

UNIDAD 3

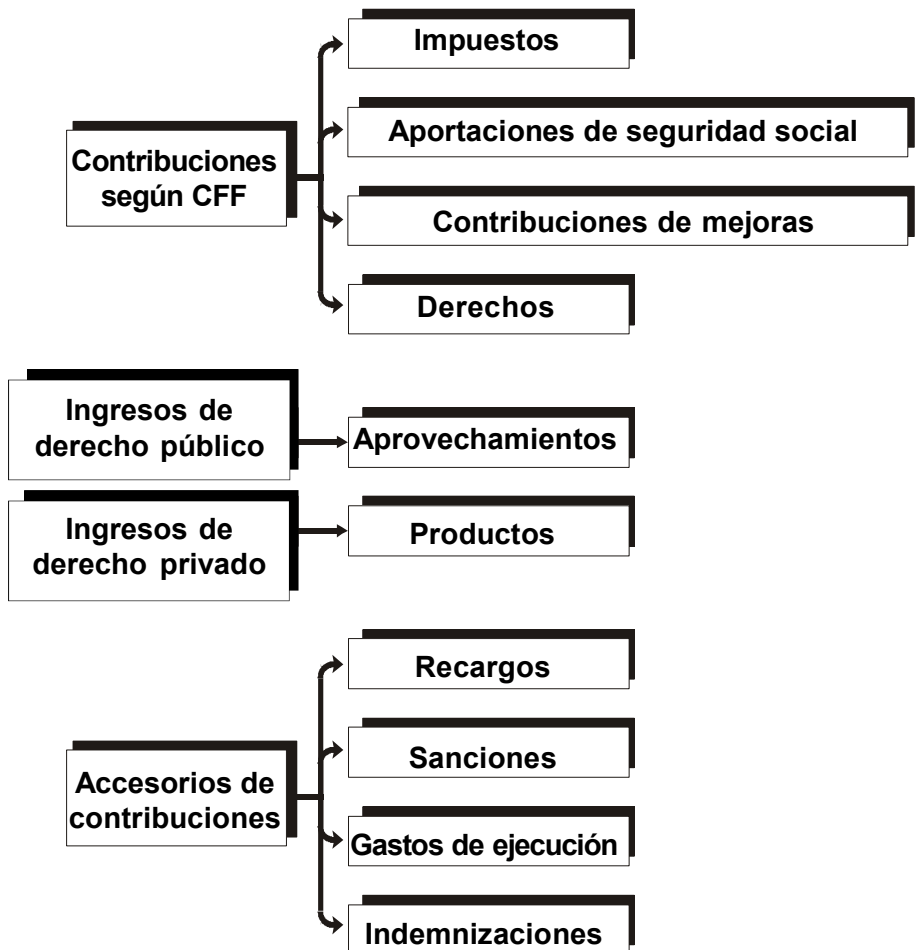
Clasificación de las contribuciones según el Código Fiscal de la Federación y sus accesorios

Objetivos:

Al finalizar la unidad el alumno:

- Identificará qué son las contribuciones y cuál es su objeto.
- Identificará la clasificación de las contribuciones conforme al Código Fiscal de la Federación.
- Distinguirá cada una de las formas de clasificación de las contribuciones, conforme al Código Fiscal de la Federación.
- Describirá los accesorios de las contribuciones conforme a la clasificación del Código Fiscal de la Federación y su naturaleza jurídica.

● Conceptos centrales



Introducción

El objeto de esta unidad es que conozcas el concepto de "contribución", identifiques su fundamento legal y expliques sus principales características, aspectos que son fundamentales para proseguir su estudio. El legislador fiscal consideró importante establecer con precisión la forma en que se clasifican las contribuciones y, más aún, definir cada especie, haciendo inequívoco distinguir a cualquiera de ellas respecto a las demás. Por tanto, es también objeto de estudio de esta unidad que identifiques la clasificación de las contribuciones conforme a la ley fiscal; para ello estudiarás cada una de las especies previstas según el Código Fiscal de la Federación y conocerás sus principales características.

Conforme a Derecho las contribuciones no existen solas, pues la ley fiscal prevé casos en los que, a partir de éstas, se generan otros conceptos accesorios, los cuales distingue con claridad y señala su naturaleza jurídica, por lo que resulta difícil confundirlos con la contribución que les dio origen. También serán motivo de estudio de esta unidad los accesorios de las contribuciones y la naturaleza jurídica que el legislador les atribuye.

Finalmente, estudiarás la actualización de las contribuciones y sus accesorios. La economía en México ha venido padeciendo desde hace décadas el fenómeno conocido como *inflación*, consistente en la reducción gradual del valor intrínseco de la moneda, esto es, la merma sustancial del poder de compra del dinero, por lo que resulta necesario actualizar el valor de las unidades monetarias generadas en el pasado para obtener su valor actual o presente. A esta figura jurídica de actualización se le conoce con el nombre de "actualización de contribuciones", y su mecanismo de cálculo está detalladamente previsto por la ley, todo lo cual también se estudia en esta unidad.

3.1. Contribución

3.1.1. Concepto. Fundamento legal

¿Qué es el gasto público?

El Estado debe realizar numerosos gastos para poder cumplir con sus atribuciones, los cuales son de variadísima naturaleza porque se originan en los planes y programas nacionales a cargo del Estado, plasmados en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Todos esos gastos se denominan con el nombre genérico de **gasto público**, y se integran por las distintas erogaciones que el Estado efectúa regularmente con base en su presupuesto anual de egresos para satisfacer las necesidades sociales para promover el desarrollo económico y social de la nación y para financiar a la Federación, estados y municipios.

El mandato constitucional impone a los mexicanos la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, estado o municipio en que residan de manera proporcional y equitativa

Esto es justamente el propósito de las contribuciones: pagar el gasto público, promover el desarrollo integral del país, prestar los servicios públicos que demanda la sociedad y financiar a la Federación, estados y municipios. La Constitución Federal de la República previene en su artículo 31, fracción IV:

"Es obligación de los mexicanos:

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."

Puesto que no existe en la Constitución Federal de la República ni en las leyes fiscales secundarias un concepto que expresamente señale qué es una "contribución", debe entonces acudir al auxilio de la doctrina jurídica y de legislaciones extranjeras para conocer los criterios al respecto. Se ha encontrado que la palabra "tributo" comúnmente es empleada como sinónimo de *contribución*, y tal vocablo se conceptualiza, según el profesor argentino Dino Jarach, como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".¹

¹ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, p. 320.

Con base en lo expuesto, puede elaborarse el concepto de **contribución** en la forma siguiente:

Son fundamentalmente prestaciones que el Estado en ejercicio de sus funciones de derecho público, impone unilateral y coactivamente a los gobernados, de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes fiscales, las que destina para cubrir el gasto público contenido en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

¿Qué es una contribución?

Debe puntualizarse que el fundamento legal de las contribuciones se encuentra en lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, mismo artículo y fracción que son también fundamento legal de la potestad tributaria del Estado.²

3.1.2. Características de la contribución

Luego de establecer el concepto y finalidad de las contribuciones, procede a continuación estudiar cuáles son y en qué consisten sus principales características, porque éstos son aspectos básicos para comprender cabalmente su contenido, alcance y clasificación.

Se estudiarán las siguientes características de las contribuciones:

1. Naturaleza jurídica.
2. Prestación dineraria.
3. Obligación *ex lege* (según la ley).
4. Finalidad.
5. Justicia.

1. Naturaleza jurídica. Las contribuciones son prestaciones que impone el Estado, que se traducen en recursos económicos ordinarios, los

² *Idem.*

que destina para prestar los servicios públicos que demanda la sociedad y realizar las múltiples funciones que tiene encomendadas. *Por esta causa la naturaleza jurídica de las contribuciones es pública* y aquí regula intereses que merecen la calificación de generales, toda vez que en ellos domina el interés general sobre el interés particular.

¿En qué consiste el carácter de prestación dineraria como contenido de las contribuciones?

La obligación ex lege contiene la hipótesis imponible, crea la relación jurídica tributaria, y se da nacimiento a la obligación tributaria

2. Prestación dineraria. El contenido esencial de las contribuciones es pecuniario, en dinero, recurso indispensable para que el Estado cumpla con sus funciones y alcance sus metas y objetivos. Si por lo general el contenido de la contribución es una prestación de carácter dinerario, en ocasiones la obligación tributaria debe cumplirse pagándola en especie, pero tales casos constituyen excepciones a la regla general y requieren que la ley los prevea expresamente.

¿Cuál es la finalidad última de las contribuciones?

La finalidad de las contribuciones es proveer de recursos económicos al Estado para que cumpla su cometido y funciones

3. Obligación ex lege. Las contribuciones nacen a partir del momento en que el sujeto pasivo actualiza la **hipótesis imponible**; para ello fue necesario que existiera la norma fiscal y que en ésta se previera el presupuesto de hecho o hipótesis imponible, *cuya consecuencia jurídica es el nacimiento de la obligación tributaria.*

¿Qué se entiende por justicia en materia tributaria; cuáles son sus atributos y en qué consisten?

4. Finalidad. Las contribuciones tienen una finalidad: proporcionar al Estado recursos económicos para realizar los gastos públicos necesarios para cumplir su cometido y funciones. *La finalidad última de las contribuciones es, por tanto, pagar el gasto público que realiza el Estado.*

5. Justicia. Las contribuciones deben ser justas. Si bien el texto constitucional no emplea expresamente tal palabra, el principio de justicia que se desprende del mandato legal utiliza dos vocablos cuya esencia es inseparable a ella. El

artículo 31 de la Constitución Federal dispone que es obligación de los mexicanos: "Contribuir a los gastos públicos así de la Federación, Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera **proporcional** y **equitativa** que dispongan las leyes".

*La proporcionalidad y la equidad
son atributos consustanciales
a la justicia tributaria*

Ejercicio 1

1. Son las erogaciones que el Estado realiza para satisfacer las necesidades sociales:

- a) Las contribuciones.
- b) El gasto público.
- c) La equidad.
- d) La proporcionalidad.

2. Es una obligación prevista en el artículo constitucional 31, fracción IV:

- a) Votar.
- b) Imponer contribuciones.
- c) Fomentar el ahorro.
- d) Contribuir al gasto público.

3. La justicia en materia fiscal está sustentada en ciertos principios, que son:

- a) El derecho y la verdad.
- b) La honestidad y el respeto.
- c) La ley y su hipótesis normativa.
- d) La proporcionalidad y la equidad.

3.2. Clasificación de las contribuciones e ingresos fiscales según el Código Fiscal de la Federación

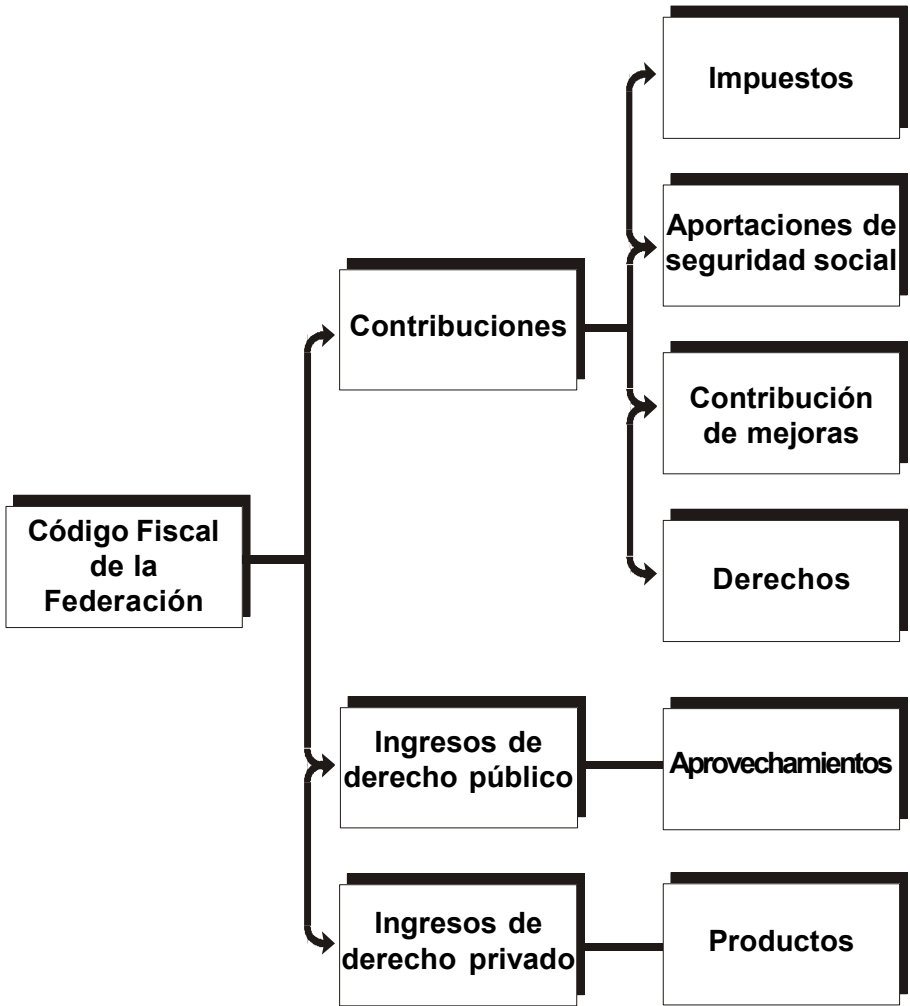


Figura 3.1. Contribución e ingresos fiscales según el Código Fiscal de la Federación.

Este apartado tiene por objeto exponer las contribuciones según la forma y orden en que las clasifica la ley. El fundamento legal es lo dispuesto por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, que en distintos párrafos y fracciones precisa cuáles son las especies de contribuciones y en qué consiste cada una de ellas; en consecuencia, el texto legal se examinará a medida que se estudien las especies de contribuciones citadas por la ley.

En el artículo 2º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación se establece: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos".

Conforme a la ley, se distinguen en forma inequívoca cuatro especies de contribuciones:

1. Impuestos.
2. Aportaciones de seguridad social.
3. Contribuciones de mejoras.
4. Derechos.

A continuación analizaremos por separado a cada una de estas contribuciones.

3.2.1. Impuestos

De acuerdo con el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, los "impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

**¿Qué son
los impuestos según
la ley fiscal?**

Siendo el impuesto una especie de la contribución, comparte con esta última sus características generales, las cuales ya fueron estudiadas en su oportunidad, por lo que a continuación procede el estudio de los aspectos relevantes que se mencionan en el texto legal.

Los aspectos relevantes de los impuestos son:

- a) Es una especie de contribución.
- b) Obliga al pago.
- c) Está contenido en la ley.
- d) Está a cargo de personas físicas y morales.
- e) El sujeto obligado debe encontrarse en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

El impuesto es una especie de la contribución que obliga a pagarla en dinero y debe estar contenida en la ley; recae sobre personas físicas y morales

a) **Es una especie de contribución.** Debe observarse que el legislador fiscal dispone que los impuestos son contribuciones. El vocablo "contribución" se emplea en la ley suprema cuando dispone que es obligación de los mexicanos "contribuir a los gastos públicos", razón por la que el legislador se concreta simplemente a usar el mismo vocablo de la Constitución Federal.

b) **Obliga al pago.** El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 2º, primer párrafo, fracción I, que los impuestos *son contribuciones que se deben pagar*, y por tanto consisten fundamentalmente en la obligación sustantiva de dar, de liquidar, de pagar, porque esto es lo que realmente satisface el contenido de la obligación. El impuesto es una especie de la contribución y su contenido es, por lo regular, una prestación pagadera en cantidad líquida, es decir, en dinero en efectivo o numerario.

c) **Está contenido en la ley.** Para que un impuesto sea eficaz debe estar contenido en la ley. Este tema fue tratado cuando se estudió la ley como fuente formal por excelencia del derecho fiscal, haciendo hincapié en que toda contribución, para ser exigible y cumplir con el requisito de legalidad, debe estar prevista por la ley. Se explicó el viejo aforismo jurídico que previene: *nullum tributum sine lege*, "no hay tributo sin ley".

d) **Está a cargo de personas físicas y morales.** Cuando el legislador asigna a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público, está refiriéndose por igual a personas físicas y morales, pues la entidad "persona" abarca tanto al sujeto o ente individual como a la abstracción jurídica de persona, puesto que ambos comparten —en esencia— los mismos atributos jurídicos.

e) **El sujeto obligado debe encontrarse en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.** El impuesto nace cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador que concreta la hipótesis imponible integrada en la norma fiscal; ello significa que tal norma y su correspondiente hecho imponible constituyen el marco jurídico al cual se encuadra la conducta del sujeto; otras veces, el legislador prevé una situación fáctica en la que, ubicándose el sujeto, es causa suficiente para que se produzca el nacimiento de la contribución. En el primer caso, el obligado se ubica en una situación jurídica, en el segundo, en una situación de hecho, ambas previstas por la ley.

3.2.2. Aportaciones de seguridad social

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción II, dice: "Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

¿Qué son las aportaciones de seguridad social?

En el texto citado se observa que el legislador precisa el carácter de contribución de las aportaciones en materia de seguridad social, sea a cargo de personas sustituidas por el Estado en cumplimiento de sus obligaciones en esta materia, o de personas que se benefician especialmente de tales servicios que presta el Estado. El ejemplo clásico sobre este punto son las cuotas que deben pagarse al Instituto Mexicano del Seguro Social, institución de seguridad social por excelencia, las cuales tienen el carácter de contribución por disposición expresa de la ley.

El Estado puede sustituir a los particulares en materia de seguridad social

3.2.3. Contribuciones de mejoras

¿Qué son las contribuciones de mejoras?

"Contribuciones de mejoras son las establecidas a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas", se establece en el artículo 2º, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Los aspectos relevantes de la contribución de mejoras son:

- a) Es una especie de contribución.
- b) Responde al "principio de beneficio".
- c) El presupuesto de hecho es la realización de una obra pública que aumenta el valor de la propiedad inmueble.
- d) El hecho generador de la contribución de mejoras lo realiza la administración pública.
- e) El contribuyente obligado es el propietario o poseedor del inmueble beneficiado directamente por la obra.

a) **Es una especie de contribución.** Este punto ya fue explicado al estudiar las características del impuesto, y por lo mismo, en sus aspectos generales comparte con éste las características apuntadas.

b) **Responde al "principio de beneficio".** El profesor Dino Jarach explica al respecto: "Encontramos otro gran principio por el cual se llama a determinadas personas a contribuir a los gastos públicos, es decir, otro criterio de reparto de las cargas públicas, que es el de hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ello, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general. Este principio se llama comúnmente en la literatura financiera principio de beneficio, el cual da origen a una institución denominada contribución de mejoras, o simplemente contribución, y que ciertos autores denominan también impuestos especiales".³

³ Sergio F. de la Garza, *op. cit.*, p. 341.

c) **El presupuesto de hecho es la realización de una obra pública que aumenta el valor de la propiedad inmueble.** La contribución de mejoras requiere la actividad estatal directa referida al contribuyente, más un aumento en el valor de su propiedad inmueble. A falta de alguno de estos elementos, sea la obra pública o la plusvalía que beneficia al inmueble, no cabe entonces la existencia de esta contribución, puesto que requiere necesariamente de ambos. La contribución de mejoras precisa de la actividad estatal, y que la plusvalía producida por la obra pública sea atribuible en principio al Estado, así como que el beneficio sea directo.

d) **El hecho generador de la contribución de mejoras lo realiza la administración pública.** La administración pública es el órgano o conjunto de órganos que realizan las obras públicas que demanda la sociedad; por tanto, es quien realiza el hecho generador de la contribución. La obra pública puede consistir en pavimentar calles y avenidas, construir banquetas, instalar alumbrado público, construir puentes y pasos a desnivel, las cuales corresponden a autoridades municipales; también pueden ser la construcción de carreteras o caminos vecinales a cargo de los gobiernos estatales, y también obras como la habilitación de distritos de riego, construcción de presas, entre otras, las cuales están a cargo del gobierno federal.

e) **El contribuyente obligado es el propietario o poseedor del inmueble beneficiado directamente por la obra.** Ésta es una característica fundamental de la contribución para mejoras: corresponde a los contribuyentes propietarios o poseedores de inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra pública pagar la contribución de mejora, por ser quienes obtienen el beneficio económico directo, en tanto la obra pública significa una ventaja directa para su propietario o poseedor, la cual es compartida indirectamente por el resto de los habitantes de la comunidad.

3.2.4. Derechos

De acuerdo con el citado artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación: "Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes

¿Qué son los derechos?

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".

Los aspectos relevantes de los derechos son:

- a) Es una especie de contribución.
- b) Responde al "principio de distribución".
- c) Es una contraprestación.
- d) Es un servicio inherente al Estado.
- e) El costo del servicio.

a) **Es una especie de contribución.** Al igual que en las especies de contribución anteriores, los derechos comparten sus mismas características generales.

b) **Responde al "principio de distribución".** Este principio está basado en la idea de que los derechos representan servicios que corresponden a funciones del Estado, por los cuales quien los solicita o se sirva de ellos ha de pagar una cantidad que tiene el carácter de contraprestación.

Los derechos son una especie de contribución y responden al principio de distribución; son contraprestaciones por servicios que presta el Estado, y su cuantía no puede exceder nunca el costo del servicio

c) **Es una contraprestación.** Los derechos implican que cuando un sujeto solicita la prestación de un servicio que le corresponde otorgarlo al Estado, debe pagar por ello el costo correspondiente. La contraprestación implica, por tanto, la existencia de prestaciones recíprocas entre las partes, y por lo mismo quien solicita un servicio a cargo del Estado debe pagar los derechos que correspondan, haciéndolo en efectivo, con dinero, excepto que la ley autorice sea pagado en especie, tal y como ocurre con los derechos sobre producción de oro, los cuales deben pagarse precisamente en oro, conforme a lo dispuesto en la Ley Federal de Derechos.

d) **Es un servicio inherente al Estado.** Para comprender este punto debe conocerse, primeramente, que el servicio en cuestión debe ser propio de la actividad del Estado, esto es, parte de su función pública por mandato de ley. Es el Estado, en su carácter de autoridad, quien debe prestarlos por conducto de su administración centralizada o sus organismos descentralizados. Al respecto existen numerosos ejemplos de derechos que prevé la ley, entre los cuales están la expedición y refrendo de pasaportes, legalización de firmas, expedición de actas, títulos y certificados, inspección de animales, registro de marcas, expedición de patentes, etcétera.

e) **El costo del servicio.** Este punto se refiere a que la cantidad pagada como contraprestación por un servicio del Estado debe tener un costo razonable, lo que significa que el valor o cuantía del servicio prestado por el Estado debe guardar prudente y razonable aproximación a su costo, sin rebasarlo en ningún momento, pues no es propósito de la entidad gubernamental especular con su prestación u obtener ganancias de algún modo, sino exclusivamente cumplir con la función de servicio que le asigna la ley.

Los derechos nunca deben rebasar el costo del servicio, pues si tal hecho ocurre dejaría de tener justificación como tal y tendría el riesgo de convertirse en impuesto, ante la falta del espíritu o esencia que implica una contraprestación, debido en buena parte a la patente carencia de técnica financiera y presupuestal para calcular los costos de servicios por parte del órgano estatal.

3.2.5. Aprovechamientos

El artículo 3º, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación define los aprovechamientos como sigue:

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal". En el texto legal se aprecia con claridad un hecho sobresaliente: *los aprovechamientos no son contribuciones*. Esto constituye una diferencia fundamental entre cualquier

**¿Qué son los
aprovechamientos
según la ley fiscal?**

especie de contribución estudiada antes y los aprovechamientos, pero además se observa que no son definidos en forma directa precisando lo que son, sino de manera indirecta, por exclusión, como lo que no son, excepto cuando refiere que se trata de ingresos del Estado por funciones de derecho público.

Los aspectos relevantes de los aprovechamientos son:

*Los aprovechamientos
no son contribuciones*

a) **Los aprovechamientos no son contribuciones.** Este punto ya fue comentado, por lo que sólo se menciona como un aspecto relevante.

b) **Son ingresos que percibe el Estado.** La ley no admite ambigüedad; categóricamente señala que los aprovechamientos son ingresos del Estado.

c) **Corresponden a funciones de derecho público del Estado.** La ley precisa su naturaleza jurídica de derecho público; se comprende que en tal caso el Estado actúa con jerarquía y mando, en una relación de supra a subordinación respecto al particular, y que el criterio del interés general predomina sobre el interés particular.

d) Como se mencionó al inicio de este apartado *los aprovechamientos son ingresos distintos a los que obtiene el Estado*, los financiamientos y los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Se aprecia la definición a *contrario sensu* que hace el legislador; no provienen de financiamientos ni son ingresos que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, categorías estas últimas que integran parte de la administración pública paraestatal.

3.2.6. Productos

El artículo 3º, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación define los productos como sigue:

"Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio privado."

Según lo establece la ley, los productos pertenecen a una categoría distinta de los conceptos estudiados antes. Pertenecen a otra rama del Derecho que tiene el **carácter de privado** y, además, corresponden al otorgamiento de prestaciones recíprocas entre las partes, que son el Estado y los particulares.

¿Qué son los productos?

En los productos, el Estado actúa como particular

Aspectos relevantes de los productos son:

a) **Son contraprestaciones.** Esto significa que tanto el Estado como los particulares se otorgan mutua y recíprocamente prestaciones de cierta naturaleza, de dar o de hacer, por lo que la ley las define por principio como "contraprestación". Al prestar un servicio el Estado tiene a su vez derecho a recibir otra prestación, lo que constituye la contraprestación.

¿Cuáles son y en qué consisten los aspectos relevantes de los productos?

b) **Son servicios que presta el Estado.** Esto explica en gran medida el concepto de producto; son acciones que realiza el Estado en beneficio o provecho de los particulares, porque mediante ellos satisface alguna necesidad.

c) **Corresponden a sus funciones de derecho privado.** Esto imprime otro aspecto relevante a los productos. El derecho privado es una categoría del derecho positivo encaminada a la tutela de intereses que tienen el carácter de privados o particulares, en los que predomina justamente este interés. En tales casos *el Estado actúa como un particular, sin ejercer su poder de imperio como ente soberano, sino en condiciones de igualdad frente a los particulares.*

Ejercicio 2

1. De los conceptos que a continuación se presentan, sólo uno de ellos no es contribución. ¿Cuál es?

- a) Aprovechamientos.
- b) Contribuciones de mejoras.

- c) Derechos.
- d) Impuestos.

2. Los aprovechamientos son ingresos del Estado:

- a) Provenientes de contribuciones y productos.
- b) Provenientes de impuestos y derechos.
- c) Provenientes de conceptos distintos a contribuciones, financiamientos públicos e ingresos de la administración pública paraestatal.
- d) Ninguno es cierto; no son ingresos del Estado.

3. Los productos son contraprestaciones por servicios que presta el Estado en ejercicio de:

- a) Sus funciones de derecho privado.
- b) Sus funciones como rector de la economía.
- c) Sus funciones de derecho público.
- d) Sus funciones como acreedor de créditos públicos.

4. Redacta el concepto de impuestos conforme al texto legal.

3.3. Clasificación tradicional de las contribuciones

Los impuestos directos repercuten directamente en el patrimonio del sujeto pasivo y éste no los puede trasladar

¿Qué son los impuestos directos?

3.3.1. Impuestos directos

Son **impuestos directos** aquellos que inciden finalmente en el patrimonio del sujeto pasivo o contribuyente, sin posibilidad alguna de que éste los traslade a otra persona. Tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta por productos del trabajo, el cual indefectiblemente repercute en el contribuyente que lo genera.

3.3.2. Impuestos indirectos

Los impuestos indirectos son los que no afectan al sujeto pasivo, sino que éste los traslada a otro contribuyente hasta llegar al consumidor final o último, que es quien recibe el efecto total económico de la contribución. Ejemplo de esto es el Impuesto al Valor Agregado, contribución de carácter federal, traslativa por excelencia, que repercute de un sujeto pasivo a otro hasta llegar al consumidor final.

Los impuestos indirectos no afectan al sujeto pasivo, ya que éste los traslada a otro contribuyente hasta llegar al consumidor final

3.4. Los accesorios de las contribuciones

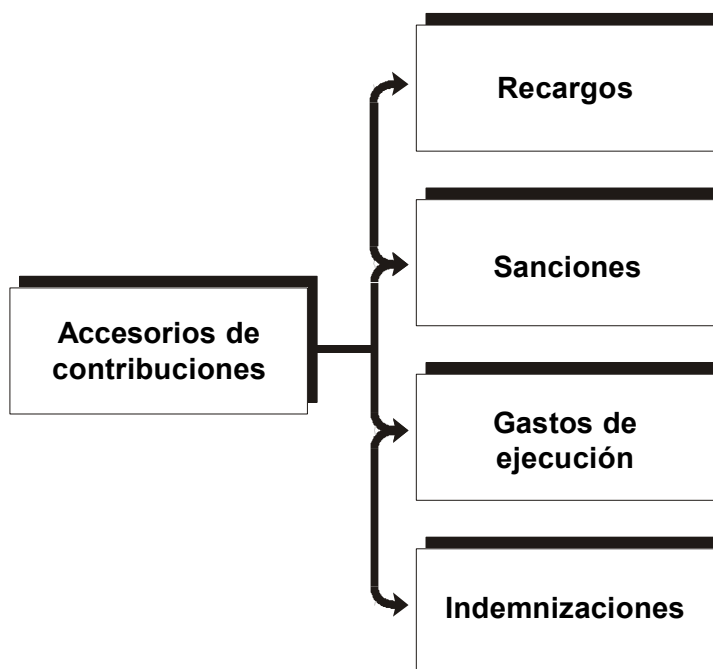


Figura 3.2. Clasificación de los accesorios de las contribuciones.

3.4.1. Naturaleza jurídica

El artículo 2º, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación precisa el concepto "accesorios de las contribuciones" de la siguiente manera:

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

¿Cuáles son los accesorios de las contribuciones?

De acuerdo con el texto legal, procede examinar los conceptos del Código Fiscal de la Federación sobre los llamados "accesorios de las contribuciones", y para ello ha de estudiarse inicialmente la parte del párrafo legal en comento que hace dos afirmaciones categóricas referidas a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización. La ley señala que tales conceptos son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza.

Accesorios de las contribuciones. Al establecer la ley fiscal que algunos conceptos —como los recargos— constituyen "accesorios de las contribuciones", está admitiendo en forma tácita la existencia de un *negocio jurídico* de carácter principal, el cual señala enfáticamente qué es la contribución. Recuérdese el principio jurídico: "Lo accesorio sigue la suerte del principal", de tal manera que si el primero se extingue igual suerte corre el segundo.

Naturaleza jurídica de los accesorios. Cuando la ley precisa que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización participan de la naturaleza de la contribución, está afirmando que tales accesorios son consustanciales a ésta puesto que la contribución es el negocio jurídico principal. Compartiendo la naturaleza de la contribución, los accesorios siguen la misma suerte de ésta, pero siempre en su carácter de secundarios, porque la ley previene disposiciones exclusivas respecto a las contribuciones en cuanto a su actualización, requerimiento, cobranza y ejecución, por lo cual el legislador tuvo buen cuidado de distinguir una de otras, precisando que al hacer referencia a las contribuciones "no se entenderán incluidos los accesorios".

Luego de examinar los accesorios en función de su naturaleza jurídica, procede a hacer el estudio de cada uno conforme lo señala la ley fiscal; este estudio se hará conforme el mismo orden en que aparecen en la ley:

- Recargos.
- Sanciones.
- Gastos de ejecución.
- Indemnizaciones.

3.4.2. Recargos

El recargo significa aumento de la carga tributaria, haciéndola más gravosa u onerosa. En materia fiscal el caso idóneo para ejemplificarlo es el interés moratorio causado por el cumplimiento extemporáneo de una obligación fiscal, cuando el contribuyente haya optado por pagarla en forma diferida o en parcialidades. En cualquier caso, lo cierto es que el Estado no dispone oportunamente de los recursos económicos que le corresponden, igual si el contribuyente incumple con su obligación, que si la paga diferida o en parcialidades.

Los recargos se traducen en hacer más gravoso el pago de la contribución por su incumplimiento

En el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que regula lo relativo a los recargos, se establece:

"Deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno... La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión."

¿Qué son y cómo se producen los recargos en materia fiscal?

En el mismo artículo 21 en su párrafo segundo especifica:

"Los recargos se causarán hasta por *cinco años*, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este código, supuestos en los cuales los recargos

se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos..."

Al efecto, el citado artículo 67, en su párrafo segundo, prevé: "El plazo a que se refiere este artículo será de *10 años*, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligando a presentarlas..."

En el quinto párrafo del mismo artículo 21 se establece:

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

¿Cuáles son y en qué consisten los aspectos relevantes de los recargos por mora?

Aspectos relevantes de los recargos según la ley:

1. Son una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno. Este tema ya fue explicado en el primero y segundo párrafos de este apartado.

2. La tasa de recargos por mora se incrementa en 50% sobre la que fija anualmente el Congreso de la Unión. Esta disposición es

congruente con la esencia de indemnización del recargo; implica una carga adicional para el contribuyente omiso y se trata de una sanción pecuniaria que hace extremadamente gravoso el pago de la contribución omitida.

3. El cálculo de los recargos no puede exceder a un plazo de 10 años. Esto se orienta hacia el principio de seguridad jurídica del contribuyente. La ley fiscal fija de manera prudente límites a los plazos para evitar que una obligación fiscal subsista en forma indefinida, puesto que ello atentaría contra la seguridad jurídica del contribuyente al hacer crecer una obligación a tal punto que, irremisiblemente, la convertiría en impagable.

4. La contribución actualizada es, exclusivamente, la base de cálculo del interés moratorio. Esto lo previene la ley. La base aritmética de cálculo del interés por mora es, únicamente, la contribución actualizada. Por

tanto, los accesorios de ésta, como los gastos de ejecución, la indemnización por devolución de cheque y los recargos mismos, son conceptos que se excluyen.

5. Los recargos se causan por meses completos o fracciones de éstos. Esta disposición implica, nuevamente, una sanción pecuniaria adicional que opera como castigo para el contribuyente omiso. Se trata de la falta de proporcionalidad en el cálculo del interés por mora; la ley señala que los intereses se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago hasta que se efectúe el mismo. En otras palabras, pagar igual cantidad de recargos si el sujeto cumple la obligación el primer día o si lo hace el último día del mismo mes.

3.4.3. Sanciones

La sanción en materia fiscal se origina por la violación del sujeto pasivo del orden jurídico establecido, lo que lo ubica en la consecuencia del enunciado hipotético de la norma, es decir, en la sanción. *La finalidad de la sanción en materia fiscal es de carácter principalmente compensatorio y en segunda*

instancia intimidatorio, en virtud del daño que causa la comisión de un acto ilícito tributario al patrimonio estatal y con fines disuasivos para el contribuyente que actúe en forma dolosa o negligente.

¿Qué son y cómo se producen las sanciones en materia fiscal?

Como ejemplo de una sanción en materia fiscal está la **multa**, la cual debemos entender como una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la obligación fiscal incumplida y de los recargos.

Cabe mencionar que la multa es de carácter personal y que, de conformidad con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, podrá ser condonada total o parcialmente por la autoridad competente. También debe destacarse que para la imposición de la multa, la autoridad observará situaciones especiales, como sería el caso que la conducta realizada por el contribuyente fuera de las consideradas graves, o que éste resultará reincidente; en tales casos, se elevaría el monto de la multa.

3.4.4. Gastos de ejecución

¿Qué son y cómo se producen los gastos de ejecución en materia fiscal?

Uno de los principales atributos de la facultad coactiva del Estado consiste en la posibilidad —y el deber— de hacer efectivas las contribuciones no pagadas en forma espontánea por el contribuyente, empleando al efecto la vía forzosa, es decir, medios coactivos, lo que demuestra el poder de imperio del Estado y su fuerza coactivo ejecutora. Cuando emplea esa facultad puede privar de sus bienes al contribuyente omiso, negligente o doloso, enajenándolos o adjudicándoselos, para aplicar su importe al pago de la contribución omitida.

Por incumplir una obligación fiscal el Estado nos puede privar de nuestros bienes

Lo antes expuesto está contenido con todo detalle en la ley y debe considerarse que cualquier actuación llevada al cabo por el Estado, por ejemplo la práctica de un embargo administrativo, tiene un costo que se carga al contribuyente incumplido. Esto es lo que constituye los **gastos de ejecución**, *los que realiza el Estado por conducto de la autoridad administrativa durante o al final de un procedimiento administrativo*, el cual fue iniciado por causa imputable al contribuyente.

3.4.5. Indemnizaciones

La indemnización tiene por objeto reparar los daños y perjuicios a la hacienda pública, causados por el contribuyente

La indemnización implica el *resarcimiento de un daño o un perjuicio*. En términos generales, y en lo particular para fines fiscales, consiste en la cantidad de dinero que un contribuyente paga al Estado por concepto de reparación de daños y perjuicios en virtud de haberlos causado al patrimonio estatal. Este concepto lo previene la ley, y aunque en el párrafo legal respectivo no lo aclara, remite al artículo y párrafo donde está prevista la sanción.

En el párrafo séptimo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se establece:

"El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo... la indemnización mencionada, el monto del cheque, y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere."

3.5. Actualización

Concepto. Disposición legal

Por causa de la inflación el dinero pierde su poder adquisitivo, se deprecia, y por lo tanto las unidades monetarias correspondientes ya no representan en la actualidad la cantidad de bienes y servicios que podían comprar tiempo atrás, puesto que se han devaluado, razón por la cual se hace necesario restituirles su valor actual o presente. Siendo el Estado acreedor de las contribuciones, si éstas no fueron pagadas oportunamente y el contribuyente quiere hacerlo en fecha posterior empleando las unidades monetarias del pasado, ello resultaría en una pérdida real para la hacienda pública, toda vez que recibiría dinero depreciado que en la actualidad ya no compra la cantidad de bienes y servicios que compraba en meses o años anteriores, cuando el contribuyente debió pagarlas.

La causa que justifica la actualización de las contribuciones *es restituir al importe nominal su valor actual o presente*, empleando el factor de actualización previsto por la ley, el cual se basa en los índices nacionales de precios al consumidor, publicados mensualmente por el Banco de México.

¿En qué consiste y cuál es el objeto de actualizar las contribuciones?

En el artículo 21, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se establece:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe..."

La actualización se da para recuperar el valor adquisitivo de la moneda

En el artículo 17 A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se establece: "El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizan por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar..."

Los siguientes son aspectos relevantes de la actualización de contribuciones, según la ley:

a) **Procede actualizar las contribuciones cuando el contribuyente no las pagó en el plazo o fecha de ley.** Su objeto es obtener el valor presente de la contribución para que la hacienda pública no tenga quebranto patrimonial.

b) **La actualización procede desde el momento en que debió hacerse el pago hasta el momento en que se efectúe.** Esta disposición asegura que para determinar el valor presente de la contribución, se comprenderá todo el periodo por el cual se dejó de cumplir.

c) **El motivo de la actualización es el cambio de precios en el país.** Esto es el reconocimiento de la ley fiscal al fenómeno inflacionario, causa de la depreciación del dinero.

Cabe mencionar que las contribuciones, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

Ejercicio 3

1. Conforme al texto legal, indica los conceptos que integran los "accesorios de las contribuciones".

2. Los recargos que paga el contribuyente son causados por:

- a) Librar cheques sin fondos.
- b) Gastos de ejecución.
- c) Actualización de las contribuciones.
- d) Falta de pago oportuno.

3. Anota qué son los gastos de ejecución e indica por qué se causan.

Resumen

La contribución es una prestación a cargo de los gobernados que resulta indispensable para el funcionamiento del Estado, tanto para llevar a cabo su operación diaria como para proporcionar los servicios públicos que requiere la sociedad, promover el desarrollo económico y social del país y atender los diversos aspectos financieros que tiene encomendados, siempre en la búsqueda del bien común.

La doctrina jurídica se ha ocupado detenidamente del estudio de las contribuciones; los juristas han explorado su naturaleza económico-jurídica y han concluido que la contribución tiene características propias, como es el contenido pecuniario de la prestación, la naturaleza *ex lege* de la obligación, su finalidad exclusiva en cuanto a destino para pagar los gastos públicos del Estado y el principio de justicia, representado por sus inmanentes atributos de proporcionalidad y equidad, por lo cual el trabajo doctrinario ha contribuido de manera importante, cualitativa y cuantitativamente, al conocimiento teórico-jurídico de las contribuciones.

La clasificación doctrinaria de las contribuciones atiende diversas categorías; algunos juristas se han empeñado en estudiarlas por la forma en que inciden en el sujeto pasivo, como en el caso de los impuestos directos e indirectos, o los personales y reales, u otras especies, como los impuestos generales y especiales, los objetivos y subjetivos, y los aplicables al capital, la renta o el consumo. Otros doctrinarios han elaborado nuevas categorías, como las que se refieren al sujeto activo y pasivo, o quienes han creado una categoría *sui generis* sobre la estabilidad de la contribución frente a las variables económicas del país. Otros más han creado una categoría que atiende al carácter proporcional o progresivo de la contribución, determinada por la forma de crecimiento del importe de la prestación respecto al crecimiento de la base, y la relación que guardan entre sí.

El Estado ha creado también su propia clasificación de las contribuciones, atendiendo a que, en el género y en la especie, tales conceptos habrán de convertirse en ingresos del Estado, la principal fuente de sus recursos que le permiten sobrevivir como ente jurídico, social, político y económico, y cumplir con las importantes y variadas responsabilidades que la ley le impone.

Por ello, en primer término el legislador ha categorizado los ingresos en *contribuciones*, las que a su vez clasifica en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; luego, ha establecido la figura del *aprovechamiento*, que son ingresos que percibe el Estado cuyo contenido es tan variado que sólo se concreta a mencionarlo a *contrario sensu*, es decir, por lo que no es, cuidando siempre el hecho de que ambos —contribuciones y aprovechamientos— pertenecen a funciones de derecho público del Estado.

Por último, el legislador fiscal ha establecido la figura jurídica del producto, que corresponde a funciones de derecho privado del Estado y que define como contraprestaciones, las que no por ello dejan de ser también importante fuente de recursos. Todo esto es parte de lo estudiado en la presente unidad en que se exploran las figuras jurídicas mencionadas para ofrecer una visión panorámica o general y para adentrarse en el estudio detallado de cada figura jurídica, tanto de las que integran la categoría de contribuciones como de las que constituyen categorías únicas, representadas básicamente por los aprovechamientos y los productos.

El legislador prevé ciertos casos en que el contribuyente no cumple oportuna o definitivamente con su obligación tributaria; puede ser que haya

actuado con dolo o incuria, pero en ambos casos lo cierto es que la obligación a su cargo subsiste por falta de cumplimiento. Toda vez que las contribuciones son recursos fiscales de carácter vital para el Estado, el legislador ha creado algunas figuras jurídicas que coexisten con aquellas, como los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones, cuyo propósito es apremiar y sancionar al contribuyente doloso o negligente para que cumpla con su obligación. A estas figuras la ley les asigna la misma naturaleza de las contribuciones, aunque con el carácter de accesorias, pero el legislador fue cuidadoso al crearlas y separarlas, por criterio legal y para evitar confusiones; aspectos que son también estudiados en la presente unidad y cada figura jurídica es analizada en lo particular.

Las cifras representativas del importe de una contribución son referidas siempre al pasado, es decir, al momento en que la contribución se originó o determinó, a lo cual debe agregarse que la economía del país —por variadas y complejas razones de carácter económico que escapan a este estudio— vive el fenómeno llamado inflación, el cual es pernicioso o nocivo para la economía estatal, siendo uno de sus efectos la pérdida o depreciación del valor del dinero, lo cual significa que las unidades monetarias presentes no expresan el poder de compra que tuvieron en el pasado. Es por ello que el legislador creó una importante figura jurídica conocida como *actualización de contribuciones*, que en esencia significa restituir a las unidades monetarias —generadas en el pasado— su valor actual o presente, con lo cual la hacienda pública no tiene menoscabo al cobrar en el presente una contribución generada o que debió pagarse en el pasado.

Actividades recomendadas

1. Investiga con tus amistades y familiares cuáles son los distintos impuestos que pagan y por qué.
2. Consulta la Ley de Ingresos de la Federación (publicada en el *Diario Oficial de la Federación* durante la segunda quincena de diciembre (próxima pasada)) e identifica las contribuciones federales vigentes en el siguiente año fiscal y en qué cantidades.

Autoevaluación

1. El fundamento legal de las contribuciones se encuentra en el mandato constitucional del artículo:

- a) Artículo 31, fracción IV.
- b) Artículo 34, fracción V.
- c) Artículo 43, fracción IV.
- d) Artículo 13, fracción V.

2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y:

- a) Productos.
- b) Aprovechamientos.
- c) Contribuciones de mejoras.
- d) Accesorios.

3. Por recibir un servicio que presta el Estado, conforme sus funciones de derecho público, se pagan:

- a) Impuestos.
- b) Derechos.
- c) Productos.
- d) Aprovechamientos.

4. Los aprovechamientos son contribuciones:

- a) Cierto.
- b) Depende el monto.
- c) En algunos casos.
- d) Falso.

5. Los productos se caracterizan porque:

- a) Son una especie de contribuciones.
- b) Son contraprestaciones.

- c) Son servicios que presta el Estado.
- d) Corresponden al derecho privado.

6. Los recargos se causan por:

- a) Pago oportuno.
- b) Infracciones fiscales.
- c) Extemporaneidad en el pago.
- d) Equidad y proporcionalidad.

7. Claro ejemplo de un acto en el que se causan gastos de ejecución es:

- a) El embargo administrativo.
- b) En la economía informal.
- c) En la compensación.
- d) En los productos.

8. La indemnización tiene como propósito:

- a) Pagar intereses al Estado.
- b) Reducir la responsabilidad del contribuyente.
- c) Aplazar la acción coactiva de la autoridad.
- d) Reparar los daños y perjuicios causados por el contribuyente a la hacienda pública.

9. La actualización de contribuciones en materia fiscal debe efectuarse:

- a) Desde el momento en que nació la contribución hasta que debió pagarse.
- b) Desde el momento en que debió pagarse hasta que lo conoció la autoridad.
- c) Desde el momento en que lo conoció la autoridad hasta que se pague.
- d) Desde el momento en que debió pagarse hasta que realmente se pague.

10. Se actualizan las contribuciones para:

- a) Detectar fugas de capital.
- b) Castigar al contribuyente omiso.
- c) Recuperar el valor adquisitivo de la moneda.
- d) Cobrar créditos futuros.

Respuestas a los ejercicios

Ej. 1

1. b)
2. d)
3. d)

Ej. 2

1. a)
2. c)
3. a)
4. Son prestaciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Ej. 3

1. Recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones.
2. d)
3. Son gastos que realiza el Estado por conducto de la autoridad administrativa durante o al final de un procedimiento administrativo.

Respuestas a la autoevaluación

- 1. a)**
- 2. c)**
- 3. b)**
- 4. d)**
- 5. d)**
- 6. c)**
- 7. a)**
- 8. d)**
- 9. d)**
- 10. c)**