributarias; por un lado, como el autor lo afirma, para evitar posibles evasiones y por el otro, para que el tributo no sea arbitrario en perjuicio del sujeto pasivo. Está por demás decir que con la implementación de los diferentes mecanismos por parte del Estado para cumplir con sus obligaciones, conlleva esto implícitamente que de la buena tributación y recaudación, depende la plena y exacta consecución de los fines que por naturaleza están, trazados para los tributos.

Nuestra Constitución General en su Artículo 31 Fracción IV prescribe que:

“Son obligaciones de los contribuyentes:

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

Al hacer hincapié en que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos, se desprende de tal aseveración que los tributos no solo deben albergar los fines inherentes a la consecución de bienes y servicios públicos, sino que debe tener aunado a estos y como uno de los fines primordiales el sostenimiento del propio Estado y sus instituciones, de tal manera que se puede afirmar que los principales fines de los tributos vienen a ser:

PRIMARIOS.

Que Son los inherentes al sostenimiento del propio Estado así como de sus instituciones como requisito indispensable para llevar a cabo lo demás fines.

SECUNDARIOS.

Son aquellos relativos a la implementación de bienes y servicios que incentiven el desarrollo y el bienestar común de la colectividad.

Los fines de los impuestos son múltiples y variados, sin embargo todos ellos quedan englobados en la clasificación anteriormente hecha y se puede afirmar que en general aunque los sistemas tributarios evolucionen y las sociedades cambien, los fines de los tributos siempre serán los mismos: Sostenimiento del Estado, desarrollo y bien común.

6).- CLASIFICACION LEGAL.

Con respecto a la clasificación de las contribuciones, es menester primeramente remitirnos a la legislación fiscal, dentro de la cual, el Código Fiscal de la Federación en Su Artículo 2º establece que:

“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

DEFINICION DE IMPUESTOS.

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste Artículo.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación en esta fracción hace referencia a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos para distinguirlos de los impuestos.

En lo que se refiere a las aportaciones de seguridad social, la fracción II del mismo Artículo establece:

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

En cuanto a contribuciones de mejoras se refiere, la fracción III del mismo ordenamiento citado establece:

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Asimismo, haciendo mención a los derechos, la fracción IV prescribe:

DERECHOS.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En el mismo Artículo con respecto a las aportaciones de seguridad social se hace la aclaración que:

“Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social”.

De la misma manera que las anteriores contribuciones, el Código Fiscal de la Federación considera que forman parte de las mismas los accesorios de las contribuciones, al disponer que:

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

“Los recargos las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de éste Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas.

Para complementar lo anterior, cabe señalar que el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación en el séptimo párrafo dispone lo siguiente:

INDEMNIZACION POR EXPEDIR CHEQUES NO PAGADOS.

“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de este, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este Artículo”

El Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación al establecer la clasificación de las diferentes contribuciones no define en forma clara o concreta lo que por impuesto se debe entender, únicamente menciona los requisitos que deben reunir para ser considerados como contribuciones.

Según Daniel Diep Diep,

“El criterio de distinción entre el impuesto y los otros tres conceptos que se consideran contribuciones es un mero artificio para evitarse la necesaria definición del primero. Y es que ello representa una gravísima dificultad de origen, pues el impuesto tiene por antecedente al tributo y, este, jamás dejó de ser, históricamente hablando, más que la peor de las arbitrariedades propias de los regímenes absolutistas o al menos totalitaristas del pasado. El actual eufemismo de contribución no es más que la forma suavizada de encubrir al viejo tributo que, al “legalizarse”, se convirtió en impuesto”.(11)

7).- CARACTERISTICAS.

Atendiendo a lo que con anterioridad se ha mencionado y haciendo hincapié en lo que a contribuciones se refiere se desprenden las siguientes características:

ES UNA PRESTACION.

“Porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprenda de una parte de su riqueza generada ya se trate de un ingreso, utilidades o rendimientos, para ser entregados al Estado, y este a su vez tiene la obligación de exigir la entrega de dicha prestación.

La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley fiscal respectiva.

Por pago en dinero debemos entender el realizado en moneda de curso legal en la república mexicana, o sea en pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente establece el Artículo 1º de la Ley monetaria vigente.

Por pago en especie se debe entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de los de moneda de curso legal, pero de valor económico, o sea susceptibles de valuarse económicamente.

SON A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS Y MORALES

Por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva, cuando realicen el hecho o situación prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.

DEBEN ESTAR ESTABLECIDAS EN UNA LEY

Esta característica surge de las disposiciones constitucionales, las cuales señalan la obligación de contribuir a los gastos del Estado, de la manera y en los términos previstos en las leyes fiscales, y estas deben ser expedidas por el congreso de la unión, que es el órgano de acuerdo con la división de poderes en nuestro país, que tiene la función de legislar. Es decir, la obligación de pagar una contribución debe surgir de la ley.

DEBEN SER GENERALES Y OBLIGATORIAS

Estas características surgen de la naturaleza propia de toda ley fiscal. El requisito de generalidad significa que la ley es aplicable a todas las personas que realicen los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y esta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.

LA CONTRIBUCION ENCUENTRA SU FUNDAMENTO JURIDICO EN EL PODER FISCAL

En virtud de que el Estado las establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados.

LAS CONTRIBUCIONES DEBEN SER JUSTAS

O sea que la contribución establecida impacte de una manera lo mas cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

LA FINALIDAD

La finalidad del establecimiento de las contribuciones es la de proporcionar recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos”. (12)

8).- ELEMENTOS.

LOS SUJETOS

El Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”; de lo anterior se desprende que son sujetos de la relación tributaria, tanto los individuos como los entes constituidos por dos o mas individuos conforme a las leyes respectivas.

EL OBJETO

Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible.

El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

UNIDAD FISCAL

Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, numero, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de la contribución y que sirve para hacer el calculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, un litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.

CUOTA DE LA CONTRIBUCIÓN

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal. Se le llama también tipo de cuota cuando se exprese en forma de tanto por ciento”. (13)

9).- CLASIFICACION DOCTRINAL.

Existen multitud de clasificaciones de las contribuciones, así como multitud de tratadistas que las aluden. En este caso, me referiré a la clasificación que hace el Lic., J. Refugio Fernández Martínez, por englobar las mas importantes dentro del campo doctrinario.

Según el Lic. J. Refugio Fernández Martínez,

Las contribuciones han sido clasificadas por la doctrina desde diversos puntos de vista a saber, los cuales son:

Atendiendo a la forma de pago, las contribuciones pueden ser:

- A).- En dinero; y
- B).- En especie.

Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones, estas pueden ser:

- A).- Ordinarias; y
- B).- Extraordinarias.

Por la incidencia, las contribuciones pueden ser:

- A).- Directas; y
- B).- Indirectas.

En atención a la materia imponible, las contribuciones pueden ser:

- A).- Personales;
- B).- Reales;
- C).- Sobre actos; y
- D).- Sobre consumos.

Según el objeto de las contribuciones, estas pueden ser:

- A).- Generales; y
- B).- Especiales.

Atendiendo a la forma de determinación del monto de las contribuciones, estas pueden ser:

- A).- Específicas; y
- B).- Ad-valorem.

Atendiendo al periodo de tiempo en que se causan las contribuciones pueden ser:

- A).- Instantáneas; y
- B).- Periódicas.

Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones pueden ser:

- A).- Fijas;
- B).- Proporcionales; y
- C).- Progresivas.

Según los recursos económicos gravados, las contribuciones pueden ser:

- A).- Sobre la renta;
- B).- Sobre el capital; y
- C).- Sobre el consumo.

Según la finalidad, las contribuciones pueden ser:

- A).- Con fines fiscales;
- B).- Con fines extrafiscales.

Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones, estas pueden ser:

- A).- Federales;
- B).- Estatales; y
- C).- Municipales.

Atendiendo a la clasificación moderna, las contribuciones pueden ser:

- A).- Sobre bienes y servicios; y
- B).- Sobre ingresos y la riqueza.

En atención a la forma de pago, las contribuciones se clasifican en:

- A).- En dinero; y
- B).- En especie.

Por regla general, las contribuciones se pagan en moneda nacional, o sea de curso legal en el país, porque el objeto del establecimiento de las contribuciones es el de proporcionarle recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.

Por excepción se pagan las contribuciones en especie, o sea en bienes a favor del Estado, como ejemplo de este caso en nuestro país, se tienen los derechos sobre producción o explotación minera; estableciendo en la ley respectiva, que se pagará un porcentaje sobre los metales preciosos que se extraigan.

Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones, estas pueden ser:

A).- ORDINARIAS

Las contribuciones ordinarias, son las que se establecen periódicamente en la Ley de Ingresos de cada ejercicio fiscal, como lo son el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

B).- EXTRAORDINARIAS.

Las contribuciones extraordinarias, como su nombre lo indica, se establecen como casos de excepción, para hacer frente a crisis económicas que afecten la vida del país en un momento determinado.

Por la incidencia, las contribuciones pueden ser:

A).- DIRECTAS;

B).- INDIRECTAS.

Esta clasificación de las contribuciones en directas e indirectas, puede hacerse desde tres puntos de vista, a saber:

I.- Desde el punto de vista de la organización administrativa.

II.- Desde el punto de vista que tome el grado de proximidad o lejanía entre el objeto y la fuente y la fuente de la contribución. Y

III.- Tomando en cuenta su repercusión.

Desde el punto de vista de la organización administrativa :

Son contribuciones directas, las que se recaudan mediante listas o padrones donde consten los nombres de los contribuyentes, las cuotas o tasas y las fuentes de las contribuciones.

Son contribuciones indirectas, cuando la obligación fiscal nace de la realización eventual de actos jurídicos, como lo son la compraventa, el arrendamiento.

Desde el punto de vista que toma en cuenta el grado de proximidad o lejanía entre el objeto y la fuente de la contribución, tenemos que:

Cuando el objeto y la fuente se aproximan, se estará ante una contribución directa.

Cuando el objeto y la fuente se alejan, se estará frente a una contribución indirecta.

Desde el punto de vista que toma en cuenta la repercusión, tenemos que:

Son contribuciones directas, aquellas que no son repercutibles, o sea que la carga de la contribución no se puede trasladar a un tercero.

Las contribuciones indirectas, son las que permiten que se traslade a terceros la carga de la contribución.

En síntesis, podemos establecer que son contribuciones directas, aquellas en las que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo de la contribución, a fin de que cumpla con la obligación contributiva o tributaria, en la forma y términos que establezcan las leyes fiscales respectivas, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta. El sujeto y el pagador del impuesto recae en la misma persona.

Las contribuciones indirectas, son aquellas en las que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo de la contribución, pero es una tercera persona (El consumidor) quien realmente cumple con la obligación contributiva, o sea es el pagador real, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado, se distingue: Uno es el sujeto pasivo, otro es el pagador del impuesto.

Las contribuciones directas, se clasifican a su vez en:

Personales y reales, y pueden recaer sobre personas (Capitación fija o igual) y sobre cosas.

Las contribuciones indirectas, se dividen en dos grupos:

Sobre actos; y

Sobre consumos.

En atención a la materia imponible de las contribuciones, estas pueden ser:

Personales;

Reales;

Sobre actos; y

Sobre consumos.

Las contribuciones personales directas, son la que recaen sobre las personas, tomando en cuenta las condiciones del contribuyente, como ejemplo de esta clase de contribuciones, tenemos las deducciones personales que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Título IV de los ingresos de las Personas Físicas, como son los gastos médicos, gastos funerarios.

Las contribuciones reales directas, son las que recaen sobre un bien o gravan determinada actividad, ejemplo de esta clase de contribuciones, lo constituye el Impuesto al Comercio Exterior, ya se trate de importación o exportación.

Las contribuciones indirectas sobre el consumo, son las que recaen o gravan la producción o las transferencias (Compra-venta) ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Según el objeto de las contribuciones, estas pueden ser:

GENERALES

Las contribuciones son generales, cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye la Ley del Impuesto Sobre la Renta, título IV del ingreso de las personas físicas, que grava los ingresos por salarios, honorarios, arrendamiento de bienes, intereses.

ESPECIALES

Las contribuciones son **especiales**, cuando gravan una determinada actividad. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el Impuesto Sobre Adquisición de Automóviles Nuevos.

Atendiendo a la forma de determinar el monto de la contribución, estas pueden ser:

ESPECIFICAS

Son específicas cuando las tasas, cuotas o tarifas, para la determinación en cantidad líquida de las contribuciones a pagar, atiende al peso, medida, volumen, cantidad, dimensiones del objeto del gravamen, o bien sea kilos, metros, litros.

AD-VALOREM

Son Ad-valorem, cuando para la determinación de la cantidad a pagar por concepto de la contribución, se atiende únicamente al valor o precio del objeto gravado.

Atendiendo al periodo de tiempo en que se causan las contribuciones pueden ser:

INSTANTANEAS

Son instantáneas las contribuciones, cuando deben pagarse en el momento en que se realiza el hecho generador de la obligación contributiva o tributaria. (Estas contribuciones pugnan con el principio teórico de comodidad)

PERIODICAS

Son periódicas las contribuciones, cuando tienen un plazo establecido en la ley fiscal respectiva para su cumplimiento. Ejemplo de esta clase de contribución, lo es el Impuesto al Valor Agregado, el cual debe pagarse dentro de los primeros diez días del mes siguiente.

Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones, pueden ser:
FIJAS

Son fijas las contribuciones que no sufren alteración cuando se modifica la base.

PROPORCIONALES

Son proporcionales las contribuciones que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía determinada.

PROGRESIVAS

Son progresivas las contribuciones, cuando la relación de la cuantía de la contribución con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de esta.

Según los recursos económicos gravados por las contribuciones, estas pueden ser:

SOBRE LA RENTA

Las contribuciones recaen sobre la renta, cuando gravan la riqueza en diversas y variadas formas. Por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta.

SOBRE EL CAPITAL

Las contribuciones recaen sobre el capital, cuando gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Por ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el Impuesto sobre tenencia y Uso de Automóviles.

SOBRE EL CONSUMO

Las contribuciones recaen sobre el consumo, cuando gravan los productos o servicios, que se consumen por los contribuyentes. Ejemplo de esta clase de contribución lo constituye el Impuesto al Valor Agregado.

Según su finalidad, las contribuciones pueden ser:

CON FINES FISCALES

Las contribuciones son con fines fiscales, cuando están destinadas a proporcionar ingresos al Estado, para cubrir los gastos públicos contemplados en el presupuesto de egresos, cumpliendo con la finalidad establecida en el Artículo 31, Fracción IV de nuestra Constitución Federal.

CON FINES EXTRAFISCALES

Son contribuciones con fines extrafiscales, cuando se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social, diversa de la de obtener ingresos para sufragar los gastos públicos.

Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones, esta pueden ser:

FEDERALES

Las contribuciones federales son las establecidas, de acuerdo con las leyes federales, y se crean en beneficio exclusivo de la federación. Por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ESTATALES

Las contribuciones estatales, son creadas y establecidas por las entidades federativas, para su beneficio. Ejemplo el Impuesto Sobre Nóminas.

MUNICIPALES

Las contribuciones municipales, son establecidas por las legislaturas de los Estados para atender las necesidades de sus municipios. Por ejemplo el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Clasificación moderna de las contribuciones.

De acuerdo a las últimas teorías sobre la clasificación de los contribuciones, estas se consideran de la siguiente manera:

SOBRE BIENES Y SERVICIOS

Las contribuciones sobre bienes y servicios, son las auténticamente llamadas indirectas, y están encaminadas a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se les presten. Es una contribución al consumo, un ejemplo clásico de esta clase de contribución, lo constituye el Impuesto al Valor Agregado.

SOBRE INGRESOS Y LA RIQUEZA

Las contribuciones sobre los ingresos y la riqueza, son las que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el Impuesto Sobre la Renta.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- Gregorio Sánchez León.
Derecho Fiscal Mexicano.
Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1994, p.1
- 2.- Gregorio Sánchez León.
Op. Cit. p.2
- 3.- Adolfo Arrijoa Vizcaíno
Derecho Fiscal.
Themis 13º Edición. 1998, p117 y 118.
- 4.- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.
Academia Española.
Vigésima Primera edición, 1999.
- 5.- Adolfo Arrijoa Vizcaíno.
Op. Cit. p. 117
- 6.-Mayolo Sánchez Hernández.
Derecho Tributario.
Cárdenas Editor y Distribuidor. 1998, p.83
- 7.- Adam Smith.
Investigación de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones.
Publicaciones Cruz O. S. A.
Primera Edición, 1977, p 409 y 410
- 8.- Adam Smith.
Op. Cit. p. 411

9.- Adolfo Arrijo Vizcaíno.

Op. Cit. p. 238

10.- Ernesto Flores Zavala.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.

Porrua 1991, Vigésima Novena Edición, p. 130 y 131

11.- Daniel Diep Diep.

Exégesis del Código Fiscal de la Federación.

Pac, S. A., Primera Edición, 1999 p. 38

12.- Refugio J. Fernández Martínez.

Curso Elemental de Derecho Fiscal.

U.A.N.L., 1987, p. 321, 322 y 323

13.- Refugio J. Fernández Martínez.

Op. Cit. p.324

CAPITULO II

LOS IMPUESTOS

1).- INTRODUCCION.

Después de analizar lo mas trascendente en cuanto a contribuciones se refiere, toca ahora en este capítulo ahondar en lo referente a la primera clasificación de las contribuciones, y mas específicamente a los impuestos.

En este capítulo se hará mención a todo lo que haga referencia a los impuestos, así como a sus características y elementos; para encuadrarlos dentro del contexto de la actividad fiscal de los sujetos y las entidades que intervienen o son parte de la relación tributaria.

De la misma manera, se hace mención a las diferencias y similitudes de los impuestos con respecto a las demás contribuciones, para de esta manera, quede lo mejor comprendido posible el papel que juegan los impuestos dentro de nuestra realidad fiscal actual, así como conocer sus diferentes aspectos y características, pero sobre todo para remarcar la influencia que ejerce sobre la economía de nuestro país.

2).- DEFINICION Y CONCEPTO.

Atendiendo a lo que dispone el Código Fiscal de la Federación, y que por consiguiente constituye la definición legal del concepto que ahora abordaremos, dispone lo concerniente a este de la siguiente manera:

ARTICULO 2º, Fracción I.

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV”.

Cabe hacer la aclaración que la Fracción II del mismo Artículo al que hace mención esta Fracción es el referente a las “Aportaciones de Seguridad Social”, asimismo la Fracción III se refiere a las “Contribuciones de Mejoras” y la IV Fracción hace mención a los “Derechos”.

Al hablar de Impuestos, definitivamente que no nos referimos a algo distinto o distante de las contribuciones, sino que prácticamente estamos hablando de conceptos muy comunes; simplemente, hay que recordar que los impuestos son una de las clasificaciones si no es que la mas importante de las contribuciones. A manera de ejemplo, se puede decir que las contribuciones son el género y los impuestos una de las especies comprendidas o contempladas por aquel.

Sin duda los impuestos constituyen la mas importante fuente de ingresos de cualquier Estado en la actualidad; asimismo implica una parte principal de las contribuciones para la solventación de los gastos públicos, así como al fomento del desarrollo y bienestar social.

Existen tantas definiciones del término “Impuestos” como tratadistas se pueden encontrar, de esta manera creí mas indicado hacer referencia a lo esgrimido por el Código Fiscal de la Federación.

Para el maestro Refugio J. Fernández Martínez, los “Impuestos son las cantidades en dinero o en parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”(1).

Esta definición la podemos englobar como el concepto doctrinal en general que dan la mayoría de los tratadistas el referirse a los impuestos, únicamente se hace hincapié en los aspectos mas comunes y generales que ellos consideraron para de ahí desprender la anterior definición.

Como anteriormente ya lo había señalado, la definición de Impuestos que nos da el Código Fiscal de la Federación es un poco vaga ya que no se define en exactamente el término de impuestos, únicamente se hace mención a los principios esgrimidos por Adam Smith de legalidad, de Generalidad y de Incidencia, y a partir de ahí, es como se debe interpretar lo que se entiende y se considera como impuestos.

Los sistemas Recaudatorios en la mayoría de los Estados, basan su principal fuente de ingresos precisamente en los impuestos, el argumento principal es el que se desprende de la necesidad que estos tienen de recursos para promover y proporcionar a la sociedad los bienes y servicios para el desarrollo e impulso de su actividad económica y financiera.

Cabe destacar que para **poder** saber el momento en el cual nos encontramos verdaderamente ante un impuesto, primeramente es menester conocer los aspectos y características mas importantes de las Aportaciones de Seguridad Social, Contribución de Mejoras y Derechos, para que de la distinción y confrontación de elementos entre unos y otros de ahí partir hacia la exacta ubicación de la figura fiscal que conocemos como impuestos.

3).- ELEMENTOS.

Ya había mencionado anteriormente que para encuadrar a los impuestos como tales dentro del contexto fiscal, es necesario distinguirlos de las demás contribuciones, así como analizar y reunir las características propias inherentes a él.

Atendiendo a la clasificación de las características que hace el Maestro Refugio J. Fernández Martínez, mencionaré las que debe reunir un impuesto para ser considerado como tal, y las cuales son las siguientes:

SON CONTRIBUCIONES

Esto se desprende o se deriva de lo establecido en nuestra legislación fiscal, principalmente en el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2°.

SON PRESTACIONES A CARGO DE LAS PERSONAS FISICAS O MORALES.

Aquí en este supuesto, se refiere principalmente a aquellas personas que realicen las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de obligaciones fiscales, tomando en cuenta que el contribuyente no tiene una contraprestación ni directa ni inmediata y en este supuesto la contraprestación que de alguna manera se percibe de manera mediata, son los beneficios de los servicios públicos indivisibles.

DEBEN ESTABLECERSE EN UNA LEY

En cuanto a esta característica, debemos considerarla una de las principales, ya que deriva del contenido del Artículo 31, Fracción IV de nuestra constitución Federal, la cual prescribe la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; y del Artículo 73 Fracción VII de la misma Constitución Federal, que señala como facultad del congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

EL PAGO DEL IMPUESTO ES OBLIGATORIO

Esta característica, al igual que la anterior se desprende del contenido del Artículo 31, Fracción IV de nuestra constitución Federal, la cual establece como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; desprendiéndose de esto, que la obligatoriedad es una característica esencial de toda ley.

DEBE SER PROPORCIONAL Y EQUITATIVO

Nuevamente esta característica deriva de lo establecido en el Artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución Federal, al establecer que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta característica, legalmente es una máxima por el simple hecho de estar consagrada en nuestra propia Constitución Federal, y doctrinariamente, cabe destacar que se desprende de los tan famosos y argumentados principios de los tributos de Adam Smith; refiriéndose en este caso al principio de “Justicia”.

Al hablar o referirse esta característica a la proporcionalidad, implica o significa que todos los impuestos deben abarcar por igual y de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación; y al hacer mención a la equidad, implica que el impacto de la contribución sea el mismo para todos atendiendo a su verdadera y real capacidad contributiva.

EL IMPUESTO DEBE ESTABLECERSE A FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA

El Artículo 74 Fracción IV de nuestra Constitución Federal, señala como facultad del Poder Legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez el Artículo 73 Fracción VII de la propia Constitución Federal señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la administración activa de la Federación.

EL IMPUESTO DEBE DESTINARSE A SATISFACER LOS GASTOS PREVISTOS EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

Conforme a lo establecido en los Artículos 73, Fracción VII; 74, Fracción IV de nuestra Constitución Federal, el producto de los impuestos debe destinarse a cubrir únicamente los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, aunado a lo que establece el Artículo 31, Fracción IV de nuestra propia Constitución Federal, el cual impone la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio en que resida.

4).- CLASES.

Atendiendo A nuestra legislación, y considerando lo que de ella se desprende, se pueden considerar las siguientes clasificaciones:

IMPUESTOS PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS

Son aquellos que cumplen con el requisito exigido por el Artículo 31, Fracción IV de nuestra Constitución Federal el cual constituye el principal fundamento legal que constituye el ideal o el objetivo del establecimiento de todo impuesto.

IMPUESTOS PROPORCIONALES PERO NO EQUITATIVOS

Son aquellos que no toman en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos a la hora de la incidencia. Un ejemplo bastante claro sobre este impuesto lo constituye el aplicado al la gasolina, el cual establece una cuota por litro, sin tener en cuenta la capacidad contributiva del consumidor, desprendiéndose de esto, que el impacto sea mas fuerte para los sujetos de mas bajos ingresos que para aquellos de ingresos mas elevados.

IMPUESTOS NO PROPORCIONALES PERO SI EQUITATIVOS

Un ejemplo de esta clase de impuestos, lo constituye el tratamiento que da la ley del Impuesto Sobre la Renta a los contribuyentes menores.

Se dice de estos impuestos que no son proporcionales porque no comprende a todas las personas físicas que se encuentren en la misma situación, o sea que obtengan ingresos por actividades empresariales, toda vez que la ley hace abstracción de que sean únicamente personas físicas y no sociedades mercantiles, además porque aún siendo personas físicas, lo limita a ciertas actividades y dentro de determinados requisitos y condiciones; pero si es equitativo porque los libera de obligaciones onerosas, como lo es el de llevar contabilidad, entre otras.

IMPUESTOS NO PROPORCIONALES NI EQUITATIVOS

Como ejemplo de esta clase de impuesto, se encuentra la exención que otorga la Ley del Impuesto Sobre la Renta al ingreso que percibe anualmente por concepto de aguinaldo el servidor público.

No es proporcional porque no comprende a las demás personas que perciben ingresos por concepto de aguinaldo sean o no empleados del gobierno; ni es equitativo, porque el impacto del impuesto es diferente. El mismo ingreso, por igual concepto (Aguinaldo), no es gravado a los servidores públicos y sin embargo, si lo es a los demás trabajadores que no tengan tal carácter, en la cantidad que exceda al límite señalado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

5).- EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

Los principales efectos que producen los impuestos según los principales tratadistas de las finanzas públicas son:

LA REPERCUSION

La repercusión de las contribuciones, es un fenómeno económico que consiste en trasladar la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son:

A.- LA PERCUSION

B.- LA TRASLACION

C.- LA INCIDENCIA

Para explicar este fenómeno, se toma como ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

LA PERCUSION

Se define como la caída de la contribución sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarla; es decir, la que la ley designa como sujeto obligado a pagar la contribución, a ese sujeto se le puede considerar legalmente como percutido por el impuesto.

De esta manera tenemos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 1º señala:

“Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes
- II.- Presten servicios independientes
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV.- Importen bienes o servicios.

LA TRASLACION

Consiste en transmitir el importe del impuesto respectivo a terceras personas; puede ser porque así lo autorice expresamente la Ley correspondiente o por que el sujeto pasivo por cualquier medio lo efectúe.

El Artículo 1° de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

“El contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley”.

La traslación de las contribuciones a su vez, puede presentarse en dos formas:

- A.- Hacia delante, llamada “Protraslación”
- B.- Hacia atrás, denominada “Retrotraslación”.

LA PROTRASLACION

Como su nombre lo indica, el traslado de la carga de la contribución, se efectúa hacia delante, o sea que el consumidor o el usuario del bien o servicio es el que paga el importe de la contribución, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

LA RETROTRASLACION

Consiste en pasar la carga de la contribución hacia atrás, o sea que el proveedor del bien o servicio, absorbe el impacto de la contribución a su costa.

LA INCIDENCIA

Se presenta cuando la contribución cesa de pasar a otra persona y esta última es la que realmente la paga. Osea, es el sujeto incidido, porque ve afectado su patrimonio por el importe del impuesto pagado.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el último consumidor del bien o el usuario, es el sujeto incidido, porque no puede pasar la carga de la contribución a terceras personas.

LA DIFUSION

Este fenómeno, se presenta en la persona incidida, o sea la que realmente pagó la contribución, al sufrir una disminución en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad pagada como contribución.

Al ser mas elevado el importe de las contribuciones a pagar, las personas incididas o últimos consumidores o usuarios, menos capacidad de compra tienen, porque se les disminuyen sus ingresos o capital.

LA UTILIZACION DEL DESGRAVAMIENTO

Este fenómeno económico de los efectos de las contribuciones se presenta cuando al derogarse las contribuciones o disminuirse las tasas o tarifas, se rompe el equilibrio económico, y por consecuencia, los contribuyentes incididos por el impacto de las contribuciones, ven incrementados sus ingresos o capital y por consecuencia su capacidad de compra.

LA ABSORCION

La absorción consiste en la no-traslación de la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se presenta cuando el contribuyente obligado legalmente al pago de la contribución, opta por absorber su importe, sacrificando sus utilidades, o bien aumentando su productividad o aprovechando un adelanto técnico.

CAPITALIZACION Y AMORTIZACION

Estos dos fenómenos de los efectos económicos de las contribuciones, se presentan en forma conjunta.

LA CAPITALIZACION

Se da cuando se establece o aumenta el importe de una contribución.

Por ejemplo, si al adquirir un automóvil de \$100,000.00 pesos, y se paga por concepto del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos la cantidad de \$12,000.00 pesos, se produce una capitalización del automóvil, siendo su valor capitalizado de \$112,000.00 pesos.

LA AMORTIZACION

Se presenta cuando disminuye el importe de la contribución respectiva por el transcurso del tiempo.

Si tomamos el mismo ejemplo anterior, el automóvil se capitalizó por el importe del impuesto en la cantidad de 122,000.00 pesos, al transcurso del tiempo, se va amortizando el monto del impuesto hasta llegar al valor original del vehículo, o sea la cantidad de 100,000.00 pesos.

LA REMOCION O ABSTENCION

Este fenómeno se presenta cuando la contribución establecida hace incosteable la actividad gravada, y el contribuyente opta por trasladarse a otra región donde no se grave o se grave con tasas menores, o bien dejar de realizar los hechos generadores de la obligación contributiva, con el objeto de no pagar el impuesto correspondiente.

La remoción no se encuentra reconocida como tal en nuestra legislación fiscal en forma expresa, pero al observar los efectos que producen los estímulos fiscales, se hace referencia a este fenómeno, al motivar al contribuyente a que realice las actividades señaladas en los decretos respectivos, como prioritarias, o bien, que se traslade a zonas susceptibles de desarrollo, con el objeto de aprovechar los estímulos fiscales, y como consecuencia pagar menos impuestos.

6).- EFECTOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS.

Al igual que lo anteriores efectos (Efectos económicos), los efectos jurídicos comprenden o atañen a las contribuciones en general, pero principalmente a los impuestos, es por eso que los consideré dentro de este capítulo.

Los efectos jurídicos que presentan las contribuciones, surgen cuando estas no se pagan, o se incumple con las demás obligaciones fiscales establecidas por las leyes respectivas.

Estos efectos señalados por la doctrina son:

A.- LA ELUSIÓN

B.- LA EVASIÓN.

A.- LA ELUSIÓN

Se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas o errores en la ley. Se le llama también por algunos autores “Evasión legal” y no es sancionable por la ley.

B.- LA EVASIÓN

Consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente, o sea violando la ley.

Asimismo, la evasión se presenta en dos formas a saber:

En el contrabando y en la defraudación fiscal.

EL CONTRABANDO

Consiste en introducir o extraer del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse, sin permiso de la autoridad competente cuando sea este requisito, o de importación o exportación prohibida.

LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

Consiste en omitir **total** o **parcialmente** el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco, utilizando el engaño, el error o la mala fe.

Tanto el contrabando como el fraude fiscal, son severamente castigados por el Código Fiscal de la Federación con pena corporal, además de la sanción pecuniaria que corresponda.

7).- CLASIFICACIÓN DOCTRINAL.

Existen múltiples y variadas clasificaciones de impuestos, y todas ellas se han elaborado con la intención de conocer más el sentido de los impuestos y mejorar su recaudación.

Dentro de la extensa gama de clasificaciones, solo mencionaré las que están más en boga:

IMPUESTOS DIRECTOS

Los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos, como el Impuesto Sobre la Renta, el predial, el que se aplica sobre herencias y legados y el Impuesto Sobre Donaciones.

A este respecto el maestro Emilio Margain Manatou afirma que:

“La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc. estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos aquellos que gravan los consumos. Los partidarios de la primera corriente ponen como ejemplos de impuestos directos, los que a cargo de los profesionistas independientes y artistas establece la ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, la realidad es que los profesionistas independientes pueden, si lo desean, repercutir, trasladar a sus clientes, el impuesto que deben pagar por la prestación de sus servicios; los artistas, principalmente los de fama internacional, ponen como obligación que las cantidades que perciban como remuneraciones por las representaciones que den, se les entreguen libres de toda clase de impuestos, con lo que los empresarios absorben los pagos del Impuesto Sobre la Renta”(2).

IMPUESTOS INDIRECTOS

Los impuestos indirectos son aquellos que pueden trasladarse o repercutirse, como los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, el IVA, etc.

De lo antes mencionado, se desprende que los impuestos directos son aquellos que gravan rendimientos, e indirectos los que gravan los consumos.

IMPUESTOS PERSONALES Y REALES

Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas; es decir, se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, o sea, a los contribuyentes o a quienes se prevé que paguen los gravámenes sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde provenga el ingreso gravado, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de la persona, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal tenemos el Impuesto Sobre la Renta a cargo de los asalariados, por honorarios, arrendamiento, etc.

Son impuestos reales los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término y gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes; como ejemplos de estos impuestos tenemos: El predial, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuesto sobre la Tenencia y Uso de Vehículos, Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES

Los impuestos generales son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones; o sea que estos tienen un denominador común, el cual consiste en que son de la misma naturaleza; como ejemplo de estos impuestos tenemos el Impuesto Sobre la Renta; impuesto a las personas físicas, proveniente de los ingresos por salarios, que se causan

por la percepción de un sueldo; por ingresos derivados de una indemnización; por prima de antigüedad, etc. Todos ellos gravan diversos ingresos, pero tienen la misma naturaleza laboral; otro ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza; en cambio el impuesto especial, es el que grava a determinada actividad, de esta manera tenemos que los impuestos especiales son los que gravan una actividad determinada en forma aislada; por ejemplo, Impuesto Sobre servicio telefónico.

IMPUESTOS ESPECIFICOS Y AD-VALOREM

Los impuestos específicos son aquellos cuyas cuotas, tarifas o tasas, atienden para su correspondiente determinación a cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad, calidad y dimensiones en general del objeto gravado.

El impuesto Ad-valorem es aquel que tiende únicamente al valor o precio del propio objeto gravado.

Según el maestro Emilio Margain Manatou “Este impuesto Ad-valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro, y el ejemplo de nuestra legislación federal lo encontramos en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, conforme a la cual quien compra una cajetilla de cigarrillos populares sin filtro paga mucho menos que quien compra otro tipo de cajetilla de cigarrillos, ya que es un gravamen que atiende al precio”(3).

IMPUESTOS CON FINES FISCALES

Los impuestos con fines fiscales se crean para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos, cumpliendo así con la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, es decir, se establecen sin el ánimo de recaudar impuestos, ni de obtener ingresos de ellos para satisfacer el presupuesto sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.

IMPUESTOS ALCABALATORIOS

Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra o inclusive, dentro de una misma entidad; por ejemplo, está el Impuesto al Tránsito, los cuales son gravámenes que afectan el simple paso por el territorio de una entidad de personas o cosas que provienen de otra con destino a una tercera; otro ejemplo es el Impuesto de Circulación, el cual grava la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad; Impuestos de Introducción y de Extracción de mercancías que grava la entrada o salida de las mismas de una entidad a otra, etc.

IMPUESTOS INSTANTANEOS Y PERIODICOS

El impuesto es instantáneo cuando se entera el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un periodo fiscal.

El impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y continuos o seguidos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal.

IMPUESTOS FEDERALES, ESTATALES Y MUNICIPALES

El Artículo 31 en su Fracción IV de nuestra Constitución Federal es bastante claro al determinar que se debe contribuir con la Federación, los Estados y los Municipios, implicando que ningún otro ente diferente al de los citados por dicho Artículo puede fungir como sujeto activo de ningún tributo, so pena de ser declarado inconstitucional.

IMPUESTO DE TRANSFERENCIA

“Es el que se establece para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndoles beneficios. Se dice en un sentido figurado apartándose de la técnica fiscal que la inflación es un impuesto de transferencia. El impuesto de la inflación está oculto y no es cabalmente comprendido, lo que frecuentemente lo convierte en fenómeno favorito y propiciado por los gobiernos. Howard J. Ruff dice que la inflación es una transferencia de riqueza fraudulenta como política deliberada del gobierno mas segura y mas insidiosa que los impuestos indirectos. La inflación se origina fundamentalmente por la excesiva emisión de papel moneda por el Estado”(4).

8).- CLASIFICACIÓN LEGAL.

Al considerar la clasificación de este apartado, se hace referencia a los Impuestos que contempla la Ley de Ingresos de la Federación, la cual a su vez se basa en el objeto del impuesto; y de la cual se desprenden los siguientes:

I.- Impuesto Sobre la Renta.

II.- Impuesto al Activo de las Empresas.

III.- Impuesto al Valor Agregado.

IV.- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

A).- Gasolina y Diesel.

B).- Bebidas alcohólicas.

C).- Cervezas y Bebidas Refrescantes.

D).- Tabacos labrados.

E).- Telecomunicaciones.

F).- Agua, Refrescos y sus concentrados

V.- Impuesto Sobre la Tenencia o Uso de Vehículos.

VI.- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

VII.- Sobre Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

VIII.- A los rendimientos petroleros.

IX.- Al comercio exterior.

A).- A la importación.

B).- A la exportación.

X.- Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario

XI.- Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios.

XII.- Accesorios.

9). NATURALEZA.

La naturaleza de los impuestos responde propiamente a la misma naturaleza de las contribuciones, es decir, consideradas las contribuciones como el género y los impuestos como una de las especies, no se puede deslindar una de los otros ni mucho menos se puede concebir el que contengan o posean una naturaleza distinta.

Ya se había considerado desde el punto de vista legal, que el Artículo 31, Fracción IV de nuestra Constitución Federal es el que le da origen a la obligación de contribuir para el sostenimiento del propio Estado en sus diferentes esferas de gobierno, por supuesto que pagando el impuesto correspondiente.

El impuesto, al igual que las demás contribuciones, no se puede apartar de los fines inherentes de estas, porque de lo contrario dejaría de ser parte de las mismas. Asimismo, la naturaleza de los impuestos está íntimamente vinculada a las finalidades que persigue; y de ninguna manera se podría atender a la naturaleza de ninguna contribución si no se considera o se toma en cuenta sus finalidades

“El poder público al establecer mediante leyes generales los impuestos, persigue, además de lo señalado, las siguientes finalidades:

FISCAL

Obtener los ingresos económicos que precisa el poder público para cumplir con los fines que tiene encomendados, entre los que se encuentra satisfacer las necesidades colectivas.

POLITICA

Proteger a la economía nacional, mediante el establecimiento de impuestos a manera de obstáculos a los renglones de la producción o del consumo que desea restringir, o fijar cuotas bajas o conceder franquicias.

ECONOMICO SOCIAL

Distribuir la riqueza nacional de manera justa y equitativa, llevando los beneficios y recursos económicos de las zonas en que se producen o son mas abundantes a aquellas en donde son mas necesarios o se carece de ellos” (5).

Tomando en cuenta las finalidades de los impuestos y considerando que a grandes rasgos se traducen en las mismas que las contribuciones en general, se entiende que su naturaleza no puede ser otra que aquella que no implique propiciar el crecimiento social en sus diferentes aspectos, así como generar el desarrollo de manera y forma integral.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

1).- Fernández Martínez Refugio.

Curso Elemental de Derecho Fiscal.

U.A.N.L. 1987. P.390.

2).- Emilio Margáin Manatou.

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Novena Ed. Porrúa, S. A. México 1989. P.85 y 86.

3).- Emilio Margáin Manatou.

Op.Cit. p.91

4).- Gregorio Sánchez León.

Derecho Fiscal Mexicano.

Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1994. p.236

5).- Francisco Ponce Gómez.

Rodolfo Ponce Castillo.

Derecho Fiscal.

Ed. Banca y Comercio., Cuarta Edición. México, p.89 y 90.

CAPITULO III

LA ACTUALIZACIÓN.

1).- INTRODUCCION.

A partir del 1° de enero de 1990, nuestro sistema fiscal sufrió un importante cambio, que por supuesto vino a modificar el de por si ya complicado sistema contributivo.

Cabe señalar que año con año, las leyes fiscales sufren muchas e importantes modificaciones, que por lo general las vuelven mas complicadas y dificiles de interpretar y aplicar. Aunado a esto y sin mas consideraciones, los legisladores por lo general disponen que las modificaciones aludidas entrarán en vigor al día siguiente de su publicación el Diario Oficial de la Federación.

Precisamente y considerando lo anterior, es por ello que todos los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales se ven obligadas a efectuar, con toda urgencia un análisis de los cambios, para medir sus efectos financieros y económicos, así como a movilizar su estructura administrativa para poder cumplir adecuadamente con las nuevas o diferentes obligaciones que se les imponen.

Tal es el caso de la actualización, la cual al momento de su entrada en vigor estuvo llena de vicisitudes referentes tanto a su aplicación como su forma y razón de ser, sin mencionar el diverso encuadramiento que se le pretendía dar en su momento.

A partir de la puesta en vigor de la actualización(1990), y hasta la fecha, ha transcurrido mas de una década y aún no se le ha podido dar una justificación por parte de los legisladores ni mucho menos de la autoridad hacendaria.

Asimismo y aunado a lo anterior, no ha habido los suficientes tratadistas que le hayan dedicado o que le hayan buscado o encontrado desde el punto de vista doctrinario una razón de ser o estar de esta figura dentro de nuestro sistema tributario.

En este capítulo, se hace referencia, tanto a la definición como a las características de la actualización, para tener una visión mas amplia de esta figura y poder estar en condiciones de abordarla desde el punto de vista motivo de este trabajo, y que consiste en considerar a la actualización fiscal como un verdadero impuesto.

2).- DEFINICION Y CONCEPTO.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la actualización es:
ACTUALIZACIÓN
Acción y efecto de actualizar.

Asimismo, y considerando la segunda figura que de la anterior definición se desprende, tenemos que el mismo diccionario con respecto al término actualizar nos define lo siguiente:

ACTUALIZAR
Hacer actual una cosa, renovar, modernizar.

De las anteriores definiciones se entiende que actualizar implica renovar o hacer actual una cosa (En este caso una cantidad o crédito) que en algún momento anterior poseía ciertas características; y esto, con afán de darle esas mismas características y capacidades pero aquí y ahora, es decir, en el momento real de su puesta en practica.

Con respecto a lo esgrimido por el Código Fiscal de la Federación haciendo referencia a este concepto, cabe señalar que no hace mucha alusión al mismo, simple y llanamente se limita a señalar la mecánica de su determinación y aplicación, y partiendo de ese supuesto, cada cual le puede dar la definición que desee.

El Código Fiscal de la Federación se refiere a la actualización en el Artículo 17-A, el cual dispone lo siguiente:

“El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deben actualizar”.

A su vez el Artículo 21 del mismo Código, con respecto a la actualización dispone lo siguiente:

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

Como se puede destacar, al igual que con los impuestos, el Código de referencia no nos aporta una definición mas o menos apropiada con respecto a estos conceptos, sino que únicamente se limita a darnos los pormenores de su aplicación.

En sí, la definición de actualización, creo que no implica mayor problema el tratar de entenderla o descifrarla; pero cuando esta definición la tenemos que aplicar en el ámbito fiscal, como es el caso que me ocupa, es cuando surge el verdadero problema, ya no únicamente por lo que significa, sino por sus implicaciones y trascendencia en todo aquello que se refiera a la actualización.

A grandes rasgos, la actualización fiscal implica retrotraer cierta cantidad que reunía tales o cuales características en un tiempo determinado, a la actualidad; es decir, que de acuerdo a esas características tenemos que trasladar esa cantidad al momento real y actual, pero, proporcionándole el mismo poder adquisitivo considerando los cambios de precios en el país.

Atendiendo a lo esgrimido por el Código Fiscal de la Federación con respecto a la actualización, esta opera de la siguiente manera:

“El monto de las contribuciones y aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del Fisco Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo con motivo de los cambios de precios en el país”.

Para actualizar un crédito se deben conocer los siguientes datos:

A.- Monto de la contribución, aprovechamiento o devoluciones a cargo del Fisco Federal.

B.- El mes en que debió efectuarse el pago.

C.- El mes en que se efectuará el pago.

D.- El Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que debió efectuarse el pago.

E.- El Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que va a efectuarse el pago o el último publicado en el Diario Oficial de la Federación.

La forma de efectuar la actualización es la siguiente:

1.- Se divide el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al que va a efectuarse el pago, o el último que se haya publicado, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes en que debió efectuarse el pago.

2.- El factor anterior en el punto anterior se aplica a la cantidad a pagar extemporáneamente, el resultado es el impuesto a pagar actualizado, y

3.- Sobre la cantidad obtenida en el punto anterior se calculan los accesorios.

$$\begin{array}{l} \text{Factor} \\ \text{De} \\ \text{Actualización} \end{array} = \frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del periodo.}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo.}}$$

3).- ANTECEDENTES.

Al referirse a la actualización como una figura meramente de carácter económico, se implica que necesariamente tiene que obedecer a factores y fenómenos de esta índole; por lo tanto, la actualización, como figura que obedece a situaciones económicas, no se puede decir que tuvo tal o cual origen o en tal o cual lugar, sino que su concepción y aplicación estuvo y va a estar determinada por la situación económica que atravesase determinado lugar en determinado tiempo, independientemente del momento histórico.

Teniendo en cuenta la anterior consideración, se entiende que la figura de la actualización, estará determinada por tal o cual situación económica que enfrente algún país; en este caso, cuando se implica la actualización, por lo regular se refieren a países con economía precaria y con altos índices de inflación.

Con respecto a nuestro país y considerando nuestra legislación "...es evidente que la misma introduce a partir del 1° de Enero de 1991, una nueva –e inusitada- figura tributaria: La actualización por inflación de todo tipo de contribuciones. Debe aclararse que no se trata de una idea enteramente nueva. Países que han vivido décadas de elevadas tasas inflacionarias como Argentina y Brasil, no han tenido otro recurso que el de "Indexar" sus economías, ajustando precios, salarios e impuestos a los índices (de ahí la palabra "indexar") de inflación que mes a mes determinan los respectivos bancos centrales"(1).

En el país de Argentina con respecto a la implementación y aplicación de la actualización, "La disposición proviene de la ley 21.281, Artículo 1° que carece de numeración en las normas que lo integran. El texto legal del año 1976, se limita a decir que se incorpora al Título I de la Ley 11.683, t.o. 1974, un nuevo capítulo con los Artículos que luego se redactan, pero sin distinguir a cada uno por separado con

números o con letras como es práctica. En el t.o. en 1978 de la Ley 11.683, el Artículo se ubica bajo el numero 115 y la materia de actualización se extiende hasta el Artículo 129” (2).

La implementación de la actualización en el país argentino, cabe señalar que obedeció a una situación caótica en el aspecto económico que incluso estuvo a punto de desencadenar un gran movimiento social sin precedentes y de grandes dimensiones. La actualización, no solo impactó al ámbito fiscal, sino que incluso se englobó al ámbito monetario.

“La ley (11.281) fue sancionada el 2 de Abril de 1976 y entró en vigencia el 07 del mismo mes y año, fecha de su publicación.

La nota al poder ejecutivo que acompaña el proyecto de ley, destaca que tiene por finalidad la incorporación a la legislación tributaria y previsional de disposiciones que habiliten un régimen de ajuste a valores constantes para los tributos y sanciones que no se paguen a su vencimiento. El transcurso del tiempo, mediante este sistema, no vendrá a afectar mas la real magnitud de la deuda impositiva. Claro esta que el régimen propuesto, por razones de estricta justicia, prevé su simultanea y paralela aplicación a favor de los contribuyentes en sus reclamos de devolución y repeticiones, por existir, en tales casos, similares razones a favor del temperamento a los indicados en el supuesto anterior. A la exigencia de diligencia del contribuyente debe corresponder análoga exigencia a la administración” (3).

La misma ley antes referida, la cual implementaba la actualización fiscal en el país argentino, también preveía dicha figura en el supuesto de que la devolución procediera a cargo del fisco a favor del contribuyente.

Nuestra legislación, específicamente el Código Fiscal de la Federación contempla la devolución de cantidades a cargo del fisco a favor de los contribuyentes, de las cantidades pagadas indebidamente, el cual hace referencia en su Artículo 22.

En nuestro país, comenzó su vigencia a partir del 1° de Enero, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación del día 26 de Diciembre de 1990 y cabe señalar que aunque la situación económica no era lo más halagadora, tampoco estábamos en las condiciones de Argentina cuando implementó tal medida; porque en el país sudamericano se implementó como una forma de freno contra los efectos de la inflación y en nuestro país, la medida se implementó cuando la inflación iba en franco y sostenido descenso.

“La medida, en principio, es entendible en países cuyas tasas inflacionarias superan, por regla general y durante periodos prolongados, el 500%, como mínimo de inflación anual. Después de todo las economías disparatadas producen necesariamente medidas disparatadas.

Sin embargo, en el caso de México, la justificación de esta reforma tributaria es mucho más discutible.

Dentro de este contexto pensamos que resulta injustificada la introducción en nuestro medio tributario de esta singular figura de la “Actualización de contribuciones” porque tiene exactamente el mismo origen y el mismo fin que los recargos: Proteger al Fisco de las posibles pérdidas pecuniarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Al duplicar en esa forma su poder sancionador el Fisco Federal está llevando a los contribuyentes no solo remisos sino también a los que de toda buena fe impugnan a través de los medios de defensa legal a su alcance una resolución de la autoridad hacendaría que consideran legalmente infundada y que por un criterio interpretativo del juzgador acaban perdiendo en definitiva el juicio respectivo, a una situación económicamente imposible; puesto que en estos casos deberán cubrir a dicho Fisco Federal las siguientes prestaciones:

- 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 notificación de la contribución originalmente omitida mas 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 tratáramos de resumir todo lo anterior en una formula, la misma resultaría así:

Contribución + Factor de Actualización + Recargos + Factor de Actualización + Multa + Factor de actualización + Honorarios por Notificación + Factor de Actualización + Gastos de Ejecución + Factor de Actualización” (4).

A diferencia de nuestro país, así como del argentino, la legislación brasileña; dispone la actualización automática de todos los créditos, tanto fiscales como privados, y, por lo tanto, además de constituir una verdadera Ley Fiscal, también puede tener el carácter de una Ley Monetaria.

En general, y considerando las características de la actualización de contribuciones tanto en Argentina como en México, se puede decir que la de nuestro país es una copia exacta y fiel de la argentina, tanto en su implementación como en sus características. Lo anterior debido a que al igual que en nuestro país, en el argentino el régimen de actualización no impide “La aplicabilidad adicional de los intereses o recargos por mora, intereses punitivos, demás accesorios y multas que aquellos (Los distintos tributos) prevean”.

A nuestros legisladores les faltó considerar, en primer lugar que el tiempo en que los argentinos tomaron la determinación de implementar la actualización difiere bastante de los tiempos de la aplicación en nuestro país, asimismo, las circunstancias aunque parecidas, de ninguna manera se pueden o se deben considerar iguales que las de otro país para implementar tal o cual medida.

La inquietud generada por los efectos económicos de la creciente globalización, aunado a los periodos de crisis recurrentes en que se vio envuelto nuestro país en los años 80's, desencadenó altos índices de inflación, - pero de ninguna manera comparables con los de Argentina al momento que implementó la actualización- aunado

con lo que esta trae consigo, como devaluaciones, pérdida del poder adquisitivo, etc. considerando las circunstancias por las que pasaba el país, es lógico deducir que también el Estado contaba con poca capacidad económica.

Tales acontecimientos se vieron reflejados en la actitud que tomó el Gobierno Federal con respecto a la recaudación de impuestos, ya que antes de implementar la actualización de contribuciones como tal, ya desde antes daba muestras de esta tendencia, como lo vemos reflejado en la exposición de motivos de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entraron en vigor el 1º de Enero de 1987; en el cual se tomaban algunas medidas tendientes a aminorar la pérdida del poder adquisitivo de las contribuciones, desde el momento en que se generaban hasta el momento del entero.

Uno de los principales argumentos de la exposición de motivos mencionado era el siguiente:

“Debido a la gran importancia que tiene el sistema fiscal dentro de la política económica, es necesario romper con el círculo vicioso que ha existido entre el proceso inflacionario y la caída de los ingresos tributarios. La inflación ha generado un deterioro en la recaudación tributaria que tiende a perpetuar la situación deficitaria de las finanzas públicas y retroalimentar la inflación. El impacto negativo sobre los ingresos tributarios, se debe, principalmente, a la erosión de las bases gravables de los impuestos y al tiempo transcurrido entre la causación del gravamen y su entero al erario Federal. Esta situación provoca, ante un gasto público determinado, un déficit superior al originalmente previsto y una necesidad de financiarlo con los escasos recursos existentes en la economía”.

Como ejemplo de estas medidas tomadas desde 1987 y que se pueden considerar de alguna forma como antecedente de la actualización de contribuciones para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenemos la modificación de la base gravable de las empresas, esto es, la de las sociedades mercantiles y la de las personas físicas con actividades empresariales.

Otro ejemplo de esta medida, lo constituye el referente a la deducción de intereses, dentro del cual el ajuste mas importante que se propone en la base del gravamen se efectúa mediante el límite de la deducción de los intereses y pérdida cambiaria a su componente real.

Otro ejemplo lo constituye el reconocimiento a la pérdida del valor de activos y pasivos no onerosos, valor que ahora se ajustará utilizando los factores de revaluación.

Existe un sinnúmero de causas y circunstancias a las cuales se les puede atribuir la implementación de la actualización en nuestro país, sin embargo, creo que la mas aceptada – y no por eso mas justificada- es la que pretende imitar la implementada en el país de Argentina, debido a que exactamente posee las misma características, solo que allá se implementó en 1976 y aquí mas de una década después, otra gran diferencia es que los legisladores argentinos de ese entonces, conocían bastante bien el entorno y las circunstancias por las que pasaba su país al momento de la implementación de tal medida; a diferencia de los nuestros, que únicamente se limitaron a imitar la medida, no solo sin atender tanto a las vicisitudes de la figura como a las circunstancias del país, sino que incluso ignoraron el impacto económico que esto trajo consigo en perjuicio de los contribuyentes; es mas, creo que incluso ignoraron el impacto legal que la implementación de tal medida implicaba y que hasta la fecha sigue vigente como lo demuestro con este trabajo.

4).- DIFERENCIA CON LOS RECARGOS.

Antes de entrar de lleno a las diferencias entre actualización y recargos, creo conveniente hacer una breve referencia de lo que implican y significan los recargos.

“Los recargos tienen en 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 de los perjuicios que se le causan a un acreedor, en este caso al 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.

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 torna exigible (Es decir, cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para 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” (5).

Atendiendo a tales aseveraciones, es como tienen su origen o nacen los recargos, es decir, los recargos se crearon para constituir una especie de compensación económica que se le tiene que retribuir al Fisco por el daño económico causado por la mora en el pago de las contribuciones.

Atendiendo a los anteriores elementos citados, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino define a los recargos 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 pueden ser de dos tipos, atendiendo a los establecido por el Código Fiscal de la Federación, y los cuales son:

A.- RECARGOS POR MORA.

Están contenidos en el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que “Cuando no se cubran las contribuciones o aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno”.

Esto implica con respecto a los recargos, que los contribuyentes soportarán un carga adicional a la contribución omitida, la cual se generará a través del lapso de tiempo en que incurra en mora.

RECARGOS POR PRORROGA

El Artículo 66 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, establece 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 sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses...”

“Estos ingresos son los comúnmente denominados como recargos financieros. En efecto, los recargos por prórroga o financieros, si bien tienen por fin resarcir al fisco por el pago diferido o aplazado de las contribuciones omitidas, se puede afirmar que no derivan ya de un acto ilícito, en tanto que la Administración Fiscal autorizó la prórroga correspondiente en términos de lo dispuesto por el Código Fiscal y las disposiciones reglamentarias de este Artículo (66). En otras palabras, los recargos financieros o por prórroga, son la compensación que la ley establece a favor del acreedor (Fisco), por el aplazamiento o retraso en la satisfacción del crédito fiscal y, por tanto, dicho retraso ya no puede ser calificado de ilícito, al quedar comprendido en el cumplimiento de la obligación original del deudor, dentro de un plazo diferido o en parcialidades autorizadas por el acreedor” (6).

Teniendo en consideración los elementos de los recargos, así como lo que se desprende del Código Fiscal de la Federación haciendo referencia a los mismos, reseñaré los principios o reglas de los recargos, haciendo hincapié en lo que de los mismos señala el maestro Adolfo Arrijo Vizacaíno, el cual señala las siguientes:

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 tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario.

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 tipos de interés que rijan en el mercado bancario nacional. Esto último significa que para estos 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.

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 las llamadas “fracciones de mes”, de tal manera que basta con que transcurra un solo día de un mes para que se cause íntegra la correspondiente tasa de recargos.

4.- Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.

De acuerdo con el propio Código Fiscal de la Federación, 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.

5.- Los recargos, se causan hasta por cinco 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 cinco años (y en ocasiones hasta por periodos superiores a cinco años en aquellos casos en los que al vencimiento de dicho plazo no hayan caducado las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas, en cuyo caso los recargos se continuarán causando hasta que dichas facultades se extingan) ocasiona, por una parte, el que el monto de los recargos pueda llegar a ser considerablemente superior al de la contribución omitida que les dio origen, y por la otra, a que, de hecho, corran en forma indefinida.

6.- Los recargos se causan sobre el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementado dicho importe en las cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, utilizándose para ellos un factor llamado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Tal y 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.

Después de haber analizado tanto las características como los elementos mas importantes de los recargos, toca ahora hacer referencia a las diferencias existentes con respecto a la actualización, no sin antes hacer mención de las respectivas coincidencias entre ambas figuras.

SIMILITUDES

- 1).- Tanto la actualización como los recargos, se establecen sobre un crédito determinado.
- 2).- Ambos comienzan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito.
- 3).- La determinación del monto tanto de los recargos como de la actualización, dependen de factores externos al ámbito fiscal, específicamente a los económicos.
- 4).- Técnicamente ambas fungen como indemnización, por la pérdida del poder adquisitivo de la cantidad señalada como crédito.
- 5).- Tanto la actualización como los recargos, tienen la finalidad de resarcir al Fisco de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo.
- 6).- Ambas figuras están consideradas por nuestra legislación fiscal como accesorios de las contribuciones.
- 7).- Tanto la actualización como los recargos, se establecen al mismo tiempo, sobre el mismo crédito e inciden al mismo contribuyente.

Existe un sinnúmero de similitudes entre estas dos figuras, solo que únicamente me limité a establecer las mas importantes y de mas trascendencia. Enseguida se reseñarán, o se intentará hacerlo, debido a que resulta un poco complicado encontrarle diferencias a figuras que dentro de nuestro contexto fiscal, fungen como diferentes, pero que en la realidad, técnicamente implican lo mismo.

DIFERENCIAS

1).- El monto de la actualización, va a estar determinado por el factor que mensualmente proporciona el Índice Nacional de Precios al Consumidor, en tanto que los recargos obedecen a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, incrementada en un 50%.

2).- Los recargos se pagan en concepto de indemnización, conforme lo establece el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, y con respecto a la actualización, omite mencionar bajo que concepto se paga, únicamente se limita a establecer la mecánica para su cobro en el Artículo 17-A del mismo Código.

3).- La diferencia mas sustancial y que merece mas mención, es la que hace el Código Fiscal de la Federación, pues aunque la actualización y los recargos, técnicamente impliquen lo mismo, es decir, regresar el poder adquisitivo a la cantidad omitida, de lo cual se desprende que ya se resarció el daño y sin embargo señala que la indemnización la van a constituir los recargos, en tanto que a la actualización al no considerarla como indemnización –puesto que ya son los recargos -, y al no ser meros recargos, - por ser términos distintos- y no justificar su razón de ser dentro del ámbito fiscal, prácticamente la deja haciendo “mal tercio”.

Cabe hacer mención con respecto a esta diferencia entre ambas figuras y haciendo referencia al principio de legalidad que consagra nuestra Constitución Federal en el Artículo 31, Fracción IV, que no basta con que una disposición o medida se encuentre contenida en una ley para que se considere justa, sino que se tiene que atender a la realidad y a las circunstancias que priven en ese momento, y sin embargo, nuestros legisladores siguen haciendo gala del arcaísmo al momento de introducir nuevas figuras – como es el caso de la actualización – a nuestro ámbito fiscal; de tal manera, que al no especificar el concepto bajo el cual va a regir la actualización, lógicamente que hasta el mas docto la ubicaría como indemnización, pero no es así, nuestros legisladores también

se encargaron de cerrar esa posibilidad, al señalar que la indemnización son los recargos; por lo tanto, se puede deducir que nuestros legisladores solo nos “endilgaron” la actualización – y por supuesto que su incidencia- y se lavaron las manos, de tal manera que los que en realidad van a realizar el trabajo que les corresponde a los legisladores, son los magistrados, a través de sus resoluciones, para de alguna forma darle claridad o sustento lógico a lo realizado por los legisladores.

Al respecto y para hacerse una idea de la postura que tiene el Poder Judicial con respecto a la actualización, citaré la siguiente tesis.

“Contribuciones. El Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que prevé la actualización del monto de aquellas, además del pago de los recargos, no es inconstitucional.

Establece el 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 los mismos se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por 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 a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución. Mas con n ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el Artículo 21 del Código

citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones”.

Amparo Directo en Revisión 1428/95. México, Internacional Kikaku Atracción, S.A. de C.V., 9 Enero 1997. Unanimidad de 11 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: Ma Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Cabe mencionar que aunque de lo anterior se desprende que la actualización no implica doble indemnización, tal aseveración nos deja aún mas confundidos de lo que ya estamos, pues, la actualización aunque con las mismas características de una indemnización, no implica o se conceptúa como tal, como lo sostiene la Suprema Corte; entonces la mayoría de los contribuyentes ¿que debemos hacer, o a quien le podremos preguntar bajo que concepto existe la actualización dentro de nuestro ámbito fiscal?; esto porque nuestros legisladores solo implementaron la figura sin dar pormenores de su “porqué” ni definir bajo que concepto se iba a aplicar. Y por otro lado, nuestros tribunales solo se limitan a establecer que no implica doble indemnización esta figura, los cuales al igual que los legisladores no fundamentan ni argumentan con bases sólidas el porqué de sus aseveraciones.

5).- DIFERENCIA CON LAS MULTAS.

Ahora corresponde ahondar en las diferencias existentes entre la actualización y las multas, no sin antes reflexionar sobre las características y aspectos de las multas.

Como multa se entiende aquella “Sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su imposición es castigar la transgresión a las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no recaudatorio”(7).

A su vez, nuestra Constitución Federal, en su Artículo 22 primer párrafo con respecto a las multas, dispone que:

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

Nuestra Constitución Federal, introduce un nuevo elemento que complementa el término que estamos tratando, solo que no delimita o define que es lo que se va a considerar o que elementos, características o circunstancias van a determinar cuando una multa es excesiva o no.

A este respecto, y atendiendo a la fijación de las multas, la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adopta la teoría que consiste en dejar al criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no.

“Multa excesiva. Concepto de. De la acepción gramatical del vocablo excesivo, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de justicia de la Nación, para definir el concepto de la multa excesiva, contenido en el Artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a).- Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito; b).- Cuando se propasa, va mas delante de lo ilícito y lo

razonable, y c).- Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de este en la omisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en Revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V., 24 Abril 1995. Unanimidad de 11 votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo Directo en Revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V., 22 Mayo 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández.

Amparo Directo en Revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola, 22 Mayo 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente : Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en Revisión 900/94. Jovita González Santana, 22 Mayo 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en Revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C. V., 29 Mayo 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

“La multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales”(8).

De los diferentes tratadistas que hacen referencia a la multa, la mayoría coinciden en considerar a esta como una sanción como elemento coexistente de la coactividad del derecho, independientemente de la cantidad que sea impuesta por tal concepto.

Al ser considerada propiamente como una sanción, la multa, implica que no va a tener un carácter reparador o indemnizador como es el caso de la actualización o los recargos, sino que su carácter va a ser únicamente intimidatorio.

A su vez, el Código Fiscal de la Federación con respecto a las multas, en su Artículo 70 establece que:

“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 judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”

“De esta manera, el legislador permitió la coexistencia de la multa por una infracción fiscal y la pena por un delito, como manifestaciones distintas de una misma conducta, que pueden operar con plena independencia”(9)

Bajo este mismo tópico, aunado a lo dispuesto por nuestra Constitución Federal en su Artículo 2, así como en su Artículo 16, el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 75 dispone que:

“Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

AGRAVANTES

I.- Reincidencia.

“Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente

Existe reincidencia:

a).- Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b).- Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo Artículo y Fracción de este Código”.

Después de haber analizado las características mas relevantes sobre las multas; corresponde ahora reseñar las diferencias existentes entre estas y la actualización, no sin antes hacer una breve reflexión con respecto a sus similitudes.

SIMILITUDES

1).- Tanto la multa como la actualización implican una sanción y por consiguiente ambas son consideradas como accesorios de las contribuciones.

2).- Ambas figuras implican un desprendimiento económico por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria.

3).- Ambas figuras se aplican por la no observancia de una disposición fiscal.

DIFERENCIAS

- 1).- La actualización se calcula atendiendo a los factores que al efecto señale el Índice Nacional de Precios al Consumidor, en tanto que la multa, considerando ciertas características y principios queda al arbitrio del juzgador.
- 2).- La multa tiene un carácter intimidatorio, en tanto que la actualización su carácter es resarcitorio.
- 3).- La multa no puede ser mayor que el monto de la actualización.
- 4).- La actualización se aplica incluso a las multas y las multas solo sobre las transgresiones a la ley.
- 5).- La multa está justificada tanto jurídica como doctrinariamente, en tanto que la actualización no.

De las anteriores diferencias, así como similitudes, se desprende que tanto la actualización como la multa, aunque son consideradas ambas como accesorios de las contribuciones, no tienen muchas afinidades, dado a que ambas atienden a diferentes circunstancias y de ninguna manera se pueden confundir una con la otra como es el caso de la actualización y los recargos, y por consiguiente no puede haber mucha polémica al hablar o referirse a una y otra figura, ya que no se confunden entre si como es el caso de las figuras antes mencionadas (Actualización y recargos).

6).- DIFERENCIA CON LOS GASTOS DE EJECUCIÓN

El Artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, establece que:

“Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I.- Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 de este Código.

El párrafo primero del Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación establece que:

“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor...”

II.- Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, Fracción II y 141, Fracción V de este Código.

En la Fracción II del Artículo 41 a que se refiere esta Fracción establece que:

“Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio...”

Asimismo, la Fracción V del Artículo 141 del mismo Código señala al:

“Embargo en la vía administrativa”

III.- Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

Asimismo, el citado Artículo señala en los párrafos subsecuentes que:

“Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$218, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución por cada una de las diligencias a que se refiere este Artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$34,050.00

NOTA

Las cantidades que aquí se señalan son las vigentes a partir del 1º de julio del 2001, según anexo 5 de la Décima Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el Diario Oficial de la federación del 30 de julio de 2001.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra por motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los Artículos 41, Fracción II y 141, Fracción V de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate”.

De lo que se desprende de este Artículo (150) del Código Fiscal de la Federación, se infiere mas o menos el concepto o definición de los gastos de ejecución, de la simple interpretación de las reglas que de aquí se desprenden para su aplicación y ejecución.

“Los gastos de ejecución son las erogaciones efectuadas por la autoridad administradora con motivo de la ejecución de créditos fiscales y las cuales deberán ser reembolsadas por el deudor de esos créditos.

Constituye un requisito lógico jurídico para que se generen gastos de ejecución, la necesaria existencia de un crédito fiscal exigible”(10).

Lógicamente que para que se de la actualización, es también necesario que exista un crédito fiscal previamente determinado.

De esta manera, la exigibilidad estriba en la facultad de la autoridad fiscal para exigir el pago de los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

“El procedimiento de ejecución fiscal o procedimiento económico – coactivo, como también se le conoce, consiste en el embargo y remate de bienes propiedad de un contribuyente en cantidad suficiente para cubrir las prestaciones tributarias que adeude y respecto de las cuales ya le haya sido formalmente notificado el respectivo requerimiento de pago. Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al fisco de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate. En consecuencia, este cuarto tipo de contribuciones accesorias, representa también una sanción por violación a las leyes fiscales”(11).

Asimismo, complementando lo relativo al origen de los gastos de ejecución, el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación dispone que: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.

Precisamente de la determinación de un crédito previamente notificado y al cual se le hizo caso omiso, se desprende el procedimiento administrativo de ejecución, el cual a su vez le va a dar origen a los gastos de ejecución, los cuales como ya se había mencionado anteriormente, vienen a ser las erogaciones que realiza el fisco con motivo de la recuperación del crédito que tiene a su favor.

Antes de referirme a las diferencias entre la actualización y los gastos de ejecución, creo necesario reflexionar primeramente sobre las similitudes, las cuales se obtienen del análisis de las características de ambas figuras.

SIMILITUDES

- 1.- La primer similitud entre actualización y gastos de ejecución, estriba en que ambas se derivan o se generan de la determinación de un crédito no pagado en tiempo a favor del fisco.
- 2.- Ambas figuras están encaminadas a proteger el patrimonio fiscal, la actualización procurando que el crédito no pierda su poder adquisitivo y los gastos de ejecución procurando que el crédito se mantenga íntegro en cuanto a su cantidad.
- 3.- Ambas figuras están consideradas por nuestra legislación fiscal como accesorios de las contribuciones.

Después de haber considerado las principales similitudes entre actualización fiscal y gastos de ejecución procederé a enumerar las diferencias existentes entre ambas figuras.

DIFERENCIAS

1.- Aunque Ambas figuras se derivan de un crédito, los gastos de ejecución únicamente atienden a las erogaciones que realice el fisco con motivo del procedimiento de recuperación del crédito, siempre y cuando no rebasen determinado monto; en tanto que la actualización se aplica tanto al crédito total independientemente del monto, como incluso a los gastos de ejecución.

2.- Los gastos de ejecución no son mayores en su monto que el de la actualización.

3.- La actualización coexiste con la determinación del crédito, en tanto que los gastos de ejecución no, porque no siempre recurre la autoridad a la ejecución forzosa, en tanto que nunca debe dejar de actualizar ningún crédito que se haya fincado.

4.- Los gastos de ejecución estarán supeditados al 2% que les establece el Artículo 150 del Código Fiscal; es decir, hasta determinado límite, en tanto que la actualización atiende a los factores que estrictamente le señale el Índice Nacional de Precios al Consumidor y no tiene ningún límite en cuanto a su alcance económico.

5.- La actualización está considerada como una sanción, mientras que los gastos de ejecución no obedecen a esta característica.

Después de analizar las principales similitudes, así como las diferencias existentes entre gastos de ejecución y actualización, creo haber dejado claro todos los elementos característicos de ambas figuras, para en determinado momento hacer las distinciones pertinentes.

7).- DIFERENCIA CON LA INDEMNIZACIÓN.

Para el Código Fiscal de la Federación, los recargos se conceptúan como indemnización, como lo establece el Artículo 21; sin embargo, esta abstracción por parte de los legisladores al conceptuar a los recargos como indemnización, aparentemente no implica ninguna dificultad, en efecto, nadie hubiera dicho nada o estaría en contra de tal medida – ya si no por ignorancia, por conveniencia – si no existiera la figura de la actualización. Es decir, el sujeto que incurre en mora, no necesita ser un docto en ninguna ciencia o arte para saber que su actitud causó un daño que debe ser reparado; sin embargo, la capacidad hasta del mas erudito se ve rebasada cuando al reparar el daño, lo tiene que hacer doblemente aún cuando la autoridad sostenga que se le está cobrando un solo concepto por indemnización; aunado a esto, a lo sostenido por la Suprema Corte, la cual afirma que la “Actualización no implica una doble indemnización”, simplemente se puede decir que si la actualización no implica una indemnización, - independientemente de que sea doble o no – puesto que ya son los recargos, y al no ser el castigo por la transgresión a las normas fiscales, puesto que ya lo son las multas, solo pueden ser otro impuesto para poder justificar cuando m menos doctrinariamente su razón de ser.

Lo anterior debido a que si los legisladores no fundamentan con argumentos sólidos – porque no los tienen – y los magistrados al igual que los anteriores, solo se limitan a sostener la medida sin darle ningún sustento moral, ni económico, vamos ni siquiera legal, que justifique el hacer y el que hacer de la actualización de contribuciones.

Sin embargo, y aunque la legislación en especifico el Código Fiscal de la Federación solo se limita a considerar los recargos como indemnización, considero necesario ahondar un poco mas en esta figura para de ahí desprender los elementos y características que la distinguen, para posteriormente considerarlas al desprender tanto las afinidades como las diferencias entre esta figura y la actualización.

El Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno”.

Ya se había mencionado, que no implica ningún problema el entender que los recargos se convierten en la indemnización.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, indemnización es:

INDEMNIZACION

Acción y efecto de indemnizar o indemnizare.

INDEMNIZAR

Resarcir de un daño o perjuicio.(12)

A su vez, el diccionario de términos jurídicos define a la indemnización como:

INDEMNIZACION

(De indemnizar, y éste de indemne, latín indemnis , libre o exento de daño, mas el sufijo izar)

“Resarcimiento o compensación económica del daño o menoscabo que se produce al perjudicado. Comprende no solo el valor de la pérdida que haya sufrido – Daño emergente – sino también de la ganancia que haya dejado de obtener – Lucro cesante – (13).

Por lo tanto, haciendo referencia a las anteriores definiciones, se desprende que indemnizar implica resarcir un daño causado y en este caso, proporcionarle a la cantidad que en determinado tiempo no se pagó, el mismo poder adquisitivo que considerando el transcurso del tiempo, esa misma cantidad debiera tener en la actualidad.

Considero que en si, el problema no consiste en saber o entender que es o que implica la indemnización, puesto que en cualquier ámbito se escucha constantemente el término, y es tanta la familiaridad con el, que no se necesita hacer ninguna deducción de carácter lógico ni mucho menos conjeturas de lo que en si es o implica este término.

El verdadero problema para el ámbito que nos ocupa (Fiscal), surge al momento en que el Código Fiscal de la Federación aborda la indemnización o trata de abordarla y no solo eso, sino la confusión que provoca al conceptualarla con los recargos; es decir, tanto recargos, como indemnización y actualización, en estricto sentido, son términos diferentes aunque no diametralmente opuestos; sin embargo, son conceptos que definitivamente deberían ser considerados aparte.

No obstante, y sin explicar los legisladores como o porque , simplemente confundieron o fusionaron los términos para de ambos hacer uno solo que viene a ser lo que conocemos como indemnización. Cabe destacar que atendiendo a la lógica que imperó al momento de hacer tal consideración, lo único que les faltó fue confundir los términos de multa y actualización, para que de alguna forma no les quedara “volando” este último concepto; sin embargo no fue así.

Hay que señalar que fueron muchos los problemas que se suscitaron al momento de la implementación de tal medida y no menos los impactos principalmente económicos que esta medida generó en los contribuyentes; pero, lo que considero mas deleznable, es la confusión que hasta la fecha sigue generando tal situación; es decir, los contribuyentes morosos desde la implementación de la actualización, ya saben cuanto y como van a pagar, incluso como calcular el monto; sin embargo, aún no comprenden bajo que concepto va a ser la actualización y hay que señalar que ya pasó mas de una década desde su implementación y los contribuyentes y público en general seguimos sin saber bajo que concepto existe la actualización y los legisladores sin justificar o aclarar su razón de ser o estar enclavada en nuestro sistema tributario.

Como ejemplo de esta situación, puedo señalar el siguiente:

Si el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece que los recargos son los que se consideran o cuando menos ahí se conceptúan como indemnización por el daño causado al Fisco Federal por la falta de pago oportuno y por no haber podido disponer en su momento de tal cantidad; por lo tanto, en la devolución de pagos indebidos que contempla el Artículo 22 del mismo Código, debemos suponer que no existe indemnización para el contribuyente por parte del fisco al únicamente actualizar la cantidad que entregó por concepto de pago indebido, cuando existe el mismo supuesto de la no disponibilidad en su momento de la cantidad por parte del contribuyente que el Código considera para establecer los recargos, y al constituir los recargos la indemnización y al ser esta el resarcimiento del daño causado, se puede decir que no existe indemnización y por consiguiente eso implica que existe un perjuicio que debe y tiene que ser subsanado por el fisco a favor del contribuyente afectado.

Existen un sinnúmero de situaciones contradictorias con respecto a los conceptos antes señalados; sin tomar en cuenta la flagrante violación al principio de certidumbre de las contribuciones y que decir del de equidad, los cuales han sido pasados por alto en aras de una mayor y “mejor” recaudación.

Corresponde ahora, establecer la diferenciación entre la actualización y la figura de la indemnización, tomando en cuenta que aunque el Código Fiscal de la Federación la confunde con los recargos, no por eso deja de ser diferente a estos, así como a tener sus propias características y notas distintivas.

SIMILITUDES

- 1.- Tanto la actualización de contribuciones como la indemnización implican un resarcimiento del daño causado; en este caso económico.
- 2.- Ambas figuras están consideradas como accesorios de las contribuciones.
- 3.- Ambas se aplican sobre el mismo crédito fincado al contribuyente moroso, por parte del Fisco.
- 4.- Ambas se inciden al mismo contribuyente.
- 5.- Ambas figuras constituyen una erogación económica por parte del sujeto pasivo a favor del Fisco.
- 6.- Técnicamente constituyen el mismo concepto, solo que el Código Fiscal de la Federación no lo considera así.

DIFERENCIAS

En este sentido, cabe señalar que la única diferencia existente entre indemnización y actualización, prácticamente es la que el Código fiscal de la Federación les asigna, al considerar que la indemnización son los recargos y no la actualización, lo cual sobra decir que acarrearía el mismo problema tratado, solo que en vez de actualización, estaríamos hablando de recargos como verdadero impuesto.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1).- Adolfo Arrijoja Vizcaíno.
Derecho Fiscal.
Editorial Themis. México, 1998, p. 388

- 2).- Carlos M. Giuliani Fonrouge.
Susana Camila Navarrine.
Procedimiento Tributario.
Depalma, 1993. Buenos Aires, p. 575 y 576

- 3).- Carlos M. Giuliani Fonrouge.
Susana Camila Navarrine.
Op. Cit. p 584

- 4).- Adolfo Arrijoja Vizcaíno.
Op. Cit. p. 388 y 389

- 5).- Adolfo Arrijoja Vizcaíno.
Op. Cit. p. 385

- 6).- Francisco Cárdenas Elizondo.
Introducción AL Estudio del Derecho Fiscal.
Porrúa, México, 1999. Tercera Edición, p. 312

- 7).- Hugo Carrasco Iriarte.
Diccionario de Derecho Fiscal.
Oxford, México. 1998, p. 326

8).- Margarita Lomelí Cerezo.

Derecho Fiscal Represivo.

Porrúa, México 1997. Segunda Edición, p. 169 y 170

9).- Francisco Cárdenas Elizondo.

Op. Cit. p. 320

10).- Francisco Cárdenas Elizondo.

Op. Cit. p. 333

11).- Adolfo Arrijoja Vizcaíno.

Op. Cit. p. 407

12).- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Real Academia Española.

Vigésima Primera Edición, Madrid.

13).- Ricardo Villa-Real Molina.

Miguel Angel del Arco Torres.

Diccionario de Términos Jurídicos.

Comares, Granada, España 1999.

CAPITULO IV

ELEMENTOS DE LA ACTUALIZACIÓN

1).- INTRODUCCIÓN

Al hacer la consideración de que la actualización de contribuciones constituye un verdadero impuesto, menester es que para ser considerada como tal posea las mismas características y elementos necesarios para su funcionalidad y encuadramiento dentro de nuestro actual sistema tributario.

En este capítulo, corresponde probar tal aseveración, así como descubrir y analizar las características propias de los impuestos, pero dentro de la figura de la actualización, para poder estar en condiciones de considerar a la actualización de contribuciones como un verdadero impuesto.

La actualización, hoy por hoy, ha estado y seguirá inmersa en innumerables controversias por no explicarse de ninguna manera su razón de ser o estar dentro de nuestro ámbito fiscal; asimismo, ha constituido una de las “peores aberraciones” como lo considera Daniel Diep Diep, no solo desde el punto de vista doctrinario, sino desde el punto de vista económico que es el que mas les interesa a los contribuyentes.

Por consiguiente en este capítulo se considera a la actualización como un verdadero impuesto, para de alguna forma – Cuando menos lógica – poder justificar la existencia de esta figura dentro de nuestro sistema tributario; y con esto, aunque se considerara igualmente injusto, cuando menos sería mas coherente.

La legislación tributaria no solo puede, sino que debe ser lo mas clara y **precisa** posible al abordar figuras de estas características, ya que al implicar el mas **mínimo** resquicio de duda, existe ya una seria contravención al principio de certidumbre de las contribuciones; asimismo debe atender no solo a este, sino a todos los principios de los tributos consagrados en nuestra Constitución Federal.

Nuestros Tribunales Fiscales, así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación no pueden ni deben soslayar los problemas derivados de la aplicación de una figura como la actualización en aras de una mayor y “mejor “ recaudación del Fisco, ya que al hacerlo cuando no existe un argumento bien sustentado, le deja “carta abierta” al fisco no solo para que asfixie, sino para que prácticamente ahogue a los contribuyentes, los cuales al ver la situación a todas luces injusta, van a estar jugando constantemente con la autoridad no a un “estira y afloja”, sino a un “todo o nada”.

2).- OBJETO.

“Por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo”(1).

De la anterior definición se desprende entonces, que el objeto de los impuestos esta constituido por el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por la legislación fiscal; es decir, es la parte de la riqueza, que la ley recoge para efectos impositivos.

De esta manera se intuye que el objeto del tributo aunque sustancialmente va a ser el mismo, va a influir cada impuesto en lo particular como variante del objeto; así por ejemplo, con respecto al Impuesto Sobre la Renta, el objeto va a estar constituido por la utilidad anual percibida por el sujeto pasivo, el del Impuesto General de Importación por el valor de las mercancías de origen extranjero que se pretenden introducir legalmente al territorio nacional, etc.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta nos señala en su Artículo 1º, el cual se refiere al objeto de este impuesto que:

“Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

I.- Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado por su parte, nos señala como objeto del impuesto en su Artículo 1° lo siguiente:

“Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%.

De los anteriores ejemplos se desprende que el objeto de los tributos, va a consistir en gravar las cantidades obtenidas (Ingresos) por los sujetos pasivos, independientemente de la fuente; siempre y cuando sean actividades lícitas.

De esta manera y considerando el supuesto anterior, para proporcionarle el objeto o mas bien descubrirselo a la actualización, diremos que este está constituido por el monto del ingreso que el contribuyente omiso percibe o está percibiendo desde el momento en que está detentando cierta cantidad económica que por supuesto ya no le pertenece. Dicho de otra manera, el contribuyente omiso o moroso obtiene ingresos con el simple hecho de tener “Constante y sonante” – ya que puede y de hecho está disponiendo de ella – la cantidad económica que se supone ya debería estar en el erario público.

La cantidad obtenida por el contribuyente como ingreso, va a ser directamente proporcional al monto de lo que el Fisco está perdiendo por motivo de los cambios de precios que se suceden en el país.

Por lo tanto, el objeto de la actualización, va a estar constituido por el ingreso que el contribuyente obtiene como ganancia inflacionaria por concepto de un impuesto que no ha sido enterado.

3).- SUJETO.

Corresponde ahora hacer referencia a los sujetos que intervienen en la relación tributaria, pero esencialmente del sujeto pasivo y su forma de intervención como tal con respecto a la figura que se pretende encuadrar como impuesto y la cual no es otra que la actualización.

En primer lugar, cabe señalar que como se ha venido mencionando, existen dos tipos de sujetos que intervienen en la relación tributaria a saber; el sujeto activo y el sujeto pasivo; asimismo en nuestro sistema fiscal, los sujetos activos son la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, en los términos que lo disponga la propia Constitución Federal y las Leyes relativas.

SUJETO ACTIVO

“El Estado, como titular de la potestad tributaria, se transforma (Ya en papel de “Fisco”) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.

No hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la facultad potestativa y al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

En primer término tenemos al Estado que, a través del poder legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares.

En segundo término el Estado, a través de su poder ejecutivo, comúnmente denominado Fisco, va a realizar la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico – tributaria.

En nuestro sistema federal se consideran como sustentadores de la facultad potestativa la Federación, el Distrito Federal y los Estados, ya que los Municipios solo poseen competencia tributaria”(2).

En efecto y considerando lo anterior, nuestra propia Constitución Federal nos delimita dentro de su Artículo 31, Fracción IV quienes son los que para efectos tributarios van a fungir como sujetos activos, los cuales sin lugar a dudas vienen a ser la Federación, los Estados y los Municipios.

Por otro lado, el mismo Artículo 31, Fracción IV de la propia Constitución Federal nos prescribe quienes serán los sujetos pasivos; solo que, al señalarlos lo hace de una forma demasiado general, al referirse únicamente a los mexicanos como una de sus obligaciones.

Considerando la posible confusión que de nuestra Constitución Federal se deriva con respecto a los sujetos pasivos, el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1º dispone quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria.

El Artículo mencionado dispone que:

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

Asimismo, de este precepto citado, se desprende la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: Personas físicas y Personas morales, sean nacionales o extranjeras y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.

SUJETO PASIVO

“El contribuyente recibe el nombre de sujeto pasivo de la relación tributaria. Es quien cumple con las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir, en mayor grado. Pero solo puede ser sujeto pasivo en la medida en que se constituye en deudor del crédito fiscal, ya que tanto esta obligación como las demás que le imponen las leyes tributarias y que no consistan en el simple pago de ella, le hacen mas activo que el recaudador”(3).

Existe una serie de características o aspectos que configuran lo que conocemos como sujeto pasivo, los cuales son:

- A.- Nacionalidad.
- B.- Capacidad.
- C.- Residencia.
- D.- Domicilio.
- E.- Estado civil.
- F.- Ocupación.
- G.- Personalidad.
- H.- Edad.
- I.- Naturaleza jurídica.

Atendiendo a la clasificación que hace Daniel Diep Diep, el sujeto del impuesto, puede serlo, en estricta teoría, de diversas clases:

A.- Responsable Objetivo.

Los que la ley señala como contribuyentes directos.

B.- Responsable Aislado.

Heredero, legatario, asalariado, etc.

C.- Corresponsable.

Copropietario, coposeedor en derechos mancomunados, asociado con respecto al asociante, etc.

D.- Responsable por Sucesión.

Legatario, donatario a título particular, etc.

E.- Responsable por Garantía.

Afianzadora, depositario, hipotecaria, etc.

F.- Responsable por Retención.

Patrones, arrendatarios, etc.

G.- Responsable por Función.

Funcionarios públicos, fedatarios, etc.

H.- Responsable por Dependencia.

Administradores, portadores de productos, etc.

I.- Responsable por Representación.

Residentes en el país por residentes en el extranjero, mandatarios, comisionistas, etc.

J.- Responsable por Solidaridad.

Quien asume créditos a cargo de terceros.

Existe un sinnúmero de tratadistas que se refieren al sujeto del impuesto en igual magnitud de referencias y clasificaciones; sin embargo, para delimitar la referencia, diremos que el sujeto del impuesto está constituido por toda aquella persona física o moral que la legislación tributaria señale como contribuyente.

Así pues, entendido el concepto como la implicación tanto del sujeto activo como del pasivo para efectos de la actualización, creo que no existe la menor duda de que este viene a estar constituido por el mismo sujeto obligado de la contribución de la cual se deriva el crédito que a su vez va a actualizarse; es decir, la obligación subsiste y se identifica o se refleja en el mismo y único sujeto de la contribución omitida, el cual a su vez va a ser ahora sujeto de otro impuesto que sería la actualización, creo que sobra decir que además habrá multas y recargos.

4).- BASE.

Corresponde ahora hacer referencia a la base sobre la cual se finca el tributo, no sin antes analizar sus distintos y variados enfoques; primeramente, debemos considerar que es lo que se entiende por base del impuesto.

BASE DEL IMPUESTO

“Se entiende como base del impuesto, la cuantía sobre la que se determina este a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, número de kilos producidos, etc.”(4)

Atendiendo a la anterior definición, se desprende que la base es la cantidad que resulta de la determinación de la unidad y sobre la cual se aplica la cuota o tasa correspondiente.

“La base implica o presupone la existencia de un sujeto y de un objeto del tributo. En consecuencia, aunque solo en este aspecto, es un factor dependiente. Y, por su parte, da pie a la aplicación de una cuota, tasa o tarifa, aún cuando puede darse el caso de que una vez determinada la base, en razón de su cuantía, esta sea tratada por la ley como exenta.

Por otra parte, debe observarse que la base es producto de la etapa de determinación del tributo, es decir, que resulta de un conocimiento y de una aplicación. El conocimiento de la ley misma en cuanto a la forma de determinarla, y la aplicación, en cuanto a la manera de cuantificarla. Sin embargo, difiere de la liquidación, pues esta viene a ser el cálculo mismo del tributo que solo ocurre cuando se aplica, a la base ya determinada, la cuota, tasa o tarifa que proceda.

En materia de Impuesto Sobre la Renta:

A.- Tratándose de personas morales, la base recibe un nombre genérico, que es el de resultado fiscal. La ley señala la forma como se determina.

B.- En el caso de las personas morales no contribuyentes alude a remanentes distribuibles.

C.- Y en lo que concierne a personas físicas y otros, solo se refiere a ingresos, lo mismo que con respecto a residentes en el extranjero con fuente de riqueza en el país.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado se refiere al precio pactado y las cantidades que se carguen o cobren al adquirente del bien o servicio de que se trata, con la sola excepción de que, tratándose de importación, además del precio se considera el monto del impuesto de importación.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios repite, respectivamente, lo señalado en materia de Impuesto al Valor Agregado.

La Ley del Impuesto al Activo alude a la determinación de la base gravable, indicando que ésta será el valor mismo del activo mas los promedios cuya determinación prevé.

La Ley Federal de Derechos señala, a través de su articulado, las cuotas a cubrir por cada uno de los conceptos que enuncia, con lo que en forma tácita se indica la base a través del señalamiento distintivo de las cuotas”(5).

Considerando los datos anteriores, con respecto a la actualización, corresponde ahora definir la base sobre la cual se sustenta o se deriva el impuesto que se considera implica la actualización.

La base de la actualización, va a estar constituida precisamente por la suma de la contribución omitida, la cual a su vez va a estar determinada por el tipo de ingreso del sujeto pasivo de la relación tributaria.

5).- TASA O TARIFA.

Según el Diccionario Fiscal de Hugo Carrasco Iriarte, este concepto viene a significar lo siguiente:

TARIFA

“Lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”

De la anterior definición se desprende que la tarifa consiste en una lista de unidades determinadas, para aplicarlas sobre la base ya determinada del impuesto, y así obtener el monto exacto de la contribución que ha de pagarse al Fisco.

“Los tratadistas distinguen cuotas, tasas y taifas al señalar que:

A.- Por cuota se entiende una cantidad predeterminada en la ley que debe cubrirse sobre cada unidad tributaria o unidad del impuesto.

B.- La tasa es lo mismo que la cuota, solo que se le llama alícuota cuando se expresa en porcentaje.

C.- La tarifa es un conjunto de unidades tributarias y cuotas aplicables a tales unidades, ordinariamente expresadas en forma alícuota, con la particularidad de que la tarifa puede ser, aunque solo en teoría, progresiva o regresiva, según que se grave en mayor o menor grado, conforme se pasa de un renglón de ella al siguiente respectivamente, conforme a la renta obtenida”(6).

Para efectos de la determinación del monto del impuesto que se considera es la actualización, la tasa o tarifa va a estar determinada por el factor de actualización que mes con mes proporciona el Índice Nacional de Precios al Consumidor; independientemente de si ésta entidad tiene carácter fiscal o no.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

1).- Adolfo Arrijo Vizcaíno.

Derecho Fiscal.

Themis. Décima Quinta Edición. México, 2000, p. 277

2).- Hugo Carrasco Iriarte.

Diccionario de Derecho Fiscal.

Oxford. México, 1998, p. 502

3).- Daniel Diep Diep.

Fiscalística.

PAC, S.A. de C.V. Segunda Edición, México 1999, p. 84

4).- Hugo Carrasco Iriarte.

Op. cit. p. 53

5).- Daniel Diep Diep.

Op. Cit. p. 252 y 253

6).- Daniel Diep Diep.

Op. Cit: p. 253

CONCLUSIONES

1).- Tanto el Código Fiscal de la Federación, como en general la legislación Fiscal de nuestro país no proporcionan el fundamento ni el sustento idóneo que justifique el porqué de la actualización, limitándose únicamente a establecer la mecánica de aplicación de tal medida, la cual ha estado y seguirá estando rodeada de vicisitudes y controversias, mientras que no se le otorgue y mas que nada se le justifique el enfoque y razón de ser que la tienen inserta en nuestro ámbito fiscal.

2).- Al igual que la legislación, la doctrina no es muy prolífica en cuanto al tema de la actualización se refiere.

3).- Corresponde a los legisladores y no a los tribunales ni mucho menos a la doctrina, desentrañar y justificar el verdadero sentido de la actualización; es decir, deben evitar ambigüedades que impliquen cualquier tipo de confusión, y otorgarle a cada término la magnitud propia de su vocablo, por ejemplo, indemnización y recargos aunque no implican términos diametralmente opuestos, sin embargo son diferentes y distintos entre sí; aún así, los legisladores no lo consideraron de esta manera al redactar el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, al conceptuar los recargos con la indemnización.

4).- La actual figura de la actualización en nuestro país, obedece mas a una similitud o copia de la misma figura de Argentina – Puesto que son idénticas - , que a características propias; considerando las circunstancias y condiciones de nuestro país, puesto que en Argentina se implementó debido a los altos índices de inflación y en México se implementó cuando dichos índices reflejaban un descenso sostenido; lo anterior sin considerar que en el país sudamericano se implementó en el año de 1976 y en México en 1990.

5).- Actualización, indemnización y recargos, técnicamente implican lo mismo, sin embargo los legisladores no lo consideraron así al momento de conceptuar únicamente a los recargos con la indemnización.

6).- Tanto los distintos tribunales como la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideran que aunque los legisladores hayan dejado a la actualización sin conceptuarla con otra figura – Como los recargos a la indemnización - , ésta no implica doble indemnización al Fisco.

7).- La figura de la actualización, contraviene los principios de certidumbre del tributo, así como el de legalidad y el de economía, considerando que;

A.- Con respecto al principio de certidumbre, contraviene tal principio, debido a que todo tributo debe ser cierto y preciso con respecto al monto que se ha de enterar al Fisco, sin embargo, la actualización de ninguna manera se puede considerar como cierta, ya que no depende su cantidad de ninguna decisión o resolución de algún tribunal o institución como es el caso de las multas, sino que tal cantidad va a estar constreñida a la que se arroje como resultado después de haberle aplicado los factores del Índice Nacional de Precios al Consumidor; considerando que esta entidad obedece a factores y circunstancias económicas y no propiamente fiscales, tomando en cuenta que no se puede ni se debe confundir las características económicas con las fiscales.

B).- Con respecto al principio de justicia (Proporcionalidad y Equidad), la actualización se considera legítima porque la consigna una Ley; pero esa característica no implica que carezca de legalidad o sea injusta.

La actualización no es proporcional al monto que actualiza; es decir, no existe un porcentaje asignado para aplicarse como actualización ni mucho menos un tope, ya que su proporcionalidad con respecto de la suma que actualiza depende de factores externos, ajenos tanto al Fisco como al propio contribuyente, como lo son los indicadores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor; ya que tales factores no están

regulados ni dependen de ninguna Ley positiva sino natural o económica y que de ninguna manera se deben implicar o considerar como fiscales.

C).- La actualización contraviene el principio de economía de las contribuciones, debido a que tal figura no considera la capacidad económica del contribuyente, sino que la suma se “dispara” hasta en tanto no caduquen las facultades de las autoridades; es decir, no se considera la capacidad económica del sujeto pasivo, sino que el límite de la actualización viene a quedar constituido por la extinción de las facultades de la autoridad, contraviniéndose además del principio de economía, nuevamente el de certeza del tributo.

8).- Existe indemnización al Fisco considerando lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 21, al disponer que los recargos van a fungir en concepto de indemnización. De lo anterior se desprende que por lo tanto no existe indemnización por parte del Fisco al contribuyente con respecto a la devolución de pagos indebidos (Artículo 22 del mismo Código), ya que tal cantidad únicamente se actualiza y considerando que la actualización no constituye indemnización; por lo tanto se causa un daño patrimonial al contribuyente que debe ser indemnizado.

9).- La figura de la actualización, lleva mas de una década inserta en nuestro sistema fiscal y sin embargo, no se ha justificado de ninguna manera su razón de ser o estar, ni por los legisladores ni por los tribunales; para ser exactos, la actualización en estos momentos ni económicamente se podría justificar – Tomando en cuenta que depende de factores económicos -.

10).- Al no existir ninguna explicación ni fundamento lógico – jurídico que convalide o justifique la razón de ser de la actualización; asimismo, al poseer ésta los mismos elementos de las contribuciones, específicamente de los impuestos; y con los argumentos planteados en este trabajo, se puede afirmar que la actualización fiscal constituye un verdadero impuesto.

BIBLIOGRAFIA

ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO.
Derecho Fiscal. –Colección Textos Universitarios-
Editorial Themis 2000.

CAMILA NAVARRINE SUSANA.
RUBEN O. ASOREY.
Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario.
Editorial Depalma 1985.

CÁRDENAS ELIZONDO FRANCISCO.
Introducción al Estudio del Derecho Fiscal.
Porrúa, México. Tercera Edición. 1999

CARRASCO IRIARTE HUGO.
Diccionario de Derecho Fiscal.
Editorial Oxford 1998.

CORTINA GUTIERREZ ALFONSO.
Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. Colección ensayos Jurídicos.
Editorial Themis.

DE LA CUEVA ARTURO.
Derecho Fiscal.
Editorial Porrúa 1999.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
Madrid 1992.
Espasa Calpe.

DICCIONARIO DE SINÓNIMOS Y ANTÓNIMOS.
Grijalbo 1997.

DIEP DIEP DANIEL.
Tendencias, Teorías y Políticas Tributarias.
Editorial Pac S.A. de C.V.

DIEP DIEP DANIEL.
Exégesis del Código Fiscal de la Federación.
Editorial Pac S.A. de C.V. 1999.

DIEP DIEP DANIEL.
Fiscalística.
Editorial Pac S.A. de C.V. 1999.

ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL PARA 1990.
Socios del Despacho Parás, Ulibarri y Asociados.
Editorial Themis 1990.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUJIO J.
Curso Elemental de Derecho Fiscal
U.A.N.L., FACPYA 1987

FLORES ZAVALA ERNESTO.
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.
Editorial Porrúa.

GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA.
Derecho Tributario. –Consideraciones económicas y jurídicas- Tomo I
Editorial Depalma 1996. Buenos Aires.

GIULIANI FONROUGE CARLOS M.
CAMILA NAVARRINE SUSANA.
Procedimiento Tributario.
Editorial Depalma. Buenos Aires 1993. Quinta Edición.

HERNANDEZ SAMPIERI ROBERTO.
Metodología de la Investigación.
Mc. Graw Hill. Segunda Edición. 1999.

JARACH DINO.
El Hecho Imponible.
Editorial Abeledo Perrot 1982.

JIMENEZ GONZÁLEZ ANTONIO.
Lecciones de Derecho Tributario.
Editorial Ecafsa 1998.

LOMELÍ CEREZO MARGARITA.
Derecho Fiscal Represivo.
Editorial Porrúa 1997. Segunda Edición.

MARGAIN MANATOU EMILIO.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Editorial Porrúa 1997.

MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS.
Derecho Fiscal Mexicano.
Litograf, S.A. Cuarta Ed. 1982

PONCE GÓMEZ FRANCISCO.
PONCE CASTILLO RODOLFO.
Derecho Fiscal.
Editorial Banca y Comercio. Cuarta Edición. 1999

PORRAS Y LÓPEZ A.
Derecho Fiscal.
Textos Universitarios S.A.

QUINTANA VALTIERRA JESUS
ROJAS YÁÑEZ JORGE.
Derecho Tributario Mexicano.
Editorial Trillas 1999.

REYES ALTAMIRANO RIGOBERTO.
Diccionario de Términos Fiscales.
Editorial Taxx 1998.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL.
Derecho Fiscal.
Editorial Harla 1986.

SÁNCHEZ GOMEZ NARCISO.
Derecho Fiscal Mexicano.
Editorial Porrúa 1999.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MAYOLO.
Derecho Tributario.
Cárdenas Editor y Distribuidor. Segunda Edición. 1998

SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO.
Derecho Fiscal Mexicano.
Cárdenas Editor y Distribuidor 1994

SCHMELKES CORINA.
Manual Para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación.
Oxford University Press 1998.

SERRA ROJAS ANDRES
Derecho Administrativo.
Porrúa, México. 2000

SMITH ADAM.
Investigación de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones.
Barcelona – Bosch 1949.

TARANTINO JACINTO.
Las penalidades Tributarias.
Editorial Astrea 1983. Buenos Aires.

VILLA-REAL MOLINA RICARDO.
DEL ARCO TORRES MIGUEL ANGEL.
Diccionario de Términos Jurídicos.
Comares. Granada, España. 1999

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
Editorial Trillas, México 2000

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.
Del 26 de Diciembre de 1990.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
Editorial ISEF 2001.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
Editorial ISEF 2001.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
Editorial ISEF 2001.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
Editorial ISEF 2001.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.
Del Ejercicio Fiscal del 2002.

JURISPRUDENCIAS Y TESIS RELEVANTES EN MATERIA DE CFF.
Dofiscal Editores.

IUS 2000.

Jurisprudencias de 1917 – 2000, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2000.

SITIOS ELECTRONICO

www.sat.gob.mx

www.shcp.gob.mx

www.scjn.gob.mx

www.derecho.com

www.graduado.com.mx

www.legis.com

