

469



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

**LAS MULTAS FIJAS ESTABLECIDAS EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU
INCONSTITUCIONALIDAD.**

T E S I S

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

P R E S E N T A :

ALMA TREJO CERVANTES

ASESOR DE TESIS :

LIC. ROSA MARIA VALENCIA GRANADOS

280124

MÉXICO

2000



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dios, por permitirme llegar
ha este momento.

Para la Escuela Nacional de
Estudios Profesionales "Aragón" Como
un homenaje, a su existencia
vertical, honesta y profesional y
por permitirme ingresar a sus aulas.

Para mi mamá y mis hermanas,
por ser el apoyo que siempre me
brindaron con el cual he logrado terminar
mi carrera profesional, que también es
de ustedes

A ti maestro, por tu colaboración para
guarme en el camino y lograr la
la realización de una de mis metas.

Al Lic. Daniel Bastida Medina,
Titular del Juzgado Quinto de Distrito en
el Estado y Secretarios adscritos, por su
confianza y arduas enseñanzas

A mis amigos y personas que
de alguna manera han estado a mi lado
como un soporte ara escalar un
pedaño más.

GRACIAS

Alma Trejo Cervantes

INDICE

CAPITULO I

ANTECEDENTES.

1.1. Antecedentes de la Fracción IV del artículo 31 Constitucional	1
1.2. Contribuciones en el Derecho Fiscal Mexicano	8
1.3. Elementos de las Contribuciones	16
1.4. Principios de las Contribuciones en la Doctrina	20
1.5. Principios Jurídicos de las Contribuciones	29
1.6. Naturaleza Jurídica de los Accesorios de las Contribuciones	39
1.7. Destino de las contribuciones	46

CAPITULO II

CONCEPCIONES VALORATIVAS.

2.1. Derecho Fiscal	50
a) Justificación de la denominación	56
b) Concepto de Derecho Fiscal	58
2.2. Derecho Fiscal Sustantivo y Derecho Fiscal Objetivo	60
2.3. Derecho Fiscal Administrativo o Sancionador	64

CAPITULO III

LAS MULTAS FIJAS, ESTABLECIDAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU INCONSTITUCIONALIDAD.

3.1. Inconstitucionalidad de las Multas Fijas establecidas en el Código Fiscal de la Federación	83
3.2. Inconstitucionalidad de las Multas Fiscales, pues su imposición no cumple con los supuestos de proporcionalidad y equidad que señala el texto constitucional	91
3.3. Inconstitucionalidad de las Multas en relación con el órgano facultado para su imposición	98
3.4. Propuesta, que su monto se determine en proporción a sus ingresos diarios del infractor	100
CONCLUSIONES	106
BIBLIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN.

La presente investigación, esta encaminada desde un punto de vista doctrinario, jurídico y social; hacia una rama del Derecho Público; que es el Derecho Fiscal, y es público, porque el Estado tiene capacidad para crear normas que definan infracciones fiscales y que establezcan sanciones para quienes las comentan; trabajo que se encuentra integrado por tres capítulos:

En el primero, se analiza los antecedentes históricos de la Fracción IV del artículo 31, Constitucional y de los principios jurídicos que el Legislador debe tomar en cuenta para que dichos preceptos sean justos, equitativos y proporcionales;

En el segundo, se manejarán las concepciones valorativas y la justificación al porque llamarlo Derecho Fiscal; aunque en diversas citas textuales se maneja como si no del Derecho Tributario.

Finalmente el tercero, y objeto del presente, el que genera un interés especial, pues el Estado con el objetivo de la protección de bienes jurídicos, cuya salvaguarda esta encomendada a la administración fiscal; se dota de potestad punitiva; por lo que no puede dudarse la índole sancionadora del Derecho Fiscal, que protege con la amenaza y ejecución de la sanción fiscal el bien jurídico protegido y que siempre remarca que sólo se alcanza si todos cumplen con su obligación de contribuir para cubrir los gastos públicos.

Es un ordenamiento intimidatorio y angustioso; puesto que por una parte obra valiéndose de la intimidación y por otra, la sanción no es una sanción cualquiera, sino

aquella sanción dolorosa y especial que se llama "pena de multa".

Por lo que, en su búsqueda para obtener el bien jurídico protegido, se dota de potestad, la cual origina conflictos, pues el contribuyente al verse obligado a entregar parte de su riqueza al Estado, y que en el caso de no hacerlo en forma oportuna sufre una sanción pecuniaria, en el caso particular una multa fija y excesiva, con la que pretende dar un beneficio a la sociedad, pues le da el carácter de resarcimiento de daño sufrido al Erario, pero su proceder resulta voraz.

No es justificable, el castigar al culpable con una suma fija y excesiva para evitar la omisión, más actualizaciones, además de recargos; por lo que se asocia con un afán de lucro para el fisco, pues se llega a pensar que el fisco razona: *"si logro atrapar a uno, éste paga por todos"*, por ello, carece de toda base jurídica, lo que denotaría en inconstitucional, sin límite equitativo y proporcional, la multa como castigo debe ser retributivo; por lo que es necesario adecuar el monto de la multa al caso concreto en forma flexible y no fija, ya que deben de tomarse en cuenta las circunstancias que rodean la comisión de la infracción, pues hay que atender a la gravedad de la infracción, el resarcimiento del daño, el monto de ingresos diarios del infractor, para determinar la cuantía y se estaría en base a la unidad monetaria, al poder adquisitivo, lo que lograría una justa sanción pues cada cual pagaría lo que le corresponde.

CAPITULO I

ANTECEDENTES.

- 1.1. Antecedentes de la Fracción IV del artículo 31 Constitucional
- 1.2. Contribuciones en el Derecho Fiscal Mexicano
- 1.3. Elementos de las Contribuciones
- 1.4. Principios de las Contribuciones en la Doctrina
- 1.5. Principios Jurídicos de las Contribuciones
- 1.6. Naturaleza Jurídica de los Accesorios de las Contribuciones
- 1.7. Destino de las contribuciones

1.1. ANTECEDENTES DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa, se fundará en primer término en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aqullatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegara a satisfacer; corresponde al legislador y a su obra inmediata, esto es, a la ley fijar esa proporción.

Conviene hacer una breve relación de los términos en que se han redactado los artículos equivalentes y sus fracciones correspondientes en nuestra historia constitucional.

La asamblea constitucional de Francia en su nombrada declaración del año de 1784, en el artículo 13, considera que para mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.

En el Bando del 29 de noviembre de 1810, dictado en Guadalajara, por Don Miguel Hidalgo y Costilla, se ordenaba lo siguiente:

“Que siendo necesario de parte de este (el vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra y otros indispensables para la defensa y decoro de la Nación, se contribuya con un dos por ciento de la alcábala en los efectos de la tierra y con tres

en los que establecían el seis”¹

De lo anterior, es evidente que alguna remuneración a cargo del vasallo es conveniente, sin embargo, la misma se ve suavizada por el principio de proporcionalidad y equidad que reducían al seis al dos y tres por ciento. En el artículo 8º, de la Constitución Política de la Monarquía Española, firmada en Cádiz, el 18 de marzo de 1812, se ordenó:

“También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”.²

Mientras que en sus artículos 339 y 340 estatuyo que las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos.

Estas ideas de la constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las constituciones de México de 1857 y de 1917.

Por lo que en la Constitución de Cádiz, se incluye el concepto de proporcionalidad de la contribución referida a los haberes de los españoles.

El 14 de septiembre de 1813, José María Morelos y Pavón en su obra Los

¹Zavala, Julio, México a través de los siglos, Tomo II, página 762

²Yañez Ruiz, Manuel, El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política, Tomo I, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958-1959, página 251

Sentimientos de la Nación, expresa lo siguiente:

“Que se quiten la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un 5 por ciento de sus ganancias u otra carga igualmente ligera, que no oprima tanto como la alcábala, el estanco, el tributo y otros; pues con esta corta contribución y la buena administración de bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el paso de la guerra y honorarios de los empleados.”³

Es evidente que Morelos tenía una concepto más elevado de lo que debía entenderse por contribución o carga fiscal, pues su idea central giraba en torno a la justicia de esa contribución aunada a una buena administración por parte del gobernante.

En los artículos 36 y 41, del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, el Supremo Congreso Mexicano estableció:

“Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”:⁴

Por lo que es *obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos*.

El soberano Congreso Constituyente de los Estados Unidos Mexicanos el 4 de octubre de 1824, expide la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la

³Morelos y Pavón, José María: *Autógrafos*, penúltima página

⁴Yañez Ruiz, Manuel, op cit página 265

cual en su artículo 30, fracción VIII, ordenaba:

"Las facultades exclusivas del Congreso son las siguientes":

VIII. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrir, arreglar su recaudación determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno".⁵

Los impuestos deben ser en proporción a los deberes del obligado, a satisfacerlo o a sus facultades y las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y si estos son mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

Mediante decreto del 10 de junio de 1898 y al adicionarse con una fracción más pasó a ser su antigua fracción II, la III para resultar concebido como sigue:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria,

II. Prestar sus servicios en el ejército o guardia nacional conforme a las leyes orgánicas respectivas, y

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación del Estado y Municipios que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El proyecto Constitucional presentado por Venustiano Carranza al Congreso

⁵Ibidem, página 287

Constitucional de 1916-1917, conservo en sus propios términos la fracción III del artículo 31, de la Constitución de 1857, al incluir como fracción IV del mismo artículo y asentar que es obligación del mexicano contribuir al gasto público. . .

La Comisión integrada por los diputados constitucionales Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Manzo, Enrique Recio y Enrique Colonga, modificó únicamente los dos primeras fracciones y el Congreso Constitucional aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917 por 139 votos, esa cláusula constitucional que se cifo en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 Constitucional de 1857 y cuya trayectoria respecta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

En la primera de las leyes Constitucionales del 29 de diciembre de 1936, el artículo 3°, estableció en su fracción II, el siguiente:

Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan

En las bases para la Organización Política de la República Mexicana del 13 de junio de 1843, se establecía en la fracción II, del artículo 6, lo siguiente:

Son facultades del Congreso:

II. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer

en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse”.⁶

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sancionada y jurada por el Congreso General de Constituyentes el 5 de febrero de 1857, en su artículo 31, ordenaba:

Es obligación de los mexicanos:

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que se residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.⁷

Finalmente, el Congreso Constitucional de Querétaro, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

Son obligaciones de los mexicanos:

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

Con relación a las consideraciones anteriores, conviene recalcar lo siguiente:

A) El concepto de proporcionalidad no ha sido contemplado por las primeras Cartas Constitucionales Mexicanas.

⁶Ibidem, página 395

⁷Zarco, Francisco, Historia del Congreso Extraordinario Constituyente, 1856-1857, página 1349

B) El destino de los mismo, es decir, su sufragar los gastos públicos ha sido requisito fundamental implícito en nuestras Cartas Constitucionales; y

C) En la Constitución Federal de 1857, se incluye por vez primera el concepto de proporcionalidad y equidad que deben contener las leyes, que se refieren a las contribuciones a que están obligados los mexicanos.

Su verdadero sentido esta directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, puesto que el impuesto debe ser 'en atención a sus facultades' (posibilidades), como propuso dicha declamación o en proporción a los gastos decretados y a los deberes o facultades del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

"El 31 de diciembre de 1947, Italia, copia el artículo en el sentido de que 'todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirara en criterios de progresividad', este criterio de progresividad, son con justicia, la proporcionalidad de que se trata la fracción IV, del artículo 31 de la Carta Magna, si se tiene en cuenta la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, en su progresividad, encuentran su justa realización tributaria y su adecuada proporción".⁸

⁸De la Cueva, Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, Editorial Porrúa, 1989, México, Distrito Federal, página 146 a 148.

1.2. Contribuciones en el Derecho Fiscal Mexicano.

Previo al estudio de cada una de las contribuciones, es menester indicar que al analizar sus requisitos, no se incluirán los principios jurídicos, pues para su existencia deben satisfacer todos y cada uno de estos principios, (de legalidad, de proporcionalidad, de equidad y destinarse al gasto público, los cuales se analizaran más adelante.

Contribución, son “los ingresos que el Estado recibe en su caso, y que exige en su carácter de personal moral de derecho público, con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos”⁹

En el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación define y clasifica las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, mientras que la doctrina los clasifica en impuestos, derecho y contribución especial las que incluyen las de seguridad social y la de mejora.

IMPUESTOS.

La legislación define a los impuestos, como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas Físicas y morales que se encuentren en la situación o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

Aquí podremos referimos con toda exactitud al impuesto al valor agregado,

⁹Mabarak, Cerecedo Dorcela, op. cit página 59

impuesto sobre la renta, impuesto especial de producción y servicios, etcétera.

El impuesto es una “prestación” generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales cuya situación jurídica coincide con la ley señalada como hecho generador del crédito fiscal.

La obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente quien al aportar la suma de dinero que se exige en los términos legales esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, y volverá a surgir cuando otro hecho genere la obligación fiscal.

Ahora bien el impuesto es fijado por el Estado, es general, obligatorio pues no se puede dejar de pagar o dejar de hacerlo, por ello el fisco se encuentra dotado de instrumentos legales para cobrarse hasta con los bienes de la persona; señala los sujetos pasivos.

La Ley debe ser de manera clara y precisa, en los hechos, conductas o acciones de las personas que puedan dar lugar al nacimiento de la obligación, no debe cobrar un impuesto, ni ninguna contribución por simple analogía, porque la situación concreta del gobernador sea más o menos parecida a la situación abstracta prevista por la ley ya que ello daría sin duda lugar a la ilegalidad ya que el presunto contribuyente se negara a pagar, valiéndose de los medios de defensa, como lo refiere el artículo 5°, del Código Fiscal de la Federación.

La doctrina define al impuesto como “una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho

administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas".¹⁰

Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.

"El impuesto es una prestación tributaria que tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que la prevé y define. Esta hipótesis debe estar comprendida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto".¹¹

El impuesto, constituye la principal fuente de ingresos públicos, de él dependen la mayoría de los programas gubernamentales; por este motivo la reforma fiscal se ha vuelto una medida de carácter continua, la que esta constituida por una serie de medidas legislativas y administrativas tendientes a instrumentar una revisión y actualización permanente del sistema tributario, con miras a manejar la capacitación de recursos financieros.

Independientemente de las necesidades financieras del Estado, en México existe la costumbre de cambiar anualmente la legislación hacendaria por medio de una ley que establece, reforma adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, la cual se llama Miscelánea Fiscal, el cual parece tener dos finalidades: dificultar el cumplimiento de la Ley Tributaria e ir cortando todos los caminos de defensa que el particular tenga ante una legislación cada día más confusa.

¹⁰Flores Zavala, Ernesto, Ob Cit, página 35

¹¹De la Garza, Francisco, Ob Cit 374

La mayoría de los tratadistas coinciden en que son:

1. Una prestación de carácter público; porque son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía o potestad de imperio.

2. Una prestación en dinero, especialmente y ocasionalmente en especie.

3. Una relación personal obligatoria unilateral, lo que significa que hay un acreedor, que será el Estado y un deudor que es el contribuyente, que es persona física o moral, en la cual sólo éste último tiene una obligación frente al Estado, sin que exista un deber para el acreedor de otorgar determinada prestación directa al contribuyente por el pago del impuesto, en virtud de que los ingresos que se obtengan por el mismo, deberán ser destinados para la generalidad a través de servicios o funciones públicas.

Los impuestos se clasifican en:

Impuestos directos, son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otra persona, o sea que recae directamente sobre su patrimonio, por ejemplo: el impuesto sobre el salario.

Impuestos indirectos, el sujeto pasivo puede trasladar a otra persona, de manera que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, por ejemplo: el impuesto al valor agregado, en donde el comerciante lo traslada al consumidor.

Impuestos reales, son los que se desatienden de las personas y recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación del sujeto del impuesto, por

ejemplo el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos.

Impuestos personales, son aquellos en los que se toma en cuenta la condición de los sujetos pasivos; recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Impuestos objetivos, son aquellos en los que el legislador no define quién es el sujeto pasivo del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible.

Impuestos subjetivos, son los que sí se designa con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Impuestos especiales, son impuestos especiales, los que gravan a determinada actividad, por ejemplo, el impuesto sobre automóviles nuevos o el de minería

Impuestos generales, se distinguen aquellos que gravan actividades distintas, pero que son de la misma naturaleza.

Por otra parte, respecto de la clasificación de las contribuciones que hace nuestro Código Fiscal de la Federación son:

Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera.

Impuestos

I. Contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV, de este artículo;

Aportaciones de Seguridad Social.

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

Contribuciones de Mejoras.

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

Derechos.

IV. Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que prestan el Estado en sus funciones de derecho

público, excepto cuando se presten organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso se trata de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derecho.

Son pocos los tratadistas que determinan claramente los tres tipos de contribuciones que son consideradas como especiales que existen, por lo proponemos la siguiente conclusión, comprende la de seguridad social y la de mejoras, la que comprende:

De tal manera que se infiere por contribución especial, la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio específico, producido por la ejecución de una obra pública o el incremento en el gasto derivado de una actividad determinada o la prestación de servicios de seguridad social a grupos determinados.

Hay que distinguir, las contribuciones especiales de los impuestos, por que este último puede tener cualquier origen y tiene principio de capacidad contributiva, mientras que las primeras tienen su origen en la obra o la actividad pública, su principio es el beneficio.

DERECHOS.

Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se

presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Por ejemplo, se considera como la contribución que se paga a cambio de un servicio público generales, los parques, museos, la solicitud de expedición de pasaportes, licencias de manejo, el correo y el telégrafo.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Aportación de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por un servicio de seguridad social proporcionado por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, del artículo 2º, del Código Fiscal la Federación, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Son otra importante contribución y nace en el Derecho Social, y destinado a reivindicar a la clase trabajadora y es la que se conoce como prestación, por ejemplo: la vivienda, enfermerías, escuelas, hay doctrinarios que le llaman parafiscalidad pues no

se destinan al gasto público sino para el presupuesto de organismos descentralizados, como lo es el pago del INFONAVIT; artículo 123 Constitucional.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

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

Es el tributo que se paga al Estado en retribución de la plusvalía o aumento de valor que a raíz de la construcción de una obra pública experimenten los propietarios aledaños a la obra.

Emilio Margáin Manatou; define: “ es la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasiono la realización de una obra a la prestación de un servicio público de interés general que los beneficia o benefició en forma específica”¹²

Tiene su fundamento el principio que prohíbe el enriquecimiento sin causa, con ella se reintegra al Estado el mayor valor incorporado a la propiedad privada; por ejemplo: la construcción de líneas del metro, escuelas, hospitales, mercados, pues los mismos particulares obligan al Estado a hacer una obra especial.

1.3 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Los elementos característicos de las contribuciones, son el sujeto, objeto, base,

¹²García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México 1989, página 122

tasa o tarifa, los cuales estudiaremos adelante:

SUJETO.

En cuando al sujeto vinculado con las contribuciones, podemos establecer dos categorías: los facultados para exigir su entero sujeto activo y el obligado al pago, sujeto pasivo.

El sujeto activo, es el facultado para recibir el pago de las contribuciones y exigir su entero y siempre será el Estado. Sin embargo, como la fracción IV del artículo 31 Constitucional, señala que los ciudadanos deben contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal; los Estados y Municipios.

Concluimos que existen tres sujetos activos o acreedores para exigir el pago de las contribuciones, aunque también existen organismos descentralizados que tiene este carácter, como ejemplo el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Para exigir el pago de la contribución debe estar señalada en una Ley, la facultad de la Federación para crear tributos se encuentra en el artículo 73 fracción VII de la Carta Magna y se ejerce por el Congreso de la Unión.

También las entidades federativas, a través de los congresos locales y ejercita además una doble función, por su parte, los municipios tienen poder tributario limitado, pues no son ellos quienes legislan para establecer las contribuciones necesarias tendientes a cubrir el gasto público de los ayuntamientos, ya que lo hacen a través del Congreso Local correspondiente.

La misma Constitución establece límites, de las reservadas a la Federación, que son: sobre el comercio, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, servicios públicos que concede o explota directamente por la federación.

El artículo en cita nos señala que existe otro sujeto y que en nuestra legislación se le conoce como sujeto pasivo y que son las personas físicas o morales que están obligadas a otorgar una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo; el cual podemos dividir en tres categorías:

Las personas físicas o morales con responsabilidad directa que realizan el hecho imponible y a quien la ley obliga a realizar el pago de la contribución; con responsabilidad solidaria a quienes la Ley obliga al pago de la contribución y que se distinguen del sujeto pasivo con responsabilidad directa, porque no realizan el hecho imponible; con responsabilidad objetiva, lo que se denominan por hechos de terceros, por ejemplo que adquiera bienes o negociaciones por las que el sujeto pasivo con responsabilidad directa no hubiese pagado.

OBJETO.

El Derecho Fiscal, se establecen relaciones de supra a subordinación entre el fisco como sujeto activo y el gobernado como sujeto pasivo, el objeto, es la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor; el sujeto de la obligación es el de tolerar, hacer o no hacer.

El objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo.

El objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento.

Situación jurídica gravada por la Ley Fiscal, el objeto generalmente le da el nombre a la ley y así tenemos que el objeto sobre el impuesto a la renta es el rendimiento que tiene la persona.

BASE.

Es la cuantía en dinero sobre la que se determina el impuesto.

La base del impuesto, es la cantidad sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: el objeto del impuesto predial es el bien inmueble y su base es el valor del inmueble; monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera.

TASA O TARIFA.

Es la cantidad a pagar, establecida en ley.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales en nuestro país son: de derrama, fija y proporcional.

La tarifa es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen; por ejemplo las tarifas a las contribuciones de mejoras

La tarifa es fija, cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo el impuesto al valor agregado tiene tarifas del 15% al 0%.

1.4. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN LA DOCTRINA.

“Los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica”.¹¹ De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

Un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

¹¹Del Libro V de Adam Smit, citado por Emilio Margain Manatou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexico. 8a Edición Editorial Universitaria de San Luis, México, 1985

A) Que sea general el impuesto significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la ley; como excepción sólo debe eliminarse aquellas que no conozcan de capacidad contributiva y poseer capacidad contributiva; cuando percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia.

Los tratadistas, sostiene; que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuera su ingreso, por que ello viola el principio de generalidad, además de que no es posible determinar con mayor o menor precisión la cantidad mínima requerida para vivir, agregando que si todos participan en el voto, todos deben participar en el sostenimiento del gasto público.

Sin embargo, en contra de estas ideas, sea dicho, que los mínimos de subsistencia deben estar exentos; pues el exigir el pago de impuestos aquel que ni siquiera el mínimo es empobrecerlo más, lo que lo lleva a solicitar ayuda al gobierno lo que implica una erogación superior a aquella suma cubierta por él como tributo.

Cuando el legislador mexicano expide una nueva ley impositiva que por técnica legislativa, no comprende a todos los que se dedican a la misma actividad, ese se ataca de inconstitucional por violación del principio de generalidad

Ahora bien, si una ley no es general, entonces es particular o privativa, esta carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad.

La doctrina mexicana está acorde en considerar que una ley es privativa cuando es inminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o determinado grupo; careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad

e indeterminación particular que da peculiaridad a toda ley.

B) Que sea uniforme significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

Si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación, por consiguiente, si dos rentas iguales provienen de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta.

Existen diversos principios de las contribuciones, entre los que destacan los elaborados por Adam Smith en su libro *La riqueza de las Naciones*; principios tales como el de justicia, certidumbre, comodidad y economía y de éstos derivan otros, mismos que se analizarán en el presente estudio.

PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Por el cual, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

Lo que quiere decir, que todos deben pagar impuestos, conforme a su capacidad, esto es, todo a aquel que tenga la manera de contribuir al sostenimiento del Estado, debe ser a su posibilidad y alcance económico.

Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria

armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesaria.

PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Significa que todos aquellos que tengan capacidad contributiva y cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, están obligados al pago de contribuciones.

El principio de generalidad que integran el de justicia, este no exige que todos los que tienen capacidad contributiva paguen todos los impuestos establecidos por el Estado, sino únicamente que pague cada cual algún impuesto, de manera que unas personas pagarán ciertos gravámenes y otras pagarán otros.

Lo anterior se traduce cuando quedan colocados los gobernados dentro de los correspondientes supuestos legales. Nadie debe quedar exento de pagar contribuciones.

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.

Implica que todas las personas sean iguales frente al tributo. Para el análisis de este principio, debe considerarse no sólo la capacidad contributiva (elemento objetivo), sino también la igualdad de sacrificio (elemento subjetivo), de manera que se tome en consideración el origen de la fuente de las rentas. Lo anterior da por resultado que dos rentas iguales, procedentes de fuentes diversas (sacrificio diferente), sean gravadas con

contribución distinta.

Todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y la misma cuota tributaria, dos personas deben ser gravadas por igual, cuando el origen y la cantidad de la riqueza que da lugar a la atribución sea similar.

Contrariamente a lo anterior, ningún sujeto pasivo que no este colocado en el supuesto estará gravado por el que no le corresponde.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

Por el cual toda contribución debe poseer fijeza en sus principales elementos, de manera tal que se eviten arbitrariedades por parte de la administración pública, al precisarse con claridad por el legislador: el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables.

Se considera, que para la observación de este principio, los elementos constitutivos de las contribuciones deben derivar de una ley expedida por el poder legislativo; por lo que señala como violación al principio de certidumbre, los casos en que la Ley de Ingresos de la Federación faculta al Ejecutivo Federal para:

a) Suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control forma de pago y procedimientos.

b) Crear, modificar o suprimir las cuotas de los derechos o tasas.

c) Fijar periódicamente, para efectos fiscales, el valor o precio al público de los productos o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes establezcan este requisito como base para determinar impuestos.

Este principio se encuentra muy vinculado con el de legalidad, que más adelante analizaremos.

Para cumplir este principio el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momentos en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el fin de que no se produzcan la incertidumbre.

Al respecto el artículo 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación, desoye este principio al establecer que queda facultado el Ejecutivo para dictar las medidas relacionadas con la administración, control forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relativas con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Pues, la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a la administración, control y forma de pago y procedimiento, puede contribuir a introducir la incertidumbre de la que la Hacienda Pública puede aprovecharse para crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente.

Esta delegación pugna además con la Constitución por cuanto que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades sino sólo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna, entre los que no se halla la que se comenta.

Las últimas ocasiones en que el Ejecutivo Federal utilizó esta delegación de facultades fue cuando emitió el extinto reglamento de la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias, al expedirse el decreto por el que se exime el pago del impuesto al valor agregado a la enajenación e impartición de alimentos y medicinas de patente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el diecisiete de agosto de mil novecientos ochenta y ocho y el Reglamento de la Ley del Impuesto al activo de las Empresas, publicado en el citado diario el treinta de marzo de mil novecientos ochenta y nueve.

Una segunda excepción la encontramos en la Ley de Ingresos de la Federación en la facultad de otorgada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para fijar periódicamente, para efecto fiscales el valor o precio al público de las mercancías atendiendo a la cotización de las mismas en mercados nacionales o extranjeros o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes fiscales establezcan este requisito como base para determinar los impuestos.

Que la Hacienda Pública pueda modificar, en cualquier momento, la base de un impuesto, es introducir la incertidumbre respecto al gravamen a pagar de un día a otro y por ende debe reputarse inconstitucional esta delegación de facultades, no previstas en la Constitución.

Una tercera excepción inconstitucional tenemos: el segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal establece: En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan

a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicara el Indice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicara en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días siguientes a los que corresponda y el artículo 7° de la Ley al Impuesto Sobre la Renta, remite a dicho indice para determinar los pagos provisionales a cargo de las sociedades mercantiles y personas físicas empresariales, así como para obtener el factor de actualización, con la cual se viola el principio de certidumbre para el legislador delegar no ya en el Ejecutivo Federal sino en un organismo descentralizado la facultad de elaborar el elemento más importante para precisar la base del pago del impuesto sobre la renta; elemento que inclusive puede a su arbitrio o capricho manejar el principio.

Al ser dicho índice un promedio de los precios al consumidor que impera en el país, las contribuciones que en su zona ese índice sea menor pagaría más impuesto y los que en su zona sean mayores pagarán menos impuestos.

Como última excepción la encontramos en la Ley reglamentaria del artículo 131 Constitucional, la que expresa que en materia tributaria queda autorizado el Ejecutivo Federal para aumentar o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación aplicables a los productos, artículos que ameriten tal aumento, disminución o supremacía; delegación legislativa que autoriza el citado precepto constitucional y que el Poder Ejecutivo emplea cuando lo estima urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier propósito, en beneficio del país, con la sola condición de que el enviar al Congreso de la Unión el Presupuesto Fiscal del año siguiente, someta a su aprobación el uso que de dicha facultad hizo.

PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Toda contribución debe recaudarse en la época y en la forma en la que sea más probable que convenga a su pago al contribuyente. De manera que el sacrificio en el pago de los impuestos se disminuya lo menor posible por el legislador, al facilitar la forma y fecha de pago al contribuyente.

En la actualidad, la administración pública ha dado gran importancia a este principio, no sólo al establecerse en las leyes la fecha más propia para las contribuciones, sin facultarse a las instituciones bancarias para el recibo de las declaraciones y pago correspondiente, buscándose hacer más cómodo el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

Pudiéramos citar como ejemplo, respecto al principio de comodidad, que conforme al artículo 12, del Código Fiscal de la Federación si el último día para efectuar pago de contribuciones, fuere viernes, el plazo se prorrogará al día hábil siguiente.

Consiste en que la contribución en si misma, debe ser productiva, de gran rendimiento implicado con ellos el menor gasto posible para la administración en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior la diferencia entre la que se recaude y la que realmente ingrese en las arcas de la nación, tiene que ser la mayor posible.

Con base en este principio, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 146 indica que el gobierno federal, podrá cancelar créditos fiscales en cuentas públicas, por incosteable o insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propios y ventajosos para que el contribuyente realice sus pagos.

Si el legislador lo toma en cuenta, resultaría mayor recaudación y menos evasión.

El Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas consideradas contribuyentes mayores deben pagar impuestos cuatro meses siguientes en que concluye el ejercicio fiscal y las sociedades mercantiles en los tres meses siguientes al término de su ejercicio fiscal.

El impuesto al valor agregado a cargo de las personas morales o personas físicas se paga a más tardar dentro de los diez o quince días al siguiente al que corresponda las utilidades realizadas en el mes de calendario anterior, el pago del impuesto predial que se cubre en el Departamento del Distrito Federal por bimestre, etcétera.

1.5 PRINCIPIOS JURIDICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Los principios jurídicos de las contribuciones son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Dentro de los cuales son:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio se encuentra previsto en el artículo 31 de la Constitución, que significa que toda contribución debe estar señalada o prevista en ley, en virtud de que sí bien es cierto que existe la obligación de contribuir al gasto público, también lo es que la forma de realizar esta obligación debe estar establecida en un ordenamiento legal.

La existencia jurídica de cualquier contribución, se requiere que se encuentren prevista en la Ley, (*nullum tritum sine lege*, o no hay tributo sin ley), lo cual da certidumbre al contribuyente pues limita el cobro de estas.

Es decir, examinado atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenida y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras.

Lo contrario, es decir la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, es anticonstitucional, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen

expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance.

Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, lo requiere únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa.

Pues así, se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley.

De tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

Así las cosas, a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental.

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

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El principio de proporcionalidad, significa que el tributo comprenda por igual, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; mientras tanto el principio de equidad, consiste en que el impacto del tributo, sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

El impuesto, dice la Constitución, será proporcional y equitativo. En primer lugar; los términos proporcional y equitativo, han creado confusiones; creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión *proporcional y equitativa*, consideran que tales conceptos son conjuntos de las contribuciones y no pueden separarse, ya que ambos significan justicia

Como ya se dijo, el impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundara, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, mas alto tendrá que ser el impuesto que llegara a satisfacer; corresponde al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional.

Esta teoría constitucional acerca del impuesto esta apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es en atención a sus facultades, es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal.

Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto

sea un *sacrificio*, tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII.

La constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787 y de las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, la obligación sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado.

Lo que lleva a concluir:

- 1) todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos.
- 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades, y
- 3) las contribuciones serán proporcionales a los gastos del Estado, y si estos son mayores, mayores serán las aportaciones del particular.

La antes mencionada Constitución de Apatzingán, abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual.

La primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que -es obligación del mexicano cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan-.

Principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la organización política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del estatuto orgánico provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856.

Por lo que, desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la constitución mexicana de 1857, es presupuesto Constitucional del Derecho Tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad.

El artículo 36, del congreso constituyente de 1856-1857, estableció: -es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio; el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes-

Por otra parte, el 26 de agosto de 1856 se aprobó por Unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión -justos intereses de la patria- por la de -intereses de la patria-. El artículo 36 del proyecto de constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la constitución de 1857.

Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción mas, paso a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: -es obligación de todo mexicano: I. defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II.

prestar sus Servicios en el ejercito o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El proyecto de constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al congreso constituyente de 1916-1917, conservo en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la constitución de 1857. al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque si a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciño, en todo; incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

La proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la constitución de 1917, esta concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiro la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340), y su verdadero sentido esta directamente vinculado a la capacidad contributiva del

deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la federación mexicana.

Pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad"; estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción

Es el caso de insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propia de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir.

El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, del impuesto, a través del pago de una prestación

incondicional.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, mas para que el impuesto no sea un acto indebido, ni este sujeto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con la cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un estado en la imposición de cargas fiscales

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro el limite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativo; es no acabar ni destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo.

Junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad: que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta

nacional; en el que hacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para estos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

1.6 NATURALEZA DE LOS ACCESORIOS.

Conforme al Artículo 2°, último párrafo del Código Fiscal de la Federación: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo 21 del Código Fiscal de la Federación son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en esa disposición jurídica se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1°.

Resaltando que la actualización de la contribución que prevé el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación no es un accesorio de ella sino que es parte de la misma, incluso el recargo debe calcularse sobre la contribución actualizada.

Estos ingresos fiscales se definen como aquellos que percibe el Estado, en condiciones especiales, cuando una persona:

A) No cubre sus contribuciones dentro de los plazos establecidos por la ley en este caso reciben el nombre de recargos.

B) Paga determinadas sumas de dinero al Fisco, por concepto de comisión de

infracciones administrativa, a las que se le denomina sanciones o multas.

C) El Estado se ve obligado a realizar gastos derivados de notificaciones, embargos, publicaciones, actos de remate, etcétera, para recuperar las contribuciones que el contribuyente no cubrió de manera voluntaria, y que en conjunto se denominan gastos de ejecución.

D) Efectuó el pago de la contribución con cheque a cargo de una institución de crédito y ésta por alguna causa no pagó ese documento. En este caso se está frente a una típica indemnización.

Todos estos ingresos participan de la misma características de las contribuciones, es decir, son obligatorios para los gobernados, en los términos, tanto de las disposiciones fiscales, como de los preceptos jurídicos que en su caso los regulen, y el Estado los puede cobrar incluso en forma coactiva, mediante el empleo de las facultades que le otorgan las leyes fiscales.

RECARGOS.

Se prevén en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y son indemnizaciones que se cobran por la falta de pago oportuno de las contribuciones. La tasa de recargos que se aplica por el no pago oportuno de los créditos fiscales, es del 50% mayor a la tasa fijada anualmente el Honorable Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos.

Actualmente, como la tasa prevista en Ley de Ingresos, (artículo 5º) es del

2% la de recargos para el pago de créditos fiscales es del 3%.

Cabe hacer el comentario respecto a los recargos, que mucho se discute el momento de causación de éstos, ya que por ejemplo si una obligación se dejó de cumplir en el año de 1985 y se paga en 1987, la autoridad Fiscal va a compurgar los recargos con tres tasas diferentes (la de 1985, 1986 y 1987), pero esto ocurre porque la indemnización se genera momento a momento, por el incumplimiento en el pago de contribución.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, con la excepción de que será de hasta diez años cuando no haya presentado su solicitud en el registro, no lleve contabilidad etcétera; por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe.

Sin embargo, las sanciones administrativas que imponen las autoridades fiscales a los infractores de las disposiciones de carácter tributario son multas, las cuales en su mayoría están previstas en el título IV, capítulo I del Código Fiscal de la Federación.

SANCIONES.

Las sanciones aplicadas en materia Fiscal son las multas como accesorio de la contribución, constituye un ingreso del Estado y debe destinarse al gasto público.

Las multas procederán en el caso de que el particular haya incurrido en alguna ilicitud; lo que quiere decir, que es para castigar las transgresiones a las disposiciones

legales.

En el Código Fiscal de la Federación, las multas se establecen de siete formas distintas:

1. En una cantidad de dinero fija de dinero están las que se impondrán a quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, por ejemplo las establecidas en los artículos 79 y 80 del Código Fiscal de la Federación.

2. Multas entre una cantidad de dinero mínima y una máxima tenemos las que se impondrán a quien cometa infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, establecidas en los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación.

3. Multas establecidas en un porcentaje único del impuesto omitido aparecen en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, donde se previene que cuando la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, se aplicará multa.

4. Multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido. El mismo artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá una multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas cuando la omisión también sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, pero no se paguen junto con los accesorios antes de que se notifique la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

5. Multas en un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente existió. El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, se impondrá una multa del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

6. Es cierto número de veces del ingreso que obtuvo el contribuyente. Como ejemplo encontramos en los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación; de cinco veces el importe total, de tres veces el monto de los donativos recibidos; etcétera.

7. La mayor que resulte entre una cantidad fija y un porcentaje de las contribuciones declaradas, se impondrá la multa por la cantidad mayor que resulte, por ejemplo los artículos 79, 80, 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación.

“Recordemos, que según la etimología latina, multa significa multiplicación, y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día a día, a fin de romper la resistencia del multado.”¹⁴

La redacción del artículo 212, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, es suficientemente clara para concluir que el legislador consideró conveniente exigir la concurrencia de dos requisitos para que no fuera sancionadas determinadas infracciones fiscales; que la infracción sea leve y no haya tenido como consecuencia la evasión del impuesto; si falta cualquiera de ellas, la infracción es sancionable, es decir, si la

¹⁴ LOMELI, Cerecedo, Margarita; Derecho Fiscal Represivo Ob. Cit. página 170.

infracción es leve, pero por objeto evadir el impuesto, las autoridades fiscales obran correctamente al imponer al infractor la multa correspondiente, y si la infracción es grave, aunque no haya tenido como consecuencia la evasión del impuesto, también procede castigar con la sanción establecida por la ley.

Tratándose de multas administrativas deben ser de aplicación estricta el precepto que las establece en relación con alguna infracción, cualquiera que sea la ley en que ello suceda.

El principio de tipicidad de las penas es aplicable a toda multa, que no es sino una pena administrativa a una infracción de ese orden.

“Si alguna ley establece una pena de multa para alguna infracción, está estableciendo con ello un recurso tributario y no una multa, y en ese aspecto, esa ley está sujeta al principio de aplicación estricta que señala “nula pena sine lege”, conforme al cual que se aplique una sanción a una falta, la conducta realizada por el afectado debe encajar exactamente en la hipótesis normativa, sin que sea lícito ampliar ésta ni por analogía, ni por mayoría de razón”.¹⁵

De lo resalta y sin dejar de alejarse del tema de la presente tesis, para que una multa no sea inconstitucional, debe ser:

a) Proporcional o equitativa.

¹⁵ Tesis de Jurisprudencia visible en la página 59, Tomo 86, Sexta Parte, Séptima Época, bajo el rubro “MULTAS TIPICIDAD DE LA INFRACCION” Amparo directo 10/76 Cía Mexicana de Aviación, S A 17 de febrero de 1976 Unanimidad de votos Ponente Guillermo Guzmán Orozco

b) Este prevista en la ley.

c) Que se destine a sufragar el gasto público.

GASTOS DE EJECUCION.

Quando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución.

Estos se clasifican en ordinarios y extraordinarios.

Los gastos de ejecución se determinan por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Será obligado a pagar gastos de ejecución ordinarios, cuando:

a) Requerimiento de pago;

b) Embargo;

c) Remate y enajenación, fuera de remate o adjudicación al fisco.

Los gastos de ejecución extraordinarios, son en caso que se incurran motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluidos los que en su caso deriven del

embargo, como:

- a) Transporte de los bienes,
- b) Avalúos,
- c) Impresión y publicación de convocatorias y edictos,
- d) Investigación, inscripción o cancelación en el registro público,
- e) Expedición de certificados de liberación de gravámenes,
- f) Honorarios de depositarios, peritos y los que contraten los interventores

En consecuencia, es la suma total de gastos de ejecución, desde el inicio hasta el final.

2.7 DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES.

"Su destino es cubrir el gasto público. Este, es de carácter constitucional, porque su finalidad consiste en sufragar los gastos públicos, se establece en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. El Código Fiscal de 1938, no señalaba en el concepto del impuesto esa finalidad, a diferencia del Código de 1967, que con todo acierto lo indicaba".¹⁶

¹⁶SANCHEZ León Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, página 155.

Por regla general, la finalidad de los impuestos deben ser cubiertos los gastos públicos o generales del Estado, aunque por excepción puede tener un fin especial o concreto.

“El Estado está involucrado con el sector social y privado, en el avance económico de la sociedad en su conjunto, con el fin de que la inversión gubernamental aliente el crecimiento y proteja a los sectores sociales más desprotegidos, para alcanzar efectivamente el bien común, pues por medio del gasto público-el Estado se transforma en un redistribuidor de riqueza, y en condiciones de orientar la economía hacia la dirección que más favorezca a la colectividad, sus principales funciones son la satisfacción de las necesidades materiales, educativas y culturales de la población”.¹⁷

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público.

Pues basta consultar el presupuesto de egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales, vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, escuelas, etcétera.

El "gasto público", en la doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo

¹⁷MABARAK, Cerecedo Doncela, Op Cit. página 21

recaudado por la federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamiento, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

La fracción III del artículo 65, de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73, de la misma Carta Fundamental de la Nación, prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto.

Por último, el texto del precepto 126, de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales.

El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que puede hacerse a los renglones relativos a las obras de mejoramiento y conservación de caminos vecinales, sector salud, educación.

La programación del gasto público federal se basará en las directrices y planos nacionales de desarrollo económico y social que formule el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CAPITULO II

CONCEPCIONES VALORATIVAS.

2.1. Derecho Fiscal

a) Justificación de la denominación

b) Concepto de Derecho Fiscal

2.2. Derecho Fiscal Sustantivo y Derecho Fiscal Objetivo

2.3. Derecho Fiscal Administrativo o Sancionador

2.1. DERECHO FISCAL.

Durante el siglo XVI y hasta bien entrado el siglo XX, en la etapa de la historia económica del mundo, el Estado, sólo existía para vigilar, cuidar y hacer que se cumplieran las disposiciones jurídicas, pero no para intervenir, y menos aún, sustituir a los particulares en actividades económicas, pues al permitirle a los particulares un espacio en donde ellos desarrollaran libremente sus actividades económicas, garantizándoles libertad, igualdad, respecto a su derecho de propiedad y una amplia seguridad jurídica, propiciaría la existencia de individuos felices, lo que conduciría a una sociedad feliz.

Sin embargo, a consecuencia del sistema liberal económico se ocasiona un desajuste social, permitiendo que la riqueza se acumulara en unas cuantas manos, lo que influyó para que el Estado terminara interviniendo de manera importante en las actividades económicas, a fin de frenar el grave deterioro del bienestar social, y para ello crea servicios.

Esta actividad se ejecuta por medio de actos gubernamentales que, ya sea de manera impositiva; es decir, mediante la expedición de leyes o en forma indicativa, por medio de actos de concertación con los diversos sectores económicos de la sociedad, planifican, dirigen y en su caso, orientan las actividades económicas.

Así, "el Estado para justificar su existencia, realiza un *conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga* para satisfacer las necesidades sociales y vigilar el

orden público".¹⁸

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos necesarios para llevarlas a cabo adecuadamente, pero para llegar al bien común, en necesario un fondo para su realización, lo que implica un gran número de recursos que debe disponer para cubrir sus requerimientos.

“Por lo tanto, estamos ante la idea de necesidades y satisfactores: obtención de recursos, manejo de medios y, finalmente, el pago que representará la realización de esas actividades.

Es aquí donde aparecen las Finanzas Públicas y que en términos generales nos dan la idea de dinero”¹⁹

La palabra finanza proviene de la voz latina *fine*, que significa “terminar, pagar”; relaciona el acto de terminar con un adeudo, de pagar; la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar; esto es, los recursos económicos.

Lo que en la materia, sería las Finanzas Públicas, que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la el logro de sus fines.

¹⁸ FRAGA, Gabino; Derecho Administrativo; 32a Edición; Editorial Porrúa, México 1993, página 13

¹⁹ DELGADIGO Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3a. Edición, Editorial Limusa, México 1999, Editorial Porrúa, página 21

Y que nuestro objetivo principal es, sus actividades financieras, actividad por medio de la cual se realizan negociaciones y transacciones con valor monetario.

El estudio de las normas que integran los sistemas y procedimientos encaminados a la obtención de recursos financieros, así como la distribución y ejercicio del gasto de dichos recursos, esta a cargo de las finanzas públicas.

Así, el Estado aparece como una sociedad política organizada y dirigida por el poder soberano en un determinado territorio; por ende, tiene personalidad jurídica, manifestada en tres formas diferentes: a través del Poder Ejecutivo Federal, que es el organismo más importante de la Administración Pública y la que requiere varias personalidades para su actividad; el Poder Legislativo representado por el Congreso de la Unión, formado por la Cámara de Senadores y la de Diputados y el Poder Judicial, materializado en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los Tribunales, para la aplicación de la Ley, siendo que estos dos últimos de una naturaleza diversa a la primera; ello en razón, a que no necesitan una personalidad jurídica determinada, ya que no tienen relaciones directas con los gobernados ó particulares; en cambio, el primero, esta integrado por las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República²⁰.

Relaciones directas con el individuo en las que el Estado interviene en ellas como entidad soberana, pues aparece como titular de la potestad punitiva,

El manejo de los recursos que obtiene el Estado, se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las

²⁰FAYA Viesca, Jacinto. Administración Pública Federal. 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1983, página 28

disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es el ordenamiento jurídico que estructura y establece las bases de organización de la Administración Pública.

“El maestro Serra Rojas, citado por Faya Viesca, transcribe una reflexión de Pierre Escoube, en los siguientes términos: *la administración pública como el conjunto de medios de acción, sean directos o indirectos, sean humanos, materiales ó morales, de los cuales dispone el gobierno nacional para lograr los propósitos y llevar a cabo las tareas de interés público que no cumplan las empresas privadas a los particulares y que determinan los poderes constitucionales legalmente dedicados a recoger y definir la política general de la nación.*”²¹

Lo que lleva a pensar que el Estado se allega de los medios que estén a su alcance con el fin de lograr el “bien común”.

Sin dejar de pensar que el Poder Ejecutivo esta depositado en una sola persona; y que únicamente, se auxilia para poder cumplir con sus atribuciones y esto en ningún momento significa que las dependencias de la administración sean elementos de constitución orgánica del Ejecutivo, pero no es nuestro propósito tratar extensivamente el tema de la Administración Pública, si no única y exclusivamente lo referente a la activada que el Estado -fisco- realiza.

La facultad que realizan los órganos públicos y que tiende a regir toda actividad

²¹ Ibídem, página 29

económica que tenga como fin alcanzar los grandes objetivos nacionales, se resumen en la procuración del bienestar general y de la justicia social.

Los ingresos y los gastos públicos del Estado con las actividades económicas, de los particulares, forman parte importante de la política económica, los vincula estrechamente a fin de encontrar fuentes adecuadas para la obtención de los recursos económicos tendientes a financiar el gasto público, para procurar mejores y mayores beneficios sociales; actividad realizada por órganos públicos a través de leyes, o sea de manera imperativa.

El conjunto de estas acciones para obtener los ingresos públicos y ejercer el gasto recibe el nombre de actividad financiera; la cual se encuentra regulada por el Derecho Financiero, *“disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”*.²¹

La cual para nuestro estudio la dividimos en dos fases:

1. La obtención de recursos o la actividad del fisco y la relación que se genera con esa actividad, regulada por el Derecho Fiscal; y
2. La planeación, organización, dirección y control del gasto público, erogación de

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero México*. 17a Edición, Editorial Porrúa México 1992, página 17.

los recursos para los gastos, preparación, aprobación, ejecución, control de los presupuestos de ingresos, rendición de cuentas de los funcionarios; regulada por el Derecho Presupuestario.

Sin embargo, "hay quien ha clasificado el llamado *derecho patrimonial*, encargado del uso ó goce de los bienes propiedad del Estado; del manejo, gestión y administración de sus bienes patrimoniales permanentes; adquisición o enajenación; tema que sin duda pertenece al Derecho Administrativo, que se ocupa de estudiar el régimen patrimonial de los bienes de dicha persona moral. En México, éste régimen se encuentra contenido en la Ley General de Bienes Nacionales; por ello, resultaría ocioso darle una clasificación financiera a la parte que se refiere sólo al uso o goce de los bienes del Estado y no a ingresos o gastos."²³

En la creación de los sistemas y procedimientos que se encuentran jurídica y técnicamente establecidos para planear, organizar, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar el presupuesto de egresos, desempeña un importante papel el Derecho Presupuestario, que tiene por objeto regular todos los aspectos relacionados con la creación de sistemas y procedimientos de elaboración ejecución y control de los ingresos obtenidos y de los gastos realizados por las diferentes dependencias y entidades del Estado, encaminados a la satisfacción de las necesidades públicas.

Se destaca que el Derecho Financiero es bastante amplio, ya que se encarga de las actividades económicas que realiza el Estado, pero únicamente nuestro objeto de estudio es la obtención de ingresos, que es la actividad del fisco, regulada, ésta por el Derecho Fiscal.

²³ MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Editorial Mac Graw Hill, México, 1995, página 13

“Lo Fiscal, se entiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, regulada por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones”.²⁴

A) **Justificación.**

El término fiscal proviene de la voz latina “*fisco*”, tesoro del Emperador al que las provincias pagaban el “*tributum*” que les era impuesto; de lo que se puede apuntar que *fisco* significa lo relativo a la hacienda pública.

Pero, la justificación o denominación fiscal, es histórica; toda vez que en la antigua Roma se denominaba “*fiscus*” al tesorero del príncipe, quien se auxiliaba de una “*fiscus*” *cesta de mimbre o junco*, para depositar lo recaudado, siendo esta una costumbre del pueblo para identificarlo.

El príncipe era el encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos; por ello no es justificable utilizar la denominación de Derecho Tributario que proviene de “*tributum*”, relativo a tributo o impuesto; contribución o aportación económica que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado.

Sin embargo, existe entre ellos una similitud, pero la diferencia estriba en que el Fiscal regula la actividad del Fisco para la obtención de ingresos; inferir, por *fisco* “el

²⁴ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Alberto, Principios de Derecho Tributario, 3ra Edición, Editorial Limusa, México 1995, página 26

patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de diversos ingresos, tendiendo como sinónimos tesoro del público, erario o hacienda pública”²⁵

“El Tributario contempla la relación entre la administración y los particulares con motivo de su cumplimiento, incumplimiento, procedimiento, ilicitud y sanciones (jurídico-tributaria del contribuyente)”.²⁶

Por ello, preferimos la denominación Fiscal, por qué regula todo lo relativo a la actividad que es desarrolla por el Estado -fisco- para la obtención de ingresos; toda vez que es más amplia que el Derecho Tributario, el cual se define como *“conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”*²⁷

Lo anterior, es la organización de los elementos estructurales del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación, o sea, la imposición del tributo, puede ejercerse únicamente a través de la ley; por ello, los recursos que obtiene el Estado a través de los tributos, que es la contribución o aportación económica que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado, no existiría tal derecho, sin estar consagrado en una ley.

²⁵ DE PINA Y VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 24a. Edición, Editorial Porrúa, México 1994, página 292.

²⁶ CARDENAS Elizondo, Francisco; *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2da Edición, Editorial Porrúa, México 1997, página 38

²⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. Cit página 26

Pues, se concibe el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario o toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público ya sea entidad federativa u organismo municipal.

Lo que da el carácter de fiscal a un crédito; son las circunstancias, de que el sujeto activo de él sea el poder público; el sujeto activo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal, por lo que debe inferirse por crédito fiscal a todos los créditos existentes en favor del Erario Federal.

Por lo que es evidente que lo fiscal trasciende lo tributario, pues forman parte de estos ingresos los procedentes de las penas pecuniarias, en cuanto son sanciones, tiene naturaleza no tributaria, pueden incluirse las penas civiles (recargos o intereses moratorias y penas convencionales), las multas, los decomisos y todo tipo de ingresos punitivos.

B) CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

El Derecho Financiero, comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado; este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.

Cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado Derecho Fiscal, las normas que lo integran, regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de todo tipo de ingresos.

Dentro del ámbito de los ingresos del Estado la recaudación de origen fiscal ocupa un lugar preponderante por su importancia económica, política y social, al hacer que todos los habitantes del país, en relación directa con su capacidad económica, contribuyan para los gastos públicos.

El Derecho Fiscal es el *"conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales, así como las relaciones que se dan con motivo de la actuación del Estado, considerado como Fisco"*.²⁸

Lo que quiere decir, que regula toda prestación pecuniaria en favor del Estado, como son impuestos ó sanciones con motivo de la infracción a las leyes que determinan impuestos, liquidación, determinación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales, que integran los ingresos.

Lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público, que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de al Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones; y el Derecho Tributario,

²⁸ CARDENAS Elizondo, Francisco: *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa, México 1992, pagina 38

sólo lo concerniente a la obtención de contribuciones.

2.2. Derecho Fiscal Sustantivo y Derecho Fiscal Objetivo.

“El Derecho, para su estudio se divide en derecho sustantivo y derecho objetivo, entendiéndose por el primero como una función del objetivo. Este es la norma que permite o prohíbe; aquél, el permiso derivado de la norma.”²⁹

Por ejemplo: el Código Fiscal de la Federación es el derecho sustantivo y su Reglamento es el derecho objetivo; el primero es el hacer u omitir algo lícitamente; y el segundo, el permiso derivado de la norma materializada en un Código.

Lo que quiere decir, que al momento en que el Derecho Fiscal Objetivo, impone deberes a unos, a otros concede facultades, por ejemplo: el artículo 31 fracción IV, Constitucional o el Código Fiscal de la Federación.

Por su parte el Derecho Fiscal Sustantivo, es la facultad que deriva de la norma, consistente en hacer, no hacer, o tolerar, esto es: cuando se realice la visita domiciliaria, debe estar fundada y motivada por la autoridad hacendaria y el contribuyente debe facilitar la elaboración de esta.

Diversos doctrinarios refieren que el derecho objetivo, es el conjunto de preceptos, reglas o leyes que gobiernan la actividad humana en la sociedad y cuya observancia está sancionada en caso necesario por la coacción social, o sea, la fuerza pública.

²⁹ GARCIA Maynez Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 43a. Edición, Editorial Porrúa, México 1992, página 36.

“El Derecho Sustantivo son las facultades o prerrogativas pertenecientes a un individuo y de las cuales puede prevalerse respecto a sus semejantes en el ejercicio de su actividad.”³⁰

El Derecho sustantivo, es el poder del ordenamiento jurídico, el Derecho objetivo, confiere a la voluntad del sujeto para proteger intereses jurídicamente protegidos que son materiales o morales, mediante la posibilidad de la coacción.

El sistema Fiscal Mexicano, se encuentra integrado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Ley de Ingresos de la Federación, Leyes Fiscales especiales como Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus respectivos reglamentos.

DERECHO FISCAL SUSTANTIVO.

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los tributos. Ésta es sin duda la parte esencial del derecho fiscal, porque en ella se encuentran contenidas las normas legales que tienen por objeto establecer las formas y procedimientos mediante los cuales se determina, liquida y paga la deuda tributaria, que es sin duda la más importante de todo las obligaciones que en este ámbito del derecho tienen los gobernados.

Por consiguiente el Derecho Fiscal sustantivo, es toda actividad que realiza el Estado con su calidad de imperio; esto es la autorización concedida al Fisco;

³⁰ ORTIZ-URQUIDI, Raúl; Derecho Civil, 3a Edición, México, 1986, Editorial Porrúa, página 63

o sea, es el "hacer" del Estado, para obtener ingresos necesarios para atender al gasto público, lo cual tiene que estar establecido en una Ley (Ley de Ingresos de la Federación), y la que precise el sujeto obligado.

El Derechos Fiscal sustantivo, consta de tres momentos:

El primero se encuentra integrado por la actividad financiera que realiza el Estado para la obtención de sus ingresos, la administración de estos y su patrimonio y los egresos.

El segundo; auxiliado por el poder Legislativo en sus dos niveles en el ejercicio de sus funciones; esto es, la creación de los ingresos (contribuciones, productos, etcétera): El Federal, a cargo del Congreso de la Unión y El Estatal o Municipal, ejercido por los Congresos Locales (Municipios).

El tercero, es la obligación fiscal, integrada por el sujeto activo que es la autoridad fiscal, en su calidad de acreedora y el sujeto pasivo siendo este el contribuyente y por lo tanto el deudor. Extinguiéndose esta obligación con el pago, compensación, prescripción y con la caducidad (extinción de las facultades de la autoridad para determinar la obligación fiscal).

Lo que se puede ejemplificar que en al momento de la comisión de una infracción fiscal, se castiga al infractor imponiéndole una pena y se ejecuta; lo anterior, designa un atributo de la soberanía consistente en la facultad que surge de la existencia de la norma.

DERECHO FISCAL OBJETIVO.

El procedimiento que se debe seguir para regular lo relativo a las formalidades que deben revestir los actos o resoluciones que emitan la autoridad fiscal como por ejemplo, para determinar en cantidad líquida créditos fiscales, así como la obligación para el ejercicio de las facultades económico-coactivas, que tienen ante diferente autoridad.

Ésta es una área integrada por las normas jurídicas que tienen por objeto establecer la forma, términos, modalidades y demás características bajo las cuales se regulan las relaciones jurídicas que se dan entre el fisco y los contribuyentes, encaminadas a establecer controles, obligaciones de presentar avisos, informes, manifestaciones o declaraciones, expedir comprobantes o hacer registros contables, todos ellos desde luego con el propósito de hacer eficaz la recaudación de los tributos.

El Derecho objetivo Fiscal, se materializa en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; en los que se encuentran el conjunto de normas que definen infracciones, formas de responsabilidad y penas fiscales.

Éste es el límite estricto de la facultad de reprimir los ilícitos fiscales, que deriva del principio de legalidad o de reserva que se expresa con el apotegma "*nullum crimen, nulla pena sine lege*", consagrado en el artículo 14 Constitucional; cuyas normas están contenidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y leyes fiscales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley aduanera y sus respectivos Reglamentos y en forma supletoria las disposiciones del Derecho Federal Común.

2.3. DERECHO FISCAL ADMINISTRATIVO O SANCIONADOR.

De acuerdo, al artículo 34, fracción IV, en relación con el numeral 73, fracción XXIX-A, de nuestra Carta Magna, está a cargo del Fisco el ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y la Legislaturas Locales, que dan origen a un voluminoso cuerpo de normas tributarias; cuya aplicación puede hacerse coactivamente cuando no son cumplidas en forma espontánea por su destinatario.

Como se apuntó, la actividad de los órganos del Estado encargados de la aplicación de las disposiciones fiscales con las que se obtiene de los contribuyentes y responsables solidarios, los recursos económicos necesarios para satisfacer los gastos públicos, son disposiciones que en si mismas están dotadas de la coacción de la fuerza necesaria para obligar a su cumplimiento.

Sin embargo, es frecuente que esta facultad ejecutiva del fisco no sea suficiente para lograr que el cumplimiento de los sujetos obligados sea normal, asiduo y puntual; si bien es cierto, que señala una sanción económica a su conducta omisa y que en ocasiones en un porcentaje mayor a la obligada contribución, pretende además ser un ejemplo y hasta cierto punto de intimidación, pero no quiere decir que es una acción disciplinaria.

Por ello, es común que infrinjan las disposiciones fiscales, en estos casos la existencia de la sanción jurídica se hace necesaria, para castigar los actos y hechos con los que los sujetos pasivos infringen la norma de conducta obligatoria.

Sin embargo, el Fisco hace hincapié en que el incumplimiento de las

obligaciones o infracciones fiscales no son ilícitos que constituyen simples actos de desobediencia a mandamientos públicos, o que afecten a una persona en particular, si no que en este caso es a la hacienda pública, la persona afectada, que se materializa en la falta de recurso para cubrir las necesidades de la sociedad.

Por lo que, considera la autoridad administrativa que el incumplimiento o una infracción a las disposiciones fiscales causa graves alteraciones a la moral pública y al orden social, en virtud de que quien no cumple con sus obligaciones fiscales, sobre todo en el caso de las contribuciones, se está atentando contra el bienestar de la comunidad.

En el caso de las infracciones fiscales, la sanción aplicable es la multa, cuya pena cuya característica, el que tenga además de la finalidad de “evitar” en todo momento que el sujeto cometa la infracción y que puedan repetirse por el mismo infractor ó en su caso generalizarse la conducta, pueda servir de ejemplo para otros potenciales infractores de la ley, no implica ni justifica que sean excesivas.

Sí, el mismo impuesto es ya un sacrificio para todos, el hecho de que sean un ejemplo las multa como sanción, para evitar repeticiones o en su caso que se materializara el incumplimiento, no es excusa para que sea excesiva, si no por el contrario deben ser justas y equitativas, para lograr el bien común.

La relación fisco-contribuyente presenta tantas formas y variedades; por lo que su incumplimiento de las normas presenta formas y variantes, en virtud de

que su esencia fundamental versa sobre el pago de contribuciones lo que constituye una obligación legal.

Sin embargo, es muy frecuente que no se cumpla en forma oportuna o en su caso parcialmente las contribuciones, debido que no es nada grato para la mayoría de los contribuyentes el deber de aportar en forma proporcional a sus ingresos, obtenidos a través de sus esfuerzos los recursos económicos para la substanciación de los gastos públicos y sobre todo que el deber legal consiste en la aportación de suma de dinero, es común que existan importantes elementos que tienden a inhibir su cumplimiento voluntario y espontáneo.

Acciones que lo único que han provocado, es que se ha tenido que elaborar sistemas sancionadores cada vez más amplios y complejos para castigar toda conducta desviada que en alguna forma infrinjan las disposiciones fiscales, con la observación de que deben de tener una difusión igual que la obligación, de manera clara y precisa, sin llevar implícita alguna intimidación.

Pues, por el contrario de lograr un cumplimiento oportuno, esa intimidación da lugar a un mayor incumplimiento pues el sujeto deudor no hará intento alguno por estar al corriente y será más grande su deuda, materializando el daño que sufre el Estado, en que no tendría el recurso para cubrir las necesidades de la colectividad.

El Derecho Administrativo, es el encargado de vigilar la actividad de los organismos que integran a la administración tributaria, encaminados a lograr el cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones fiscales y la recaudación

de los ingresos públicos.

Ahora bien, llamamos “hecho ilícito a la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma (Kelsen)”.³¹

En la materia fiscal, el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

El ilícito fiscal se puede tipificar como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa, ya que en la legislación y en la doctrina tiene diferentes significados y elementos de distinción.

“Por infracción fiscal debe entenderse *‘todo hecho positivo o negativo, o sea, acto u omisión que sancionan las leyes fiscales, esto es una conducta ilícita’*. El contenido de esta puede quedar encuadrado dentro del incumplimiento de un deber formal, de hacer, no hacer o tolerar, o bien, comprender la violación de una obligación de carácter sustancial, como sería la falta de pago de una contribución en forma total o parcial”.³²

Toda ley, conlleva el requisito de su cumplimiento obligatorio, además de los instrumentos necesarios de coacción para que los órganos del Estado puedan obligar a los particulares a su acatamiento si no lo hacen en forma voluntaria.

³¹DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Ob Cit, página 171

³² Mabarak Cerecedo, Doricela, Ob Cit página 202

En nuestra Carta Magna en el artículo 89, en su fracción I, expresa: que corresponde al Presidente de la República la facultad de promulgar y ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia," facultad ejecutiva que tienen los órganos dependientes de la administración pública de que puedan dictar todas las providencias necesarias para obtener, aún con el apoyo de la fuerza, el acatamiento de las normas legales, pero están obligadas a respetar las garantías de legalidad y seguridad establecidas fundamentalmente en los artículos 14 y 16, de la Constitución Mexicana".³³

"La infracción se considera como el género y se le define como '*toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario*', y dentro de ese género se incluye a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que en nuestra legislación se denomina infracción en sentido estricto".³⁴

El incumplimiento se puede clasificar como infracción o delito, lo que plantea un problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en el ámbito penal y administrativo, lo que puede hacerse pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, (*nom bis in idem*), lo cual es contrario al principio constitucional que establece el artículo 23, que dice:

'...Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene...'

Pero no se sanciona dos veces si no que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo (penal corporal y sanción económica), que son determinados

³³ Ibidem, página 203

³⁴ Delgadillo, Gutiérrez, Ob. Cit., página 171

por autos y autoridades diferentes.

En el ámbito penal, las sanciones se imponen en dinero y privación de la libertad.

“Por lo tanto, los jueces y tribunales que conozcan de procesos por violación a las disposiciones fiscales deben respetar las declaraciones administrativas respecto de contribuciones y multas, por considerar que son en si mismas independientes de la sentencia que recaiga en el proceso, la cual no podrá ocuparse de ellos para modificarlos o revocarlos con lo que se confirma la idea de los dos aspectos del castigo por las conductas ilícitas de los contribuyentes.”³⁵

Sin embargo, hay tres teorías que diferencian las infracciones de los delitos³⁶:

1. Teoría Cualitativa, señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales, puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos que los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural que la norma jurídica protege produce un daño o manifiesta la intención de producirlo, a diferencia de la infracción en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realice en favor de los gobernados, por lo que al perturbar su buen funcionamiento lesiona indirectamente los intereses particulares.

2. Teoría Cuantitativa, la naturaleza de las conductas que constituyen ambos ilícitos al considerar que para la diferencia sólo se debe tomar en cuenta su gravedad para conservación del orden social, así cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social o su estabilidad estaremos frente a

³⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Ob. Cit. página 172.

³⁶ GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel: Las Infracciones y las Multas Fiscales, 2da. Edición, México 1994, Editorial Porrúa, página 389

un delito, pero si sólo se trata de una violación a reglas de poca importancia, se trata de una infracción.

3. Teoría Legislativa, considera que la diferencia esta en la apreciación del legislador quien, por razones circunstanciales y de no social, delimite al campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en la infracción o en los delitos.

Por lo que, debemos entender por infracción toda acción o omisión que incumbe a las autoridades administrativas y sobre todo que no afectan al gobernado en su persona o propiedades y por delito toda acción u omisión que sancionan las autoridades judiciales, o sea, la protección del bien jurídico, para lograr la integridad y seguridad en la sociedad.

De todo lo anterior, conforme el artículo 21 de la Constitución, que establece:

“La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de la policía. . . -

De acuerdo con la disposición transcrita queda plenamente delimitada y fundamentada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de

los delitos en materia tributaria, la cual procede de acuerdo con las facultades que la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, atribuye a sus diferentes órganos a fin de que actúen conforme a los procesos que el Código Adjetivo establece para el castigo de los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, pero observando en primer término normas de proceso de este Código, por la especialidad de la materia fiscal.

Mucho se discutió respecto de la Constitucionalidad de la facultad sancionadora de las autoridades administrativas puesto que como se indico, el artículo 21, Constitucional, se refiere únicamente a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, en las cuales no quedan incluidas las normas de índole tributario.

El primer planteamiento hecho al respecto es si el constituyente de 1917 quiso eliminar la facultad sancionadora de la administración pública, sólo a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno al restringir sus facultades para que no impusiera otro tipo de sanciones o si por el contrario en esta disposición sólo se quiso determinar el sujeto que sancionaría la comisión de infracción a reglamentos para que el legislador ordinario regulara lo relativo a las infracciones a la ley.

Al respecto Margarita Lomelí, al estudiar los antecedentes del artículo 21 Constitucional, señala: "La aplicación de las penas, propiamente es exclusiva de la autoridad judicial. La política y administrativa sólo podrá imponerse como corrección hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión en los casos y modos que expresamente determine la ley".³⁷

³⁷ LOMELI Cerezo, Marganta; Derecho Fiscal Represivo, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México 1997, página 36

Hay dos tipos de castigos: penas y correcciones que impone la autoridad política o administrativa correcciones que debían estar previstas en las leyes a fin de que la autoridad administrativa aplicará. Existen infracciones establecidas en las leyes cuya sanción corresponde a la autoridad administrativa.

El legislador diferencia infracciones y delitos, pero a las sanciones sólo hizo alusión a violaciones a reglamentos de policía y buen gobierno.

El Código Fiscal de la Federación, sólo enuncia las conductas que considera como infracciones y no define la infracción misma, en contrario si define cuales son los delitos fiscales.

Tiene el carácter de sujeto responsable en la comisión de una infracción los contribuyentes, terceros, servidores públicos en los casos y condiciones que la ley establece, el sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales, las que son: las autoridades administrativas y recaudadoras

"El objeto de la infracción fiscal, elemento de las relaciones jurídico fiscales, que está conformado por los intereses o bienes tutelados por las normas jurídicas correlativas. La satisfacción de estos intereses se pone de manifiesto cuando el sujeto obligado actúa estrictamente en tiempo y forma la medida de la obligación fiscal a su cargo. En caso contrario, la persona estará incurriendo en una violación a la norma y, por consiguiente, se actualizará, se hará presente el precepto que configura la comisión de la infracción, con todas las consecuencias que la propia norma sancionadora determine."³⁸

³⁸Mabarak Cerecedo, Doncela, Ob Cit página 207

Al margen comenta, Delgadillo, una infracción es *“una conducta que realiza u ordena, su comisión implica el cumplimiento de una obligación, y como estas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer, o tolerar”*,³⁹ las cuales las agrupa en infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas y de obligaciones fiscales formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones fiscales sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en un dar; ejemplo, el pago de las contribuciones y sus accesorios, previstos en los artículos 76 y 78, del Código Fiscal de la Federación.

Las infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el momento de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones que se realice antes o después del cierre del acto final o de la determinación del crédito.

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación aumenta en reincidencia de infracciones continuadas, utilización indebida de documentos o contabilidad, contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.

La disminución de la multa procede si se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución de una sanción y cuando el infractor cuente con estados financieros dictaminados, en términos del artículo 75 fracción VI y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación, (en 1987 el porcentaje varía, artículo 3°

³⁹Delgadillo Gutiérrez, Ob Cit página 176

fracción III de la Ley de Miscelánea).

Es conveniente señalar que cuando se trata de un contribuyente menor las multas deberán ser impuestas al 50% de los montos establecidos.

Las infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones en cuyos casos la multa será del 20 al 25% de la contabilidad omitida, con el beneficio por pronto pago hasta un 50% en reducción de la multa, si ésta se cubre dentro de los quince días posteriores a la fecha con que se hubiera notificado su determinación, (artículo 78, del Código Fiscal de la Federación).

Infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales, son las que se encuentran enumeradas en los artículos 79, 81, 83 y 85, del Código Fiscal de la Federación:

* Las infracciones en relación con el Registro Federal de Contribuyentes: no inscribirse cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, no presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello; no presentar avisos al registro o hacerlo extemporánea; no solicitar la clave del registro o el código de barras que la contenga u utilizar una no asignada;

* Autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin lo dispuesto por el artículo 27 del ordenamiento en cita:

* Señalar otro domicilio del que corresponda; no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no

hacerlo a través de los medios electrónicos;

* No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente;

* Presentar con errores las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletas o en forma distinta a las señaladas;

* No efectuar en los términos pagos provisionales; no presentar la información de enajenación de maquinas o equipos de registro fiscal;

* No presentar aviso de cambio de domicilio dentro del plazo; no presentar la información de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor;

* Así mismo infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad; incumplimiento a no hacer o tolerar; oponerse a visita, proporcionar documentos requeridos o conservar documentos en depósito; exteriorizándose la tipificación de las infracciones en relación con el registro federal de contribuyentes, en lo referente al pago de contribuciones, prestaciones de declaración y expedición de constancias; con la obligación de llevar contabilidad, en relación con el ejercicio de facultades de comprobación.

Hay que extremar cuidados en la práctica para no permitir que las

autoridades manejen analogías para sancionar a los contribuyentes, ya que estas, deben soportarse exclusivamente en lo estipulado por la Ley.

Sin embargo, la autoridad debe de tomar en cuenta al momento de calificar la infracción las agravantes de comisión, como son: la reincidencia, usar documentos falsos, utilizar dos o más sistemas de contabilidad, destruir la contabilidad o microfilm documentos sin cumplir requisitos fiscales; omitir entero contribuciones retenidas o recaudadas; cometer infracción continua, sin olvidar que la conducta implica omisión a diversas infracciones, implica multa mayor, infracción al incumplimiento pero espontáneo, no importa multa.

Pues, desde el momento en que un ciudadano se convierte en contribuyente de algún impuesto por haber provocado el nacimiento de alguna obligación fiscal, está en los supuestos de que a falta de cumplimiento de ésta, será sujeto generador de posibles infracciones o delitos fiscales, probados de manera conscientemente ó inconsciente y que traen como consecuencia directa sanciones administrativas o en algunos casos hasta penas corporales.

En atención a lo anterior; el artículo 94, del Código Fiscal de la Federación dispone: *En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.*

Por lo que queda perfectamente demostrado como una autoridad judicial no puede imponer sanciones pecuniarias o en dinero por los delitos fiscales, pues esta

acción es un derecho propio de las autoridades hacendarias que atiendan el evento en función a sus facultades de actuación.

Ahora bien, en materia fiscal es posible y frecuente que con una misma conducta el gobernado cometa una infracción fiscal y un delito, los que serán sancionados por autoridades diferentes, por la autoridad fiscal la infracción, procedimiento administrativo y por la autoridad judicial el delito, procedimiento judicial.

Los delitos fiscales pertenecen, de acuerdo con la doctrina al grupo de los llamados delitos especiales. Su tipificación y tratamiento quedan fuera de la legislación penal común, es la ley específica la que los contiene, que en el caso de la materia es el Código Fiscal de la Federación, conductas, que el legislador no omitió definirlos como en el caso de las infracciones, que únicamente las señala,

Se considera que los delitos fiscales son delitos de querrela necesaria, en virtud de que su contenido es exclusivamente de carácter económico, y por consiguiente, si el presunto responsable en la comisión de un delito fiscal no cumplió con sus obligaciones ante el fisco, será a éste a quien le asista el derecho de presentar una querrela penal en contra de esa persona, o bien, dejar de hacerlo.

Aunque escasos, pero se consideran delitos que se persiguen de oficio por el Ministerio Público de la Federación, sólo los delitos de encubrimiento y destrucción de sellos o de alteración de máquinas registradoras en las oficinas fiscales, o la posesión ilícita de marbetes, previstos en los artículos 96 y 113, del Código Fiscal.

“La acción penal de los ilícitos fiscales perseguidos por querrela de la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años, contados a partir del día en que dicha autoridad tenga conocimiento del delito y del delincuente; si no se tiene conocimiento en cinco años, que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito”.⁴⁰

La potestad sancionadora de la administración pública, derivada de la misma soberanía del poder público, facultad concedida a través del un ordenamiento legal.

Al ejercer la potestad sancionadora la administración pública debe perseguir como funciones de interés público el que no se infrinjan las disposiciones legales, o sea, obtener la observancia del Derecho y la conservación del orden jurídico.

“Aún cuando el acto de la autoridad fiscal sea correcto en apariencia, si está no persigue el fin que es debido la doctrina señala que el acto adolece del vicio de “desvío de poder”; o sea, abuso de mandato, a 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 derecho de realizar, puede estar afectado de ilegalidad si el autor usa sus poderes para un fin distinto de aquel para el cual fuera conferido, se da la ruptura de la obligación que tiene el órgano de la administración de realizar un fin público.⁴¹

Cualquiera de los caracteres de la pena pueden aplicarse, las sanciones administrativas; su sentido correccional, su finalidad de prevención general y especial, la responsabilidad del autor frente al Estado, al establecer para castigar toda clase de

⁴⁰ RAMÍREZ Graciano, Jorge; Impuestos para todos. Editorial Iberoamérica, México 1994, página 60.

⁴¹ OVINTANA Y ROJAS, Derecho Tributario Mexicano, 2da Edición, Editorial Trillas, México, Distrito Federal, 1994, páginas 342 a 345.

daños patrimoniales o no; su contenido moral, etcétera.

“El desvío de poder implica que la verdadera finalidad del agente administrativo al emitir un acto administrativo, en relación con el cual hay un amplio margen de discrecionalidad, es una finalidad ilegal, pero que se encuentra oculta bajo una apariencia de legalidad; esto es, el acto externamente, formalmente, es correcto, pero internamente es realmente violatorio del espíritu de la ley y del interés general, por lo que su ilegalidad ha sido calificada de oculta o clandestina”⁴²

En consecuencia, en el derecho fiscal sancionador, como se conoce a la parte del derecho fiscal que se encarga del estudio de las infracciones y las sanciones fiscales, lo que interesa es la ubicación del infractor del precepto legal, así como el de la infracción cometida.

Por tanto, si las obligaciones fiscales son susceptibles de estar a cargo de tanto de una persona física, como de una persona jurídica o moral, se debe concluir que las infracciones también pueden ser cometidas por cualquiera de estos tipos de personas”⁴³.

Ahora bien, “las sanciones fiscales son de carácter administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, que son las que se aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la transgresión no ha alterado gravemente el orden social, y por ende, la sanción se ubica sólo en el ámbito civil y su aplicación a las autoridades de la administración en los casos que así lo dispongan la leyes, por ello, si dentro de las normas de derecho público y,

⁴²GARCIA Domínguez, Miguel Ángel, Ob. Cit. página 418

⁴³Mabarak Cercedo Doncela, Ob. Cit. página 207.

concretamente, dentro del derecho fiscal, las personas cometieren una violación a una norma que se encuentre considerada o tipificada como “infracción”, corresponde a la autoridad administrativa, también por mandamiento de la normas constitucionales, aplicar la correspondiente sanción”.⁴⁴

Las sanciones fiscales, tienen las siguientes características:

a) Pertenecen al género de las sanciones civiles, no constituyen una pena, como en las sanciones penales;

b) El infractor que viola una ley fiscal se coloca, en la hipótesis de la tipificación de la infracción correspondiente.

c) La autoridad fiscal, es la que se encarga de aplicar la sanción correspondiente, la cual deberá estar en un precepto legal aplicable al caso.

d) La imposición de la sanción fiscal será siempre independiente de la penal.

Sin olvidar, que causa polémica, por que se viola la garantía consagrada en el artículo 23, Constitucional, pero no es así pues si su conducta también queda tipificada como delito, no se habla de “dos penas por el mismo delito”, ya que la sanción fiscal no es pena, sino que pertenece al género de las sanciones civiles que se aplican por una infracción tipificada como tal dentro de la ley aplicable, y en lo que se refiere a la sanción penal, que si es estrictamente una pena, se aplica por una autoridad judicial motivada por la conducta antisocial del sujeto, la cual se tipifica como delito por la disposición legal

⁴⁴ibidem. páginas 217-218

aplicable al caso.

Las sanciones fiscales tienen finalidades o propósitos preponderantemente económicas; es decir, se persigue la finalidad de privar al particular infractor de una suma o parte de su patrimonio, o bien impedirle por medio de la sanción, que realice determinadas actividades que le puedan significar algún beneficio económico.

Las sanciones fiscales más frecuentes son: la multa, el decomiso y la *clausura; y de acuerdo al caso específico: la suspensión o revocación de patentes o autorizaciones, pero nuestro objetivo de estudio únicamente es la multa; sin embargo, daremos un breve concepto de las última tres:

El decomiso, es la sanción que consiste en la declaración de apropiación por parte del fisco de los bienes propiedad de una persona en virtud del no cumplimiento de determinada obligación fiscal.

La suspensión o revocación de patentes o autorizaciones, esta sanción se impone cuando los particulares autorizados cometen faltas o infracciones a las obligaciones que adquirieron como condición ineludible para poder explotar a su favor la autorización o patente.

Las autoridades hacendarías están facultadas a través del Título IV, Capítulo I, del Código Fiscal de la Federación, para imponer sanciones a los infractores de las disposiciones fiscales, sin embargo, debe ser muy conveniente garantizarle al particular su seguridad jurídica partiendo de la idea que la sanción se impone no meramente como un acto recaudatorio tratándose de aquellas de orden pecuniario sino más bien como

una pena a la que se hace acreedor un sujeto que infringe una norma y que al ser reprendido por el estado atenderá a que la conducta no sea repetitiva, con esto, la sanción rompe prácticas nocivas aún Estado de Derecho.

La multa; sanción más usual de aplicación en todo régimen fiscal, y como sanción pecuniaria es la típica forma administrativa de castigar las infracciones, la cual consiste en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución, y su monto o cuantía se determina, además con base en la disposición legal aplicable al caso, con base también al monto de la contribución no pagada.

Las multas que por infracción a las disposiciones fiscales impongan las autoridades correspondientes, se consideran como accesorias de las contribuciones, pero participan de la misma naturaleza de éstas, para todos los efectos legales tienen la calidad de créditos fiscales; su importancia es extraordinaria por que presenta difíciles problemas jurídicos, como es su conversión en sanción personal y su carácter de una deuda patrimonial transmisible a los causahabientes del infractor, lo cual repercute en la forma de cumplir este modo de ser sancionado.

Esta sanción consiste en el pago de una cantidad de dinero o equivalente, debe tener un límite pues de lo contrario sería una confiscación.

Esta limitante consiste en que la autoridad gubernativa no deben imponer multas excesivas, que no deben existir una notoria desproporción entre su cuantía y la capacidad económica del infractor, o entre su cuantía y la naturaleza de la infracción cometida.

CAPITULO III

LAS MULTAS FIJAS, ESTABLECIDAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU INCONSTITUCIONALIDAD.

3.1. Inconstitucionalidad de las Multas Fijas establecidas en el Código Fiscal de la Federación

3.2. Inconstitucionalidad de las Multas Fiscales, pues su imposición no cumple con los supuestos de proporcionalidad y equidad que señala el texto constitucional

3.3. Inconstitucionalidad de las Multas en relación con el órgano facultado para su imposición

3.4. Propuesta, que su monto se determine en proporción a sus ingresos diarios del infractor

3.1. Inconstitucionalidad de la Multa Fijas establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

En los artículos 21 y 22 de la Carta Magna, se establecen diversas prohibiciones que demarcan las facultades del Estado en materia de multa fiscales.

Tales restricciones constitucionales limitan tanto las facultades del Poder Legislativo en el momento de establecer la pena de multa en la fórmula abstracta de la ley.

El artículo 21 Constitucional, prohíbe al legislador imponer multas fiscales mayores del importe del jornal o sueldo, y la mayoría rebasan los límites de referencia.

Por su parte, el numeral 22 de la Ley Suprema, prohíbe la multa excesiva, por ser contrario a los fines mismos de la pena, pues dejar al contribuyente sin lo indispensable para vivir, constituye una injusticia por falta de proporcionalidad entre la multa y la contribución, lo que puede considerarse un mal social en la política económica que aplica el Estado, para corregir a la sociedad y obligar a que en forma oportuna cumpla con sus obligaciones de contribuir al gasto público.

“La pena de multa no puede ir más allá de lo que corresponde como justa retribución de la culpabilidad; ésta constituye su fundamento y el límite máximo, la barrera infranqueable del poder punitivo, que en ningún caso puede traspasar el legislador a la hora de establece la pena de multa aplicable al autor de una infracción fiscal.”⁴⁵

⁴⁵GARCIA Domínguez, Miguel Angel, Ob Cit página 409

“Respecto de algunas sanciones fiscales, no se discute su carácter represivo, que sean medidas que tengan por objeto la reparación del daño producido al Fisco, ya que precisamente al privar al contribuyente de la fuente de sus ingresos, se imposibilita tal reparación, siendo indudable, por tanto, su carácter aflictivo o intimidatorio.”⁴⁶

La multa, ha sido considerada por algunos autores como una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o predominantemente reparatorio.

Tiene un fin primario el de reparación de la violación cometida y así mismo el de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundaria.

Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

Lo que nos conlleva, a que se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, y no para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

Cuando, se fijan multas en varios tantos, del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deje “atrapar” por el Fisco compensa las evasiones no descubiertas.

⁴⁶LOMELI Cerecedo, Margarita, Ob. Cit. página 167

De la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, antecedente del Código Fiscal en vigor, se desprende que el legislador entiende que las autoridades incurren en desvío de poder, cuando al imponer una sanción, se apartan de las normas implícitas que regulan el ejercicio de la facultad discrecional; señalando un límite entre el máximo y el mínimo, ya que para determinar la cuantía de la multa, debe tomarse en cuenta la importancia del negocio, la gravedad de la infracción, y el hecho de que ésta sea cometida por primera vez.

La autoridad fiscal no debe aplicar el máximo autorizado por la ley, pues al proceder en contrario, incurre en el desvío de poder.

Sin embargo, en la doctrina se encuentran elementos para considerar que el calificar a la multa, como reparación del daño, es sólo una consecuencia de estimar que la obligación de pagar el impuesto es una deuda de carácter civil, pero contrariamente el artículo 70 del Código Fiscal vigente, establece: - La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independiente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal-.

Por otra parte, la multa no es un mero, accesorio del crédito fiscal constituido por el gravamen que se omitió sino como se ha dicho antes, constituye una sanción que como tal tiene sus propias características, por lo que no es técnicamente correcto el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en vigor al considerar a las sanciones como accesorios de las contribuciones y de la misma naturaleza que éstas.

Aunque sea vago el precepto 22, Constitucional, al prohibir la multa excesiva;

por ésta se entiende, pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada, o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió; de tal suerte, que cuando la sanción pecuniaria es fija e invariable, se impide con ello a la autoridad administrativa individualizar la multa, es decir, tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, y la gravedad del ilícito fiscal.

La multa impuesta por un órgano de la Administración Fiscal será excesiva si rebasa el límite máximo fijado por el Legislador, o si por razón de las circunstancias objetivas y subjetivas del hecho y del sujeto la multa impuesta fuera superior a la que correspondería de acuerdo con una recta aplicación de las normas relativas.

"La multa fiscal es excesiva, en relación con la omisión en el pago de las contribuciones, el daño, se repara con el cobro coactivo del adeudo y los perjuicios se indemnizan con el cobro de los recargos y de los gastos de ejecución; la pena no puede tener una finalidad reparatoria ni indemnizatoria; la multa fiscal sólo puede consistir un plus respecto de la reparación del daño y la indemnización del perjuicio que castigue no el daño causado al patrimonio del fisco, sino el daño difuso ocasionado a la sociedad."⁴⁷

La multa fija, en cualquiera de sus hipótesis, excluye toda posibilidad de graduación que atienda a las características del caso concreto, lo que lo hace intrínsecamente injustas, una veces porque la multa será muy pequeña y otras veces porque la multa será excesiva.

Para que la multa sea motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los

⁴⁷ GARCIA Domínguez Miguel Ángel, Ob. Cit. página 411

términos del artículo 22, Constitucional, es necesario tomar en cuenta la gravedad de la infracción; así como, las circunstancias personales del infractor.

Por lo que, no basta que la multa que se imponga sea la mínima de entre el mínimo y máximo, pues no tomaría en cuenta las circunstancias del infractor.

Si la sanción pecuniaria es fija e invariable se impide con ello a la autoridad administrativa individualizar la multa; por que a la autoridad administrativa, no tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, los motivos que lo llevaron y la gravedad del ilícito

Por ello, "la sanción económica a un infractor fiscal no será constitucionalmente válida si excede los dos tantos del impuesto omitido; la suma de la reparación del daño, la indemnización de los perjuicios y la multa no deben exceder del doble del impuesto omitido, lo que implica que la suma de los recargos, los gasto de ejecución y la multa no puede rebasar el 100% del impuesto omitido, lo que trae como consecuencia que la multa en sí podría ser mayor que el 50% del impuesto omitido".⁴⁸

La sanción económica a los infractores fiscales que omitan el pago de impuestos no podrían ser mayor a tres tantos del impuesto omitidos, supuesto en el cual un tanto sería por la reparación del daño, tanto y medios para la indemnización de los perjuicios (recargos y gastos de ejecución) y medio tanto por concepto de multas.

⁴⁸ *Ibidem*, página 411

"La multa fiscal por omisión de impuestos resulta excesiva, pues bastaría tomar en cuenta que es posible que el fisco, por concepto de sanción económica, imponga más de ocho veces el monto del impuesto omitido; en efecto, podría cobrarse":⁴⁹ para ejemplificar la situación, se enumera lo siguiente:

Impuestos omitidos	100%
Actualización del impuesto	100%
Recargos	300%
Multas y su actualización	330% o más
Gastos de ejecución	20% o más
Total	850%

Recordemos lo establecido por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, para proceder al cálculo de los recargos es necesario que primeramente se actualice la contribución, desde el mes en que debió efectuarse el pago hasta que éste se realice; y sobre la suma que resulte se calcularán los recargos.

Ahora bien, conforme a los artículos 17-A y 21, del Código Fiscal, cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará, con motivo de los cambios de precios en el país, desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

La actualización se hará aplicando el factor que se obtendrá dividiendo el Índice

⁴⁹ibidem, página 413

Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

Según el numeral 76 fracción II, del Código Fiscal, vigente cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, se aplicará el 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, siempre y cuando el infractor las pague junto con los accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución omitida; pero cuando el pago se haga con posterioridad a este momento, la multa será del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, sin olvidar actualizadas.

Miguel Angel García Domínguez, manifiesta “que se dan varias causas de las multas fiscales excesivas, y en algunos casos pudieran concurrir varias de ellas”³⁰:

- a) El desconocimiento de los principios teóricos reguladores de las multas fiscales.
- b) El desconocimiento de la técnica legislativa en esta materia.
- c) El deseo de alcanzar una exagerada prevención general y especial.
- d) El espíritu de venganza contra los infractores fiscales, que anima a quienes preparan u ordenan la preparación de los proyectos de leyes fiscales.

³⁰GARCIA Domínguez Miguel Angel, Ob Cit. página 417.

Son multas fijas y excesivas, las contempladas en el Código Fiscal de la Federación y que reúne los siguientes requisitos:

1. Establecidas en una cantidad de dinero fija:
2. En un porcentaje único del impuesto omitido.
3. Entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido.
4. En un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente existió.
5. En cierto número de veces del ingreso que obtuvo el contribuyente.
6. La mayor que resulte entre una cantidad fija y un porcentaje de las contribuciones declaradas.

“La pena de multa fiscal fija, debe ser elástica para que pueda adecuarse a la antijuridicidad y a la culpabilidad, pero además, debe poder adecuarse a la capacidad económica del infractor, además, en cualquiera de su hipótesis, excluye toda posibilidad de graduación que atienda a las características del caso concreto, lo que la hace intrínsecamente injusta, unas veces porque la multa será muy pequeña y otras veces porque la multa será excesiva”.

“De lo anterior sirve de apoyo la Tesis de Jurisprudencia, VI. 3o.J/4, visible en la página 322, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo

III, Febrero de 1996⁵²,

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

3.2. Inconstitucionalidad de las Multa Fiscales, pues su imposición no cumple con los supuestos de proporcionalidad y equidad que señala el texto constitucional.

Las necesidades nacionales no pueden estar sujetas a un cartabón o catálogo, porque las modalidades de la vida y las actividades de los hombres constantemente varían, pero tampoco podrían ser fijadas caprichosamente.

La fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal faculta al Congreso de la

⁵¹ GARCIA Domínguez Miguel Ángel, Ob. Cit página 406

⁵² Amparo directo 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos Ponente: Norma Fiallega Sánchez Secretano. José Manuel Torres Pérez. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, o sea, conforme a la fracción IV del artículo 31 Constitucional, los gastos públicos.

Las leyes tributarias no son simplemente un conjunto de conceptos separados de las valoraciones sociales y económicas que ha hecho el legislador; cuando las hizo se trata de una cristalización de juicios de valor, apreciaciones de carácter político, social; y así la interpretación, aplicación y el conocimiento de cada materia, sólo podrán ser alcanzados.

Los valores fundamentales de la función pública son:

a) Legalidad; independientemente de la garantía individual contenida en los artículos 14 y 16 Constitucionales, la legalidad en la actuación del servidor público responde al interés general.

b) Honradez; es exigible a quienes lo ejercen, particularmente respecto de quienes son servidores públicos de la impartición de justicia. Tiene relación indudable con el manejo de los recursos del Estado, su contenido va más allá del aspecto económico, la honradez se impone como norma general de la conducta del servidor público, e implica ajustar su actuación a los mejores principios morales que deben ser constantes en todo individuo.

c) Lealtad; la calidad del servidor público exige la entrega a la Institución que preserva y protege los intereses públicos, que son los de la Nación (pueblo); independientemente de intereses particulares, de partido, sea leal con la institución pública, que tiene a su cargo el ejercicio del poder público.

d) Imparcialidad; el ejercicio de la función pública no puede beneficiar a unos en perjuicio de otros, por lo que toda la actuación de los servidores públicos debe ser realizada sin preferencias personales.

Además, se cumple así con un deber que imponen los artículos 1°, 12, 13 y 134, de la Carta Magna, en su actuación.

e) Eficiencia; es la correcta utilización de los recursos del Estado, que son del pueblo, para evitar el desperdicio por su inadecuada utilización, lo que es perjudicial para la población.

Por tanto, deberá utilizar los recursos públicos, tanto humanos, materiales, técnicos y financieros, con el mayor cuidado y esmero, dedicándose exclusivamente al fin para el que se le proporcionen pues su desperdicio o desvío redundará en perjuicio de la función pública.

El Estado de Derecho, de nuestros días es necesario que se base en la Justicia, la Seguridad Pública y el Bien Común; pues abarca lo que el Estado debe hacer en bien del individuo y de la sociedad, constituida en comunidad política; pues existe un Estado de Derecho cuando éste omite lo que no le está permitido.

La ley fiscal es permanente, pero también es esencialmente variable, porque su finalidad es la de arbitrar recursos al Estado para que satisfaga las necesidades colectivas, las cuales son mutables y muchas veces imprevisibles.

En el primer párrafo del artículo 22 Constitucional, encontramos una garantía de seguridad jurídica, lo relativo al concepto de multa excesiva (la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado).

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, en proporción al ingreso que disfruten bajo la protección estatal.

En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigual de la imposición.

Al respecto Margáin Manautou, citado por Sánchez León, sostiene: "Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no un sólo los que contienen las palabras -proporcionalidad y equidad-"⁵³

Lo que significa que comprende por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancias, que sea equitativa.

Sin embargo; en la práctica no se observan tales principios, pues si bien es cierto, que las multas deben constituir una de las formas concretas e individualizadas, a través de las cuales expresa la desaprobación social que merecen las infracciones fiscales, como mero resultado de la educación cívica; su naturaleza misma tiende a prevenir las infracciones fiscales por medio de

⁵³SANCHEZ León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Edición 4a Editorial Cardenas, México 1991, página 194

la intimidación.

Del último renglón, se puede resaltar que se está apoyando la existencia de la multa, el objetivo no es desaprobársela o eliminarla, tampoco es desvirtuar la presente investigación, pues la finalidad es resaltar la inconstitucionalidad de las multas fijas, del Código Fiscal de la Federación, por falta de equidad y proporcionalidad.

Pues como se ha venido manifestando a lo largo, son cantidades y porcentajes fijos y determinados, sin tomar en cuenta, las circunstancias, el lugar, tiempo y modo; sin que por el contrario valoran la o las -consecuencia- que tienen relación con la magnitud del daño o el peligro resultado de la conducta contraria a las disposiciones fiscales.

El interés social se orienta más a la reparación del daño que al castigo del infractor.

Es pertinente precisar que por multa excesiva se entiende aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió.

Las multas excesivas están establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, lo que implica a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de ésta no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor, ni la gravedad del ilícito fiscal, de tal manera que para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente la correspondencia entre la cuantía, las condiciones económicas, así como las circunstancias que originaron al infractor.

Por consiguiente, se estima que la disposición en estudio contraviene lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, ya que no da oportunidad a la autoridad administrativa de individualizar la multa tomando en cuenta, principalmente, las condiciones económicas del infractor y la gravedad de la infracción, en virtud de que se establece un porcentaje único como multa, evitando que la autoridad hacendaría esté en aptitud de tomar en cuenta la capacidad económica del infractor, las circunstancias que rodean a la infracción, la intención del infractor, ni si la omisión fue parcial o total, lo que impide así la individualización de la sanción.

Por lo que para la validez constitucional, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

I) Que sea proporcional;

II) Que sea equitativo; y,

III) Que se destine al pago de los gastos públicos.

La multa fiscal debe ser una fuente de ingresos para el Estado, han de ser una disminución del patrimonio del infractor y un incremento del patrimonio Estatal, en la misma medida que reduce el del infractor.

“El impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan

pagar lo mismo los pobres que los ricos”⁵⁴

Con la expresión proporcional y equitativa, sólo se busca la justicia.

“Que sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos a aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.”⁵⁵

“Que sea equitativo, significa que sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación; que respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad los que se hallan dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente”⁵⁶.

La corriente a la cual nos acogemos, es la que interpreta la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto que es el que significa justicia en los impuestos.

En su artículo 31 fracción IV, en su última parte refiere: ... de la manera proporcional y equitativa **que dispongas las leyes...**, de que la Constitución exige que sea en las leyes que establezca la manera proporcional y equitativa.

El Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

⁵⁴FLORES Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Edición 31a., Editorial Porrá, México 1995, página 152.

⁵⁵DE LA GARZA, Francisco, Ob Cit páginas 271-272

⁵⁶Ibidem.97

Sin embargo, el legislador prohíbe en el artículo 21, de la Carta Magna, establecer multa fiscales mayores del importe del jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores.

De todo lo anterior, se concluye:

Las disposiciones fiscales, ponen mayor interés a las multas que al propio impuesto, siendo que de este se originan; además que no se dio la debida difusión en la sociedad, sobre la situación personal y cuantificación del contribuyente, pues, cumple la multa con el principio de generalidad, sin embargo, teniendo como características trascendentales que son elevadas y fijas, lo que imposibilita a un mínimo o máximo, pues ya esta cuantificada, lo que implica que no sea equitativa y proporcional.

Además en el artículo 2°, del Código Fiscal, es considerada como un accesorio y en el artículo 70 considera a la multa como independiente de las contribuciones y sus accesorios.

3.3. Inconstitucionalidad de las Multa en relación con el órgano facultado para su imposición

Las multas fiscales se extraen del Derecho Penal para trasladarlas al Derecho Fiscal; pues no están regidas por principios de tipificada, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

“Se acepta la idea de que los órganos jurisdiccionales sí están sujetos al Derecho, pero no que los órganos de la administración tributaria estén por encima del Derecho, con evidente perjuicio de los gobernados y con grave lesión del Estado de Derecho.”⁵⁷

Sin embargo, hay el caso en que el legislador ordinario le ha concedido al Juez penal, de manera excepcional, por razones de política legislativa las facultades normalmente jurisdiccionales de imponer la pena de multa y de cuantificar y obligar al pago de la reparación del daño y le ha transferido tales facultades a la administración tributaria, cuando la misma conducta se tipifica como delito fiscal y como infracción fiscal.

La administración fiscal debe individualizar la pena de multa que aplique de igual manera que el juez penal.

El legislador ha concedido a la administración tributaria exclusiva facultad de juzgar ciertas conductas tipificadas como infracciones tributarias facultad de imponer al infractor la pena de multa y la facultad de determinar y exigir el pago de al reparación del daño, para determinar todo junto con las contribuciones para cubrir el gasto público.

Como ya se manifestó, la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a la administración, control y forma de pago y procedimiento, provoca que la Hacienda Pública se aproveche al crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente, toda vez que al manifestar que el no cumplir oportunamente con el pago de las contribuciones la autoridad administrativa sufre un

⁵⁷GARCIA, Domínguez Miguel Ángel, Ob Cita. página 385

gran daño, y materializa la parte ofendida, pero igual forma el Juez al imponer las multas por las infracciones cometidas, y esto rompe con el equilibrio de partes, pues nadie puede ser juez y parte a la vez.

3.4. Propuesta, que su monto se determine en proporción a sus ingresos diarios del infractor.

A lo largo de la presente investigación sé a hecho notar que las multas fijas que establece el Código Fiscal, causa limitante a la autoridad administrativa, para su imposición, y sobre todo resulta ser contrarias a los principios de proporcionalidad y equidad.

Logrando, un estado de inseguridad y descontento en la sociedad, y por lo mismo un incumplimiento a sus obligaciones de contribuir al gasto público, pues si es un sacrificio entregar parte de su patrimonio al Estado, más rechaza a pagar una multa.

Es cierto que no es posible una cuantificación a la culpabilidad para determinar la correcta pena.

Sin embargo, la pena debe ser proporcional a la conducta encuadrable en la infracción cometida y al daño causado.

La finalidad de la pena no es venganza por parte del Estado, sino lograr el orden jurídico y reafirmar la fuerza de la autoridad de la norma jurídica, para así lograr el pago

de las contribuciones.

Las multas fiscales son excesivas e inconstitucionales, ya que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse,

Aún que el artículo 22, Constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es, que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar pro sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso que exista la infracción, lo cual no sucede cuando establece multas fijas.

Además que estas multas fijas, llegan a estar determinadas en un porcentaje único como multa por la comisión de cualquier infracción, que haya dado origen a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, insistiendo , en que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor que permitan individualizar la sanción, se da la aplicación de una multa excesiva.

El interés social del Estado, para lograr el cumplimiento, emplea la coacción, además de imponer actualizaciones, recargos y gastos de ejecución, para reparar el daño causado al fisco, emplea la multa excesiva, lleva a la ineficacia de la ley.

Por ello, sugerimos que en nuestro sistema represivo fiscal, se tome en

consideración el ***Sistema de días-multa, basado en la percepción diaria.***

Consiste en señalar la cuantía de la multa no en una cantidad de unidades monetarias, sino en un número determinado de días ingresos que el condenado perciba por su trabajo o por sus rentas; o sea por sus ingresos totales que obtenga y con la salvedad de que se pagaran en plazos y no en un momento único y exigido.

Logrando que la multa sea justa y equitativa, pues es de igual severidad para todos; de tal manera que pobres y ricos, serán condenados a la misma cantidad de días multas, o sea, en días de ingresos que cada uno perciba respectivamente, con lo que se obtiene que la pena se adapte al infractor y adecuada a la gravedad del ilícito.

Logrando elasticidad, para que la autoridad administrativa, pueda adecuarse al caso y a la capacidad económica del infractor.

Sin que el juez, olvide valorar las necesidades del infractor para llevar una vida normal.

Los criterios que debe tomar en cuenta el juzgador para la fijación de cuantía son:

- 1) la gravedad de la infracción;
- 2) El resarcimiento del daño;
- 3) la situación económica del deudor,

4) el monto del ingreso diario obtenido por el infractor;

5) las obligaciones civiles contraídas con anterioridad a la comisión;

6) de más posibilidades que tenga para pagar, como por ejemplo pagar en plazos fijos, o en su caso, llevar el control de sus ingresos y destinar un 35 % de estos para pagar. Pues si la misma Secretaría de Hacienda sabe las actividades económicas, así como el monto de la riqueza obtenida, por que permite que se prevean multas tan altas, si no son proporcionales a la capacidad contributiva.

Esto es, en razón a que la Secretaría sabe, por el propio contribuyente de manera periódica presenta declaraciones, (provisional y anuales), en las cuales se hace un resumen de los ingresos y gastos.

La propuesta de que la multa se imponga en días de ingresos, la multa no es la unidad monetaria sino el rendimiento económico, este estará actualizado, de acuerdo con las variaciones del costo de vida.

Sin embargo, en nuestros actual México, siempre a resaltado un elevado índice de analfabetismo, denotando una ignorancia en educación cívica en materia tributaria, la cual debe eliminarse urgentemente con difusión sencilla y didáctica.

En nuestra educación actual no se enseña al niño, al joven, al adulto ni al servidor público, lo importante que es para la colectividad pagar íntegramente y oportunamente los impuestos y manejar de manera honrada, eficiente y eficaz, el gasto público.

Además, las mismas atribuciones y facultades que concede el legislador a los órganos administrativos para imponer las sanciones, a provocado un desvío de poder, pues la multa resulta ser excesiva y no considerada en su momento accesorio de la contribución, sino para aumentar los recursos del Estado.

Así las cosas, resulta ser una amenaza la finalidad de la pena de multa, pues logra causar incertidumbre .en el contribuyente y temor, al verse en el caso de no hacer a tiempo sus contribuciones, afectado a perder una parte más de su patrimonio.

Pero el sistema tributario será eficaz, cuando la colectividad lo considere justo, lo que dependerá del adecuado equilibrio que se dé entre la presión tributaria y las obras que el Estado realice, del nivel de orden, seguridad, justicia, bienestar y democracia que exista en el país, la equidad y la proporcionalidad de cada una de las contribuciones, el manejo honesto y transparente de los fondos públicos.

Así como la difusión clara y simplificada de la formulación, para que no se violen las disposiciones fiscales por su ignorancia o dificultad para su cumplimiento.

La pena de multa debe estar en proporción a la infracción; no debe ser por capricho o venganza, debe ser la justa compensación del injusto que se ha causado, pues si lo rebasa el límite de retribución, constituye un abuso de la fuerza del Estado; esto es, otorgarle a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad de la infracción en proporción a la gravedad de la infracción cometida, el monto del negocio y con la capacidad económica del particular; condiciones que consideren justas.

La voracidad fiscal produce en los contribuyentes un mayor esfuerzo para omitir el

pago de los impuestos; además de la notable corrupción en el manejo presupuestal, se traduce en incumplimiento de las obligaciones tributarias y de satisfacción pues se manifiesta que es legal no pagar todo lo que se debe por impuestos, ya que no se destina para satisfacer las necesidades de la colectividad, sino para provecho de los políticos corruptos.

Pero una vez que se estimule una educación cívica en materia fiscal, en entre los gobernados y el gobierno, se logrará un desarrollo económico, político y social.

CONCLUSIONES

PRIMERA. A través del sistema liberal económico que la humanidad experimentó, se logro un desajuste provocando que el Estado interviniera con su poder de imperio para lograr el bien común y la seguridad social.

SEGUNDA. Dentro de las actividades que realiza el Estado se encuentra la Financiera, regulada por normas de derecho público, encargada de planear, organizar, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar el presupuesto de egresos e ingresos.

TERCERA. La obtención de ingresos económicos del Estado, esta regulada por el Derecho Fiscal, que es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención y administración de los recursos, así como las relaciones que dan con motivo de su cumplimiento, incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

CUARTA. Para fijar un impuesto debe de tomar en cuenta el interés público en bien de la misma sociedad, la fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo, sin obtener todo su ingreso del contribuyente con altos impuesto, pues acabaría con su fuente.

QUINTO. La sanción más aplicable por la autoridad administrativa son las multas, las que tienen como fin evitar la repetida conducta infractora, pero resulta ser desproporcional, denotándose excesivas; siendo dos tipos de acciones u omisiones

previstas, cada una con su respectivo castigos: penas y correcciones.

SEXTA. La infracción fiscal, es todo acto u omisión de un particular, que tenga como consecuencia efectuar lo que la legislación fiscal prohíbe o deja de hacer lo que la misma ordena, las infracciones son sancionados por la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público con multas, recargos y ejecución.

SEPTIMA. La multa fija, que por infracciones a las disposiciones fiscales impongan las autoridades correspondientes, se consideran accesorias de las contribuciones; sin embargo, presentan difíciles problemas jurídicos, como es su conversión en sanción personal y su carácter de una deuda patrimonial transmisible a los causahabientes del infractor; nunca la pena de multa puede ir más allá de lo que corresponde como justa retribución de la culpabilidad.

OCTAVA. Las multas, como sanción, se fijan en varios tantos; o sea, el impuesto omitido, actualización del impuesto, recargos, la multa misma así como su actualización y gastos de ejecución; la que resulta excesiva como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deje "atrapar" por el Fisco compensa las evasiones no descubiertas.

NOVENA. Para imponer una multa se debe de tomar en cuenta la gravedad de la infracción y el hecho de que ésta sea cometida por primera vez, para fijarse un límite entre el máximo y el mínimo; pues la facultad concedida por el Legislador a órganos administrativos de imponer sanciones pecuniarias a logrado un desvío de poder, pues al ser tan excesivas, no es un accesorio de la contribución si no para aumentar los recursos

del Estado.

DECIMA. Para que la multa tenga una proporcionalidad y equidad debe de tomarse en cuenta en los días de ingresos del infractor, la gravedad de la infracción, el resarcimiento del daño y su situación económica actual; por lo tanto, es necesario que haya una reforma en el Código Fiscal de la Federación para que aquellos artículos regidos; sean flexibles y acordes, para una debida sanción.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

- CARDENAS ELIZONDO, Francisco; Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1997
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco; Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1992.
- DE LA CUEVA, Arturo; Justicia, Derecho y Tributación, Editorial Porrúa, México, 1989.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano, 17a. Edición, Editorial Porrúa, México 1992.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Alberto; Principios de Derecho Tributario, 3A. Edición, Editorial Limusa, México, 1995.
- FAYA VIESCA, Jacinto; Administración Pública Federal, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1983.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel; Las Infracciones y las Multas Fiscales, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo; Introducción al Estudio del Derecho, 43a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

- DE PINA Y VARA, Rafael; Diccionario de Derecho. 24a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- LOMELI CEREDDO, Margarita; Derecho Fiscal Represivo. 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
- MABARAK CERECEDO, Doricela; Derecho Fiscal Público, Editorial Mac Graw Hill, México, 1995.
- MARGAIN MANATUO, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 8a. Edición, Editorial Universidad de San Luis, México, 1993.
- ORTIZ-URQUIDI, Raúl; Derecho Civil, 3a. Edición. Editorial Porrúa, México, 1986.
- OVINTNA Y ROJAS; Derecho Tributario Mexicano. 2a. Edición, Editorial Trillas, México, 1994.
- RAMIREZ GRACIANO, Jorge; Impuestos para Todos, Editorial Iberoamérica, Edición México, 1994.
- RIVERA SILVA, Manuel; Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, México 1984.
- SANCHEZ LEON, Gregorio; Derecho Fiscal Mexicano, 4a. Edición, Editorial Cardenas, México, 1991.
- YAÑEZ RUIZ, Manuel; El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización

Política, Tomo I, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958-1959.

MORELOS Y PAVON, José María; Autógrafos.

ZARCO, Francisco; Historia del Congreso Extraordinario Constituyente, 1856-1857.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 2000.

Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, México, 2000.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, México, 2000.

Ley de Ingresos de la Federación, Editorial Themis, 1998.

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

JURISPRUDENCIA

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación año 197-1995, Tomo II, Editorial Themis, México, 1995.