

521
2es



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

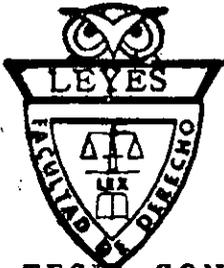
FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL
Y DE AMPARO**

**“LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD
FISCAL FEDERAL EN LA CONDONACION
DE MULTAS”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EN TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOSE LUIS TRUJILLO SALGADO**



MEXICO, D. F.

0277989

1999

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E

Muy Distinguido Señor Director:

El compañero **TRUJILLO SALGADO JOSE LUIS**, inscrito en el Seminario de Derecho Constitucional y de Amparo a mi cargo, ha elaborado su tesis profesional intitulada "**LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL EN LA CONDONACION DE MULTAS**", bajo la dirección del suscrito y de la Lic. Rosa Ma. Gutiérrez Rosas, para obtener el título de Licenciado en Derecho.

La Lic. Gutierrez Rosas en oficio de fecha 9 de abril de 1999, me manifiesta haber aprobado y revisado la referida tesis; por lo que, con apoyo en los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 del vigente Reglamento de Exámenes Profesionales suplico a usted ordenar la realización de los trámites tendientes a la celebración del Examen Profesional del compañero de referencia.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Cd. Universitaria, D.F., abril 12 de 1999.

DR. FRANCISCO VENEGAS TREJO
DIRECTOR DEL SEMINARIO.

NOTA DE LA SECRETARÍA GENERAL: El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad.

Irm.



LIBERTAD NACIONAL
AVANZAMOS
UNIDOS

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO**

**DR. FRANCISCO VENEGAS TREJO
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO
CONSTITUCIONAL Y DE AMPARO.
P R E S E N T E**

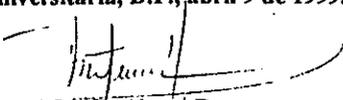
Distinguido Doctor:

Con toda atención me permito informar a usted que he dirigido y revisado completa y satisfactoriamente la monografía intitulada "LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL EN LA CONDONACION DE MULTAS", elaborada por el alumno: TRUJILLO SALGADO JOSE LUIS.

La tesis de referencia reúne los requisitos que establecen los artículos 18, 19, 20, 26 y 28 del vigente Reglamento de Exámenes de nuestra Universidad.

Aprovecho la oportunidad para reiterar a usted las seguridades de mi consideración más distinguida.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D.F., abril 9 de 1999.


Lic. Rosa Ma. Gutiérrez Rosas
Profesora Adscrita al Seminario de
Derecho Constitucional y de Amparo

A Dios:

Por mostrarme cada día
su presencia infinita.

**A la Universidad Nacional
Autónoma de México:**

Por darme la oportunidad de
pertenecer a ella y el honor
de ser universitario.

A la Facultad de Derecho:

Por darme cabida en sus aulas
y enseñarme la importancia y
trascendencia del Derecho en
la formación del hombre.

A mi esposa María Teresa:

Por compartir conmigo su
tiempo y su espacio, y
demostrarme siempre lo que
significo para ella.
¡Gracias por tu apoyo!

A mi madre Leonarda:

Por tu amor, apoyo, aliento
y dedicación para alcanzar
las metas trazadas, y
demostrarme que brindar
cariño a los demás siempre
deja satisfecho al corazón.
¡Te quiero mucho!

A mi padre Héctor:

Por que dónde estés, sé
muy bien que compartes
esta alegría conmigo,
aunque me hubiera gustado
no haberme tardado tanto.
¡Te extraño!

**A mis hermanos Víctor, Lily,
Alejandro, Paty, David,
Julieta e Isabel:**

Por su amor infinito y apoyo
incondicional en todo
momento.

¡Y porque sigamos siempre
juntos compartiendo nuestros
éxitos y superando las
dificultades!

**A la Lic. Rosa María Gutiérrez
Rosas:**

Por su acertada asesoría en la
realización de este trabajo, y
por el tiempo invertido para
terminarlo.

**Al Servicio de Administración
Tributaria:**

Por la oportunidad de
desarrollarme profesionalmente.

A todas las personas que de una
u otra manera me brindaron su
apoyo para alcanzar esta meta.

ÍNDICE

" LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL EN LA CONDONACIÓN DE MULTAS "

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO 1	1
MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO	1
1.1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	1
1.1.1.- <i>Concepto.</i>	3
1.1.2.- <i>Aspectos que contiene la Actividad Financiera.</i>	6
1.1.3.- <i>Características y Distinciones entre la Actividad Financiera Estatal y Privada.</i>	7
1.2.- PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.	8
1.2.1.- <i>Concepto.</i>	9
1.2.2.- <i>Características del Poder Tributario.</i>	9
1.2.3.- <i>El Poder Tributario Federal, Estatal y Municipal.</i>	11
1.3.- FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO.	16
1.3.1.- <i>Fuentes Formales del Derecho Fiscal.</i>	18
1.3.2.- <i>Principios constitucionales que limitan la facultad impositiva del Estado.</i>	21
1.4.- FACULTAD ECONOMICO COACTIVA DEL ESTADO.	23
1.4.1.- <i>Concepto.</i>	25
1.4.2.- <i>Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.</i>	26
1.4.3.- <i>Fundamentos Constitucionales de la Facultad Económica Coactiva.</i>	28
1.4.4.- <i>Elementos del Procedimiento Administrativo de Ejecución.</i>	30
1.5.- DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.	31
1.5.1.- <i>Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.</i>	33
1.6.- FACULTAD SANCIONADORA DEL ESTADO.	35
CAPÍTULO 2	38
NATURALEZA JURIDICA DE LAS SANCIONES FISCALES	38
2.1.- DERECHO PENAL TRIBUTARIO.	38
2.1.1.- <i>Concepto</i>	39
2.1.2.- <i>Ubicación Científica.</i>	40
2.2.- INFRACCION.	42
2.2.1.- <i>La infracción fiscal.</i>	43
2.2.2.- <i>Naturaleza jurídica de la infracción fiscal.</i>	44
2.2.3.- <i>Determinación de la infracción fiscal.</i>	45
2.2.3.- <i>Clasificación de las infracciones fiscales.</i>	48
2.3.- SANCION.	52
2.3.1.- <i>Clasificación de las sanciones.</i>	54
2.3.2.- <i>La sanción administrativa.</i>	56
2.3.3.- <i>Sanciones Fiscales.</i>	57
2.4.- LA MULTA.	59
2.4.1.- <i>Naturaleza jurídica.</i>	61
2.4.2.- <i>Clasificación de las multas en materia fiscal.</i>	61
2.4.3.- <i>Reglas para la imposición de multas fiscales.</i>	63

hfc

CAPÍTULO 3

70

LA CONDONACION COMO FORMA DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL. 70

3.1.- EXTINCION DE LAS FACULTADES FISCALES.	70
3.2.- FORMAS DE EXTINCION.	72
3.2.1.- <i>El Pago.</i>	72
3.2.2.- <i>Los requisitos del pago</i>	79
3.2.3.- <i>Efectos del pago.</i>	82
3.3.- LA COMPENSACION.	82
3.4.- LA PRESCRIPCION.	84
3.5.- LA CADUCIDAD.	88
3.6.- EXTINCION DE LOS CREDITOS FISCALES POR INCOSTEABILIDAD (CANCELACION DE CREDITOS)	91
3.7.- LA CONDONACION.	94
3.7.1.- <i>Condonación por causas de fuerza mayor.</i>	95
3.7.2.- <i>Condonación de multa a título particular.</i>	96

CAPÍTULO 4

100

CONDONACION DE MULTAS

100

4.1.- INTRODUCCIÓN.	100
4.1.1.- <i>Marco Jurídico de la Condonación de Multas.</i>	101
4.2.- ACTO ADMINISTRATIVO.	106
4.3.- FACULTADES REGLADAS Y DISCRECIONALES	108
4.3.1.- <i>Clasificación de las facultades discrecionales.</i>	112
4.3.2.- <i>Límites de la facultad discrecional</i>	113
4.4.- DESVÍO DE PODER.	115
4.5.- TRÁMITE DE LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.	118
4.5.1.- <i>Requisitos formales y de fondo de la solicitud de condonación de multas.</i>	120
4.5.2.- <i>Políticas de operación.</i>	123
4.5.3.- <i>Competencia para resolver las solicitudes de condonación.</i>	124
4.6.- TRÁMITE INTERNO QUE REALIZAN LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.	126
4.7.- SUPUESTOS PARA OTORGAR TOTAL O PARCIALMENTE LA CONDONACIÓN DE LA MULTA IMPUESTA, O NEGARLA.	128
4.7.1.- <i>Resolución de la Solicitud de Condonación.</i>	133
4.8.- LINEAMIENTOS A QUE SUJETAN LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS ENCARGADAS DE RESOLVER UNA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.	137
4.8.1.- <i>Reglas especiales en caso de multas autoimpuestas</i>	146
4.9.- RESOLUCIÓN DE LA CONDONACIÓN DE MULTAS.	156
4.10.- MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN CONTRA DE UNA RESOLUCIÓN RECAÍDA A UNA SOLICITUD DE CONDONACIÓN.	157

CONSIDERACIONES FINALES

163

BIBLIOGRAFÍA

169

huf.

INTRODUCCION

El principio en el que se basa nuestro sistema tributario es el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes, siempre con estricto apego a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, es decir, contribuir a los gastos públicos de la Federación, de manera proporcional y equitativa, de acuerdo a lo que dispongan las leyes.

De esta forma, nace el derecho del Estado para cobrar contribuciones con la finalidad de que lo recaudado por este concepto, sirva para financiar una parte del gasto público, considerando sobre todo que no todos los contribuyentes estarán en la misma situación frente al fisco federal, tomando en cuenta que unos tendrán mayor capacidad contributiva que otros.

Sin embargo, es indudable que existen contribuyentes que prefieren incumplir con sus obligaciones fiscales, o bien, por ignorancia de la ley, o por causas de fuerza mayor o caso fortuito, no las cumplen debidamente, lo que repercute en el quebrantamiento de un deber social infringiendo las disposiciones fiscales, y que da origen a las infracciones y sanciones administrativas, en estas últimas se encuentra implícita la multa.

Ahora bien, cuando la autoridad ha impuesto sanciones por infringir los ordenamientos fiscales, el particular afectado podrá solicitar la condonación de las mismas, en ejercicio del derecho de petición que consagra el artículo 8° de nuestra Constitución Política.

En este sentido, la condonación surge entonces como una figura jurídica que permite a la autoridad, en ejercicio de una facultad discrecional prevista en la ley, valorar si la imposición de la multa es injusta, ilegal o incluso excesiva, liberando así al contribuyente de su pago.



De tal modo, el ejercicio de la facultad discrecional concedida a las autoridades fiscales en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, debe realizarse a través de un procedimiento ágil y sencillo, que permita la pronta resolución de las solicitudes de condonación de multas, teniendo en cuenta que en dicho procedimiento se observen estrictamente los supuestos y requisitos establecidos por la Ley.

Es por ello, que en el presente trabajo se realiza un análisis jurídico-práctico del procedimiento en el cual se apoya la autoridad fiscal para resolver las solicitudes de condonación de multas que presentan los contribuyentes.

En este orden de ideas, en el primer capítulo se analiza el marco jurídico de la facultad impositiva del Estado a fin de determinar los aspectos constitucionales que rigen su potestad tributaria y sancionadora.

En el segundo capítulo se realiza un estudio jurídico respecto de la naturaleza de las sanciones fiscales, así como los principios constitucionales que deben respetar las autoridades fiscales al momento de imponerlas.

Por lo que respecta al tercer capítulo, tomando en cuenta que la condonación es una forma de extinción de un crédito fiscal, se hace una descripción de las formas de extinción que contempla el Código Fiscal de la Federación, señalando sus características y formalidades legales.

En este sentido, en el cuarto capítulo del presente trabajo se realiza un estudio respecto del procedimiento que aplica en la práctica la autoridad fiscal para resolver las solicitudes de condonación que promueven los contribuyentes, analizando cada uno de los elementos, criterios y parámetros que toma en cuenta para emitir la resolución respectiva. Asimismo, se realiza una crítica respecto del procedimiento de referencia.

Por último, se plantean las consideraciones finales a que lleva el presente trabajo, así como diversas propuestas tendientes a reforzar la naturaleza de la condonación como una verdadera figura jurídica que permita a la autoridad valorar si la imposición de una multa cumple con los principios de legalidad, justicia y equidad, y en caso contrario, pueda liberar al contribuyente de su pago.

CAPÍTULO 1

MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO

1.1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Con la intención de estar en posibilidad de elaborar un concepto acerca de lo que se debe entender por Actividad Financiera del Estado conviene antes, como dice Mayolo Sánchez Hernández,¹ analizar cuatro nociones vinculadas entre sí que guardan estrecha relación con la actividad financiera del Estado y que además, constituyen el presupuesto existencial de la ciencia que se ocupa de tal actividad o sea, la Ciencia de las Finanzas Públicas. Tales nociones son: la necesidad pública, el servicio público, el gasto público y el recurso público.

Se entiende por Necesidad Pública, aquella que nace a la vida colectiva y cuya satisfacción se logra a través de la actuación del Estado, quien para hacer frente a tales necesidades, fundamentalmente dicta los preceptos normativos cuya finalidad es regular la conducta social recíproca; cuenta con la coactividad suficiente para que tales preceptos normativos sean respetados y limita la acción gubernamental también a través de las disposiciones legales que emite.

Ernesto Flores Zavala,² señala que las necesidades colectivas son aquellas que nacen o se agravan como consecuencia de la convivencia del hombre en colectividad.

Por lo que hace al Servicio Público, podemos definirlo como la actividad que realiza el Estado a través de uno de los elementos que lo integran, el gobierno, y que tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades públicas; tales servicios públicos

¹ Sánchez Hernández Mayolo, Derecho Tributario, 2ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, p. 3.

² Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 31ª edición, Porrúa, S.A., México, 1995, p. 13.

ht

atendiendo al prestador pueden ser esenciales o no esenciales. Los primeros, son propios de la soberanía del Estado ya que únicamente pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable ejercitando su poder de mando. (V.gr. el ejercicio de la defensa exterior contra las invasiones extranjeras y el de la administración de justicia).

En tanto los servicios públicos no esenciales, no son propios del ejercicio de la soberanía del Estado ya que tienden a la solución de necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, en este caso pueden ser prestados por los particulares, intermediarios o concesionarios pero, desde luego, bajo control estatal.

Es más conveniente para la colectividad que sus necesidades no sean satisfechas por la libre actividad privada y entonces, se encomienda su satisfacción a los organismos públicos, dando así nacimiento a los servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado.³

Por lo que corresponde al Gasto Público, debemos entender la erogación, generalmente en dinero, que se realiza por el Estado en virtud de ley, tendiente a la satisfacción de una necesidad pública.

En cuanto al Recurso Público, podemos decir que son los medios que obtiene el Estado, provenientes de la explotación de sus bienes patrimoniales, del patrimonio de los particulares o del ejercicio de crédito público, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le han sido otorgadas.

Ahora bien, respecto al gasto público y al recurso público, para poder comprender su concepto y su existencia, basta con tener presente que para la satisfacción de las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. El Estado debe, entonces, tener ingresos los cuales derivan de sus recursos públicos.

³ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p 13.

En consecuencia, el Estado para que pueda satisfacer las necesidades generales, es evidente que tiene que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines, por lo cual cuando el Estado efectúa gastos públicos, como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos públicos provenientes de sus recursos, desarrolla una actividad especial y muy propia que se denomina actividad financiera.

1.1.1.- Concepto.

Tomando como antecedentes las nociones apuntadas, podemos decir que la Actividad Financiera del Estado es *"aquella que desarrolla consistente en procurarse los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes"*.⁴

Es decir, la Actividad Financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

De dicho concepto desprendemos que la actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos:⁵

a) Obtención de ingresos, que pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son los que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus productivas empresas y por el ejercicio de actividades industriales y comerciales, o por actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que percibe por impuestos o en calidad de préstamos.

⁴ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., p. 6.

⁵ Ibidem. pp. 6-8.

ht.

Al respecto, es pertinente precisar que los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: ordinarios y extraordinarios.⁶

Ordinarios son aquellos que se reciben regularmente, como es el caso de los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que le obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.

Dentro de los ingresos extraordinarios se encuentran: los impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y servicios personales.

b) La administración y fomento de los recursos obtenidos, derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente de derecho público o como sujeto de derecho privado.

c) Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

Dichos tres momentos que conforman la actividad financiera del Estado, seguramente no tendrían la importancia y utilidad que les corresponde si no existiera el marco jurídico que les diera vida. En nuestra legislación positiva lo encontramos en el artículo 74, fracciones II y IV, de la Constitución Política Federal.

⁶ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., pp. 23-24.

huf

Al tenor de tales dispositivos legales, son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: vigilar el exacto desempeño de las funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda, dependencia directa de dicha Cámara y cuya tarea estriba en revisar la Cuenta Pública, esto es, *"conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas"*.⁷

Asimismo, dicho órgano legislativo debe *examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirías.*

Ahora bien, el Estado desarrolla su actividad financiera con el objeto de procurarse los medios necesarios para realizar los gastos públicos que le son necesarios; y a fin de que la realización y administración de estos gastos se haga en forma racional, se creó el Derecho Financiero.

Por lo tanto, el Derecho Financiero es *"el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales, y, en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad, se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado"*⁸

Tradicionalmente, los autores sobre la materia han dividido al Derecho Financiero en tres grupos de normas:

a) Las relativas a la obtención de los recursos del Estado, las cuales constituyen el Derecho Fiscal.

⁷ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., p. 8.

⁸ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª, edición, Porrúa, S.A., México 1994, p. 13.

Mf.

b) Las que se ocupan de la administración y fomento de los ingresos obtenidos, las cuales integran el Derecho Patrimonial del Estado.

c) Las que se refieren a la erogación de los recursos, que forman el llamado Derecho Presupuestal.

1.1.2.- Aspectos que contiene la Actividad Financiera.

La actividad financiera del Estado cubre diversos aspectos, a saber:⁹

a) Aspecto económico.- Ya que se ocupa de la obtención, manejo y destino de los recursos económicos para que el Estado pueda dar cumplimiento a los fines que persigue y que son de utilidad general.

b) Aspecto político.- Porque el Estado, en los casos en que así proceda, tiene a su alcance el poder de supremacía o imperio para procurarse los elementos que requiere para estar en condiciones de cumplir sus fines.

c) Aspecto jurídico.- Porque la actividad financiera que lleva a cabo el Estado, siempre debe estar sometida al derecho positivo, ya sea que actúe como ente de derecho público o desempeñando funciones reguladas por el derecho privado y en el caso de que no lo haga dentro de ese marco de legalidad, la propia ley establece los medios de defensa o el camino a seguir para que el afectado pueda reclamar sus derechos vulnerados, siempre respetando y conservando el Estado de Derecho.

d) Aspecto sociológico.- Porque el Estado al desempeñar su actividad financiera no puede desatender, sino antes al contrario siempre debe considerar las necesidades, apetencias y anhelos de los grupos sociales que sean acordes para mantener la armonía y lograr prosperidad en la sociedad.

⁹ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pp.13-14.

1.1.3.- Características y Distinciones entre la Actividad Financiera Estatal y Privada.

Mayolo Sánchez Hernández ¹⁰, señala las siguientes:

- a) La actividad financiera estatal, en un momento dado, se puede realizar a través del empleo del poder coactivo del Estado, es decir, en el ámbito de esta actividad se prevé la posibilidad de que se pueda obligar al particular a que se desprenda de una parte de su patrimonio que tiene la obligación de entregar al Estado.
- b) La actividad financiera estatal se realiza en varios casos en forma de monopolio, como se observa en la prestación de los servicios públicos de teléfonos, correos etc.
- c) La actividad financiera estatal carece de finalidad lucrativa, lo que significa que el Estado, a través del ejercicio de sus funciones, no busca utilidades sino simplemente satisfacer necesidades generales y colectivas.
- d) La actividad financiera estatal, en muchos casos de prestación de servicios públicos, invariablemente busca con su realización la consecución del bien común, la armonía de la colectividad y, por tanto, no tiene un carácter reproductivo, ni de tipo económico.
- e) En la actividad financiera estatal los ingresos están determinados por las necesidades que deben satisfacerse. El Estado estudia previamente las necesidades públicas a satisfacerse y determinadas éstas, después analiza los medios a los que puede recurrir para adquirir los elementos pecuniarios suficientes para su adecuada satisfacción.

¹⁰ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., pp. 9-11.

1.2.- PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

El momento más importante y delicado de la actividad financiera del Estado, es el relativo a la obtención de los ingresos que percibe de los gobernados, para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos (que como hemos visto, las normas que rigen dicha actuación del Estado, constituyen el Derecho Fiscal o Tributario).

Ahora bien, para la obtención de dichos ingresos, el Estado en ejercicio de uno de los atributos de su soberanía, actúa con potestad tributaria o poder tributario, creando los tributos cuyo pago debe ser cubierto por las personas sometidas a su jurisdicción, lo que significa, que a consecuencia de la potestad tributaria, por un lado exista supremacía y por el otro sujeción, es decir, la existencia de un ente (el Fisco) que se coloca en un plano superior y preeminente y frente a él, un gran número de personas (contribuyentes) ubicados en un plano inferior.

Sin embargo, debe entenderse que el ejercicio del poder tributario no obstante ser el Estado su titular, no puede practicarlo en forma caprichosa y sin límites, por lo que nuestra Carta Magna establece los límites para que dicho poder no se torne omnímodo, máxime que deben tomarse en consideración el deslinde y compatibilización de las diversas potestades tributarias, cuando en un país como el nuestro, ellas son plurales (federales, estatales y municipales).

Por lo tanto, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario, *“es aquél en que el Estado, actuando con base en su poder de imperio y de manera general, siempre de acuerdo y mediante leyes expedidas previamente por el poder legislativo, determina cuáles son los hechos o situaciones que al producirse en realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones”*.¹¹

¹¹ Quintanilla Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, 3ª edición, Trillas, S.A. México 1991, pp. 50-51.

En este orden de ideas, el poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera, si bien es cierto que su mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hallan bajo su jurisdicción (potestad tributaria); no menos cierto es, que "también el estado ejerce su poder tributario cuando decide qué gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuáles fuentes se logran ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir resultados directos, así como cuando concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados",¹² puesto que a fin de cuentas, de esa forma está atendiendo las necesidades públicas de sus gobernados.

1.2.1- Concepto.

El Poder Tributario del Estado o Poder Fiscal, podemos definirlo como la facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.¹³

La potestad tributaria del Estado, es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas (exacciones), recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.¹⁴

1.2.2.- Características del Poder Tributario.

En opinión de Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁵ el Poder Tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable; características que constituyen sus elementos primordiales.

¹² Villegas B. Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993, p.27.

¹³ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., p. 66.

¹⁴ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, Harla, S.A., México, 1991, p. 6.

¹⁵ Giuliani Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero, Tomo I*, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970, pp. 7-9.

a) Abstracto: El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos.

b) Permanente: El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo, en consecuencia, en tanto subsista éste, indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

c) Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el Poder Tributario no podría subsistir.

d) Indelegable: Este aspecto está íntimamente ligado al anterior, y reconoce análogo fundamento. Renunciar, importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar, significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

El Poder Tributario nace con la postura del Estado actuando con poder soberano, que presenta a sus súbditos sometidos a ese poder, es decir, en dicha relación el Estado se coloca en una situación de superioridad respecto a los particulares.

Se manifiesta a través de la actuación del Poder Legislativo, el cual mediante las leyes que dicta, establece los hechos o situaciones, esto es, las hipótesis normativas que en caso de producirse en la realidad, hacen que los contribuyentes se encuentren ante la obligación de efectuar el pago de sus contribuciones, en otras palabras, el Estado exige a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza.

El Poder Tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues éste es quien expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues es quien debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento, y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que

Inf.

surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva, y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo.

Por lo tanto, la Potestad Tributaria del Estado comprende tres funciones:

- 1) Normativa
- 2) Administrativa
- 3) Jurisdiccional

Para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución, que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieran las leyes.

En este orden de ideas, puede decirse que el momento del ejercicio del Poder Tributario del Estado, se presenta cuando el Estado actuando con poder soberano procede a determinar y en su caso a comprobar, si los hechos o realidades que generan la obligación de pagar las contribuciones, se encuentran ajustados a la ley.

Atendiendo a nuestro sistema de división de poderes, esta tarea la lleva a cabo el Poder Ejecutivo, valiéndose para tal efecto de los medios de revisión que previamente le otorga la ley, a fin de que su actuación se apegue a la exigencia de legalidad que todo acto de autoridad debe satisfacer.

1.2.3.- El Poder Tributario Federal, Estatal y Municipal.

La Constitución Política Federal no opta por una delimitación sobre la competencia del Poder Tributario Federal con respecto al Estatal, sino que sigue un sistema complejo y, en cambio, respecto al Poder Tributario Municipal sí precisa su campo de acción.

Las premisas fundamentales a destacar respecto del Poder Tributario Federal y Estatal, son las siguientes:¹⁶

1) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de Ingresos.

Tal premisa se apoya en los artículos 73, fracción VII, y 124 constitucionales.

El artículo 73, fracción VII, puntualiza que: *"El Congreso de la Unión tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto"*.

Esto significa que el Congreso de la Unión, tiene facultades amplísimas para establecer tributos sobre cualquier materia o fuentes gravables sin ninguna limitación, en la inteligencia que ello debe entenderse en el sentido de que los Estados al ser libres y soberanos en su aspecto interno, también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así dependerían económicamente de la Federación.

Por su parte, el artículo 124 establece que: *"Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados"*.

Lo anterior, debe entenderse en el sentido de que en aquellos renglones, dentro de la materia fiscal, sobre los cuales el Congreso de la Unión no tenga facultad de gravarlos, las entidades federativas están en aptitud de legislar. Así tenemos el caso del impuesto predial.

2) Reserva expresa y concreta de la Federación para gravar determinadas materias y, en consecuencia, limitación impositiva para los Estados.

¹⁶ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., pp. 67-69.

Lo anterior se desprende del artículo 73, fracciones X y XXIX, de la Constitución Política Federal, que a la letra establecen:

**Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:*

...

fracción X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes de trabajo reglamentarias del artículo 123;

...

fracción XXIX. Para establecer contribuciones:

1º.- Sobre el comercio exterior.

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

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

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

5º. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza."

Lo que se recaude de los renglones a que se refieren las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, son propios y exclusivos de la propia Federación, excepto lo que se recaude por contribuciones especiales, ya que sobre su rendimiento participarán las entidades federativas, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Por su parte, las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Debe hacerse notar, que para que las entidades federativas tengan derecho a la participación mencionada, deberán abstenerse de gravar dichas fuentes ya sea total o parcialmente.

Hut

3) Prohibiciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Estas las encontramos en los artículos 117, fracciones III, IV, VI y VII, además del 118, fracción I, constitucionales.

En efecto, los preceptos antes citados establecen:

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

...

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; .

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

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

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

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

..."

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

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

..."

Por lo que hace a la tercera de las manifestaciones del Poder Tributario del Estado Mexicano, o sea el Poder Fiscal Municipal, tenemos lo siguiente:¹⁷

¹⁷ Sánchez Hernández Mayolo, Op. Cit., p. 73.

El apoyo de su existencia lo encontramos en el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Política Federal a cuyo tenor se establece:

"Artículo 115- Los Estados adoptarán, para su régimen interno, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las siguientes bases:

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

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

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles."

De lo anterior desprendemos, para efectos de nuestro estudio, como características fiscales de todo Municipio, las siguientes:

a) Su poder tributario únicamente lo ejercitan en cuanto a que están facultados para recaudar y administrar los impuestos a los que tienen derecho.

b) Atento a su organización política, no pueden crear sus propias leyes donde establezcan impuestos, pues ello está reservado a la legislatura estatal de su jurisdicción.

c) Su hacienda se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan; de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; de las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria; de las participaciones federales y de los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

1.3.- FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO.

El Estado, en ejercicio de su imperio, expide leyes mediante las cuales establece a cargo de los particulares las exacciones obligatorias (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales).

Sin embargo, toda Ley Impositiva y consecuentemente el gravamen que establezca, al ser una limitación a la propiedad y libertad de los particulares, debe ajustarse a determinados principios teóricos, en caso contrario dichos gravámenes serían inequitativos y arbitrarios; de las diversas clasificaciones que se han elaborado, la más conocida es la que Adam Smith¹⁸ señaló en el Libro V de su obra "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones"; dichos principios, son los siguientes:

a) Principio de Justicia: significa que los habitantes del Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno de manera proporcional, lo más adecuadamente a su capacidad económica.

Es evidente también que este principio se satisface cuando hay generalidad y uniformidad en el tributo; entendiéndose por la primera, que toda persona tiene la

¹⁸ Citado por Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V., México, 1997, pp.49-51.

obligación de pagar las contribuciones a su cargo al satisfacer los dos supuestos para tal efecto: tener capacidad contributiva y realizar el hecho generador del pago, en tanto, la uniformidad significa que todas las personas son iguales frente al tributo, por lo que de la observancia de este principio, depende que exista igualdad o desigualdad de los impuestos.

b) Principio de Certidumbre: significa que toda contribución debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.

Es necesario por lo tanto, para que pueda cumplirse debidamente dicho principio, que se precise con claridad en la ley, quién es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables.

c) Principio de comodidad: significa que en la ley debe establecerse con claridad la fecha o período para enterar las contribuciones, lo que se traduce en mayor y más eficiente recaudación y una menor evasión.

Es conveniente que se establezca el pago del gravamen cuando es más probable que el contribuyente disponga de los medios para hacerlo.

d) Principio de Economía: significa que el costo de la recaudación y control de una contribución debe ser el mínimo para poder justificar su existencia.

El Estado, en virtud de su potestad tributaria, exige a los particulares prestaciones obligatorias a fin de atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.

Esas prestaciones obligatorias, se les denomina contribuciones forzadas o tributos o exacciones, como son impuestos, derechos o tasas, y contribuciones especiales.

huf.

1.3.1.- Fuentes Formales del Derecho Fiscal.

Como se mencionó anteriormente, las normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en cuanto al establecimiento de tributos para la obtención de los recursos del Estado, constituyen el **Derecho Fiscal**.

El Derecho Fiscal se ha definido como el "sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes."¹⁹

Asimismo, Sergio Francisco de la Garza,²⁰ señala que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos constitucionales especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y/o las sanciones establecidas por su violación.

Ahora bien, es preciso señalar, que como requisito sine qua non de las contribuciones o tributos, se encuentra el hecho de que no pueden establecerse ni cobrarse, si no existe el apoyo correspondiente de una Ley, que en México constituye la única fuente formal del Derecho Fiscal, puesto que la Ley representa la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución Política encomienda la tarea de desarrollar la actividad legislativa, tal y como se establece en su artículo 73, fracción VII.

En este orden de ideas, si bien es cierto que la Facultad Impositiva, como parte de los tres momentos de la actividad financiera del Estado, se ejerce a través de la

¹⁹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit., p. 13.

²⁰ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 12.

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, también es cierto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que a la letra dice:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

*...
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."*

El artículo en cuestión, establece la forma en que los particulares deben cubrir las contribuciones que fija el Estado a fin de sufragar las necesidades públicas.

Cabe señalar, que si bien el Poder Legislativo emite las leyes, (entendiéndose por esta la norma de derecho que regula situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales), y éstas son promulgadas por el Poder Ejecutivo, no menos cierto es que como caso de excepción este último se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de Ley, que pueden modificar y aún suprimir las existentes.

Al respecto existen dos tipos de decretos que puede emitir el Poder Ejecutivo:

a) Decreto-Ley: la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación (por ejemplo, artículo 29 constitucional).

b) Decreto-Delegado: la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos, es decir, el Congreso de la Unión transfiere al Poder Ejecutivo facultades para legislar. (Por ejemplo: el Ejecutivo puede aumentar, disminuir o suprimir cuotas de las tarifas de exportación o importación).

hufc

La Constitución, en su artículo 89, fracción I, establece la facultad privativa del Presidente de la República de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; lo anterior lo realiza el Ejecutivo Federal a través de la expedición de reglamentos, circulares y órdenes presidenciales.

Reglamento: es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, es decir, es un instrumento de aplicación de la Ley.

Aún conteniendo normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos sino de los órganos administrativos del Estado, existen 3 categorías.

- a) Para la ejecución de Leyes
- b) Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- c) Para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación de personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

Circulares: es una derivación del Reglamento, sólo que mientras este último únicamente lo puede expedir el Presidente de la República, las circulares únicamente pueden ser emitidas por todos los funcionarios superiores de la Administración Pública, como lo son los Secretarios de Estado, Directores Generales, etc.

Las circulares no son más que reglas internas dirigidas a la actividad administrativa y sólo obligan a los funcionarios o empleados que son sus destinatarios, sin embargo, en algunas ocasiones contienen disposiciones administrativas dirigidas a los particulares, con el propósito de aclarar preceptos oscuros de las leyes y sus reglamentos (en este caso, se consideran como resoluciones interpretativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Ordenes Presidenciales: conocidas bajo el nombre de Acuerdos Administrativos, y que consisten en la orden que dicta el superior jerárquico para que los inferiores, dentro de sus respectivas esferas, cumplan con los fines específicos que realiza la Administración Pública por medio de sus órganos.

1.3.2.- Principios constitucionales que limitan la facultad impositiva del Estado.

Si bien el Estado tiene la facultad de crear unilateralmente contribuciones cuyo pago puede ser exigido a los sujetos que se encuentran dentro de su esfera de competencia, dicha facultad se encuentra limitada por los siguientes principios constitucionales:

a) Principio de Legalidad.- Se encuentra regulado básicamente en los artículos 31, fracción IV, y 16 de la Constitución Política de nuestro país, consiste en que las contribuciones deben estar plasmadas en leyes estableciéndose en ellas los elementos esenciales de la contribución (objeto, base, sujeto tasa o tarifa); lo que se traduce en que los particulares no se les podrá fijar ninguna carga tributaria, si ésta no se encuentra establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

b) Principio de Proporcionalidad y Equidad.- Dentro de la misma fracción IV, del artículo 31 constitucional se establece el principio de proporcionalidad y equidad, que busca la justicia de los impuestos, para que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

c) Principio del Destino del Gasto Público.- Es otro principio derivado de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, es el que se refiere a que el destino de las contribuciones es el de realizar los gastos públicos; el importe de lo recaudado por la Federación, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se

tiene que destinar a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Otros principios constitucionales:

- Un principio constitucional al cual la Corte le ha dado la misma importancia que a los principios de legalidad y de proporcionalidad y equidad, es el llamado principio del destino de las contribuciones al gasto público.
- Al igual que el principio de proporcionalidad y equidad, este principio se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en donde en forma expresa se obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos de la federación, entidades federativas y municipios en que residan los particulares, la jurisprudencia considera a este principio como un requisito constitucional que no puede ser reemplazado.
- Otro principio es aquél consagrado en el artículo 14, en donde se prohíbe la retroactividad de la aplicación de las leyes, conforme al texto mismo se dispone que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, sobre todo se tiene una estricta observancia de dicho principio en el ámbito de las sanciones fiscales.
- Otro principio constitucional, es precisamente la garantía de audiencia, que aplicado en el ámbito del Derecho Fiscal, significa la defensa de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que se les dé la oportunidad de ser escuchados antes de que sus derechos se vean afectados. La jurisprudencia considera que el derecho de audiencia debe ser extendido inclusive al Poder Legislativo, en cuanto que se tiene la obligación de establecer los procedimientos que garanticen el derecho de audiencia en los mismos ordenamientos legales, es decir, debe ser respetada por los tres poderes.

H.
M.

- Un principio más lo constituye el llamado derecho de petición, que constituye la facultad de los particulares siempre que hagan una petición por escrito y, en donde la autoridad administrativa tiene siempre la obligación de resolver en forma escrita y respetando siempre la limitante de ser en breve término, fórmula que en ocasiones ha sido interpretada por el legislador de la materia y, en otras ocasiones, ante el silencio de la ley, esta connotación de breve término ha quedado a voluntad del legislador establecer el plazo de que se trata. En materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 37 establece que la autoridad está obligada a contestar las promociones de los contribuyentes en un plazo de **3 meses**, si no contesta en ese término, opera entonces la negativa ficta.
- Otro principio es el de no confiscación de bienes establecido en el artículo 22 de la Carta Magna y básicamente se prohíbe el establecimiento de contribuciones que en sí mismas, es decir, aplicadas en forma ordinaria sean confiscatorias porque absorban la mayor parte o la totalidad de la riqueza del contribuyente, sin embargo, el mismo artículo prevé la excepción al no considerar como confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de contribuciones o sanciones que se adeuda en forma acumulativa y debido a la mora del mismo particular.

1.4.- FACULTAD ECONOMICO COACTIVA DEL ESTADO.

Un elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, *"la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (Potestad Tributaria)"*²¹

La autoridad administrativa tiene la posibilidad de hacer efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento.

²¹ Villegas B. Héctor, Op. Cit., p. 187.

Cuando el contribuyente no cumple voluntariamente, el Estado puede lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida.

No existe como hemos visto, tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción.

La norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella, como presupuesto de la obligación.

Una vez que el Estado, a través de la ley que ha expedido y que contiene la vigencia de una contribución, que desde luego satisface los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación fiscal.

Puede definirse a la obligación fiscal como la relación jurídica que se presenta entre el fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer o no hacer determinada conducta.

Recibe el nombre de *FISCO*, el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones ya existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resultan a su cargo. La palabra *FISCO* viene del latín *FISCUS*; que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlos del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado.²²

La obligación fiscal se integra de los siguientes elementos:

²² Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 20.

H
de

- a) Sujeto Activo.- Recae en el Estado en cualquiera de sus tres potestades tributarias: Federación, Estado o Municipio, y constituye el órgano facultado para recibir y, en su caso, exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.
- b) Sujeto Pasivo.- Es aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley, debe soportar en favor del sujeto activo una prestación determinada.
- c) Objeto.- Que está representado por el contenido de la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor (de dar, de hacer o de no hacer).
- d) Relación Jurídica.- Es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer ese objeto.

El origen de esta relación surge cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis prevista por la ley y siempre es de tipo personal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.

1.4.1.- Concepto.

Tanto la doctrina nacional como la extranjera denominan a la capacidad potencial del Estado de exigir al particular el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, como facultad económica coactiva, mientras que el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de procedimiento administrativo de ejecución.

Carlos M. Giuliani Fonrouge define al procedimiento económico coactivo como "*el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias*".²³

²³ Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. Cit., p. 819.

h.t.

Por su parte, Sergio F. de la Garza lo define como *"la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor"*.²⁴

Francisco López Nieto, por su parte, ofrece la siguiente definición de procedimiento administrativo: *"El procedimiento administrativo es el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos"*.²⁵

Para Alfonso Nava Negrete el procedimiento administrativo es *"el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración"*.²⁶

En tanto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145, párrafo primero, establece que mediante el procedimiento administrativo de ejecución las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

De lo anterior podemos concluir, que el procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.

1.4.2.- Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por lo que toca a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución, se ha discutido si éste es un proceso jurisdiccional o si se trata en realidad de un procedimiento administrativo.

²⁴ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 783.

²⁵ López Nieto Francisco, *El Procedimiento Administrativo*, 2ª edición, Librería Bosch, Barcelona, España 1946, pág. 2.

²⁶ Nava Negrete Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, 2ª edición, Porrúa, S.A., México, 1959, p.78.

Gabino Fraga²⁷ afirma que la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución es netamente administrativa, puesto que los diversos momentos que lo constituyen siempre los realiza la autoridad administrativa, dichos momentos son a saber:

a) La determinación del adeudo, la cual no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial, sino que por los efectos que produce debe reputarse como un acto administrativo.

b) El requerimiento de pago, que también constituye un acto meramente administrativo ya que no exige la intervención judicial.

c) El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter judicial, ya que los procedimientos de ejecución son actos materiales, en los que la propia autoridad judicial recurre al poder administrativo para su ejecución.

d) El remate, tampoco implica ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial.

e) La aplicación de bienes en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del contribuyente.

El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia.

²⁷ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 33ª edición, Porrúa, S.A., México, 1994, pp. 344-345.

ht -

El procedimiento administrativo de ejecución tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aún en contra de su voluntad.

1.4.3.- Fundamentos Constitucionales de la Facultad Económica Coactiva.

Desde el siglo pasado, se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales, sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia y, desde luego, la legislación, han aceptado plenamente que el procedimiento administrativo de ejecución no es anticonstitucional y concretamente no es violatorio de la garantía de audiencia, que consagra el artículo 14 de la Carta Magna, a cuyo tenor nadie puede ser privado de algo que tiene sino mediante juicio seguido ante los tribunales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna garantía constitucional basándose, principalmente, en la opinión arriba citada, tal y como se puede comprobar en las siguientes tesis:

"Facultad Económica-Coactiva.- El uso de la facultad económica coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo 14 Constitucional" (Jurisprudencia)- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Semanario Judicial de la Federación 1917-1975.- Tercera Parte.- Pág. 289).

"Facultad Económica-Coactiva su ejercicio no puede calificarse de violencia ni pugna con la Constitución.- La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de los bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio

del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión de la autoridad judicial, no requieren para su validez, de la previa aprobación de los Tribunales" (Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Año 1976.- Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.- Tercera Parte.- Pág. 106).

Por su parte, el maestro Ignacio Burgoa Orihuela,²⁸ encuentra el fundamento constitucional en el artículo 22, segundo párrafo, de la Constitución Política de 1917, al establecer dicho precepto que: *"no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas"*.

El artículo 31, fracción IV, constitucional también se encuentra relacionado con el artículo 22 antes citado, al señalar que *"son obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"*.

La fracción VII del artículo 73 Constitucional, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; la fracción XXX del citado precepto, faculta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades que le han sido conferidas, entre las que se encuentra la establecida en la mencionada fracción VII.

En este orden de ideas, se autoriza al Congreso de la Unión para crear las leyes necesarias tendientes a cobrar los ingresos de la hacienda pública federal y de ahí la razón de la existencia del ordenamiento legal que regula la forma de hacer efectiva la facultad económica coactiva en materia fiscal, que es el Código Fiscal de la Federación.

²⁸ Burgoa Orihuela Ignacio, Las Garantías Individuales, 23ª edición, Porrúa, S.A., México, 1991, p. 657.

Cabe señalar, que por hacienda pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.²⁹

Intimamente relacionado con el precepto citado en párrafos anteriores, se encuentra el artículo 89, fracción I, en el cual se establece que es facultad del Presidente de la República, el promulgar y ejecutar las leyes que expida en el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; por lo que se autoriza al Poder Ejecutivo a expedir disposiciones legales reglamentarias relacionadas con el procedimiento administrativo de ejecución, como es el caso del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en cuyo capítulo IV establece las normas que deben cumplirse en todo lo relativo a dicho procedimiento.

Si el Poder Ejecutivo Federal tiene facultad para ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, para el debido desarrollo de su función, es obvio que requiere del concurso de la población. Concurso que se traduce en la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, estado y municipio en que residan, en la inteligencia de que el Estado, en virtud de la potestad de imperio de que está revestido, puede obligar a los contribuyentes a enterarle los tributos que por ley deben cubrir.

1.4.4.- Elementos del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Constituyen elementos del procedimiento administrativo de ejecución todos los actos ejecutados por la autoridad fiscal, que se coordinan con el propósito de alcanzar la finalidad propuesta, en este caso, el pago de un crédito fiscal.

Se inicia con un requerimiento que hace la autoridad recaudadora para que el particular haga el pago del crédito, si no es cubierto el interés fiscal, se procede

²⁹ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., p. 20.

administrativamente al embargo; enseguida se corren todos los trámites del registro del embargo, del avalúo, de citación de acreedores y de publicaciones para proceder al remate, que se efectúa ante la autoridad administrativa, que es la que ordena, una vez que se aprueba la almoneda, que se otorgue la correspondiente escritura.³⁰

Para Sergio F. de la Garza,³¹ los actos administrativos del procedimiento administrativo de ejecución se clasifican en:

a) Actos de iniciación: Tienen por objeto requerir de pago al contribuyente o responsable solidario, respecto del crédito fiscal que no hubiere sido cubierto dentro del plazo señalado por la ley.

b) Actos de desarrollo: Aquéllos encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende; dentro de estos actos encontramos todo lo relativo al embargo.

c) Actos de conclusión: Aquéllos necesarios para la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios.

1.5.- DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

A continuación expondremos brevemente y de manera esquemática la forma en que se lleva a cabo el procedimiento económico-coactivo, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación.

a) Dispone el artículo 145 del Código Tributario mencionado que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito

³⁰ Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 4ª edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A de C.V., México, 1998, p. 322.

³¹ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 788.

fiscal el ejecutor designado por el titular de la Administración Local de Recaudación podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien, al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la autoridad ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también cómo ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, para dar sólo un ejemplo.

nd

b) Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de la segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etc.

c) Fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, se deben cubrir los accesorios en el siguiente orden: los gastos de ejecución; los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación, se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

1.5.1.- Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Como hemos apuntado, el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos administrativos que la autoridad realiza en el tiempo, y a través de los cuales pretende la obtención, por medio de la vía coactiva, de un crédito fiscal.

Tal procedimiento es realizado por la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad, o sea, la obtención del pago o la garantía del interés fiscal, pero puede suceder que

hd :

durante su tramitación se den acontecimientos que lo suspendan en su avance, o bien, le ponga fin.

De acuerdo con la legislación vigente, la autoridad que lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución tiene la obligación de llevarlo hasta sus últimas consecuencias, salvo que exista una causa establecida por la propia ley para efectuar la suspensión.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución puede asumir dos modalidades: una, la suspensión total que se produce cuando se afecta a todo el procedimiento, y la otra, la suspensión parcial cuando se afectan únicamente determinados bienes embargados.

En la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución los presupuestos están representados por determinadas instancias iniciadas por el deudor o por terceros, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyan necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución, de tal manera que es conveniente suspenderlo hasta en tanto se resuelvan dichas instancias.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, los presupuestos para que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución son:

a) El recurso de revocación: en virtud de que dicho recurso está encaminado a la destrucción de una resolución administrativa que determinó un crédito fiscal, o puede ser hecho valer por quien haya sido afectado por el procedimiento administrativo de ejecución, con base en que el crédito que se le exige se ha extinguido por cualquiera de los medios legales; que el monto del crédito es inferior al exigido, o que el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley, o cuando se afecte el interés jurídico de terceros; es evidente la conveniencia de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

hst

b) El juicio de nulidad: debe ser promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación y constituye también un presupuesto para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que hubiera recaído en el recurso o juicio.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitada por el interesado en obtenerla. A dicha solicitud debe acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

La suspensión se limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que determine el crédito, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo.

La suspensión dura hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso o juicio que se hubiese hecho valer, y en relación con el cual se hubiese concedido la suspensión. Es necesario destacar que en el caso de desaparecer o disminuir la garantía del interés fiscal, cesa la suspensión, a menos que se supla dicha garantía.

1.6.- FACULTAD SANCIONADORA DEL ESTADO.

La facultad sancionadora del Poder Ejecutivo para castigar las infracciones a las leyes administrativas y fiscales, se debe fundamentalmente a una interpretación de diversos preceptos constitucionales, a la aportación que hace al respecto la doctrina y a la ayuda de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, ha sido motivo de discusión si la actuación de las autoridades administrativas o fiscales al imponer multas es o no anticonstitucional.

Por una parte, una corriente de la doctrina expone que el artículo 21 constitucional al autorizar solo a la autoridad administrativa para imponer sanciones por faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno, y estimándose que el Código Fiscal de la Federación o una ley tributaria específica, no tiene ninguno de dichos calificativos, se concluye que la imposición de multas es contraria al precepto constitucional citado.

Por otro lado, otra corriente de la doctrina sostiene la defensa de la constitucionalidad de la potestad sancionadora de la administración, sin limitarla a la esfera municipal a la que pertenecen los reglamentos de policía y buen gobierno, con base en los siguientes argumentos: ³²

a) Conforme al artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, la autoridad administrativa, dentro de la facultad que tiene de ejecutar las leyes, le está conferida la de emplear los medios coactivos necesarios para tal fin y dentro de ellos se encuentra la aplicación de las sanciones que obran indirectamente para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes.

En este orden de ideas, si el Poder Ejecutivo está facultado para ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión, y si en ellas se establecen sanciones que la propia autoridad administrativa debe aplicar cuando se cometan violaciones que no constituyan delitos, resulta incongruente interpretar el artículo 21 constitucional, en el sentido de que solo autoriza al Poder Administrativo para castigar las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno.

b) También el artículo 22, segundo párrafo, de la Constitución, reconoce implícitamente la facultad de las autoridades administrativas para imponer sanciones, al señalar que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona cuando ello sea para el pago de impuestos o multas.

³² Sánchez Hernández Mayolo. Op, Cit., p. 77.

H. J.

MARCO JURIDICO DE LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO

De lo anterior se desprende la facultad de la autoridad administrativa para hacer efectivos los impuestos y multas por sí misma, sin la intervención de la autoridad judicial, lo que corrobora la facultad sancionadora del Poder Ejecutivo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, aunque no ha tratado a fondo el problema en diferentes tesis jurisprudenciales que ha sostenido sobre la materia, uniformemente ha dado por sentada la competencia de la Administración Pública al respecto.

CAPÍTULO 2

NATURALEZA JURIDICA DE LAS SANCIONES FISCALES

2.1.- DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las distintas transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

Toda obligación derivada de una ley jurídica tiene como principal característica la de que si no se cumple, el infractor se hace acreedor a una sanción o pena, principio que es de fácil explicación, ya que de no ser así, el cumplimiento de la obligación sería potestativo y no obligatorio para el particular.

El Estado, en uso de su soberanía expide las leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones.

Estas forman parte esencial de la ley. Sin ese "imperio" que obliga a obedecerlas, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria: nadie sufriría consecuencias por su incumplimiento. "El Tribunal Fiscal de la Federación, dijo al tratar de las disposiciones que las leyes tributarias deben contener: ...Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes para que obren en determinado sentido; si se rehusan, reciben perjuicio. Este perjuicio es, en términos generales, la sanción".³³

Por eso, todo cuerpo normativo no omite dentro de sus disposiciones un título o capítulo relativo a infracciones y sanciones, por lo que no hay sanción posible sin

³³Citado por Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª edición, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979, p. 76.

ley que las determine previamente, así como la facultad de la autoridad administradora para que las imponga; consecuentemente, la violación a una norma jurídica trae aparejada una sanción, ya que de no ser así, una ley sería ineficaz y no tendría de ley más que su designación como tal.

Las normas jurídicas de Derecho Público que regulan la estructura y organización del Poder Ejecutivo, así como las facultades y tareas que dicho poder realiza bajo la forma de función administrativa, viene a ser el Derecho Administrativo.

La función administrativa, este sector del poder público regido por el Derecho Administrativo, tiene confiados a su cargo numerosos intereses económicos y financieros y, por otra parte, las normas administrativas que presentan tal contenido para su realización de manera eficaz y conveniente, establecen sanciones en cuanto se presenta su transgresión.

La conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal. Su peculiaridad es la omisión de algo que favorece un caso (conducta antiadministrativa), se trata de una mera oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado.

La Administración dispone para el cumplimiento de sus propios fines, de medios coercitivos sin los cuales sus resoluciones serían estériles o ilusorias.

2.1.1.- Concepto

El derecho es un orden coactivo que contiene la conducta recíproca deseada por la sociedad en un momento dado, y que contiene las sanciones ante las transgresiones de las normas. Este orden jurídico debe funcionar siempre como una unidad sin contradicciones.

huf.

Ahora bien, la doctrina moderna coincide en señalar que la transgresión fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Modernamente, se presta especial atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria y, por consiguiente, al derecho penal tributario que las estudia.

El derecho penal tributario es el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal. Estos ilícitos pueden ser delitos o simples infracciones. Determina también las sanciones aplicables al que comete un ilícito en materia fiscal.

En tal virtud, puede definirse al derecho penal tributario como aquel conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo atinente a las infracciones fiscales, así como a la determinación de las consecuentes sanciones que correspondan a cada caso.

2.1.2.- Ubicación Científica.

Algunos teóricos sostienen que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario. Así Carlos M. Giuliani Fonrouge³⁴ afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal.

El autor citado sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas.

³⁴ Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. Cit., p. 634.

H.
127

Otra tendencia doctrinal (posición penalista) sostiene, al contrario, que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común.

Fernando Sáinz de Bujanda³⁵ sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra.

Una tercera posición en la materia estima que el derecho penal tributario se halla en el campo del derecho penal contravencional, y no en el del derecho penal común.

Sostiene esta teoría que existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea, la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles.

La rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye el derecho penal común. En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social, constituye el derecho penal contravencional (al cual se lo denomina también derecho penal administrativo y dentro del cual está el derecho penal tributario).

³⁵ Sáinz de Bujanda Fernando, *En torno a la naturaleza de la Actividad Financiera, Hacienda y Derecho*, Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1966, p. 312.

2.2.- INFRACCION.

La Enciclopedia Jurídica Omeba³⁶, define a la infracción como "la transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado".

Siendo el término de infracción bastante amplio, debemos limitar su objeto al Derecho Administrativo.

El Derecho Administrativo tiene como fines: a) Proveer servicios públicos; b) Mantener el orden público, entendiéndose como tal, salvaguardar las normas de convivencia social; c) Distribuir el gasto público, y d) Regular la organización, estructura y actividad de la parte del Estado, que se identifica con la Administración Pública o Poder Ejecutivo.

Si bien la doctrina no ha dado una definición concreta de lo que es la infracción administrativa, pues al hablarse de ésta, se confunde mucho con su concepto, el doctor Miguel Acosta Romero, tentativamente señala que la infracción administrativa es: *"todo acto u hecho de una persona que viole el orden establecido por la Administración Pública, para la consecución de sus fines, tales como mantener el orden público (en su labor de policía) y prestar un servicio eficiente en la administración de servicios."*³⁷

El concepto general de infracción alude a la violación de la ley administrativa, que se origina por un hecho o abstención declarados ilegales por una ley, que amerita una sanción administrativa; es decir, que aplica la misma autoridad administrativa.

La infracción (contravención) y el delito son dos figuras dentro del Derecho que tienen diferencias esenciales, puesto que tanto el procedimiento, como la

³⁶Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XV, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1972, p. 948.

³⁷Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 11ª edición, Porrúa, S.A., México, 1994, pp. 871-873.

autoridad competente en la averiguación y la aplicación de la sanción respectiva, son diferentes tratándose de delitos o de infracciones administrativas.

2.2.1.- La infracción fiscal.

La infracción es un ilícito, éste deviene típicamente administrativo y su metodología y procedimiento deben ser administrativos y acordes con la finalidad que persigue el Estado al crear esas infracciones, finalidad que en opinión del maestro Miguel Acosta Romero, consiste en perseguir el buen funcionamiento de la Administración Pública y la obtención de resultados eficaces en la misma.

Las obligaciones del derecho tributario administrativo son de hacer, de no hacer o de tolerar. Estos deberes están establecidos tanto a cargo del sujeto pasivo principal como de sujetos pasivos por adeudo ajeno y terceros. A través de ellos, el Estado busca detectar los hechos generadores de obligaciones sustantivas no declaradas.

La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

La infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En otras palabras, aquel que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley, como la presentación de declaraciones, que ejecute actos prohibidos, como el contrabando, o bien que no tolere actos de la autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.

2.2.2.- Naturaleza jurídica de la infracción fiscal.

Respecto a la naturaleza de la infracción fiscal existen dos corrientes:³⁸

a) Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos. Sostienen esta posición Sáinz de Bujanda, Dino Jarach y otros destacados tributaristas.

b) La posición antagónica estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro, que la infracción tributaria es contravencional, y no delictual. Se hallan en esta posición Andreozzi, Bielsa, Lubarry, Goldschmid, Alvarez Gendín, etc.

El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común.

La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

En otras palabras, se considera delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que en cambio habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos.

³⁸ Villegas B. Héctor, Op. Cit., pp.377 y 378.

Hu

La infracción tributaria, no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados. Si un Estado no necesitase recursos fiscales para llenar su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos. Pero si el Estado necesita de esos fondos para cumplir sus fines, con esa falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda justificadamente requerida y se está incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal. Los ciudadanos tienen un interés jurídico mediato en que el gobierno cuente con recursos suficientes para que desarrollando su actividad, defienda y haga realidad los derechos individuales y sociales sobre los cuales los ciudadanos tienen interés jurídico inmediato.

En conclusión, las infracciones tributarias, en cuanto obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tienen carácter contravencional, y no delictual.

Todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos.

2.2.3.- Determinación de la infracción fiscal.

Para que exista infracción fiscal, imprescindiblemente debe estar prevista una obligación fiscal sustantiva o formal cuyo incumplimiento tipifique un ilícito tributario.

Al caracterizar los ilícitos fiscales en los tipos de las infracciones tributarias, el legislador sólo hace una descripción objetiva de la conducta ilícita, sin señalar diversos elementos de la infracción, como la imputabilidad, la culpabilidad o la antijuridicidad.

Zanobini establece que "la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo

y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber."³⁹

La autoridad administrativa que pretende castigar un determinado hecho, por considerar que cae dentro de la hipótesis prevista en la norma legal, debe realizar una actividad comprobatoria que demuestre que existe una coincidencia absoluta entre la hipótesis legal o presupuesto y el hecho real en cuestión que se trata de castigar.

Enseguida, es necesario que la autoridad sancionadora caracterice y tipifique la infracción, señalando sus características a fin de que pueda posteriormente adecuar e individualizar la sanción que vaya a imponer.

Es necesario, desde luego, que la identifique como una infracción que requiere dolo genérico, que se presume o dolo específico, que debe ser probado por la autoridad. O si se trata de una simple negligencia.

Por otra parte, debe tomar en consideración los diversos elementos de la infracción, a fin de determinar qué clase de responsabilidad existe, si es grave o si es leve, la cuantía e importancia de la infracción, todos ellos necesarios para que la sanción sea la adecuada.

La responsabilidad en materia fiscal se da cuando:

a) El contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, lo que da lugar a la responsabilidad, que se traduce en el cumplimiento forzado de la obligación, independientemente de la reparación de daños y perjuicios, e imposición de la pena a que haya lugar.

b) Al presentarse el incumplimiento o infracción como supuesto jurídico, la consecuencia será la sanción que se imponga al responsable.

³⁹Citado por Quintanilla Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, Op. Cit., p. 336.

ht.

En el derecho tributario existen obligaciones sustantivas, como la de pagar el crédito fiscal surgido a cargo de un contribuyente cuando realiza un hecho generador. También encontramos obligaciones formales de hacer, de no hacer ó tolerar (segunda parte), entre las cuales están las de presentar declaraciones, tolerar actos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, no llevar doble juego de libros contables, etc.

El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones origina la respectiva responsabilidad por la infracción, con la consecuente sanción.

Margarita Lomelí Cerezo⁴⁰ considera que la responsabilidad por infracción a leyes administrativas y fiscales tiene las siguientes características:

1. Para que exista dicha responsabilidad debe haber infracción a una norma de derecho administrativo o tributario.
2. La infracción afecta el interés público aunque no se produzca un daño concreto para el Estado, ya que la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta al orden jurídico tributario administrativo, el cual existe en razón de necesidades e intereses públicos fundamentales, como es el de que la administración cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, es decir, el pago de los impuestos y sus recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena por incumplimiento prevista en la ley, y que puede consistir en multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

3. Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.

⁴⁰Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, 1ª edición, Porrúa, S.A., México, 1979, p.192.

4. En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

2.2.3.- Clasificación de las infracciones fiscales.

Como bien dice Fernando Sáinz de Bujanda,⁴¹ para hacer un estudio descriptivo de las infracciones tributarias y sus sanciones bastaría analizar las normas reguladoras de cada tributo y aquellas otras generales del sistema tributario o a determinados sectores de él, para hacer un repertorio de posibles infracciones que podrían ser clasificadas según múltiples criterios técnicos: por su gravedad, por el medio utilizado para realizarlas, por el tipo de sanción impuesto, por la naturaleza del bien jurídico lesionado o por cualquier otro de los que normalmente se emplean en la dogmática jurídica del delito.

Pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva, en el incumplimiento de esa misma obligación, a través de medios fraudulentos, y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal.

Referida a la materia fiscal, se entiende por infracción, todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

Según se desprende del artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, **Infractor** o responsable en la comisión de las infracciones, es la persona que realice los supuestos legales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

⁴¹ Sáinz de Bujanda Fernando, Op. Cit.; p. 207.

Si partimos de la idea de que por la comisión de una infracción, el infractor se hace acreedor a la consiguiente sanción, conviene mencionar las diferentes transgresiones o infracciones que originan su imposición.

Las infracciones, se pueden clasificar en los siguientes grupos:

- a) Infracciones de Omisión e Infracciones de Comisión.
- b) Infracciones Instantáneas e Infracciones Continuas.
- c) Infracciones Simples e Infracciones Complejas.
- d) Infracciones Leves e Infracciones Graves.
- e) Infracciones Administrativas e Infracciones Penales

a) Infracciones de Omisión e Infracciones de Comisión.- Las primeras, son aquéllas que originan la violación a una disposición fiscal sin el ánimo de causar un perjuicio económico al Fisco; no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones.

Las infracciones de comisión, son aquéllas que se cometen con pleno conocimiento y deliberado propósito del infractor de causar un perjuicio a los intereses del Fisco.

b) Infracciones Instantáneas e Infracciones Continuas.- Las primeras, son las que se realizan o agotan en el momento en que se comete. Ejemplo: el patrón que no retiene el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, dentro del plazo que la ley señala.

Las infracciones continuas, son las que no se agotan en el momento en que se comete, sino que persisten hasta que el particular deja de cometer los actos violatorios, es decir, que se realizan día tras días hasta que el infractor cesa en sus actos. Ejemplo: llevar una contabilidad alterada o no llevarla.

hij -

c) Infracciones Simples e Infracciones Complejas.- Las simples, son aquellas que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición. Ejemplo: la no presentación de una declaración mensual del impuesto al valor agregado.

Las infracciones complejas, son las que con un acto u omisión se infringen las diversas disposiciones y por cada infracción se fija una sanción. Ejemplo: la no presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta por una sociedad mercantil, que a su vez origina la no presentación de la declaración del impuesto sobre dividendos.

d) Infracciones Leves e Infracciones Graves.- Las leves, son la que no traen consigo la evasión de créditos fiscales. Ejemplo: la falta de aviso oportuno de cambio de domicilio.

Las infracciones graves, son las que sí traen consigo la evasión de créditos fiscales a través de la conducta que se realiza u omite. Ejemplo: la alteración de libros de contabilidad.

e) Infracciones Administrativas e Infracciones Penales.- Las primeras, son las que califica la autoridad administrativa o hacendaria. Ejemplo: la infracción por alterar precios oficiales, o por no presentar una declaración.

Las infracciones penales, son aquellas cuya calificación corresponde a una autoridad judicial. Ejemplo: la infracción en que incurre un perito al no presentarse a aceptar su cargo en un juicio de amparo.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, clasifica las infracciones de la siguiente manera:

1) Infracciones a causa de fuerza mayor o caso fortuito, y por el cumplimiento extemporáneo pero espontáneo de las obligaciones fiscales. En estos supuestos no se impondrán multas (artículo 73 del Código Fiscal de la Federación).

ht.

- 2) Infracciones que originan la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas de terceros. (artículo 76 del Código Fiscal de la Federación).
- 3) Omisión de contribuciones por error aritmético (artículo 78 del Código Fiscal de la Federación)
- 4) Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79 del Código Fiscal de la Federación).
- 5) Infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias incompletas o con errores (artículo 81 del Código Fiscal de la Federación).
- 6) Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación (artículo 83 del Código Fiscal de la Federación).
- 7) Infracciones de instituciones de crédito (artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación).
- 8) Infracciones de usuarios de servicios y cuentahabientes bancarios (artículo 84-C del Código Fiscal de la Federación).
- 9) Infracción en materia de cesión de crédito mediante factoraje financiero (artículo 84-E del Código Fiscal de la Federación).
- 10) Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (artículo 85 del Código Fiscal de la Federación).
- 11) Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes de bebidas alcohólicas (artículo 86-A del Código Fiscal de la Federación).

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SANCIONES FISCALES

- 12) Infracción por solicitar autorización de pago en plazos sin garantía total del interés fiscal (artículo 86-C del Código Fiscal de la Federación).
- 13) Infracción por no llevar control físico de cerveza y tabacos labrados (artículo 86-E del Código Fiscal de la Federación).
- 14) Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (artículo 87 del Código Fiscal de la Federación).
- 15) Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros (artículo 89 del Código Fiscal de la Federación).
- 16) Infracciones a las disposiciones fiscales no previstas en forma específica (artículo 91 del Código Fiscal de la Federación).
- 17) Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros (artículo 91-A del Código Fiscal de la Federación)

Quien incurra en la comisión de alguna de las infracciones apuntadas, se hará acreedor a las **multas** correspondientes, **independientemente** de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

2.3.- SANCION.

Sanción es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que se ordena o por realizar lo que está prohibido.

Es la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto, que se aplica en caso de que se cometa una infracción.

hjr

Eduardo García Maynez ha definido la sanción como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado."⁴²

Por su parte, Francisco Carnelutti señala que: "se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal."⁴³

El concepto de sanción, es más moderno que el de pena, su elaboración fue, fundamentalmente, obra de los positivistas. Podríamos decir que mientras toda pena constituye una sanción, no ocurre lo mismo a la inversa. Entre los autores reina la confusión sobre lo que es propiamente una pena y una medida de seguridad, a ambas se les denomina generalmente bajo el término sanciones.

El concepto de pena es menos amplio que el de sanción. Desde que se tiene noción del delito, surge como su consecuencia e históricamente aparejada a él, la idea de castigarlos y, así nace la pena.

La diferencia estriba en que las penas llevan consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución y las medidas de seguridad sin carácter afflictivo alguno, intentan de modo fundamental evitar nuevos delitos. Deben considerarse propiamente como penas la prisión y la multa y las medidas de seguridad como los demás medios de que se vale el Estado para sancionar, pues en la actualidad ya han sido desterradas otras penas, como azotes, la marca, la mutilación, etc.

Sin embargo, no todas las sanciones son penas. Existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existen antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen este carácter compensatorio los llamados

⁴² García Maynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 47ª edición, Porrúa, S.A., México, 1995, p. 295.

⁴³ Citado por Quintanilla Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, Op. Cit., p. 347.

"recargos e intereses", siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida.

Existen, por último, otras sanciones que son represivas porque castigan, pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio. Tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales.

2.3.1.- Clasificación de las sanciones.

Unicamente se hace mención a la clasificación que reporta mayor utilidad y guarda estrecha relación con este trabajo.

En un primer grupo, se encuentran las sanciones atendiendo a la autoridad que las impone:

a) **Sanciones administrativas.**- Son las que impone la autoridad administrativa o fiscal. Ejemplos: la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de actividades, destitución o suspensión de cargos públicos, etc.

b) **Sanciones penales.**- Son las que impone una autoridad judicial. Ejemplos: la multa, la prisión, la pérdida de los instrumentos del delito, la destitución o suspensión de funciones o empleos, etc.

En un segundo grupo, se encuentran las sanciones principales, accesorias y subsidiarias.

a) **Sanciones principales.**- Son las que se imponen como castigo por transgresión de la norma. Ejemplos: la multa, la prisión, etc.

b) **Sanciones accesorias.**- Son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Ejemplos: el comiso de las mercancías introducidas en contrabando, la intervención, etc.

hij.

c) **Sanciones subsidiarias.**- Son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida. Ejemplo: prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.

En un tercer grupo, se encuentran las sanciones correctivas y disciplinarias.

a) **Sanciones correctivas.**- Son las que se imponen en virtud de los poderes genéricos de la Administración sobre los administrados.

Estos comprenden: las sanciones de policía administrativas (multas por violación a reglamentos gubernativos y de buen gobierno); las sanciones por incumplimiento de los deberes de prestación -obligaciones de hacer o no hacer- de los administrados (multas fiscales).

b) **Sanciones disciplinarias.**- Son las impuestas a los administrados sometidos a alguna especial relación de poder (régimen al que están sujetos los servidores públicos; régimen al que están sujetos los usuarios de los establecimientos públicos).

En un cuarto grupo, considerando la naturaleza de los bienes de que privan, las sanciones pueden clasificarse en:

a) **Las penas privativas de la libertad:** que constituyen la excepción y aunque escritas en los Códigos, las autoridades administradoras hacen poco uso de ellas.

b) **Las económicas:** Consisten en la pérdida de parte del patrimonio, sea dinero u otros bienes. Son el núcleo más importante. Se dividen en principales y accesorias. Las primeras son las multas. Las segundas el decomiso, el cierre de establecimientos y los recargos.

Las penas pecuniarias son las más utilizadas. Se adecuan a la escasa intensidad de la reprobación de los ilícitos tributarios por la conciencia pública y además proporcionan medios que resarcen al Fisco de los tributos evadidos.

c) **Las que consisten en privación de derechos:** separación de cargos públicos o de autorizaciones administrativas, como los nombramientos de agentes aduanales, notarios públicos, permisos de elaboración de alcoholes, etc.

2.3.2- La sanción administrativa.

En términos generales, puede definirse como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad.

Si la Administración tiene a su cargo el funcionamiento regular de los servicios públicos, siendo responsable del mismo, si es una vasta empresa que no puede funcionar sin la observancia de una fuerte disciplina externa e interna, privarla de un poder sancionador que la mantenga es privarla de defensa y condenar al desorden su labor.

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo, las privativas de la libertad.

Las sanciones administrativas son muy variadas: multas, recargos, intereses punitivos, apercibimientos, censuras, suspensiones, destituciones, arrestos, degradación, pérdida de ascenso, traslados, caducidad, retiro de actos jurídicos, decomisos, clausuras, exclusión de ciertas actividades, etc.

En nuestro Derecho Mexicano, un mismo hecho puede ser objeto a la vez, de sanción penal y de sanción administrativa, o sea, que se aplican con independencia una de la otra. En este sentido, encontramos la disposición de la Ley Aduanera en la cual se deja claramente establecido que el contrabando, en su doble aspecto de infracción y de delito, será sancionado por autoridades distintas en cada aspecto que presente.

2.3.3.- Sanciones Fiscales.

Toda violación de una norma jurídica tiene como consecuencia una sanción. En el Derecho Penal Tributario existen una serie de sanciones para las infracciones a las normas tributarias sustantivas y formales que se violan.

La importancia de las sanciones del derecho financiero y la circunstancia de que de una manera muy enérgica subrayan la naturaleza de derecho público de la obligación tributaria, ha determinado una fuerte corriente doctrinal contemporánea en el sentido de sujetar a normas características del derecho tributario, todo lo relativo a la determinación de las infracciones fiscales y al señalamiento de sus sanciones.

Las notas del Derecho Financiero de Sáinz de Bujanda⁴⁴ afirman que *"todo el Derecho Tributario se haya preordenado a una sola finalidad: asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley y que, en consecuencia, también en el Derecho Penal Tributario se encuentra inmanente la motivación fiscal."*

Pero este reconocimiento no debe llevarnos al exceso de considerar que el establecimiento de sanciones tributarias, y más particularmente de penas pecuniarias, tiene como designio primordial procurar al Fisco, por la vía específica de la sanción, una fuente de recursos que le compense de la pérdida de ingresos o que se dirija al acrecentamiento de estos últimos. Lo razonable es pensar que, mediante el establecimiento de las sanciones de carácter punitivo, el legislador

⁴⁴ Citado por Villegas B. Héctor, Op. Cit., p 381.

tributario persigue idénticos fines que en los restantes sectores del ordenamiento, es decir, finalidades de carácter preventivo e intimidatorio.

En las infracciones tributarias es la sociedad jurídicamente organizada la víctima de la infracción. Las sanciones tributarias deben tener verdadero carácter de penas.

En la infracción tributaria, es la colectividad quien aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo. El daño causado por la infracción es la pérdida de recursos monetarios para el ente público, aunque también puede consistir en el incumplimiento de deberes formales que indirectamente producen el incumplimiento de prestaciones económicas.

La falta de cumplimiento de las leyes, es decir, las infracciones a las normas impositivas, da lugar a la imposición de sanciones y la ley tributaria, al regular las sanciones fiscales, ha tenido que partir de la necesidad de respetar los preceptos constitucionales relativos. Es cosa bien sabida que es una garantía individual la de que las sanciones deban ser impuestas normalmente por la autoridad judicial; la Constitución establece, sin embargo, una excepción para que las autoridades administrativas puedan imponer sanciones que consistan en multas y en arrestos a lo más hasta por 36 horas; por lo tanto, el Código Fiscal ha tenido que principiar por colocar el régimen de sanciones: administrativas y penales.

Las sanciones **administrativas** consisten tan sólo en multa y en caso extremo, excepcionalmente podría requerirse el auxilio de la fuerza pública para el cumplimiento de una obligación fiscal, pero sin que en ningún caso esto último determinara la posibilidad de decretar una arresto por tiempo mayor que el limitado en el texto constitucional; así pues, puede afirmarse que desde el punto de vista tributario, las sanciones administrativas que los órganos de la administración financiera pueden imponer se limitan a las **multas**.

ht.

Además de estas sanciones de carácter administrativo, están las de carácter penal; éstas son de una doble naturaleza pues por una parte existen en la misma ley impositiva determinadas infracciones a las que ella atribuye expresamente el carácter de delito; por regla general puede decirse que en la ley fiscal se considera como un acto delictuoso, todo acto que se traduzca en cubrir un impuesto, o permitir que otros lo paguen haciendo uso de una falsificación. Este es el criterio conforme al cual el Código Fiscal determina los delitos propiamente tributarios.

En este punto la legislación mexicana no tiene la rigidez ni la severidad que otras legislaciones extranjeras en las que se ha ampliado mucho la esfera dentro de la cual se incluyen los actos delictuosos que corresponden a infracciones a leyes fiscales. En ocasiones, hasta una simple omisión de impuestos da lugar en legislaciones extranjeras a considerar que esa omisión tiene un carácter delictuoso y debe ser sancionada con pena corporal, lo que se puede fácilmente justificar si se considera que en algunos países extranjeros existe de una manera más precisa que en México una regulación de la actividad financiera y por tradición y por mejor organización administrativa, un mayor respeto de los ciudadanos hacia la legislación fiscal.

2.4.- LA MULTA.

Como se ha mencionado anteriormente, las sanciones que con mayor frecuencia imponen las autoridades fiscales, son las **multas**.

Las multas, son sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad fiscal o administrativa por violación a una norma de contenido fiscal o administrativo, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

La multa, según Sergio Francisco de la Garza,⁴⁵ representa una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos), constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción

Algunos autores señalan que en materia fiscal el motivo principal o retributivo de una sanción, especialmente la multa, busca más el ingreso de las sanciones pecuniarias que el castigo del infractor y que todo el derecho tributario se halla preordenado a una sola finalidad que es el asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley, por lo que el establecimiento de sanciones pecuniarias tienen como designio primordial el procurar al fisco por la vía específica de la sanción tributaria, una fuente de recursos que le compense de la pérdida de ingresos o que se dirija al acrecentamiento de estos últimos.

En este sentido, es de resaltarse que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha determinado que no debe estimarse que la intención del legislador al establecer las multas como sanciones a las infracciones, haya sido el incrementar los ingresos fiscales, y menos con base en formalismos, ni que ello deba hacerse con apoyo en interpretaciones que hagan de las leyes un laberinto en que la multa se recaude por tales formalismos. Antes bien, las multas deben ser aplicadas con cuidado de sancionar legalmente a quienes han incurrido en infracciones, y de aplicar esas sanciones con criterio limitativo y riguroso, pero en el sentido de no imponer multas que no encuentren absoluto apoyo en la ley, y que no sean adecuadas a las normas que rijan su cuantificación.

⁴⁵ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 953.

2.4.1.- Naturaleza jurídica.

De acuerdo con la doctrina, existen dos corrientes para explicar la naturaleza jurídica de la multa.⁴⁶

"Por un lado la corriente civilista, sustentada por Otto Mayer y Rafael Bielsa, quienes sostienen que la multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como por resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se cometen en su perjuicio.

Ahora bien, la corriente de derecho público avalada por G. De Francisci Gerbino, sostiene que la multa, en razón de ser impuesta por un ente de derecho público, conlleva su misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de tal obligación."

En nuestro sistema jurídico, de acuerdo con el artículo 21 constitucional, que establece que compete exclusivamente a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos, se sigue la corriente de derecho público, en virtud de que la sanción o multa tiene como características un fin primario y uno mediato, cuya finalidad consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación.

2.4.2- Clasificación de las multas en materia fiscal.

Las multas pueden clasificarse según las diversas categorías de ellas que la ley establece.

Primero, debe señalarse la multa que la autoridad haciendo uso de una facultad discrecional, puede imponer dentro de determinados límites.

⁴⁶ Quintanilla Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, Op. Cit., pp. 73 y 74.

174

Además, otro criterio del legislador para la determinación de las multas es el de señalarlas como adicionales del impuesto.

Otra tercera categoría de multas que la ley fiscal señala es la que consiste en multas que se fijan en un tanto o varios tantos del impuesto que no se haya pagado.

En nuestra legislación fiscal federal, normalmente las penas pecuniarias son en cantidad o porcentaje fijos; oscilan entre un mínimo o máximo; y en el supuesto de que la infracción cometida se considere grave, la sanción se determina atendiendo al importe de la contribución omitida.

El Código Fiscal de la Federación establece multas por infracciones a las disposiciones fiscales de tres maneras:

- a) Como un porcentaje de la contribución omitida.
- b) Como una cantidad determinada.
- c) Como una cantidad a fijar entre una cantidad mínima y una máxima.

En los dos primeros casos, no existe margen de discrecionalidad para la autoridad, ya que sus montos se deben ajustar a los preceptos legales que las contemplan.

En el tercer caso, el Código Fiscal de la Federación establece que la multa impuesta debe estar fundada y motivada, tomando en cuenta diversas circunstancias, mismas que se analizarán de manera detallada más adelante.

Aún cuando no asimilables actualmente a las multas, deben citarse los recargos. Los recargos han tenido naturaleza jurídica distinta en la legislación positiva mexicana; en efecto, en épocas anteriores el recargo era una verdadera multa pues consistía en una adicional que se cobraba a consecuencia de la falta de oportunidad en el pago del impuesto, y era de tal manera elevado que tenía sin

duda el carácter de multa. A partir de un decreto de mayo de 1927, se logró uniformar los recargos en la legislación fiscal y se estableció desde entonces que los recargos no tienen el carácter de multas sino de intereses moratorios que deben cubrirse por la falta de pago oportuno de los impuestos. Actualmente los recargos están fijados de una manera general en la ley con la cuota del 2% mensual.

La circunstancia de que a los recargos se les atribuye el carácter de intereses tiene la importancia jurídica de que no son jurídicamente condonables, pues al aceptarse que son intereses que derivan de la falta de pago oportuno del impuesto, se aplica a ellos la regla constitucional que prohíbe la exención de impuestos.

Diversa situación es la de las multas, que si son susceptibles de condonarse total o parcialmente, en los términos en que la ley lo establece, tema que constituye un capítulo aparte en la elaboración de este trabajo.

2.4.3.- Reglas para la imposición de multas fiscales.

Dada la importancia que este tipo de sanciones tiene en nuestra atmósfera jurídica-fiscal, ya que las multas se aplican sin perjuicio de exigir el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como las penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, es necesario hacer mención a las **REGLAS** contenidas en el Código Fiscal de la Federación, conforme a las cuales las autoridades competentes deben aplicar las multas correspondientes:

1.- En primer término, la autoridad competente deberá verificar si la infracción cometida fue por caso fortuito o fuerza mayor o cuando se cumplan las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la ley (extemporáneamente), pero en forma **espontánea**, esto es, no mediando requerimiento de autoridad (artículo 73 del Código Fiscal de la Federación).

huj.

Cabe señalar, que por **Caso Fortuito o Fuerza Mayor**, debe entenderse al acontecimiento que está fuera del dominio de la voluntad, pues no puede preverse o aun previéndolo no se puede evitar, que impide a una persona cumplir con la conducta debida conforme a la ley o una obligación, originando con ello un daño.

Asimismo, debe apuntarse que en términos de lo establecido en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, no se considerará que el cumplimiento es espontáneo, en el caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, cuando haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o bien haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales, o la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los tres meses siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por contador público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas durante el dictamen.

2.- En cumplimiento a la garantía de legalidad tutelada en el artículo 16 constitucional y el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones que emitan las autoridades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante las cuales se impongan multas, deberán estar debidamente fundadas y motivadas, situación que incluso ha confirmado la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir su jurisprudencia.

En efecto, fundar una resolución, implica que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y motivarla, significa que deben señalarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión de la resolución, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas

aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

3.- Como se mencionó anteriormente, existen multas que se imponen en base a una cantidad determinada o entre una mínima y una máxima, y precisamente en este último caso, la autoridad sancionadora tiene la **facultad discrecional** para determinar el monto correspondiente en cada caso, tomando en cuenta para ello la gravedad de la falta, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, la continuidad de la falta y, en su caso, la intencionalidad y el monto del perjuicio sufrido por el fisco, así como las demás circunstancias que se presenten en cada asunto en concreto.

Además, para la determinación cuantitativa de las multas, la autoridad fiscal al emitir la resolución de imposición de sanciones, deberá tomar en consideración lo indicado en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, esto es, las **agravantes** contenidas en sus fracciones I a V, que la letra dicen:

**Artículo 75.- 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:*

**I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:*

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 sancionen al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

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

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

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

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

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

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

III Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV Igualmente es agravante, la omisión de la infracción en forma continuada.

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

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguno de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida."

4.- Por regla general, cuando el infractor pague la multa dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de su notificación, se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución (artículo 75, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación).

5.- Tratándose de infracciones derivadas de omisión de contribuciones descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, conforme a lo previsto en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aplicarán las siguientes multas:

"Artículo 76.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

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

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

Además, si las autoridades determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de lo señalado en la fracción I, aplicarán el por ciento que corresponda conforme a la fracción II, sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de la fracción I del artículo 76, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

6.- Las multas mencionadas en el punto anterior, también serán aplicables tratándose de infracciones por devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor a la que corresponda, tomando como base el monto del beneficio indebido (artículo 76, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

7.- En caso de pérdidas fiscales mayores a las debidas, la multa será del 30% al 40% sobre la diferencia. Tal supuesto sólo opera cuando hay dolo, mala fe o se procure u obtenga un beneficio al que no se tenga derecho (artículo 76, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

8.- Es importante precisar que para la determinación de las multas derivadas de omisión de contribuciones, inciden otros elementos que caracterizan a

determinados casos, y que se encuentran previstos en los preceptos legales que a continuación se mencionan.

En efecto, en tratándose de pequeños contribuyentes en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 70, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, determina que las multas previstas en su Capítulo I del Título Cuarto, se considerarán reducidas en un 50%, siempre y cuando sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1'000,000.00.

Del mismo modo, el último párrafo del artículo 70 del Código Tributario, establece que cuando una multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

Asimismo, en el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, se establecen los casos en los cuales se aumentarán o disminuirán multas originadas por infracciones por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, excepto en materia de comercio exterior, mismo que a continuación se transcribe:

**ARTICULO 77. En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:*

I. Se aumentarán:

a) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código,

M.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aún después de que el infractor hubiera pagado en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

a) (Se deroga D.O.F. 30/XII/1996).

b) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

9.- Tratándose de multas por omisión de contribuciones derivadas de un error aritmético se cuantificarán entre el 20% al 25% de las contribuciones omitidas y podrán reducirse a la mitad cuando se pague junto con las contribuciones y sus accesorios, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se notificó su determinación. En este caso, no se requerirá resolución administrativa (artículo 78 del Código Fiscal de la Federación).

10.- No se impondrán multas, cuando se haya incurrido en infracciones por hechos ajenos, pues es el caso de una pena trascendental cuya aplicación está prohibida por la ley (artículo 22 constitucional).

Dada la trascendencia, tanto para el contribuyente como para el Fisco, respecto del ejercicio de las reglas para la imposición de las sanciones pecuniarias, es recomendable que en cada caso concreto, bien sean que se impugnen o que se paguen, se revise cuidadosamente la actuación de la autoridad sobre el particular, pues es frecuente que en la práctica la cuantificación de las multas no corresponda a la realidad jurídica. Con tal proceder el interesado podrá evitarse erogaciones indebidas o trámites engorrosos, esto es, cumplirá con sus obligaciones fiscales conforme a derecho.

CAPÍTULO 3

LA CONDONACION COMO FORMA DE EXTINCIION DEL CREDITO FISCAL.

3.1.- EXTINCIION DE LAS FACULTADES FISCALES.

En términos generales, la extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Cuando se trata de infracciones administrativas en materia fiscal, la extinción de la responsabilidad administrativa proveniente de infracciones fiscales se presenta de la siguiente manera:

a) La actividad punitiva, que consiste en los procedimientos que lleva a cabo la administración pública a fin de investigar y determinar la infracción y la responsabilidad del infractor. Estos procedimientos culminan con la imposición de la sanción.

b) El procedimiento que efectúa la administración pública para obtener el cumplimiento y ejecución de la sanción administrativa impuesta. En este caso, se trata del cobro del crédito fiscal resultante de la imposición de la multa, por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

En este orden de ideas, el derecho para exigir el pago del crédito fiscal que surge con motivo de una multa impuesta, también se extingue por las mismas causas por la que se extingue la obligación tributaria.

h.f.

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Ahora bien, por regla general, la obligación tributaria se extingue por los mismos medios que establece el derecho privado, aunque con modalidades especiales y propios que les imprime el Derecho Fiscal.

En efecto, existen medios de extinción de las obligaciones en el derecho privado que no son reconocidos por el derecho tributario, tal es el caso del mutuo dicenso, la novación, la confusión de deuda, la condición resolutoria tácita y la muerte del obligado, son forma de extinguir las obligaciones que el derecho tributario por razones elementales desconoce.

Las formas de extinción que la doctrina acepta en materia fiscal son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación. Algunos autores, consideran además de las formas de extinción antes señaladas, a la dación en pago; la revocación; la nulidad; el aviso de disminución de obligaciones y suspensión de actividades; la confusión de derechos; la transacción; los convenios y la muerte del infractor; figuras que no se encuentran regulados expresamente dentro de la legislación fiscal federal como medios de extinción de la obligación fiscal.

Lo anterior se corrobora, con el análisis que se realice a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, de las que se desprende que las formas de extinción de la obligación fiscal previstas son: el pago o cumplimiento de la obligación; la compensación; la condonación; la prescripción; la caducidad, la cancelación por la incosteabilidad del cobro y el remate y adjudicación fiscal de bienes.

hd.

3.2.- FORMAS DE EXTINCIÓN.

3.2.1.- El Pago.

Al igual que en el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago, máxime que esta obligación es de dar y consiste en el entero de un tributo.

En el artículo 2062 del Código Civil para el Distrito Federal se define al pago como: "...la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere proporcionado". Es decir, para que haya pago, debe existir una obligación fiscal determinada y liquidada.

Ahora bien, en tratándose de materia fiscal, existen las siguientes clases de pago.⁴⁷

- Liso y llano
- En garantía
- Definitivo
- Provisional
- A plazos y a parcialidades
- De anticipos
- Extemporáneo

• **PAGO LISO Y LLANO.**

El pago liso y llano es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal.

⁴⁷ Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, p. 195.

nd.

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

No obstante lo anterior, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido una interesante tesis que establece lo siguiente:

"PAGO LISO Y LLANO NO ENTRAÑA CONSENTIMIENTO CON EL CRÉDITO.- El hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito no entraña un consentimiento con el crédito ni con la resolución que le dio origen, no obstante que no se hayan efectuado los pagos bajo protesta, pretender lo contrario sería tanto como exigir una formalidad o solemnidad incompatible con el derecho moderno, el cual trata de proteger los intereses legítimos aun cuando no se hayan observado los requisitos de forma. No existe disposición jurídica en el sentido de que el pago liso y llano constituya un consentimiento con la resolución que le sirve de base, toda vez que las formalidades del pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, sino en beneficio de las personas que se acogen a ellas".

Resolución Plenaria de 25 de noviembre de 1969. Juicio 53/69/3901/68 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarto bimestre, 1969, págs. 91 a 106

Esta tesis, según algunos autores, tiende hacia una verdadera justicia fiscal, dado que otorga al causante la oportunidad de realizar el pago con el objeto de garantizar el interés fiscal del adeudo a su cargo, y evitar así que con posterioridad la autoridad efectúe el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener dicha garantía.

En estrecha relación con lo señalado en el párrafo anterior, se encuentra el **pago bajo protesta**, el cual se encontraba regulado en el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación de 1966, precepto que establecía lo siguiente:

"Podrá hacerse el pago de créditos fiscales "bajo protesta" cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

Las autoridades a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que éste se efectúa bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado, previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectuó bajo protesta.

La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados

hd.

o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago".

Esta clase de pago la conceptúa Emilio Margáin Manautou diciendo: "*El pago bajo protesta es aquel que el causante hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá*".⁴⁸

El contribuyente podía efectuar un pago bajo protesta cuando estuviera inconforme con la obligación determinada a su cargo. En ese caso debería impugnar, por medio del recurso administrativo o juicio fiscal, la obligación determinada a su cargo dentro del término de ley. Si no ejercitaba tales defensas, el pago se convertía en definitivo. También se daba tal situación cuando el recurso o el juicio contencioso administrativo eran sobreseídos o se obtenía un fallo desfavorable y éste causaba estado.

El actual Código Fiscal de la Federación no hace alusión expresamente al pago bajo protesta, sin embargo, en opinión de varios autores, entre ellos Gregorio Sánchez León y Raúl Rodríguez Lobato, en el artículo 22 del referido ordenamiento, párrafos segundo y cuarto, existe un reconocimiento del pago bajo protesta, lo que denominan "pago en defensa", cuya naturaleza es seguir la suerte del medio de impugnación.

En efecto, el referido artículo 22, establece en su segundo párrafo lo siguiente:

... "Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo".

Por su parte, el octavo párrafo del mencionado numeral dispone:

⁴⁸ Margáin Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 11ª edición, Porrúa S.A., México, 1993, p. 308.

"...El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos caso el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrá compensarse contra la misma contribución."...

De la transcripción anterior, se desprende que el citado precepto reconoce que si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene una resolución definitiva favorable a sus intereses se considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada, sin embargo es evidente que el pago de lo indebido no se origina en un error del contribuyente.

Ahora bien, Emilio Margáin Manautou⁴⁹ señala que el pago liso y llano puede generar dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido, el primero se presenta cuando el contribuyente cubre o entera lo que adeuda al Fisco conforme a la ley; mientras que el segundo surge cuando se entera al Fisco una cantidad mayor a la debida o, incluso, una cantidad que en realidad no se adeuda, es decir, el pago de lo indebido puede ser total o parcial.

Es preciso señalar, que el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente, ya sea de un error de hecho o de un error de derecho; el pago de más por error de hecho, según explica Margáin Manautou,⁵⁰ tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originan que pague en exceso de lo debido; mientras que el pago de más por error de derecho, tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal.

⁴⁹ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., p. 306.

⁵⁰ Ibidem, p. 182

En relación con lo anterior, cuando existe un pago de lo indebido por parte del contribuyente, procede la devolución de dicho pago por parte de la autoridad fiscal, en términos de lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

A este respecto, debe precisarse que el pago de lo indebido que se realizó lisa y llanamente con base en una autodeterminación del contribuyente, es posible solicitar la devolución de inmediato sin necesidad de ningún requisito previo, solamente acreditando con la documentación correspondiente que se hizo un pago indebido. Por el contrario cuando el pago de lo indebido se efectúa en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente por haber sido impugnada por el causante a través de cualquier medio de defensa, ya que si no existe la impugnación del cobro oportunamente, se considera que se consintió el acto ilegal.

• **EL PAGO EN GARANTIA**

El pago en garantía es aquel mediante el cual el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley,⁵¹ v.g.: la Ley Aduanera exige que en el caso de importaciones temporales, se garantice el pago del impuesto general de importación e impuesto al valor agregado respectivos, que se causarán en caso de que los bienes introducidos a territorio nacional no se retornen al extranjero.

• **EL PAGO PROVISIONAL**

El pago con el adjetivo "provisional", se refiere a aquél que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores, o bien, que hace a cuenta del impuesto causado total

⁵¹ Sánchez León Gregorio, Op. Cit., p. 197.

definitivo, este último que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien al impuesto anual aplicable al contribuyente. Por lo anterior, los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total definitivo.

Margáin Manautou,⁵² conceptúa el pago provisional como el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco, como es el caso del que se establece en el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

• **EL PAGO DE ANTICIPOS**

Debe señalarse que anticipo significa dinero anticipado, adelantado, un anticipo de pago, avance, adelanto y provisión.

Cabe advertir que el pago de anticipos puede llegar a confundirse con el pago provisional, porque éste también es un anticipo, pero siempre debe ser así, porque la ley lo dispone por razones de política fiscal, en cambio, en el anticipo propiamente se hace el pago en esa forma porque la ley prevé la existencia de imposibilidad material de que el causante lo haga definitivamente por diversas razones.

El pago de anticipos presenta dos modalidades como son:⁵³

a) Que no se cubra totalmente el impuesto, porque de momento no se pueda determinar exactamente su base y se dé un anticipo para que el Fisco disponga inmediatamente de recursos.

b) O bien, cuando se puede determinar la base del impuesto exactamente, la ley permite al causante que se encuentre con posibilidades económicas, optar por pagarlo totalmente por anticipo o en parcialidades, teniendo en cuenta que el impuesto corresponde a una anualidad o una suma elevada.

⁵² Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., 308.

⁵³ Sánchez León Gregorio, Op. Cit., 199.

Margáin Manautou⁵⁴ señala que *"el pago de anticipos es el que se entera en el momento de la percepción del ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al Fisco"*, un ejemplo claro de este tipo de pago es el que se establece en el artículo 4º, fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1996, respecto a que Petróleos Mexicanos pagará, a cuenta del derecho sobre hidrocarburos, diariamente la cantidad de \$65'428,000.00.

Por su parte, Sergio F: de la Garza⁵⁵ en relación con esta clase pago, señala, que *"en los impuestos de carácter permanente, razones de orden financiero han conducido al legislador a establecer la obligación de hacer pagos anticipados, o dicho de otra manera, anticipos a cuenta del pago del impuesto cuya base es el ingreso percibido durante un determinado periodo de imposición, que generalmente es de un año"*.

• **EL PAGO DEFINITIVO**

Emilio Margáin Manautou⁵⁶ también se ocupa del "Pago Definitivo" diciendo: *"El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del Fisco"*

En opinión de Gregorio Sánchez León⁵⁷, existen tres modalidades en el pago definitivo, que a saber son las siguientes:

- a) Cuando la autodeterminación no está sujeta a verificación.
- b) La liquidación que realiza la autoridad con la colaboración del sujeto pasivo (considerada en Europa como el procedimiento normal de liquidación); ejemplo de este caso es el impuesto que se establece en el Distrito Federal a la compra venta de vehículos usados entre particulares.

⁵⁴ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., p. 309.

⁵⁵ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., p. 578.

⁵⁶ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., p. 310.

⁵⁷ Sánchez León Gregorio, Op. Cit., p. 200.

Mj.

c) La liquidación estimativa, prevista en el artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que la autoridad fiscal puede hacer respecto de los ingresos de los contribuyentes menores, cuyo pago tiene el carácter de definitivo.

• **EL PAGO EXTEMPORANEO**

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento.

El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que hayan mediado requerimientos de la autoridad hacendaria, por el contrario, el pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria⁵⁸. El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora.

La prórroga del pago se presenta cuando la autoridad autoriza el entero del crédito, fuera del plazo señalado por la ley, por otra parte, existe mora en el pago, cuando el contribuyente injustificadamente deja de enterar el crédito dentro del plazo señalado por la ley.

3.2.2.- Los requisitos del pago

En principio, debe ser el sujeto pasivo principal quien lleve a cabo el pago del tributo, aunque el mismo puede ser realizado por cualquier otra persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación, tal es el caso de los responsables solidarios, que señala el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

A este respecto, conviene señalar que existe diferencia entre el sujeto pasivo por adeudo ajeno y el responsable solidario. El primero tiene la obligación de efectuar

⁵⁸ El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, establece que "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito..."

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

el pago en primer lugar, mientras que en el caso del segundo, la obligación es exigida subsidiariamente, de modo tal que efectúa el pago solamente cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido con su obligación.

En cuanto al pago, el Código Fiscal de la Federación establece diversos requisitos, entre los que destacan los siguientes:

1.- De determinación.- El pago puede determinarse:

- a) Por declaración
- b) Por liquidación,
- c) Por retención,
- d) Por recaudación, y
- e) Por estimación.

2.- De lugar.- El pago de la obligación debe hacerse ante las instituciones de crédito autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, teniendo la obligación el contribuyente, en caso de que sea requerido, de acreditar dicho pago ante la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal en la que se haya dado de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, ante la oficina recaudadora localizada en el lugar donde se encuentra la autoridad que haya determinado el crédito fiscal.

El pago efectuado puede acreditarse mediante declaración, liquidación, retención, o recaudación (anteriormente la legislación fiscal permitía acreditar el pago con documentos o bienes en los que constaran adheridos timbres, marbetes, fajillas u otros signos semejantes).

3.- De tiempo.- La obligación tributaria deberá ser cubierta en el tiempo indicado por la ley, dependiendo de si son contribuciones permanentes o instantáneas, por ejemplo:

a) **Permanentes:** El impuesto sobre la renta es un ejemplo de contribuciones permanentes, ya que en este caso el tributo se cubre por un periodo de tiempo determinado, considerándose de forma global un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos.

b) **Instantáneos:** La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles es claro ejemplo de pago de este tipo de contribuciones, ya que los hechos instantáneos, cuando se producen en la vida social, dan origen al tributo en particular. Es decir, realiza la traslación de dominio y ésta da nacimiento a la obligación de cubrir el tributo.

4.- De forma.- Las formas de pago admitidas son: en efectivo, en especie, con giros o con cheque.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, sin embargo, los pagos que deban efectuarse en el extranjero podrán realizarse en la moneda del país de que se trate.

El pago también se puede efectuar, además de con cheques certificados, con giros postales, telegráficos o bancarios. Asimismo, puede realizarse en moneda extranjera, concediéndose el tipo de cambio que corresponda a la misma en la fecha en que se cause el impuesto o en su defecto, cuando éste sea pagado.

En el artículo 8° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece la posibilidad de efectuar el pago de tributos, cuando éstos se realicen por medio de declaración periódica, con cheques personales del contribuyente sin certificar, siempre que los mismos sean expedidos por el propio contribuyente asimismo, los notarios que determinen créditos fiscales a cargo de terceros pueden efectuar el pago mediante cheque sin certificar, de las cuentas de los contribuyentes.

El pago de la sanción pecuniaria sólo puede efectuarse en efectivo y no en especie, ya que no existe fundamento legal que lo autorice.

3.2.3.- Efectos del pago.

En términos de lo establecido en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, los pagos efectuados se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de una misma contribución, y se aplicarán antes que a la obligación principal, a los gastos de ejecución, a los recargos y a las multas y en su caso, a la indemnización del 20%, por cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado.

3.3.- LA COMPENSACION.

Según el artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal, "tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

El efecto de dicha figura, en términos de lo establecido en el artículo 2186 del Código Civil para el Distrito Federal, es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor. Si las deudas no son de la misma cuantía, una vez realizada la compensación queda expedita la acción del acreedor por el resto de la deuda (art. 2191 del Código Civil).

La compensación no es considerada normalmente en la doctrina extranjera como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, se argumenta que el crédito tributario del Estado es exigible sin ninguna limitación, en tanto que los créditos de los particulares contra el Estado son exigibles sólo en forma muy limitada. Desde luego, no existe para el particular la posibilidad de tratar de cobrar su crédito en forma coactiva, ni tiene tampoco ninguna posibilidad de ejecución de crédito haciéndolo cobrar en bienes de la Administración Pública. De esta diversidad en cuanto al tratamiento ejecutivo de los créditos del Estado y de los particulares,

h.f.

deriva para la doctrina, la regla de que las obligaciones tributarias no son susceptibles de compensarse con créditos que los particulares tengan en contra del Estado.

Sin embargo, la legislación fiscal mexicana, adoptó la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria, ésta tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles, (es decir, cuando una y otra estén precisadas en su monto, y el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a duda), en este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación admite la compensación, pero sólo cuando se trate de créditos que derivan de la aplicación de una misma ley tributaria.

En efecto, la compensación procederá siempre y cuando la cantidad que el contribuyente tenga a su favor y la obligación que deba pagar deriven de la aplicación de la misma ley fiscal, es decir, que se refiera a una misma contribución (un mismo impuesto, un mismo derecho o una misma aportación de seguridad social), en este caso, deberá efectuarse la compensación mediante la simple presentación de una declaración complementaria.

La compensación comprende tanto el adeudo principal como los accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución).

Cabe señalar, que el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece que pueden compensarse las cantidades que tenga a su favor el contribuyente aunque no deriven del mismo tributo, pero en este caso, sólo podrá efectuarse la compensación previa autorización expresa de las autoridades fiscales.⁵⁹

⁵⁹ Arrijo Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, 8ª edición, Themis, S.A. de C.V., México, 1993, p. 468.

En relación con lo anterior, a quien efectúe una compensación que no procediera, se le impondrán las sanciones establecidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, y además, cubrirá recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente a partir de la fecha en que realice dicha compensación.

Aunado a lo anterior, no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas

La autoridad fiscal podrá compensar de oficio, esto es, sin que medie gestión de parte interesada, cuando ésta esté obligada a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o estén firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada.

Es preciso mencionar, que también existe la compensación entre sujetos de derecho público, en estas circunstancias, de acuerdo con el artículo 24 del Código Tributario Federal, los créditos y deudas entre la Federación por una parte, y los Estados, el Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal por la otra, se podrán compensar previo acuerdo que éstos celebren.

La compensación de la multa procederá cuando su importe haya sido pagado bajo protesta y posteriormente fuera revocada o anulada por autoridad administrativa o jurisdiccional. En este caso, surge un crédito a favor del contribuyente, quien lo podrá compensar contra el pago de la misma contribución.

3.4.- LA PRESCRIPCIÓN.

La institución jurídica de la prescripción, nace en el Derecho Civil; el Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 1135 la define como "*un medio de adquirir*

[Handwritten signature]

bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas en la ley".

Como puede desprenderse de la definición anterior, en el Derecho Civil, existen dos especies o clases distintas de prescripción, la positiva y la negativa.

La prescripción positiva o adquisitiva, llamada por los romanos usucapión, es un medio de adquirir el dominio mediante la posesión en concepto de dueño, pacífica, continua, pública y por el tiempo que marca la ley.⁶⁰

En tanto, se llama prescripción negativa o extintiva (liberativa), a la exoneración de obligaciones por no exigirse su cumplimiento mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

De la anterior definición, se desprenden los siguientes elementos que son:

- a) La inacción del acreedor, que no exige el cumplimiento de la obligación y
- b) El transcurso de cierto tiempo por el cual dura esa inacción.

El efecto de este tipo de prescripción, es librar al deudor de su obligación, la cual extingue.⁶¹

El derecho tributario recoge únicamente la prescripción negativa o liberativa, con ciertas particularidades, ya que opera tanto en favor de los sujetos pasivos (contribuyentes), como en favor del Fisco.

En efecto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, establece que los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, mismo que inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido,

⁶⁰ Rojina Villegas Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, Tomo I, 8ª edición, Porrúa S.A., México, 1993, p. 219.

⁶¹ Borja Soriano Manuel, *Teoría General de las Obligaciones*, 14ª edición, Porrúa, S.A., México 1995, p.331.

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

además, dicho término se interrumpe con cada gestión de cobro que el Fisco haga al deudor.

Cabe señalar, que dentro de los créditos fiscales quedan comprendidos los accesorios de las contribuciones. Las sanciones (como es el caso de las multas), al ser accesorias de las contribuciones y participar de la naturaleza de éstos, en términos de lo establecido en el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, también son créditos fiscales, y por lo tanto, también se extinguen por prescripción.

Para que el sujeto pasivo se libere de un crédito fiscal por prescripción, la autoridad fiscal debe ejercitar previamente sus facultades de determinación, liquidación y cobro, notificando al contribuyente de la existencia de la obligación.

Una vez que ha sido notificado el crédito tributario, comienza a correr el término prescriptorio, el cual es de cinco años a partir de la fecha de la notificación,

Si la autoridad recaudadora efectúa gestiones de cobro requiriendo al contribuyente el pago del crédito fiscal, o éste reconoce expresa o tácitamente su obligación, se interrumpe el término prescriptorio. A partir de la gestión de cobro se inicia de nueva cuenta el término de la prescripción.

Para estos efectos, se debe de considerar como gestión de cobro cualquier actividad realizada dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que sea legalmente notificada al sujeto pasivo, por razones de orden lógico, cada vez que el Fisco notifique al contribuyente una gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al Fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, o bien, cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito de la existencia del adeudo fiscal o del pago de lo indebido, el plazo para que se consume la prescripción tiene forzosamente que interrumpirse



LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

La declaración de prescripción de los créditos fiscales ante las autoridades fiscales, conforme a lo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, puede solicitarse, indistintamente, en vía de excepción procesal, a través de la interposición del recurso de revocación o juicio de nulidad, o bien, en vía de acción, mediante una solicitud administrativa.

Según lo dispone el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, al operar la prescripción, se extingue la obligación principal así como las obligaciones accesorias referentes a recargos, gasto de ejecución, y las sanciones impuestas por la omisión.

Por otra parte, la prescripción corre tanto en contra del fisco - dado que es un medio de extinguir créditos fiscales - como en contra de los particulares, toda vez que también opera para devolver cantidades pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, según lo dispuesto en el artículo 22, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito fiscal o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos.

La prescripción es un medio de extinción de las obligaciones tributarias, que tiene siempre la forma de excepción que el contribuyente puede hacer valer contra la Administración Pública. Es necesario al hablar de la prescripción en el derecho tributario, distinguir los casos de la facultad que el Estado tiene para determinar el crédito y de la prescripción del crédito mismo. Como norma general puede decirse que en las dos situaciones en el derecho fiscal mexicano, la prescripción opera por el transcurso de cinco años que se cuentan, es ésta la regla general, desde el momento en que la Administración Pública estuvo en posibilidad de determinar el crédito fiscal o desde el momento en que ya determinado estuvo en posibilidad de hacerlo efectivo.

law .

La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos y será reconocida o declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a petición de cualquier interesado.

3.5.- LA CADUCIDAD.

La palabra caducidad deriva del latín -Cado-, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor.

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro de esta figura se encuentra en el Derecho Procesal a través de la llamada "caducidad de la instancia" que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale.⁶²

Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante el plazo de cinco años.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6°, párrafo tercero, establece que corresponde a los contribuyentes determinar las obligaciones a su cargo, sin embargo no todos los contribuyentes cumplen estrictamente sus obligaciones, razón por la cual, las autoridades fiscales cuentan con un término de cinco años para comprobar el cumplimiento de tales obligaciones por parte de los sujetos pasivos.

En caso de comprobar que ha existido omisión, la autoridad fiscal procede a determinar y liquidar el crédito.

⁶² Arrija Vizcaino Adolfo, Op. Cit. pp. 473 y 474.

Aut.

En efecto, la facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales (jus puniendi) así como las facultades para verificar el incumplimiento o cumplimiento de dichas disposiciones se extinguen por el transcurso de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión, según lo dispuesto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, el artículo 67 del Código Tributario Federal establece tres supuestos en los cuales opera la caducidad, extinguiéndose así las facultades de la autoridad fiscal en el término de cinco años, contados a partir del día siguiente en que:

a) Se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. En este supuesto, las facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración a que se ha hecho referencia.

b) Si se presentan declaraciones complementarias, el plazo comienza a computarse a partir del día siguiente en que fueren presentadas, respecto de las cantidades modificadas en relación con la declaración inicialmente presentada.

c) De aquella fecha en que se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso relativos a un tributo que no se calcule por ejercicios, o partir de que se hubieren causado los tributos cuando su pago no sea por medio de declaración.

d) A partir del día siguiente en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo o continuado el término corre a partir del día en que hubiere cesado la consumación o se hubiere realizado la última conducta ilícita.

Sin embargo, el plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de

ht

contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presentó alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, es este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumando al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

Asimismo, el multicitado artículo 67 del Código Tributario, establece también, que en el caso de los liquidadores y síndicos, en su carácter de responsables solidarios, que deban pagar tributos a cargo de una sociedad en liquidación o en quiebra durante su gestión, el término para que opere la caducidad será de tres años contados a partir de que la garantía del interés fiscal sea insuficiente.

Por lo que hace a las infracciones de carácter continuo, el plazo de iniciación de la facultad sancionadora es de cinco años, plazo que empieza a correr únicamente a partir del momento en que cesan dichas infracciones y cuando son de carácter continuado a partir del día siguiente al en que se hubiere realizado la última conducta o hecho.

Debe destacarse que las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos fiscales no se extinguen con las reglas descritas, sino conforme a las disposiciones del Código Penal. (El Código Penal trata la pérdida del ius puniendi. -caducidad de la facultad de castigar o de investigar y perseguir los delitos-, como prescripción y no como caducidad).

En la caducidad, por operar automáticamente, no se admiten causas de suspensión ni de interrupción del plazo, sin embargo, en el artículo que se comenta se establece que el plazo de cinco años no está sujeto a interrupción,

Handwritten mark

pero sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Es necesario y acorde a la técnica jurídica y principios de la teoría de la obligación fiscal, distinguir entre caducidad y prescripción, "La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung; en efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción."⁶³

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, puede concluirse que la prescripción es una institución de derecho sustantivo y la caducidad de carácter procesal, la institución de la caducidad da seguridad jurídica al causante, en el sentido de que la ley impide a la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo, ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales.

3.6.- EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES POR INCOSTEABILIDAD (CANCELACIÓN DE CRÉDITOS)

Procede que la hacienda pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes, e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario proceder a su cobro. En uno u otro caso, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación.

Cancelar significa anular un documento, abolir, derogar. Cabe hacer la observación de que la cancelación se refiere exclusivamente a los créditos, pero nunca a la obligación, pues ésta no es objeto de cancelación.

El caso de extinción de los créditos fiscales por incosteabilidad, lo señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146, para aquellas situaciones en

⁶³ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit., pp. 321 y 322.

que se comprueba que sería inútil el procedimiento coactivo por la insolvencia del deudor, o los casos en que el crédito fiscal por su reducida cuantía no debe ser cobrado coactivamente, por exceder los gastos de ejecución al interés pecuniario del Estado.

- **REMATE Y ADJUDICACION DE BIENES**

Cuando la obligación fiscal no es pagada por el contribuyente, la autoridad fiscal iniciará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución previsto en los artículos 145 a 196 del Código Fiscal Federal. En este caso, una vez trabado el embargo sobre bienes del causante, suficientes para cubrir el adeudo, procederá a rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

Con el producto de los bienes embargados se cubrirán las obligaciones adeudadas conforme el orden establecido en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación: es decir, en primer término se pagarán los gastos de ejecución, enseguida, los recargos, en tercer lugar las multas, y la obligación principal en último término.

- **BAJA**

A diferencia del derecho tributario sustantivo, donde la obligación principal es la de dar, es decir, pagar, en el derecho tributario existen obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. Por medio de la baja se extinguen estas obligaciones en tanto se elimina al contribuyente de un padrón o registro, por ya no realizar éste las actividades por las cuales fue dado de alta. La clausura definitiva, el traspaso del negocio y la cesación de prestaciones dan lugar a que el sujeto pasivo cause baja en el registro de contribuyentes, extinguiéndose con ello las obligaciones antes mencionadas.

ht.

• **MUERTE DEL INFRACTOR**

El Código Fiscal de la Federación no contiene disposición relativa a si la muerte del infractor extingue la acción penal o las sanciones impuestas al infractor.

Las multas penales quedan extintas por la muerte del delincuente. Sin embargo, como en los delitos fiscales no hay sanción pecuniaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, esa aplicación no reviste importancia. En cambio sí tiene trascendencia para las multas impuestas por la autoridad administrativa.

Margarita Lomelí Cerezo, afirma que *"es innegable el carácter represivo de la multa fiscal, la que no puede ser asimilada a la reparación del daño en materia penal, como lo hace Bielsa, sino que constituye una verdadera sanción intimidatoria. . . la reparación del daño en nuestro Derecho Tributario está constituida únicamente por el pago del impuesto y los recargos causados, prestaciones éstas que sí son transmitibles a los sucesores, a diferencia de la multa que es una pena y que como tal no puede ser trascendental, por estar prohibida dicha clase de penas por el artículo 22 de la Constitución"*⁶⁴.

Esta misma autora señala que la evolución del Derecho positivo mexicano ha sido en el sentido de ir haciendo desaparecer las responsabilidades por multas a cargo de los herederos y que la Secretaría de Hacienda, en la práctica ha aceptado parcialmente la extinción por muerte del infractor de la responsabilidad fiscal.

Sin embargo, el problema subsiste tratándose de personas morales. Cuando ésta se disuelve y quedan infracciones pendientes de sancionar, si la disolución se consuma, la citada autora considera que no es posible imponer sanción alguna a los liquidadores, así como tampoco procedería cobrarle las sanciones impuestas a los socios.

⁶⁴ Lomelí Cerezo Margarita, Op. Cit., p. 261.

3.7.- LA CONDONACION.

La condonación como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con una institución del Derecho Civil denominada como "remisión de la deuda" que está regulada en los artículos 2209 al 2212 del Código Civil del Distrito Federal, y que esencialmente implica el perdón o liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor, extinguiéndose en forma automática la obligación de que se trate.

Según el artículo 2209 del Código Civil para el Distrito Federal, cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Esta institución ha sido incorporada a la legislación tributaria mexicana bajo la denominación de "condonación", que es una figura jurídica tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones, por causas de fuerza mayor, tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas, es decir, la condonación procede exclusivamente en dos supuestos, el primero de ellos aplicable a toda clase de contribuciones, en especial de impuestos, en tanto que la segunda sólo procede en el caso de multas.⁶⁵

En este orden de ideas, puede decirse que la condonación constituye un medio de extinguir contribuciones o accesorios, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el Fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias, extinguiéndose en esa forma la contribución o accesorio (principalmente multas) de que se trate.

⁶⁵ Arrijoa Vizcaino Adolfo, Op. Cit. p. 469.

3.7.1.- Condonación por causas de fuerza mayor.

Esta forma de extinción de la obligación tributaria es adoptada por el derecho tributario, tomando en cuenta que constantemente el Fisco Federal se ve en la necesidad de acudir en auxilio de giros o ramas de actividades económicos o políticos resultan gravemente afectados, por lo que en el artículo 39, fracción I. del Código Fiscal de la Federación, se señala:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

1.- Condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias."

Es decir, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del País o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un periodo determinado.

Se habla de disposiciones de carácter general porque la condonación no se puede otorgar en favor de una o más personas determinadas, sino que con tal resolución debe beneficiarse a la población afectada por alguna de las circunstancias anteriormente descritas.

Las disposiciones que al respecto se dicten determinarán el importe o proporción de los beneficios, o sea, los créditos que se condonen o aplacen y los recargos que se eliminen, las exenciones que se concedan, en su caso, los sujetos que gozarán de las franquicias, la región a las ramas de actividades favorecidas, así

H. J.

como los requisitos que deban satisfacerse y el periodo de vigencia de los beneficios.

Lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuestos, puesto que si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de la actividad económica se cierren, lo cual ocasionaría graves perjuicios no solo al Fisco, sino también a la comunidad, ya que desaparecerían centros generadores de trabajo, empleo e impuestos, razón por la cual es conveniente que las autoridades hacendarias perdonen el pago de las contribuciones que pudieran causarse durante el periodo que dure la situación de emergencia.

3.7.2.- Condonación de multa a título particular.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, otorga facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar, **a solicitud del particular**, las multas por infracción a las disposiciones fiscales, incluso las autodeterminadas por el propio contribuyente, para lo cual la autoridad puede apreciar **discrecionalmente** las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Al respecto, es pertinente destacar, que tratándose de la condonación de multas, el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, preveía dos situaciones: la condonación total o forzosa, y la condonación parcial o por gracia.

En efecto, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 31 de diciembre de 1982, en su primer párrafo, establecía lo siguiente:

1.11.

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

"Las multas cuya imposición hubiera quedado firme deberán ser condonadas totalmente si, por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades administrativas y jurisdiccionales, en su caso, se demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se atribuye no es la responsable.

Las multas por infracción a las disposiciones fiscales podrán ser condonadas parcialmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso".

La condonación total operaba cuando, por pruebas distintas de las exhibidas en los recursos administrativos o en el contencioso administrativo, se demostraba que no había cometido la infracción o que el sancionado no era el responsable.

En este sentido, la condonación de multas procedía en forma total y necesaria y era obligatoria para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por lo mismo era una facultad reglada que se debía ejercitar una vez satisfechos los requisitos señalados en el primer párrafo del referido artículo 31 del Código Tributario.

Asimismo, las resoluciones que se dictaban en materia de solicitudes de condonación total de multas, eran impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en términos de lo establecido en el artículo 167, interpretado a contrario sensu, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982.

La condonación parcial se daba cuando, a discreción de la Secretaría de Hacienda, existieran motivos que implicaran la reducción parcial de la multa, es decir, importancia de la infracción, condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas tendientes a evitar la prestación fiscal.

El Código vigente en su artículo 74, no establece distinción entre condonación total y parcial, sólo señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a disposiciones fiscales, debiendo apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos por los que se impuso la sanción.

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

La solicitud de condonación no constituye instancia y la resolución que resuelva la petición de condonación no podrá ser impugnada a través del recurso administrativo o por medio del juicio contencioso administrativo.

El Código Fiscal de la Federación dispone que la condonación de multas sólo procede respecto de las que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo (por ejemplo, la determinación por la autoridad del crédito fiscal principal) no sea materia de impugnación.

En este orden de ideas, no es obligatorio para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conceder la condonación de multas, sino que queda sujeta al buen criterio de apreciación de los motivos y circunstancias del caso por parte de la citada Secretaría.

En este sentido, es evidente que al resolver la autoridad fiscal una solicitud de condonación multas, opera una facultad discrecional, la que de acuerdo con Adolfo Posada, se entiende como: "aquella facultad atribuida a la Administración, concedida y definida como potestad y función del Estado y en virtud de la cual aquella procede y actúa según su libre apreciación de las circunstancias y condiciones en que ha de moverse, que la actividad discrecional no es enteramente una actividad libre".⁶⁶

En el Estado de Derecho Moderno es punto menos que imposible que alguna actividad escape a la previsión del legislador. En todo caso la Administración debe plegarse en el desarrollo de la potestad discrecional al fin específico contenido con la norma.

⁶⁶ Citado por Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, 12ª edición, Porrúa, S.A., México, 1983, pág. 445.

ht

LA CONDONACIÓN COMO FORMA DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Una vez solicitada la condonación, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución si el contribuyente lo solicita y garantiza el interés fiscal, o se dispensa la garantía.

hw

CAPÍTULO 4

CONDONACION DE MULTAS

4.1.- INTRODUCCIÓN.

Tal y como ha quedado debidamente demostrado en los capítulos anteriores del presente trabajo, el principio en el que se basa nuestro sistema tributario, es el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes, sin perjuicio de las facultades que las leyes fiscales le otorgan a la autoridad cuando se incurre en infracción.

En efecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de manera proporcional, de acuerdo a lo que dispongan las leyes.

En este sentido, nace así el derecho del Estado para cobrar contribuciones con la finalidad de que lo recaudado por este concepto, sirva para financiar una parte del gasto público; sin embargo, no todos los contribuyentes estarán en la misma situación ante el fisco federal, ya que unos tendrán mayor capacidad contributiva que otros.

Al respecto es necesario señalar, que en general los contribuyentes están dispuestos a cubrir las contribuciones que resulten a su cargo siempre que éstas no resulten exorbitantes o excesivas. Pero también hay contribuyentes que prefieren incumplir sus obligaciones fiscales o cuando menos dudan si deben cumplirlas.

Al sustraerse los sujetos obligados del pago de las contribuciones, se quebranta un deber social infringiendo las disposiciones fiscales, lo que da origen a las

124-

infracciones y sanciones administrativas, en esta última se encuentra implícita la multa.

Ahora bien, cuando la autoridad ha impuesto sanciones por infringir los ordenamientos fiscales, el particular afectado podrá solicitar la **condonación** de las mismas, en términos de lo previsto en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en estrecha relación con el ejercicio del derecho de petición que consagra el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Condonar viene del latín condonare, que significa perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda, y se conceptúa como la liberación de una deuda hecha a título gratuito por el acreedor en favor del deudor.

La condonación surge entonces como una figura jurídica que permite a la autoridad valorar si la imposición de la multa es injusta, ilegal o incluso excesiva, liberando así al contribuyente de su pago, o bien, reduciendo el monto original de la multa que se le ha impuesto.

4.1.1.- Marco Jurídico de la Condonación de Multas.

Los ordenamientos legales que regulan la condonación de multas son los siguientes:

a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución es la ley suprema de toda Nación, en ella se establece la organización del Estado Mexicano, pero principalmente consagra los derechos mínimos de toda persona frente a las autoridades.

md

En la Constitución Política se establecen las garantías individuales, éstas son derechos que se traducen en una relación jurídica que existe entre el ciudadano por un lado y el Estado y sus autoridades por el otro (sujetos activos y pasivos), en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa, consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad (objeto), relación cuya fuente formal es la Constitución.

El contenido de los artículos 8º, 14 y 16 constitucionales, revisten particular importancia en la Condonación de Multas.

"Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa".

Lo anterior quiere decir que las personas tienen la facultad y el derecho de acudir ante cualquier autoridad, formulando una petición (solicitud) o instancia (medio de defensa) de cualquier índole, siempre que sea por escrito, en forma pacífica y respetuosa.

En el artículo 14 de la Carta Magna se establecen las garantías individuales de las cuales se consideran las de mayor importancia: *irretroactividad legal, audiencia, legalidad en materia civil y criminal.*

Por su parte, en el artículo 16 se consagra *la garantía de legalidad*, la cual dada su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma alguna.

b) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.



Este ordenamiento tiene su origen en la Constitución Federal, cuyo artículo 90, señala que la Administración Pública será centralizada y paraestatal.

Dentro de la Administración Pública Centralizada, la ley en cuestión establece la existencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, otorgándole diversas facultades, dentro de las cuales destacan las contenidas en el artículo 31, fracciones XI y XXV, que establecen la facultad para cobrar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables; vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; así como las demás facultades que a dicha dependencia le atribuyan las demás leyes y reglamentos.

c) Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar, que resulta difícil aplicar las disposiciones del mencionado Código excluyendo otras, aunque para efectos del presente trabajo se resaltan las disposiciones contenidas en los artículos 2º, 37 y 74 de dicho ordenamiento jurídico.

El artículo 2º define la naturaleza fiscal de la multa al establecer que ésta tiene el carácter de accesoria de las contribuciones. Su naturaleza jurídica es la de una sanción desde que se impone a cargo de una persona (ya sea física o moral) y hasta que le es notificada. Posterior a ese momento la multa adquiere el carácter de crédito fiscal y se sujeta a las normas aplicables para su cobro coactivo.

Por otro lado, el artículo 37 establece el plazo con que cuenta la autoridad fiscal para contestar las instancias (medios de defensa) y peticiones (solicitudes) que le formulen los particulares, señalando que deberán ser resueltas en un máximo de tres meses.

Asimismo, el referido precepto dispone que si transcurrido dicho plazo de tres meses sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente su instancia o petición, lo cual se conoce como negativa ficta, y que da lugar a que se puedan interponer los medios de defensa respectivos en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se emita la resolución correspondiente, o bien, el particular podrá esperar a que ésta se dicte.

Por otra parte, el artículo 74 del Código en comento, contempla la figura jurídica de la condonación de multas tanto de las impuestas por la autoridad fiscal, como las autoimpuestas por el propio contribuyente, como una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

d) Ley del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades que su propia Ley establece, misma que fue publicada el 15 de diciembre de 1995, en el Diario Oficial de la Federación, y que entró en vigor a partir del 1º de julio de 1997.

Conforme a la citada Ley, el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, y para la consecución de su objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera.

Al respecto, es preciso señalar que las funciones, facultades, atribuciones y unidades administrativas con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria,

son las mismas con las que contaba anteriormente la Subsecretaría de Ingresos del la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

e) Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Con fecha 30 de junio de 1997, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el cual entró en vigor el 1º de julio del citado año.

En el artículo 32, fracción XVI, de dicho Reglamento se establece que compete a la Administración General Jurídica de Ingresos el condonar, cuando proceda, las multas impuestas por ella misma o por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, así como las multas autoimpuestas por los contribuyentes.

En relación con lo anterior, el artículo 33, fracción VII, establece la facultad de la Administración Especial Jurídica de Ingresos para condonar las multas que ella misma imponga y las impuestas por las Administraciones Especiales de Recaudación y de Auditoría Fiscal, así como las multas autoimpuestas por los contribuyentes en materia de su competencia.

Asimismo, el artículo 41, Apartado C, fracción VII, dispone que las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, tendrán la facultad de condonar las multas que ellas mismas impongan y las que impongan las otras administraciones locales de su circunscripción territorial, así como las autoimpuestas por los contribuyentes.

Por otra parte, existen otras disposiciones legales a través de las cuales se le otorga la facultad de condonar multas en forma específica y concreta a un funcionario, dentro de una unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, que como se mencionó anteriormente, formaban parte de la entonces

Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, adecuándose el marco jurídico para la condonación de multas impuestas por la autoridad y las multas autoimpuestas por los contribuyentes. Dichas disposiciones son las siguientes:

f) Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 1996, vigente a partir del 19 del citado mes y año.

g) Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989, reformado mediante los acuerdos publicados en el citado Organismo Oficial Informativo, los días 15 de marzo de 1993, 14 de febrero y 24 de octubre de 1994.

4.2.- ACTO ADMINISTRATIVO.

La condonación en materia fiscal es una forma de extinción de las obligaciones fiscales incluidas las sanciones fiscales, mediante su perdón o rebaja, en consideración a las circunstancias especiales de un infractor o de una infracción, esto quiere decir, que la autoridad libera al contribuyente de la sanción económica en el ejercicio de una facultad discrecional.

En este sentido, la condonación de multas constituye un acto jurídico administrativo, entendiéndolo a éste como *"la declaración de voluntad de un órgano de la Administración Pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear con eficiencia particular o general, obligaciones, facultades, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa"*.⁶⁷

⁶⁷ De Pina Rafael y De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, 10ª edición, Porrúa, México, 1981, p. 213.

Partiendo de dicha definición, se establece que el autor del acto administrativo es precisamente un órgano de la Administración Pública, y para su emisión, tal órgano puede apoyarse en facultades de naturaleza reglada o de naturaleza discrecional, situación que trae aparejadas consecuencias jurídicas ya sea a título particular o de carácter general.

Asimismo, se puede desprender que el acto administrativo es una especie del género acto jurídico, el cual Julian Bonnecase define como *"la manifestación exterior de la voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo consiste en engendrar, con fundamento en una regla de derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente y general o, por el contrario, un efecto de derecho limitado, relativo a la formación, modificación o extinción de una relación jurídica."*⁶⁸

En este orden de ideas, al ser el acto jurídico la manifestación externa de voluntades, que tiene por objeto producir consecuencias de derecho, es evidente que en el acto jurídico administrativo existe también una manifestación de voluntad pero que resulta externa y unilateral, traducida en la decisión de una autoridad que debe ser competente para emitir tal acto dictándolo en ejercicio de la potestad pública, con la cual crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones.

Cabe señalar que el acto jurídico administrativo presenta dos características: es ejecutorio y ejecutivo, la primera surge cuando en contra de dicho acto no cabe ningún medio de impugnación, es decir, es completamente definitivo; mientras que la segunda se refiere a la potestad necesaria para que, en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, las autoridades puedan exigir en forma coactiva su cumplimiento.

⁶⁸ Citado por García Maynez Eduardo, Op. Cit., p. 184.

nd.

Aunado a lo anterior, el acto jurídico administrativo se dicta o emite con la finalidad de que produzca determinados efectos jurídicos, por lo que el acto debe ser perfecto y eficaz, es decir, debe cumplir con todos sus elementos, modalidades o requisitos, lo que le permita contar con una existencia jurídica plena, sin embargo, no basta con ser perfecto para que sea eficaz, pues además de tener existencia jurídica debe ser capaz de realizarse jurídica y materialmente, esto es, agotar el propósito o finalidad para el que fue creado.

En relación con lo anterior, el maestro Andres Serra Rojas⁶⁹ señala que los elementos del acto administrativo son los siguientes:

- 1.- El acto administrativo es un acto jurídico, ejecutivo, de derecho público;
- 2.- Es una decisión ejecutoria y no contenciosa;
- 3.- Emanada de la voluntad de una autoridad administrativa, unitaria o colegiada, en el ejercicio de una potestad pública;
- 4.- Unilateral, y oportuna que produce una situación jurídica concreta;
- 5.- La administración crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva;
- 6.- Se propone la satisfacción de un interés público en general.

4.3.- FACULTADES REGLADAS Y DISCRECIONALES

Para efectos del presente trabajo, es de suma importancia aclarar el concepto relativo a las facultades regladas y facultades discrecionales, esto es, cuando la Administración Pública tiene la obligación de aplicar las facultades señaladas en primer término o bien, cuando queda a su discreción utilizar las atribuciones que la ley le confiere.

⁶⁹ Serra Rojas Andrés, Op. Cit., p. 249.

HW

La regla que norma los actos de la Administración Pública dentro de un Estado de derecho, es la de que los órganos del Estado se encuentran obligados a actuar dentro del criterio rígidamente definido por la ley; no obstante, existe un campo del derecho administrativo, dentro de las leyes positivas que regulan la actuación de la Administración Pública, en el que no existe un rígido mecanismo legal sobre los actos que deban efectuar los órganos de la Administración Pública, por tener ellos, derivados de la ley, un determinado campo libre de actuación; esta libertad de acción que dentro de cierta esfera la ley concede al administrador, es lo que se denomina la facultad discrecional.

Sobre este tema, es importante destacar la jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación número 165 que a la letra dice:

"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCIÓN.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar y cómo ha de hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculando su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menos margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Revisión No. 363/80.- Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra.

Revisión No. 440/82.- Resuelta en sesión de 25 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 2267/82.- Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos (Texto aprobado en sesión de 19 de mayo de 1983).

H.

En este sentido, la facultad reglada, vinculada u obligatoria, es *"aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo, su cumplimiento, es una obligación ineludible"*.⁷⁰

En consecuencia, acto reglado es aquel que consiste en el cumplimiento exacto de la obligación que impone la ley al órgano administrativo, es decir, constituye la mera ejecución de la ley, puesto que en el ordenamiento jurídico se determina cómo ha de actuar la Administración, cuál es la autoridad competente, estableciendo además, cuáles son las condiciones de la actuación administrativa, de manera de no dejar margen para elegir el procedimiento a seguir según la apreciación que el agente pueda hacer de las circunstancias del caso.

Por otra parte, la facultad discrecional consiste en *"la atribución que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y si deciden actuar, que límite le deben dar a ésta, y cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello con los límites consignados en la ley"*.⁷¹

Asimismo, el poder discrecional o poder de querer, *"es un poder que pertenece a la autoridad administrativa competente, para decidir libremente la persona administrativa que él representa, y que la autoridad jerárquica supone a la vez, la ausencia de un poder real de decisión para los subordinados, toda vez que siempre existe la posibilidad reconocida de que el superior jerárquico ordene la modificación o la corrección de los actos de los subordinados, esto es que*

⁷⁰ Acosta Romero Miguel, Op. Cit., p. 845.

⁷¹ Ibidem. p. 843.

invariablemente el derecho positivo le reconozca ese poder, cuyo límite será precisamente el realizar o no los actos previstos en la ley".⁷²

Este poder discrecional, le pertenece solamente a la autoridad administrativa competente, tan es así, que el artículo 239, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, ordena que el Tribunal Fiscal de la Federación podrá declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada indicando los términos conforme a los cuales debe la autoridad dictar la nueva resolución, **salvo que se trate de facultades discrecionales**, situación que pone de manifiesto que el legislador federal reconoce que el Tribunal Fiscal no puede sustituir a la autoridad cuando se trata de facultades discrecionales.

En este orden de ideas, acto discrecional, en consecuencia, es el que se emite de acuerdo, o usando esa facultad, por lo que dicho acto se compone de los siguientes elementos:⁷³

- 1.- Como parte de la competencia del órgano administrativo, la ley (tanto del punto de vista formal, como material), debe ser siempre quien la otorgue.
- 2.- Sus límites son los que la propia ley señala a la autoridad.
- 3.- Su objeto, es que, dentro de esos límites, se pueda apreciar por parte del funcionario, una serie de circunstancias que van desde el decidir si se actúa, o no, hasta señalar el límite de esa actuación.

Aún cuando la facultad discrecional implica diversas posibilidades dentro de cierta apreciación, dicha situación no significa que se encuentra al margen de la ley, puesto que es precisamente la norma jurídica la que da sustento legal, contenido y límites a la actuación discrecional del órgano administrativo.

⁷² Acosta Romero Miguel, Op. Cit., pp. 843 y 844.

⁷³ Idem.

Wc

Además, generalmente las leyes se encargan de fijar los límites de la facultad discrecional, dentro de mínimos y máximos que la propia ley determina y, también, establece una serie de características como lo son el de apreciar la equidad, oportunidad, las razones técnicas, etc.

Miguel Acosta Romero,⁷⁴ señala que los actos administrativos, ya sean reglados o sean discrecionales, producen con respecto del administrado, efectos similares de crear, modificar, transmitir o extinguir situaciones jurídicas particulares, salvo el caso de algunas legislaciones, como las de Argentina y España, que no conceden recursos para combatir los actos discrecionales.

4.3.1.- Clasificación de las facultades discrecionales.

En México, fundamentalmente existen tres tipos de facultades discrecionales:

1.- Facultad discrecional libre, es aquella que deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad, dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la ciñe más que en la propia prevención contenida en la ley, y que puede ejercitarse, o no, ejercitarse parcialmente, o en forma continúa, como ejemplo de esta facultad está el artículo 33 constitucional, referente a la expulsión de extranjeros.

2.- Facultad discrecional obligatoria, aquella cuyo ejercicio es obligatorio, dentro de los límites que la propia ley señala; tal es el caso de la aplicación de multas que, dado el supuesto jurídico, debe invariablemente aplicarse la sanción dentro de los márgenes que la ley establece.

3.- Facultad discrecional técnica, surge cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de la realidad, o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad, como ocurre en las exenciones de impuestos.

⁷⁴ Acosta Romero Miguel, Op. Cit., p. 846.

Mf

4.3.2.- Límites de la facultad discrecional

Toda autoridad que actúa en ejercicio de una facultad discrecional, debe partir de una base legal, es decir, debe estar autorizada para ello en una norma jurídica explícita.

La facultad discrecional ilimitada coincidiría con la arbitrariedad, entendiéndose ésta como la actuación de la autoridad que no parte de una ley, y que no busca la satisfacción de necesidades de interés colectivo, sino la satisfacción de un interés propio, que representa la voluntad personal del titular del órgano que obra impulsado por sus pasiones, caprichos o preferencias, actuando con un juicio subjetivo que no es razonable, sino arbitrario y notoriamente injusto y contrario a la equidad.

Por lo tanto, la facultad discrecional debe limitarse sólo a aquéllos casos en los cuales exista la posibilidad de muy variadas situaciones, en que concurren elementos cuya apreciación técnica no pueda ser regulada de antemano, o que el principio de igualdad ante la ley quede mejor protegido por una estimación en cada caso individual, es decir, la facultad discrecional debe tener un límite inspirado en el interés general, por lo que debe ser racional y en concordancia con las circunstancias especiales de cada caso.

Por ello, la autoridad administrativa, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando ejerce por medio de sus unidades administrativas u órganos desconcentrados una facultad discrecional que se encuentra fundada en una norma de derecho positivo, al emitir el acto correspondiente, debe tener en consideración que en el mismo se observe el procedimiento previsto por la ley, los supuestos y requisitos establecidos en la misma y se cumplan con todos los elementos de validez como podrían ser la competencia y la forma y no debe

ht.

contrariar ninguno de los principios generales de derecho, a fin de evitar que se anule por razones de ilegalidad.

En este sentido, los actos que se emiten en ejercicio de una facultad discrecional, como es el caso de la condonación de multas, deben cumplir con las garantías establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, respecto a lo siguiente:

- a) Legalidad.- El principio de legalidad establecido en los preceptos citados, debe de entenderse en el sentido de que la facultad discrecional siempre debe tener una base legal, es decir, siempre estar conferida al funcionario, la competencia para realizar esa clase de actos en una ley.
- b) Fundamentación.- Además del ejercicio de la competencia otorgada por la ley, sino también la fundamentación expresa del acto discrecional, en los preceptos que sirvan de base para ello.
- c) Motivación.- El acto discrecional no sólo debe ser legal y fundado, sino también motivado conforme lo expresa el artículo 16 constitucional, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional, esto es, que lo motivaron; y esa motivación debe ser también expresada en el propio acto y los motivos deben darse en la realidad práctica-jurídica, no simplemente manifestados a priori por la autoridad.
- d) Debe ser por escrito.- El acto discrecional para ajustarse a los principios constitucionales en comento, debe ser exteriorizado por escrito, es decir, la forma externa objetiva que debe adoptar, es la escrita.

Las condiciones antes enumeradas deberán satisfacerse siempre que el acto discrecional afecte la esfera jurídica del particular en los términos previstos en los

hd.

artículos cuya exégesis se hace, con el fin de cumplimentar garantías individuales.

4.4.- DESVÍO DE PODER.

Es importante señalar que la facultad discrecional tiene como uno de sus principales objetivos, el de buscar fines de justicia y de equidad, que no siempre pueden obtenerse a través del otorgamiento de facultades vinculadas y de la aplicación casi matemática del supuesto legal, sino que, precisamente para apreciar la gravedad, por ejemplo de una falta, la reiteración de la misma, la intención que pudo haber tenido el infractor, su capacidad económica y el daño que cause a la sociedad con su infracción, se concede a la autoridad facultad discrecional, a fin de lograr con ello acercarse al concepto de justicia, a través de aplicar el Derecho en forma equitativa al caso en concreto.

En la actualidad, la mayor parte de la doctrina se inclina a sostener que la facultad discrecional deriva de la imposibilidad del legislador de poder prever todas y cada una de las circunstancias por la que pueda atravesar la Administración Pública.

Sin embargo, la facultad discrecional de las autoridades no es arbitraria, el artículo 16 de la Constitución garantiza a los particulares que las resoluciones de las autoridades deberán estar motivadas y fundadas, en consecuencia, para que una autoridad tenga facultad discrecional, es indispensable un precepto legal que se la otorgue, si no existe esa ley, la resolución será infundada; si la autoridad tiene esa atribución, será ésta la que funde su arbitrio.

En este sentido, aún cuando el acto de la autoridad tributaria sea correcto en apariencia, si ésta no persigue el fin que es debido, la doctrina señala que el acto adolece del vicio de desvío de poder.

El desvío de poder es un abuso de mandato, un abuso de derecho, toda vez que un acto administrativo pudo haber sido realizado con todas las apariencias de regularidad y, sin embargo, el acto "discrecional" que el funcionario tenía el derecho de realizar, puede estar afectado de ilegalidad si el autor usó sus poderes para un fin distinto de aquél para el cual le fueron conferidos.

La desviación de poder constituye la ruptura de la obligación que tiene el órgano de la administración de realizar un fin público, así como el incumplimiento del caso concreto que la ley le ha fijado al otorgarle competencia. Así, la desviación de poder no implica la ilegalidad del acto sino que representa la inmoralidad administrativa; no hay transgresión a la ley, en su letra, sino al principio de moralidad administrativa que debe caracterizar a los actos discrecionales de la administración pública.

El desvío de poder está estrechamente vinculado con la facultad discrecional de la Administración Pública, y para explicarlo es preciso antes hacer referencia a que el desvío de poder nació dentro de la aplicación de facultades discrecionales concedidas al administrador, cuyo antecedente más antiguo se remonta a la Jurisprudencia del Consejo de Estado francés dictada el 19 de mayo de 1858, que resolvió la nulidad de un acuerdo dictado por un Alcalde, para exigir a los bañistas de Tolosa el pago de derechos por el baño en las playas de ese lugar, aún cuando no emplearan los establecimientos públicos creados por el mismo Municipio, resolviendo que no era posible al citado Alcalde cobrar esa clase de derechos, porque solamente eran legalmente exigibles cuando se hacía uso de los establecimientos municipales para el servicio público establecido, por lo que se consideró que era ese cobro una desviación de la facultad concedida al Alcalde de Tolosa para hacer el cobro de esa clase de derechos.⁷⁵

⁷⁵ Cortina Gutiérrez Alfonso, Ensayos sobre temas fiscales, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número V, México, 1983, p. 202.

Partiendo de lo antes expuesto, el desvío de poder es en el fondo una teoría que permite a los jueces el examen mismo de las intenciones de los administradores, en la medida en que hayan podido ser externadas en un acuerdo administrativo; al dictar una resolución dentro de su facultad discrecional si el administrador ha violado el objeto de la ley, si ha infringido los propósitos sociales de la ley, si en fin, ha vulnerado con su acuerdo la moralidad administrativa, por desvío de poder es posible nulificar la resolución.

Ahora bien, desde la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal promulgada el 26 de agosto de 1936, se señaló al desvío de poder, como de una de las causas de anulación de las resoluciones administrativas, pero solamente lo relaciona con la imposición de multas, al establecer lo siguiente:

"Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por el abandono de las reglas que aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones, porque es ahí en donde la necesidad al acatamiento de las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, puesto que en la materia de los impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes".

Dicho criterio se mantuvo en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, y se consideraron anulables las sanciones cuando habían sido impuestas "con desvío de poder". Aunque el Código de 1967, en su artículo 228, fracción IV, hablaba de sanciones en general, el desvío de poder se producía fundamentalmente en las multas.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, establece el desvío de poder como causa de anulación de todos los actos administrativos que tienen como fuente facultades discrecionales de la autoridad emisora del acto, y dentro de esos actos se encuentran las multas en las cuales la autoridad tiene un arbitrio para fijar su

cuantía. El artículo 238, fracción V, del citado ordenamiento dispone que la resolución administrativa es ilegal cuando *"dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades"*.

El motivo que se tuvo para circunscribir en México y dentro del campo del derecho tributario, el desvío de poder a la imposición de multas es el de que en la regulación jurídica de las sanciones que pueden imponerse por infracción a las leyes fiscales, es donde con una mayor amplitud se encuentra la facultad discrecional de la administración financiera, en tal virtud, la administración financiera más que cualquier otra actividad de la Administración Pública está obligada a sujetarse de manera estricta a los lineamientos marcados por la ley, razón por la cual, se estableció el desvío de poder como causa de nulidad de los acuerdos que imponen sanciones pecuniarias.

Sin embargo, dicha situación no debe ni puede limitar el campo de aplicación del desvío de poder como un medio para la anulación de los actos de la autoridad, puesto que no sólo en el ámbito de la imposición de multas se encuentra la facultad discrecional de la administración financiera, sino que existen diversa hipótesis en las cuales se aplica, como sería el caso de las resoluciones que se emiten al resolver una solicitud de condonación de multas, en las que puede surgir un desvío de poder.

4.5.- TRÁMITE DE LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.

En el ámbito de nuestro sistema fiscal federal, la figura de la condonación de multas está regulada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, que dispone lo siguiente:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual

apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La suspensión dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación."

Del contenido del precepto antes descrito, se advierte que se otorga en forma genérica a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad para condonar multas, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.

El propio texto legal otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una facultad discrecional para apreciar las circunstancias del caso, e incluso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Al respecto, es pertinente destacar que si bien el Código Fiscal de la Federación hace referencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cierto es que en la actualidad la facultad de condonar multas corresponde ejercerla al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la referida Dependencia, correspondiendo al Reglamento Interior de dicho órgano atribuir la competencia específica para condonar multas a una o varias unidades administrativas, situación que se abordará más adelante.

Ahora bien, el citado artículo 74 aclara que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que recaigan a tales solicitudes, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación, esto es, el recurso de revocación previsto en el artículo

117 del citado Código, y el juicio contencioso administrativo o llamado juicio de nulidad, previsto en el artículo 197 del ordenamiento en comento.

Asimismo, el mencionado artículo 74 señala que la solicitud de condonación sólo dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal, por lo que es evidente que en este caso rige el principio de solve et repit, según el cual el crédito fiscal no puede estar desprotegido, por lo que aun cuando se haga la solicitud de condonación de multas, si no se garantizan los créditos, la autoridad fiscal podrá hacer uso de su facultad económica coactiva a fin de obtener la satisfacción del crédito fiscal.

Por último y en relación con lo anterior, el referido precepto legal señala de manera clara y precisa que la condonación sólo procederá si las multas han quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

4.5.1.- Requisitos formales y de fondo de la solicitud de condonación de multas.

La tutela de la garantía del artículo 8º constitucional no libera al peticionario del deber de satisfacer en cada caso los requisitos que el legislador ordinario establezca para cada tipo de materia. En el ámbito tributario el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación prescribe una serie de requisitos genéricos referibles a todo tipo de instancia o petición en materia tributaria.

En este sentido, es pertinente mencionar que el contribuyente que presente una solicitud de condonación de multas, debe cumplir como requisito formal el de presentarla por escrito, conteniendo los datos necesarios que exige el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, que más adelante se mencionan, o bien, mediante la forma oficial HSCM-1 "Solicitud de Condonación de Multas", que al efecto se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de marzo de 1995, en

la resolución que establece para 1995, reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.

Al respecto, es pertinente destacar que en la solicitud de condonación que se efectúe, el contribuyente no puede plantear cuestiones relativas a la existencia de la infracción ni a la cuantificación de la sanción, ya que al plantear estas cuestiones se trata de impugnar el uso de las facultades discrecionales de las autoridades para resolver sobre la comisión de la infracción y respecto a la individualización de la sanción correspondiente, lo cual sólo puede hacerse mediante los medios de defensa legales que procedan

Asimismo, estará legitimado para presentar la solicitud el infractor que haya sido multado, o bien su representante legalmente autorizado.

Ahora bien, cuando la solicitud de condonación de multas se presente a través de un escrito libre, deberá reunir por lo menos los siguientes requisitos, los cuales están previstos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación:

- a) Autoridad a quien se dirige la solicitud
- b) Datos de identificación del promovente.
- c) Domicilio fiscal manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes y la clave que le correspondió, y en su caso, domicilio para oír y recibir notificaciones y nombre de la persona que se autoriza para tal efecto.
- d) Datos de la resolución mediante la cual se impuso la multa.
- e) Motivos o razones de la solicitud de condonación.
- f) Manifestar bajo protesta de decir verdad no haber interpuesto medio de defensa.
- g) Firma del solicitante.

Como requisitos de fondo, podemos señalar, que resulta necesario que las multas cuya condonación se solicite, hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo (como una determinación de contribuciones) no sea materia de impugnación.

Además de los requisitos antes mencionados, el solicitante deberá acompañar los siguientes anexos:

- Original o copia certificada del documento mediante el cual se acredita la personalidad, o datos del registro del representante legal.
- Original o copia del oficio en el que se impuso la multa de la cual se solicita su condonación.
- Original o copia de la constancia de notificación del oficio mediante el cual se impuso la multa.
- Original o copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta correspondiente al último ejercicio regular, las complementarias en su caso.
- Original o copia, en su caso, de pagos en parcialidades realizados.
- Original o copia, en su caso, de las declaraciones de impuestos omitidos y del acta de visita domiciliaria, donde consten las observaciones de las cuales deriven las multas determinadas por el propio contribuyente (en el caso de autocorrección).
- Original o copia, de las declaraciones de impuestos y en su caso, constancia de presentación del dictamen de estados financieros, respecto a multas determinadas por el propio contribuyente (en caso de autocorrección, artículo 73, fracción III, del Código Fiscal de la Federación).
- En el caso de haber variado su situación financiera desde la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, se presentará un estado de posición financiera analítico con números al cierre del ejercicio y a la fecha

Inf.

más reciente de la presentación de la solicitud de condonación, cuando se trate de personas morales o de personas físicas con actividad empresarial.

- Constancia de desistimiento, cuando se haya hecho valer un medio legal de defensa o, en su caso, declaración bajo protesta de decir verdad de la no interposición de algún medio legal de defensa.
- Declaración bajo protesta de decir verdad si se realizó o no el pago de las multas cuya condonación solicita.
- Cualquier otro documento que el solicitante estime conveniente a sus intereses o expectativas de que la autoridad fiscal resuelva conforme a su promoción

4.5.2.- Políticas de operación.

Reviste particular importancia establecer que la condonación de multas se encuentra sujeta a la política fiscal que lleva a cabo el Servicio de Administración Tributaria, por consiguiente, se ha establecido normatividad interna, la cual desde luego debe observarse y cumplirse por parte de las unidades administrativas que tienen encomendada, en términos del Reglamento Interior de dicho órgano desconcentrado, la facultad de resolver las referidas solicitudes.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo, a continuación se señalan las políticas de operación a que se sujetan las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, respecto de las solicitudes de condonación de multas, las cuales se encuentran contenidas en el Manual de las Administraciones Jurídicas de Ingresos, emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos el 18 de junio de 1998.

- Primera:** *Las solicitudes de condonación, podrán ser presentadas mediante escrito libre o bien en el formato oficial publicado en el Diario Oficial de la Federación.*
- Segunda:** *El contribuyente deberá presentar su solicitud de condonación de multas ante la Autoridad Administrativa competente para conocer de la misma.*

CONDONACIÓN DE MULTAS

- Tercera:** *Sólo procederán las solicitudes de condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.*
- Cuarta:** *Para la resolución de las solicitudes de condonación, las unidades administrativas que conozcan de ellas, apreciarán discrecionalmente las circunstancias del caso, los motivos de la autoridad que impuso la sanción o de la autocorrección realizada por el contribuyente, así como las razones expuestas en la solicitud.*
- Quinta:** *La unidad administrativa que conozca de una solicitud de condonación, deberá emitir resolución debidamente fundada y motivada, y notificarse dentro de los tres meses siguientes a su recepción.*
- Sexta:** *El solicitante no debe haber incurrido en ninguna de las agravantes reguladas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.*
- Séptima:** *La condonación concedida, quedará condicionada, en su caso, al pago total de los impuestos omitidos.*
- Octava:** *La unidad administrativa que conozca de una solicitud de condonación, previamente deberá verificar que el contribuyente no haya interpuesto algún medio legal de defensa por el que se pueda considerar que no se encuentra enteramente firme la multa de la cual se solicita su condonación.*
- Novena:** *La unidad administrativa que deba conocer de las solicitudes de condonación planteadas, lo será aquella que corresponda al domicilio fiscal de la contribuyente solicitante o en su caso, por quien conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tenga facultades de conocer respecto de dicha solicitud.*

4.5.3.- Competencia para resolver las solicitudes de condonación.

De conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, reformado por Decreto publicado en el referido Diario el 10 de junio de 1998, se otorgan facultades para condonar multas por infracción a las leyes fiscales, a las Administraciones General, Especial y Locales Jurídicas de Ingresos.

Corresponde a la Administración General Jurídica de Ingresos, condonar las multas que haya impuesto por infracción a las disposiciones fiscales, de acuerdo a la materia de su competencia, así como aquellas emitidas por las unidades

administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos. (artículo 32, fracción XVI).

Corresponde a la Administración Especial Jurídica de Ingresos, condonar las multas que haya impuesto por infracción a las disposiciones fiscales de su competencia, así como las emitidas por las Administraciones Especiales de Recaudación y Auditoría Fiscal. (artículo 33, fracción VII).

Corresponde a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, condonar las multas que hayan impuesto por infracción a las disposiciones fiscales de su competencia, así como aquellas multas emitidas por las Administraciones Locales de Auditoría y Recaudación de su circunscripción territorial y de las Aduanas de su circunscripción territorial. (artículo 41, fracción VII).

Al respecto, es preciso señalar que las unidades administrativas mencionadas anteriormente, están a cargo de un Administrador, quien es el que ejerce la facultad para condonar multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Sin embargo, de conformidad con el Acuerdo en el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989 y reformado mediante Acuerdos de 15 de marzo de 1993, 14 de febrero y 24 de octubre de 1994, se delega la facultad de condonar, cuando proceda, las multas impuestas por infracción a las disposiciones fiscales que rigen la materia de su competencia, a los siguientes servidores públicos:⁷⁶

⁷⁶ De conformidad con lo establecido en el Artículo Cuarto Transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de junio de 1997, se continúa aplicando el Acuerdo en comento.

hut.

Administración General Jurídica de Ingresos

En el Administrador Central de lo Contencioso, Administrador de Recursos Administrativos y Subadministradores de Recursos Administrativos "1", "2", "3", "4" y "5". (Artículo Primero, Apartado F, fracciones VI y VII, inciso c).

Administración Especial Jurídica de Ingresos

En los Administradores de Consultas y Autorizaciones "A", "B" y "C", en los Subadministradores de Consultas "A", "B" y "C" y en los Subadministradores de Autorizaciones "A", "B" y "C"; en el Administrador de Recursos y Procedimientos Administrativos, en los Subadministradores de Recursos Administrativos; de Procedimientos Administrativos. (Artículo Primero, Apartado G, fracciones I y II inciso d).

Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos

En los Subadministradores de Resoluciones "1" y "2". (Artículo Primero, apartado I, fracción III, punto 1, inciso j).

4.6.- TRÁMITE INTERNO QUE REALIZAN LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.

Una vez que el contribuyente presenta su solicitud de condonación de multas, las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, llevan a cabo un procedimiento a fin de darle el trámite correspondiente, el cual, para efectos del presente trabajo, se sintetiza en los siguientes apartados:

a) Recepción de la solicitud de condonación.

Presentada la solicitud de condonación, la unidad administrativa que conozca de ella, deberá analizar si es de su competencia el resolver sobre la misma, para lo cual tomará en cuenta el domicilio fiscal del solicitante, así como la autoridad que impuso la multa.

En caso de que la autoridad administrativa ante la que se haya presentado la solicitud de condonación de multas, no resulte competente, en razón del domicilio fiscal del solicitante, o por la autoridad que impuso la multa, girará oficio dirigido a la autoridad competente, mediante el cual remitirá la mencionada solicitud y anexos correspondientes, y se enviará copia de dicho oficio al contribuyente.

De igual forma se procederá en el caso de que dicha autoridad no sea competente, en razón de que el contribuyente que efectuó la solicitud de condonación sea una entidad o sujeto a que se refiere el artículo 41, Apartado D del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excepto en el caso de que la multa haya sido impuesta por una Aduana o Administración Local de Auditoría Fiscal o de Recaudación.

b) Revisión preliminar.

Una vez que la solicitud de condonación obre en poder de la unidad administrativa competente, ésta deberá verificar si la misma contiene todos y cada uno de los requisitos de forma y fondo señalados en los puntos anteriores.

De no ser así, dicha unidad administrativa procederá a devolver la documentación al promovente, en el que se le comunicará con toda precisión cuales son los requisitos omitidos, a efecto de que los conozca y los subsane, para que una vez satisfechos todos los requisitos, pueda presentar de nueva cuenta su solicitud y se le dé a ésta el curso que legalmente proceda.

c) Requisitos de procedencia.

Satisfechos los requisitos que debe reunir el escrito de solicitud de condonación, la unidad administrativa competente que conozca de la misma, deberá cerciorarse si la multa cuya condonación se solicita ha quedado firme y de que no existe un acto administrativo conexo que sea materia de impugnación, ya que en caso contrario, se resolverá en el sentido de que la solicitud es improcedente.

En caso de que en la solicitud de condonación se pida la suspensión del procedimiento de ejecución, y se garantice el crédito fiscal, la unidad administrativa que conozca de la solicitud, ordenará la suspensión de dicho procedimiento.

4.7.- SUPUESTOS PARA OTORGAR TOTAL O PARCIALMENTE LA CONDONACIÓN DE LA MULTA IMPUESTA, O NEGARLA.

Una vez reunidos los requisitos que anteriormente han quedado descritos y de no existir alguna causal de improcedencia por la cual se tenga que desechar la solicitud de condonación, la unidad administrativa competente deberá dictar resolución, en el sentido de condonar total o parcialmente la multa, o bien negarla, para lo cual deberá tomar en consideración lo siguiente:

a) Condonación total de la multa.

De acuerdo a la normatividad interna con la cual se rigen las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria para resolver las solicitudes de condonación de multas, cuyos lineamientos serán señalados en los próximos puntos del presente trabajo, éstas podrán condonar totalmente la multa solicitada, única y exclusivamente cuando el contribuyente acredite en su solicitud y documentos anexos, encontrarse en alguno o algunos de los siguientes supuestos:

I.- No haber cometido la infracción que dio origen a la multa o no ser responsable de la misma, que ésta no se impugnó dentro del plazo legal de 45 días a que alude el artículo 121 o 207 del Código Fiscal de la Federación y estar firme para efectos legales.

II.- Haber incurrido en la infracción que dio origen a la multa, por causas de fuerza mayor o caso fortuito, que se acrediten legalmente.

III.- Haber subsanado en forma espontánea, la omisión incurrida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, antes de que mediara orden de visita domiciliaria, requerimiento o gestión de autoridad, tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

IV.- Existir duplicidad de multas, por haberse impuesto anteriormente una por el mismo concepto.

V.- Haber presentado ante el Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja, suspensión de actividades o de liquidación, con anterioridad a la comisión de la supuesta infracción por la cual se impuso la multa, si fue impuesta por ese concepto.

VI.- Encontrarse en alguna situación especial que por su trascendencia se haga necesario condonar la multa, siempre y cuando así lo autorice el Administrador General Jurídico de Ingresos.

VII.- En los casos en que el contribuyente se haya autoimpuesto la multa por error y se compruebe fehacientemente esta situación.

Para efectos del punto IV, relativo a la duplicidad de multas, la autoridad administrativa verificará si ambas multas se emitieron por las mismas circunstancias y conceptos, en cuyo caso se condonará la segunda multa, es decir, la que produjo la duplicidad, lo que no impide que se pueda solicitar la condonación total o parcial de la otra multa, en caso de ser procedente.

La condonación total de la multa derivada de un crédito fiscal deberá quedar condicionada a que el pago de este último se lleve a cabo en una sola exhibición y a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de la resolución respectiva.

b) Condonación Parcial de la Multa.

Existen casos en que no se dan los supuestos para la condonación de la multa, pero tampoco se puede negar totalmente la misma dicha condonación, razón por la cual, la autoridad administrativa está obligada a apreciar en forma discrecional, las razones expuestas en dicha solicitud, así como las circunstancias del caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, o en su caso, los del contribuyente que efectuó la autocorrección, a efecto de determinar el porcentaje a condonar.

En este sentido, y toda vez que una condonación parcial significa condonar tan sólo una parte de la multa impuesta y que la restante debe ser liquidada por el contribuyente, la autoridad administrativa deberá proceder a determinar en qué porcentaje condonará la multa solicitada, considerando principalmente la condición económica de los contribuyentes, ya que esto determinará su capacidad de pago.

Por lo tanto, para determinar el porcentaje a condonar, las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria se sujetan a la normatividad interna establecida para tal efecto, la cual considera principalmente la condición económica de los contribuyentes, ya que ésta sirve de parámetro para determinar finalmente el porcentaje aplicable a cada caso en concreto, situación que se mencionará en puntos posteriores del presente trabajo.

La condonación parcial de la multa derivada de un crédito fiscal deberá quedar condicionada, a que el pago de éste último y de la parte de la multa no

ind

condonada, se lleve a cabo en una sola exhibición y a más tardar dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

En este sentido, se podrán otorgar hasta 48 parcialidades para el pago de la parte de la multa no condonada, cuando así lo solicite el contribuyente, lo anterior en el entendido de que el plazo otorgado para pagar en parcialidades, quedará condicionado a que dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de su otorgamiento, el contribuyente garantice el interés fiscal ante la Administración Local de Recaudación.

En la condonación parcial de las multas el porcentaje a condonar será respecto del monto histórico.

c) Negativa de Condonación Parcial o Total de la Multa.

Una vez hecha la valoración de los conceptos citados con anterioridad, y cuando a juicio de la autoridad administrativa, no se reúnan los elementos que pudieran configurar la realización de alguno de los supuestos por los cuales procediera otorgar la condonación parcial o total de la multa, en forma fundada y motivada, se negará la condonación con fundamento en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar, que también se negará la condonación solicitada cuando la multa se haya impuesto por haber incurrido en alguna de las agravantes reguladas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra establece:

**Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las disposiciones fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:*

hd.

I.- Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, las 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.

Para determinar la reincidencia se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II.- También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

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

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

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

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

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

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

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refiere los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III.- Se considera también agravante la omisión en el entero de contribuciones que hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

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

...

4.7.1.- Resolución de la Solicitud de Condonación.

La unidad administrativa que conozca de la solicitud, realizará un estudio de la misma, a fin de emitir la resolución correspondiente, para lo cual tendrá en consideración lo señalado anteriormente.

En todos los casos la resolución, como acto jurídico administrativo que es, debe reunir una serie de requisitos tanto formales como materiales.

La resolución que recaiga a la solicitud de condonación, deberá estar fundada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, por ser una facultad discrecional que le otorga dicho artículo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para resolver la solicitud de condonación de una multa.

Lo anterior, implica que el servidor público competente para resolver la solicitud de condonación, con base a dicha facultad, pueda determinar la procedencia o improcedencia y en su caso el por ciento a condonar, para lo cual deberá apreciar las circunstancias del caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, tener en consideración la equidad, la condición económica del solicitante y los motivos que éste expuso.

De igual forma, debe observarse que el principio de igualdad ante la ley quede mejor protegido por una estimación en cada caso individual y salvaguardar las garantías establecidas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

- a) De legalidad, esto es que la facultad siempre debe tener una base legal, o sea, estar conferida al funcionario la competencia para realizar dicho acto.
- b) De fundamentación, además del ejercicio de competencia señalado en el punto anterior, se debe fundar de manera expresa el acto discrecional, en los preceptos que sirvan de base para ello.

c) De motivación, ya que todo acto no solo debe ser legal y fundado, sino también motivado conforme lo expresa el artículo 16 constitucional, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional, es decir, que lo motivaron, lo que debe ser también expresado en el propio acto; los motivos deben darse en la realidad práctico-jurídica, y no ser simplemente manifestados a priori por la autoridad.

Es importante que la autoridad administrativa verifique en cada uno de los supuestos señalados en párrafos precedentes, la autenticidad y validez de los documentos, pruebas y motivos que se presentaron y expusieron en la solicitud de condonación de multas y con ellos, se acredite la realización de la hipótesis contemplada en cada uno de los supuestos mencionados.

En este sentido, es pertinente señalar que el artículo 8º constitucional tutela el derecho del gobernado para exigir y esperar la respuesta por parte de las autoridades, de las peticiones que se le formulen, situación que se eleva al rango de la garantía individual, por lo tanto, al amparo de tal dispositivo, el administrado está en condiciones de exigir que la autoridad hacendaria emita un pronunciamiento expreso sobre la materia respecto a la cual ha versado la petición.

La esencia de la garantía radica precisamente en el deber de la autoridad de emitir expresa resolución respecto a la materia o fondo sobre el que ha versado la petición y no de mero trámite, además de comunicar tal determinación al peticionario a efecto de que la misma tenga eficacia jurídica.

Al respecto resulta aplicable la siguiente jurisprudencia:

**Petición, derecho de. Caso en que no puede satisfacerse dentro del juicio de amparo.- Para que se satisfaga el derecho de petición, en términos del artículo 8º Constitucional, es obvio que no basta que recaiga una contestación a la petición del que*

la formula, sino que es menester que le sea notificada, pues la contestación que las autoridades den sin comunicarse, no puede satisfacer la garantía constitucional. Luego no basta que la autoridad responsable dicte el oficio relativo con posterioridad a la demanda, sino que debe notificarse al interesado. Ahora bien, el que de dicho oficio se exhiba copia en el juicio de amparo, no substituye la notificación que del mismo debió hacerse, entregando el original al quejoso. Pues si se formula con posterioridad a la promoción del juicio de amparo, la copia así exhibida deja en duda la cuestión relativa a si ha habido o no violación de garantías, y esta duda se disipa hasta que se dicte la sentencia. Y si entonces, o ahora, se dijera que la exhibición e la copia en el juicio de amparo, para acreditar que no se hablan violado garantías del quejoso, hacía efecto de notificación del oficio de que se trata, se dejaría al quejoso en situación de indefensión respecto de la resolución contenida en dicho oficio, porque se habría resuelto la duda sobre la violación de sus garantías, o sobre la cesación de efectos de la omisión recomendada, al dictarse la sentencia, y después se le daría por notificado con anterioridad a dicha sentencia, privándolo tal vez de los juicios o medios de defensa que pudiera tener en contra la resolución contenida en el tantas veces citado oficio.

Amparo en revisión 1129/1970. Emilio Rodríguez Espada. Unanimidad de votos. - Séptima Epoca. Vol. 27. Sexta parte. Pág. 63.

Amparo en revisión 251/1972. Humberto Navarro Anaya. Unanimidad de votos. Séptima Epoca. Vol. 54. Sexta Parte. Pág. 90.

Amparo en revisión 210/1973. Roberto Martínez Hernández. Unanimidad de votos. Séptima Epoca. Vol. 55. Sexta Parte. Pág. 60.

Amparo en revisión 531/1973. Roberto Ortiz Ramírez. Unanimidad de votos. Séptima Epoca. Vol. 58. Sexta Parte. Pág. 59.

Amparo en revisión 510/1973.- Juan Murga Alamos. Unanimidad de votos. Séptima Epoca. Vol. 60. Sexta Parte. Pág. 36.

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Pág. 9. Jurisprudencia Precedentes Tesis Sobresalientes. Tribunales Colegiados Tomo III Administrativa.- Mayo Ediciones.

El constituyente exige que las autoridades den respuesta a las peticiones del gobernado como un medio de respetar la garantía que a su favor consagra el artículo 8º constitucional; sin embargo, uno de los aspectos que más interés

despierta es el referente al plazo de que disponen las autoridades precisamente para emitir y notificar al peticionario la respuesta en contestación a su petición. La fórmula utilizada por el constituyente en el artículo 8° no resulta de hecho muy acertada más que nada por su ambigüedad, ya que manifiesta en tal sentido que *"a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario"*.

La fórmula utilizada por el constituyente "breve término" jurídicamente tiene la naturaleza de un concepto jurídico indeterminado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su función de intérprete de la Constitución ha sentado jurisprudencia al definir que por *"breve término" deberá entenderse cuatro meses, plazo máximo dentro del cual la autoridad tendrá que notificar al peticionario resolución respecto al fondo de la cuestión planteada"*.

La Tesis Jurisprudencial No. 767 del Apéndice de 1955 al Seminario Judicial de la Federación, expresa:

"Atento lo dispuesto en el Artículo 8° de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional". De los términos de esta tesis no se desprende que deban pasar más de cuatro meses sin contestación a una petición para que se considere transgredido el artículo 8° de la Constitución Federal, y sobre la observancia del derecho de petición debe estar siempre a los términos en que está concebido el repetido precepto.

Amparo en revisión 7536/1964.- Ricardo Méndez López. Enero 8 de 1965.- Unanimidad de 4 votos.

Amparo en revisión 7286/1964.- Angel Carreño Luna. Junio 11 de 1965.- Unanimidad de 4 votos.

Amparo en revisión 1729/1965.- Antonio Aguilar Reyes.- Junio 25 de 1965.- Unanimidad de 5 votos.

Amparo en revisión 1377/1965.- José Ruiz Gómez. Junio 11 de 1965.- Unanimidad de 5 votos.

Amparo en revisión 3686/1965.- Gabriel Granados Cabello. Octubre 28 de 1965.- Unanimidad 4 votos.

Pág. 285.- Jurisprudencia.- 1917-1965.- y Tesis Sobresalientes 1955-1965.- Actualización I Administrativa. Ediciones Mayo.

En este sentido, el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, establece:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido".

Por lo tanto, las autoridades fiscales están obligadas a dar respuesta a las solicitudes de condonación de multas planteadas por los contribuyentes, en un plazo no mayor de tres meses.

4.8.- LINEAMIENTOS A QUE SUJETAN LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS ENCARGADAS DE RESOLVER UNA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.

A continuación, se hace un resumen de los lineamientos a que se sujetan las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria al momento de resolver en la práctica una solicitud de condonación de multas.

Cabe señalar, que los lineamientos que a continuación se señalan, están previstos en el Tomo I, del Manual para las Administraciones Jurídicas de Ingresos, autorizado el 18 de junio de 1998, por la Administración General Jurídica de Ingresos, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, con

J.W.

fundamento en los artículos 12, fracción I, y 32 del Reglamento Interior de dicho órgano desconcentrado.

Dicho manual agrupa los lineamientos y procedimientos a que se sujetan las unidades administrativas del referido Servicio de Administración Tributaria, relativas a la asistencia a los contribuyentes, así como a la aplicación de las disposiciones fiscales relativas a los procedimientos administrativos y jurisdiccionales encaminados a la defensa del interés fiscal federal.

Los lineamientos establecidos en materia de solicitud de condonación de multas son los siguientes

1. Los Administradores y Subadministradores jurídicos tramitarán las solicitudes de condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.
2. Será responsabilidad de los Subadministradores jurídicos y abogados tributarios revisar que las solicitudes de condonación cumplan con las formalidades previstas en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, así como que el solicitante aporte la documentación que se mencionó en el punto 6 del presente capítulo, quedando a criterio del Administrador Jurídico, a fin de estar en posibilidad de emitir la resolución respectiva, solicitar toda o parte de dicha documentación.
3. Cuando la solicitud no cumpla todos los requisitos formales, se deberá informar por escrito al promovente, dentro de los cinco días siguientes a su recepción, que esta última se pone a su disposición, con sus respectivos anexos de ser el caso, para que de considerarlo pertinente pueda presentar una nueva solicitud. Asimismo, se le indicará que precise el número de crédito fiscal respecto del cual solicita la condonación de la multa, así como la documentación que deberá adjuntar a la misma.

No obstante lo anterior, se considerará como solicitud de condonación la promoción que presente el contribuyente en contra de resoluciones que le impongan multas, si se interpone después de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, salvo que se mencione que es una solicitud de revisión administrativa.

4. Los Administradores jurídicos remitirán copia certificada de las solicitudes de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dentro de los tres días hábiles siguientes a su recepción, a la Administración Local de Recaudación, a efecto de que ésta en su caso las autorice.

5. Los Subadministradores jurídicos deberán consultar con la Administración jurídica o las Administraciones jurídicas que estimen pertinentes, según las características del asunto, si el interesado interpuso algún medio legal de defensa en contra de la resolución determinante de la multa cuya condonación solicita.

6. Los Subadministradores jurídicos consultarán a la administración de Recaudación competente, si en la base nacional de datos, conforme al registro federal de contribuyentes, el solicitante es una persona física o moral que no está obligada a presentar declaración o que no percibe ingresos gravados conforme a la ley, cuando éste así lo haya manifestado en su solicitud. Ello en el entendido de que la consulta se formulará cuando en la Administración jurídica correspondiente no sea posible llevar a cabo de manera directa dicha consulta.

7. Se negará la condonación solicitada cuando la multa se haya impuesto por haber incurrido en alguna de las agravantes reguladas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable en el caso de la Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales.

8. Los Administradores jurídicos podrán condonar hasta el total de la multa, incluso la autoimpuesta, cuando se dé alguno de los supuestos señalados en el punto 7 de este capítulo.

Procederá la condonación parcial de la multa en un porcentaje que podrá fluctuar entre un 20% y un 99%, atendiendo a las circunstancias particulares del caso y tratándose de los regímenes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se especifican a continuación:

A. Título II (Personas Morales).

- Título IV, Capítulo VI (actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (Dividendos y en general ganancias distribuidas por personas morales).
- Título V (Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del impuesto sobre la renta y de sus complementarias, en el cual, el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar.

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, éste servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

Al respecto, es de señalarse que será necesario determinar el activo circulante, que estará formado por la suma de los saldos de las cuentas de efectivo en caja, depósitos en instituciones de crédito, cuentas y documentos por cobrar, otras

cuentas y documentos por cobrar, inventarios, inversiones en valores hasta un año, préstamos a filiales hasta un año y otros activos circulantes; y el pasivo circulante, que estará formado por la suma de los saldos en las cuentas de anticipo de clientes, impuesto por pagar, cuentas y documentos por pagar hasta un año y otros pasivos circulantes.

Los datos de estos rubros se tomarán de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, correspondiente al último ejercicio regular por el que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta se tuvo la obligación de presentarla, así como sus complementarias en su caso, las cuales deberán ser acompañadas por el solicitante a su escrito de solicitud de condonación de multas.

Cabe aclarar que se hará necesario que el contribuyente acompañe a su solicitud de condonación un estado de posición financiera analítico, con números a la fecha de presentación de la solicitud, en que conste el activo circulante, la información relativa a cuentas y documentos por cobrar, inversiones en valores hasta un año y préstamos a filiales hasta un año y dentro del pasivo circulante la correspondiente a cuentas y documentos por pagar hasta un año.

Ejemplo:

A la empresa Soldaditos de Plomo S.A. de C.V., se le impuso una multa en cantidad de \$2,000 00. Tiene un activo circulante de \$1,000 00 y un pasivo circulante de \$1,100 00. Por lo tanto, se divide \$1,000 00 entre \$1,100 00, lo que nos da un factor de 0.90, al que corresponde un porcentaje de condonación del 60% conforme a la siguiente tabla:

CONDONACIÓN DE MULTAS

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.40	99%
De 0.41 a 0.45	95%
De 0.46 a 0.49	90%
De 0.50 a 0.56	85%
De 0.57 a 0.63	80%
De 0.64 a 0.70	75%
De 0.71 a 0.77	70%
De 0.78 a 0.84	65%
De 0.85 a 0.91	60%
De 0.92 a 0.98	55%
De 0.99 a 1.05	50%
De 1.06 a 1.12	45%
De 1.13 a 1.19	40%
De 1.20 a 1.26	35%
De 1.27 a 1.33	30%
De 1.34 a 1.40	25%
De 1.41 a 1.47	20%
De 1.48 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

B. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para el caso de personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario dividir el remanente distribuible manifestado por el contribuyente en el último ejercicio, entre el salario mínimo general del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

En este supuesto, los datos se obtendrán de la carátula de la declaración anual correspondiente al último ejercicio por el que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tuvo la obligación de presentarla, así como de las complementarias en su caso, documentos que el solicitante deberá acompañar a su escrito de condonación.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

CONDONACIÓN DE MULTAS

Remanente distribuible = factor = porcentaje a condonar
Salario Mínimo Anual

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.50	99%
De 0.51 a 1.00	95%
De 1.10 a 2.00	90%
De 2.10 a 2.50	85%
De 2.60 a 3.00	80%
De 3.10 a 3.50	75%
De 3.60 a 4.00	70%
De 4.10 a 4.50	65%
De 4.60 a 5.00	60%
De 5.10 a 5.55	55%
De 5.60 a 6.00	50%
De 6.10 a 6.50	45%
De 6.60 a 7.00	40%
De 7.10 a 7.50	35%
De 7.60 a 8.00	30%
De 8.10 a 8.50	25%
De 8.60 a 9.00	20%
De 9.10 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

C. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante, considerando como tal, a los ingresos percibidos, después de efectuar las deducciones autorizadas, por el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente. El cociente obtenido, permitirá conocer la capacidad económica del solicitante y determinar el porcentaje de la condonación a otorgar.

CONDONACIÓN DE MULTAS

El monto del ingreso gravable del contribuyente, será el correspondiente al último ejercicio regular por el que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tuvo la obligación de presentar declaración, por lo que tratándose de personas físicas obligadas a presentar declaración anual, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el ingreso gravable será el que hayan manifestado en la declaración anual del impuesto al ingreso de las personas físicas correspondiente al último ejercicio regular, así como las declaraciones complementarias, en su caso, mismas que se deberán acompañar al escrito de solicitud de condonación de multas.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Ingreso gravable}}{\text{Salario Mínimo Anual}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.99	99%
De 1.00 a 1.40	95%
De 1.50 a 2.00	90%
De 2.10 a 2.50	85%
De 2.60 a 3.00	80%
De 3.10 a 3.50	75%
De 3.60 a 4.00	70%
De 4.10 a 4.50	65%
De 4.60 a 5.00	60%
De 5.10 a 5.55	55%
De 5.60 a 6.00	50%
De 6.10 a 6.50	45%
De 6.60 a 7.00	40%
De 7.10 a 7.50	35%
De 7.60 a 8.00	30%
De 8.10 a 8.50	25%
De 8.60 a 9.00	20%
De 9.10 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

D. Personas Físicas y Morales que no están obligados a presentar declaración, o que no perciben ingresos gravados por ley o se encuentran en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuará con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón, o bien con el documento que acredite su situación económica, así como cualquier constancia que compruebe los bienes de que es propietario.

En el caso de ser dependiente económico, deberá acreditar, en la forma señalada en el punto anterior, la solvencia económica de quien depende así como de que se encuentra en este supuesto, por lo que la autoridad podrá solicitar informes del peticionante de la condonación, al área que controla la base nacional de datos, conforme al registro federal de contribuyentes, a efecto de corroborar su dicho.

Si se trata de contribuyente del régimen simplificado con facilidades administrativas que no tiene obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomarán de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicará el factor correspondiente a la tabla del punto C del presente lineamiento.

Se podrá condonar la multa en un porcentaje hasta del 99% cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

- Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresa que pertenece mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las Leyes vigentes.

huf:

- Ser contribuyente del impuesto sobre la renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior, no les hubiere resultado cantidad alguna a la cual aplicar la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios.
- Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación, según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicitan su condonación.

E. Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, que no realicen actividades empresariales.

Se podrá condonar, en la primera vez en que se incurra en infracción, hasta en 90% de las multas impuestas a la entidad de que se trate.

La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10%, por cada vez que se reincida, y a partir de la novena vez, deberá negarse la condonación solicitada.

Cuando se trate de la omisión en el entero de contribuciones retenidas a terceros, el porcentaje a condonar partirá de un 50%, el cual disminuirá en las condiciones señaladas anteriormente.

4.8.1.- Reglas especiales en caso de multas autoimpuestas

A. Apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, los Administradores jurídicos podrán otorgar una condonación de entre un 40% y 60%, tomando en consideración el monto histórico de la multa.

Para ello será indispensable que el contribuyente entere en una sola exhibición los impuestos, conjuntamente con sus accesorios y multas, y con posterioridad solicite

la condonación de la multa ya pagada. Para ello, se deberá consultar a la Administración de Auditoría Fiscal correspondiente si la declaración complementaria de corrección fiscal es total y satisfactoria.

Al efecto, el porcentaje a condonar será estimado en función del régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de que se trate, conforme a lo siguiente:

1.-Título II (Personas Morales).

- Título IV, Capítulo VI (actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (Dividendos y en general ganancias distribuidas por personas morales).
- Título V (residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del impuesto sobre la renta y de sus complementarias, en el cual el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar.

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, éste servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

inf

CONDONACIÓN DE MULTAS

$$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.63	60%
De 0.64 a 0.84	55%
De 0.85 a 1.05	50%
De 1.06 a 1.26	45%
De 1.27 en adelante	40%

2. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar se estimará con base en la última declaración de impuestos del ejercicio del contribuyente.

El remanente distribuible del último ejercicio se dividirá entre el salario mínimo general del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Remanente distribuible}}{\text{Salario Mínimo Anual}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	60%
De 2.10 a 3.50	55%
De 3.60 a 5.55	50%
De 5.60 a 7.50	45%
De 7.60 en adelante	40%

3. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CONDONACIÓN DE MULTAS

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante (después de efectuadas las deducciones autorizadas), el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Ingreso Gravable}}{\text{Salario Mínimo Anual}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	60%
De 2.10 a 3.50	55%
De 3.60 a 5.00	50%
De 5.10. a 7.00	45%
De 7.10 en adelante	40%

4. Personas Físicas y Morales que no están obligados a presentar declaración, o que no perciben ingresos gravados por ley o se encuentran en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuará con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón o bien con el documento que acredite su situación económica.

Si se trata de contribuyente del régimen simplificado con facilidades administrativas que no tiene obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomarán de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

mt

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicará el factor correspondiente a la tabla del numeral 3 que antecede.

Se condonará el 60% de la multa cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

- Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero, o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresa que pertenece mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las Leyes vigentes.
- Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior, no les hubiere resultado cantidad alguna a la cual aplicar la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios.
- Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación, según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicitan su condonación.

5. Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, que no realicen actividades empresariales.

- Se podrá condonar en la primera vez en que se incurra en infracción, en un 60% de las multas impuestas a la entidad de que se trate.
- La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10%, por cada vez que se reincida, y a partir de la cuarta vez, deberá negarse la condonación solicitada.

B. Apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, los Administradores jurídicos podrán otorgar una condonación de entre un 25% y un 50%, calculado sobre el valor histórico de la multa, cuando habiéndose iniciado facultades de comprobación, no se hubiere efectuado la autocorrección. La condonación quedará condicionada al pago en una sola exhibición del crédito autocorregido a satisfacción de la Administración de Auditoría Fiscal correspondiente.

Al efecto, el porcentaje a condonar será estimado en función del régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de que se trate, conforme a lo siguiente:

1.- Título II (Personas Morales).

- Título IV, Capítulo VI (actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (Dividendos y en general ganancias distribuidas por personas morales).
- Título V (residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y de sus complementarias, en el cual, el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, éste servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

$$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.63	50%
De 0.64 a 0.84	45%
De 0.85 a 1.05	40%
De 1.06. a 1.26	35%
De 1.27 a 1.47	30%
De 1.48 en adelante	25%

2. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar se estimará con base en la última declaración de impuestos del ejercicio del contribuyente.

El remanente distribuible del último ejercicio se dividirá entre el salario mínimo general del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción.

$$\frac{\text{Remanente Distribuible}}{\text{Salario Mínimo Anual}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	50%
De 2.10. a 3.50	45%
De 3.60 a 5.55	40%
De 5.60. a 7.50	35%
De 7.60 a 9.00	30%
De 9.10 en adelante	25%

3. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CONDONACIÓN DE MULTAS

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante (después de efectuadas las deducciones autorizadas), el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción.

$$\frac{\text{Ingreso Gravable}}{\text{Salario Mínimo Anual}} = \text{factor} = \text{porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	50%
De 2.10 a 3.50	45%
De 3.60 a 5.00	40%
De 5.10 a 7.00	35%
De 7.10 a 9.00	30%
De 9.10 en adelante	25%

4. Personas Físicas y Morales que no están obligados a presentar declaración, o que no perciben ingresos gravados por ley o se encuentran en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuará con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón, o bien con el documento que acredite su situación económica.

Si se trata de contribuyente del régimen simplificado con facilidades administrativas que no tiene obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomarán de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

Handwritten mark

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicará el factor correspondiente a la tabla del punto 3) del presente lineamiento.

Se condonará el 50% de la multa cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

- Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero, o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresa que pertenece mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las Leyes vigentes.
- Ser contribuyente del Impuesto sobre la renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior no les hubiere resultado cantidad alguna a la cual aplicar la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios
- Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación, según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicitan su condonación.

5. Federación, entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, que no realicen actividades empresariales.

Se podrá condonar, en la primera vez en que se incurra en infracción, en un 50% de las multas impuestas a la entidad de que se trate.

La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10%, por cada vez que se reincida, y a partir de la quinta vez, deberá negarse la condonación solicitada.

114

C. La condonación no dará lugar a devolución de cantidad alguna o actualización de la multa pagada y sólo dará lugar a la compensación.

D. Se negará la condonación en aquéllos casos en que el contribuyente se haya autocorregido y obtenido autorización para pagar en parcialidades.

Las multas que se determine el propio contribuyente, se registrarán por los siguientes criterios de aplicación:

- Para efecto de dar trámite a las solicitudes de condonación, se considerará que las multas determinadas por el contribuyente se encuentran enteramente firmes, a partir de la fecha en que se presente la declaración complementaria, en la cual se haga el reconocimiento de los adeudos y sus accesorios.
- Las condonaciones que al efecto se otorguen, se fijarán en porcentajes, tomando como referencia la cantidad del saldo que se desprenda de la documentación que para tal efecto exhiba el contribuyente a la fecha de la solicitud.
- No procederá condonación alguna en el caso de existir agravantes en la autoimposición de las multas.
- En los casos en que el contribuyente se haya autodeterminado una multa por error, y ello se haya comprobado fehacientemente, procederá la condonación de la misma.
- En la resolución en que se resuelva favorablemente, se deberá indicar que la autoridad no prejuzga sobre el saldo que manifiesta el contribuyente, por lo que en caso de no existir cantidad alguna para aplicar, el porcentaje de condonación otorgado en la resolución quedará sin efecto.

4.9.- RESOLUCIÓN DE LA CONDONACIÓN DE MULTAS.

Como ya hemos visto, la resolución en esta materia puede tener tres sentidos:

- a) Otorgar la condonación total de la multa.
- b) Otorgar solamente la condonación parcial de la multa.
- c) Negar la condonación de multa solicitada.

En todos los casos la resolución, como acto jurídico administrativo que es, debe reunir una serie de requisitos tanto formales como materiales.

Por otra parte, al momento de emitirse la resolución correspondiente a la solicitud que se esté analizando, deberán anotarse los datos de identificación de la resolución como son: los datos de la unidad administrativa que la emita, el número del oficio y el expediente en que se dicta, un número de control interno asignado a dicha solicitud, lugar y fecha en que se emite la resolución.

Resulta obvio que la resolución deberá dirigirse al contribuyente que solicitó la condonación o a su representante legal, así como al domicilio autorizado para recibir notificaciones o en su defecto al domicilio fiscal.

Es conveniente que se establezca en el cuerpo de la resolución a debate un capítulo de **antecedentes** a fin de precisar cuando menos la fecha de presentación de la solicitud, los datos de identificación de la multa de que se solicita su condonación y la fecha de su notificación, así como la fecha a partir de la cual se deberá tener como firme.

Otro capítulo de la resolución resulta ser el de **substanciación**, en la cual se citaran los fundamentos legales que otorguen la competencia para conocer y

11

resolver la solicitud de condonación, señalándose además lo relativo a la admisión de pruebas.

También deberá contener un capítulo que establezca las **consideraciones de la autoridad**, esto es, en forma expresa se harán constar en el cuerpo mismo de la resolución, los motivos, razones, causas y circunstancias particulares, la valoración de las pruebas y argumentos del solicitante y cómo es que influyeron en el ánimo de la autoridad para concluir en el sentido en que se dicta la resolución.

Como la resolución que nos ocupa constituye un acto jurídico administrativo, que se traduce en una decisión de la autoridad, debe contener los **puntos resolutivos** que exterioricen esa decisión, esto es, se señalara claramente cual es el sentido de la resolución recaída a la condonación de multas, y es evidente, que deberá contener el nombre y la firma del funcionario emisor, toda vez que ésta es el signo gráfico que pone en evidencia la voluntad del funcionario para emitir la resolución. Dicha firma deberá ser autógrafa.

4.10.- MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN CONTRA DE UNA RESOLUCIÓN RECAÍDA A UNA SOLICITUD DE CONDONACIÓN.

Es pertinente mencionar, que los anteriores Códigos Fiscales de la Federación regulaban dos tipos de condonación individual: la por gracia y la forzosa. Esta última desapareció del nuevo Código Fiscal de la Federación, y procedía en forma total y necesaria, cuando el contribuyente demostraba con pruebas supervenientes presentadas ante las autoridades administrativas, que no había cometido la infracción que se le atribuía o que la persona a quien se había sancionado no era la responsable.

En cambio, la condonación parcial o por gracia la otorgaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma discrecional, para lo cual apreciaba los

Inte

motivos que la autoridad tuvo para imponer la sanción y las demás circunstancias del caso, esto es, cuando a discreción de la autoridad existieran motivos que implicaran la reducción parcial de la multa, es decir, la importancia de la infracción, condiciones del sancionado y la conveniencia de destruir prácticas tendientes a evitar la prestación fiscal. Esta última condonación es la que subsiste en el artículo 74 del vigente Código Fiscal de la Federación.

Las resoluciones que recaían a las solicitudes de condonación forzosa o total de multas, eran impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación, mas no así, las resoluciones sobre condonación por gracia o parcial, lo anterior, acorde con lo dispuesto por el artículo 167 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1982, en relación con el artículo 22, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, vigente en ese entonces.

Mientras que las resoluciones que recaían a las solicitudes de condonación parcial, no eran impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que se emitían apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y demás circunstancias del caso, es decir, quedaba al buen juicio o criterio de la Hacienda Pública calificar los motivos por los que se sancionó y resolver lo que considerara justo.

Ahora bien, actualmente el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que recaigan a tales solicitudes, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación, esto es, el recurso de revocación previsto en el artículo 117 del citado Código, y el juicio contencioso administrativo o llamado juicio de nulidad, previsto en el artículo 197 del ordenamiento en comento.

124

Por consiguiente, cuando el legislador federal establece que los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación no podrán usarse para combatir las resoluciones recaídas a las solicitudes de condonación, ello hace improcedentes tanto el recurso de revocación como el juicio de revocación, antes mencionados.

Sin embargo, en la actualidad, es opinión generalizada entre tratadistas y litigantes, que en virtud de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de su órgano desconcentrado, denominado Servicio de Administración Tributaria, es la responsable de dar respuesta a las solicitudes de condonación, debe fundar y motivar su respuesta en observancia de los artículos 8º, 14 y 16 constitucionales, así como del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. Tales resoluciones si podrán ser objeto de impugnación en un medio extraordinario de defensa como lo es el juicio de amparo.

En este sentido, es pertinente destacar que el particular tiene la opción de impugnar la resolución que niega una solicitud de multas, a través del juicio de amparo indirecto ante un Juez de Distrito, considerando que se trata de un acto de autoridad fiscal que viola directamente las garantías del gobernado, y que no constituye una resolución definitiva, dado que el particular tiene la opción de promover de nueva cuenta otra solicitud de condonación.

Al respecto, es preciso señalar que en la experiencia profesional, el sustentante ha detectado que la violación más frecuente que se hace valer en los amparos indirectos promovidos en contra de la resolución que ponen fin a una solicitud de condonación de multas, es la relativa al principio de fundamentación y motivación previsto en el artículo 16 Constitucional, principio que radica en la especificación circunstancial de los motivos que le dieron origen al acto, y que no basta expresar los preceptos legales en los que se apoya el acto, sino que es necesario que exista una adecuación entre el motivo y el fundamento expresado.

J.A.

Asimismo, se ha detectado que en la mayoría de los casos en los que se concede el amparo y protección de la Justicia de la Unión al quejoso, la sentencia que emiten los Juzgados de Distrito, considera substancialmente fundados los conceptos de violación esgrimidos respecto a que en la resolución que se niega la condonación de multas, la autoridad emisora de la misma, aún cuando señala los preceptos legales que le facultan para emitir dicha resolución, de manera alguna motiva la misma, situación a la cual se encuentra obligada por disposición expresa del artículo 16 constitucional.

Lo anterior, en virtud de que en la mayoría de los casos, la autoridad sólo se limita a manifestar antes de negar la solicitud de condonación de multas, que el contribuyente no se encuentra en mala situación económica conforme al análisis de las pruebas aportadas, sin precisar o razonar el porqué llegó a esa conclusión; toda vez que, la circunstancia de que goce de la facultad discrecional contenida en el primer párrafo del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación para resolver las solicitudes de condonación de multas por infracciones a disposiciones fiscales, no la libera de la obligación de invocar en el acto de molestia los motivos, razones o causas particulares que hubiera tenido en consideración para negar dicha solicitud, toda vez que las facultades discrecionales no pueden ejercerse en forma arbitraria o caprichosa, sino ajustarse a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional que establece que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado.

En este orden de ideas, el primer párrafo del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece que *"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción..."*, esto es, en la resolución que resuelva una solicitud de condonación deben hacerse las consideraciones sobre las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción

para de esta manera motivar la decisión que en forma discrecional tome la autoridad.

Luego entonces, sino se expresa en la resolución que niega la condonación de multa, las consideraciones que el propio legislador señala, es decir, el análisis de todas y cada una de las circunstancias del caso, en especial, los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción, es claro que adolece de la adecuada motivación que todo acto de autoridad debe contener, en respeto al imperativo constitucional previsto en el artículo 16 de la Carta Magna.

Sin embargo, no debe pasar inadvertido que hacer referencia a los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, no significa analizar su legalidad, la cual está fuera de duda supuesto que para que proceda la solicitud de condonación es requisito indispensable que la sanción haya quedado firme, sino que exclusivamente se deben tomar en cuenta esos motivos junto con las demás circunstancias del caso para determinar si es o no procedente la condonación solicitada ya que es de explorado derecho que aún las facultades discrecionales deben estar debidamente motivadas.

Por lo tanto, en la demanda de amparo el quejoso sólo puede expresar conceptos de violación respecto de la resolución que niega la solicitud de multas, y no en contra de la determinación de la sanción cuya condonación solicitó, puesto que conforme a lo previsto por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, es requisito indispensable para la solicitud de la condonación el que el crédito se encuentre firme y que no haya sido impugnado tanto el mismo crédito o algún acto conexo, por lo que no puede controvertirse la legalidad de la sanción impuesta y, en consecuencia, el Juez de Distrito solamente se aboca a analizar la legalidad de la resolución que niega la condonación de dicha sanción.

Por último, cabe precisar, que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece:

"Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto, no podrán ser impugnadas por los contribuyentes."

Sin embargo, en la práctica, ha prevalecido el criterio de negar las solicitudes de revisión administrativa respecto de condonaciones de multas, y en los casos en que se acepta la revisión, se admite como una nueva solicitud de condonación, en cuyo supuesto, se orienta al contribuyente, de ser necesario, respecto de la documentación que debe anexar, si no se encuentra completa, o bien, se señala que deberá estarse a la resolución anterior, si no procede la condonación.

CONSIDERACIONES FINALES

PRIMERA.- El artículo 74, del Código Fiscal de la Federación, establece la figura de la condonación de multas impuestas por la autoridad hacendaria, como una facultad discrecional que la propia autoridad ejerce, por lo que dicha condonación no constituye instancia alguna en estricto sentido.

No obstante lo anterior, si bien es cierto que en estricto sentido no puede considerarse a la solicitud de condonación de multas como un recurso o medio ordinario de defensa, no menos cierto es, que si puede decirse, lato sensu, desde el punto de vista legal, que es un medio de defensa, en virtud de que la finalidad primaria de que los gobernados pueda solicitar y ejercitar dicho derecho, el cual se encuentra previsto en el Código Tributario, es que la autoridad administrativa hacendaria analice y aprecie las circunstancias particulares del caso y los motivos que se tuvieron en cuenta para imponer la sanción, solicitud que la autoridad resolverá apreciando discrecionalmente las circunstancias especiales de cada caso y puede, en su caso, condonar la multa, ya sea total o parcialmente, o bien negar la misma.

De ahí que la condonación constituya un medio a través del cual los particulares coadyuvan con la administración para que ésta controle y verifique sus actos.

En esta tesitura, la solicitud de condonación de multas puede considerarse como un medio de defensa, lato sensu, en el que su finalidad es facilitar al gobernado la aportación de los elementos que acrediten que la emisión del acto administrativo no se ajustó a derecho.

SEGUNDA.- Hasta el Código Fiscal de la Federación de 1982, existían dos tipos de condonación individual: la por gracia y la forzosa; y las resoluciones que recaían a estas últimas, eran impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En la actualidad, el referido Código Tributario establece que las solicitudes de condonación de multas, por lo que la resolución que al efecto emite la autoridad fiscal, no constituyen instancia, dado que dicha resolución la emite en ejercicio de una facultad discrecional y, por ende, no pueden ser impugnadas a través de los medios de defensa previstos en el referido ordenamiento.

TERCERA.- La figura de la condonación de multas, si bien constituye una facultad discrecional que puede ejercer la autoridad fiscal y la misma está prevista en ley, lo cierto es, que su aplicación está regulada por criterios normativos internos, a los cuales deben sujetarse las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, por lo que el ejercicio de dicha facultad en realidad está reglamentada.

CUARTA.- La autoridad fiscal federal al momento de resolver una solicitud de condonación de multas, debe tomar muy en cuenta la trascendencia e importancia que representa el ejercicio de su facultad discrecional, ya que al resolver favorablemente dicha solicitud, en la mayoría de los casos, permite a los contribuyentes estar en posibilidad de seguir cumpliendo con las obligaciones tributarias a las que están afectas, y por el contrario, al no acceder a lo solicitado, se podrían afectar en forma irreparable los intereses de los contribuyentes, ya que el erogar el monto de las sanciones, por la crisis que prevalece en el país, podría originar el cierre o la imposibilidad de continuar la empresa o actividad que desarrollan.

QUINTA.- Tomando en cuenta la trascendencia del ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad al resolver una solicitud de condonación de multas, y a fin de no dejar en estado de indefensión al particular, es necesario que la ley establezca otras hipótesis de la ley en las que sea posible anular o nulificar por desvío de poder, lo que permita ir ampliando también los casos de aplicación de dicha figura jurídica, en los cuales debería incluirse la condonación de multas, con

objeto de ejercer cada vez con mayor amplitud en el campo del derecho tributario un control jurisdiccional de la actuación del Estado.

Lo anterior, en virtud de actualmente la ley ha resuelto en forma rígida el problema de la aplicación del desvío de poder, circunscribiendo su aplicación únicamente en cuanto a la imposición en sí del monto de la multa, pero no así para el caso de cuando la autoridad fiscal ejerce una facultad discrecional, como lo es la condonación de multas, y no obstante que los Tribunales pudieran elaborar una jurisprudencia que determinara otras causas de desvío de poder, tal circunstancia no es suficiente, puesto que dicha jurisprudencia no tendría fuerza obligatoria, y evidentemente atentaría contra el principio de legalidad, puesto que se aplicarían causas de nulidad no previstas en la ley.

SEXTA.- Los criterios internos que siguen las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, para resolver una condonación de multas, toman en cuenta principalmente la situación económica del solicitante, restándole importancia al hecho de que el contribuyente pudiera acreditar con pruebas documentales idóneas que no cometió la infracción por la cual se le impuso la multa.

Dicha situación es de suma importancia, puesto que es muy frecuente que se impongan multas a los contribuyentes por no haber atendido un requerimiento de documentación que en su momento le formuló la autoridad fiscal, respecto de documentación que conforme a la ley no estaban obligados a presentar, como es el caso de las personas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes, quienes no tienen la obligación de presentar declaración anual, o pagos provisionales mensuales o trimestrales, por lo que la mayoría de las veces pasan por alto los referidos requerimientos.

but.

SÉPTIMA.- En relación con el punto anterior, es pertinente destacar que la autoridad para determinar que la situación económica del contribuyente no es buena, se apoya fundamentalmente en la última declaración anual que estaba obligado a presentar, ya sea analizando el ingreso gravable obtenido en el año, o bien, el activo y pasivo circulante que se manifestó en dicha declaración.

Sin embargo, el hecho de que algún contribuyente haya presentado declaración en ceros correspondiente al ejercicio inmediato anterior, no quiere decir que se encuentre en precaria situación económica actualmente.

En efecto, una empresa pudo haber tenido el mejor año de su historia en ventas (por ejemplo, si logra exportar buena parte de su producción), lo que le permitió hacer grandes inversiones, tantas como ingresos obtuvo; por ende, su base gravable (ingresos gravables menos deducciones autorizadas, es igual a cero), resultado que de ninguna manera indica problemas económicos, sino que sólo indica que, para efectos fiscales, no tendrá que pagar el impuesto sobre la renta.

En todo caso, es necesario distinguir entre el resultado fiscal de un ejercicio anterior (aquel al que se refiere la declaración) y la situación actual en que se encuentra el promovente, es decir, al momento en que se presenta la solicitud, la cual pudo haber variado.

Por otro lado, el hecho de que se otorgue la condonación parcial porque de la declaración del ejercicio fiscal se desprende que el pasivo circulante es superior al activo circulante, tampoco indica, necesariamente, una precaria situación económica; ya que dentro del activo del balance general de una empresa, además del circulante existe el fijo, los cargos diferidos y otros activos que no participan de la naturaleza de aquéllos.

OCTAVA.- Es pertinente mencionar que a partir del año de 1999, se adicionó al Código Fiscal de la Federación el artículo 70-A, en el cual se establece que los

contribuyentes a los cuales la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades les hubiera determinado la omisión de pago de contribuciones, tengan la opción de solicitar la reducción de las multas en un 100% y en su lugar aplicar la tasa de recargos por prórroga por el plazo que corresponda, para lo cual deberán declarar, bajo protesta de decir verdad, que cumplen con todos los requisitos establecidos en dicho artículo, y realizar el pago del adeudo dentro de los quince días siguientes a la notificación de la resolución respectiva que al efecto emita la autoridad fiscal.

Ahora bien, dicha reducción de multas se otorga tomando como base los antecedentes de "buena conducta de los contribuyentes", esto es, que hubieran cumplido con sus obligaciones dentro de los plazos y en los términos que establecen las disposiciones fiscales, en los últimos tres ejercicios, sin embargo, en este caso, si bien la autoridad fiscal no toma en cuenta para reducir o disminuir la multa impuesta, la situación económica del contribuyente, no menos cierto es, que para que proceda la reducción en comento, el contribuyente está sujeto a acreditar un número mayor de requisitos, situación que en la práctica hace nugatorio dicho derecho.

Es necesario precisar, que si bien las figuras de la condonación y de la reducción previstas en el Código Fiscal de la Federación, tiene como finalidad que la autoridad fiscal pueda otorgar al contribuyente una disminución o reducción, ya sea total o parcial, de las multas que tiene a su cargo, no menos cierto es, que la condonación es una facultad discrecional que ejerce la autoridad y que puede originar la liberación total o parcial de la multa determinada, mientras que la reducción, es un derecho que pueden ejercer los contribuyentes siempre y cuando cumplan con todos y cada uno de los requisitos previstos en la ley, y que no obstante se les pueda otorgar la reducción de las multas determinadas a su cargo hasta en 100%, aún tienen un adeudo pendiente con el fisco, puesto que en lugar

de las multas se les aplica la tasa de recargos por prórroga por el plazo que corresponda.

NOVENA.- Considerando que el propio Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 70, último párrafo, el criterio de que si el monto de una multa es reformado, observándose una disminución considerable en el monto de la sanción, debe aplicarse retroactivamente el monto de la nueva sanción en beneficio de los intereses del infractor, debe condonarse la multa hasta el monto de la nueva sanción, sin necesidad de que el contribuyente tuviera que acreditar su precaria situación económica, a fin de no demeritar su capacidad económica y contributiva.

DÉCIMA.- Tomando en cuenta los criterios que han sustentado los Tribunales Federales, debería condonarse totalmente una multa cuando ésta se hubiera impuesto con fundamento en un artículo que hubiera sido declarado inconstitucional por los Tribunales Federales.

DÉCIMA PRIMERA.- La autoridad fiscal debe darle la importancia necesaria a las solicitudes de condonación de multas que presentan los contribuyentes, considerando que dicha solicitud es un medio que éstos tienen a su alcance, para extinguir los créditos fiscales que existen a su cargo.

M

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO MIGUEL, Teoría General del Derecho Administrativo, 11ª edición, Porrúa, S.A., México, 1994.
- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO, Derecho Fiscal, 8ª edición, Themis, S.A. de C.V., México, 1993.
- BORJA SORIANO MANUEL, Teoría General de las Obligaciones, 14ª edición, Porrúa, S.A., México, 1995.
- BURGOA ORIHUELA IGNACIO, Las Garantías Individuales, 23ª edición, Porrúa, S.A., México, 1991.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 18ª edición, Porrúa, S.A., México, 1994.
- FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 31ª edición, Porrúa, S.A., México, 1995.
- FRAGA GABINO, Derecho Administrativo, 33ª edición, Porrúa, S.A., México, 1994.
- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO, Introducción al Estudio del Derecho, 47ª edición, Porrúa, S.A., México 1995.
- GIULIANI FONROUGE CARLOS M., Derecho Financiero, Tomo II, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ ANTONIO, Lecciones de Derecho Tributario, 4ª edición, Ediciones Contable, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V., México, 1998.
- LOMELÍ CEREZO MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, 1ª edición, Porrúa, S.A., México, 1979.
- LÓPEZ NIETO FRANCISCO, El Procedimiento Administrativo, 2ª edición, Bosch, Madrid, España, 1946.
- MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 11ª edición, Porrúa, México, 1993.

BIBLIOGRAFÍA

MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª edición, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979.

NAVA NEGRETE ALFONSO, Derecho Procesal Administrativo, 2ª edición, Porrúa, S.A., México, 1959.

PONCE GÓMEZ FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V., México, 1997.

QUINTANILLA VALTIERRA JESÚS y ROJAS YÁÑEZ JORGE, Derecho Tributario Mexicano, 3ª edición, Trillas, S.A., México, 1991.

RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, 2ª edición, Harla, S.A., México 1991.

ROJINA VILLEGAS RAFAEL, Derecho Civil Mexicano, Tomo I, 8ª edición, Porrúa, S.A., México, 1993.

SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO, En torno a la naturaleza de la Actividad Financiera, Hacienda y Derecho, Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1966.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ MAYOLO, Derecho Tributario, 2ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.

SERRA ROJAS ANDRÉS, Derecho Administrativo, Tomo II, 12ª edición, Porrúa, México, 1993.

VILLEGAS B. HÉCTOR, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.

DE PINA RAFAEL y DE PINA VARA RAFAEL, Diccionario de Derecho, 10ª edición, Porrúa, S.A., México, 1983.

Diccionario de la Lengua Española; Tomo II, Real Academia Española, 19ª edición, Madrid, España, 1996.

hnt.

Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 4ª edición, Porrúa, S.A., México, 1991.

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XV, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1972.

REVISTAS

Ensayos sobre Temas Fiscales, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número V, México, 1983.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

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

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

Acuerdo por el que se señala nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial de la Federación del 18 de diciembre de 1996.

Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial de la Federación del 9 de marzo de 1989.

MANUALES

Manual para las Administraciones Jurídicas de Ingresos, Tomo I, Administración General Jurídica de Ingresos, Servicio de Administración Tributaria, México, 1998.

Manual de Condonación de Multas, Administración General Jurídica de Ingresos, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1996.

pat

JURISPRUDENCIA

Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y Tesis Aisladas, 5º CD-ROM. México, 1995.

Handwritten mark