

240

241



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

298211

LA REGULACION DE LA CONDONACION DE MULTAS FISCALES



SEMINARIO - TALLER EXTRACURRICULAR QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADA EN DERECHO PRESENTA: MARIA DE LOS ANGELES MIRANDA BALLESTEROS

ASESOR: DR. GABINO E. CASTREJON GARCIA.

ACATLAN, EDO. DE MEXICO. OCTUBRE DE 2001.





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios:

Por brindarme la oportunidad de vivir.

A mis Padres:

Ing. Ignacio León Miranda Ruíz
María del Pilar Ballesteros Perea

Que me concedieron el don de vivir, que con su Amor
y Cariño hicieron de mí una persona de bien. Gracias
por sus consejos y enseñanzas.

Los Amo.

A mis Hermanas:

Mónica
M.C. Maricela

Que en todo momento están conmigo, y que con
su comprensión y amor ayudaron a mi formación
como profesionista.

Las Amo.

A ti:

Que con tu empeño y entusiasmo me transmitiste tus conocimientos y lograste formar una profesionista, mil gracias por tu apoyo.

Agradezco de manera especial a los Licenciados:

Emir Sánchez Zurita
Gabino E. Castrejón García
Roberto Rosales Barrientos
Salvador Jimenez Mendez Aguado
Ma. Eugenia Peredo García

Por su ayuda incondicional brindada durante la elaboración del presente trabajo.

Gracias:

Lic. Hugo E. Galvan por tus recomendaciones y sobre todo por ayuda en la elaboración de mi trabajo.

A todos mis profesores y compañeros de la ENEP Acatlán, por sus conocimientos transmitidos y por su cariño.

CAPITULADO

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I. EL ACTO ADMINISTRATIVO	3
I.1. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO	4
I.2. ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	6
I.2.1. SUJETO	6
I.2.2. MANIFESTACIÓN EXTERNA DE VOLUNTAD	7
I.2.3. OBJETO	7
I.2.4. FORMA	8
I.3. REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	9
I.4. EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	12
I.4.1. DIRECTOS	12
I.4.2. INDIRECTOS	12
I.4.3. FRENTE A TERCEROS	12
I.5. IRREGULARIDAD, INEFICACIA Y EXTINCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	13
I.6. SILENCIO ADMINISTRATIVO	21
CAPÍTULO II. INGRESOS PÚBLICOS DEL ESTADO	26
II.1. INGRESOS PÚBLICOS	27
II.1.1. CONCEPTO DE INGRESOS PÚBLICOS	27
II.1.2. CLASIFICACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS	28
II.2. CONTRIBUCIONES	30
II.2.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES	30
II.2.2. PRINCIPIOS DOCTRINALES EN MATERIA FISCAL.	35
II.2.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.	42
II.2.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.	47
II.2.4.1. EL IMPUESTO.	48
II.2.4.2. DIFERENCIA ENTRE IMPUESTO Y CONTRIBUCIÓN.	55
II.2.4.3. REGULACIÓN EN EL C.F.F. DEL IMPUESTO.	56
II.2.4.4. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO.	56
II.2.4.5. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.	60
II.2.4.6. LOS DERECHOS.	63
II.2.4.7. LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.	67
II.3. POTESTAD TRIBUTARIA	71
II.3.1. CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA.	71
II.3.2. TITULAR DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	73
II.3.3. LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	74
II.3.4. COMPETENCIA TRIBUTARIA.	76
II.3.5. DIFERENCIA ENTRE COMPETENCIA Y POTESTAD TRIBUTARIA.	78

CAPÍTULO III. INFRACCIONES E ILÍCITOS ADMINISTRATIVOS	79
III.1. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.	80
III.1.1. CONCEPTO DE INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.	80
III.1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES.	81
III.1.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LAS INFRACCIONES.	83
III.1.4. REGULACIÓN DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.	83
III.2. EL ILÍCITO ADMINISTRATIVO.	85
III.2.1. CLASIFICACIÓN DE LOS ILÍCITOS ADMINISTRATIVOS.	85
III.2.2. ELEMENTOS DEL ILÍCITO ADMINISTRATIVO.	86
III.2.2.1. ELEMENTOS OBJETIVOS DEL ILÍCITO ADMINISTRATIVO.	86
III.2.2.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ILÍCITO ADMINISTRATIVO.	90
III.3. FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.	93
III.4. MULTAS FISCALES.	95
III.4.1. CONCEPTO DE MULTAS.	95
III.4.2. NATURALEZA DE LAS MULTAS.	97
III.4.3. REGULACIÓN DE LAS MULTAS.	97
CAPÍTULO IV. LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.	100
IV.1. CONCEPTO DE CONDONACIÓN.	101
IV.2. FACULTAD DISCRECIONAL Y FACULTAD REGLADA.	102
IV.2.1. CONCEPTO DE FACULTAD DISCRECIONAL.	102
IV.2.2. FACULTAD DISCRECIONAL LIBRE.	104
IV.2.3. FACULTAD DISCRECIONAL OBLIGATORIA.	105
IV.2.4. FACULTAD DISCRECIONAL TÉCNICA.	105
IV.2.5. LÍMITES DE LA FACULTAD DISCRECIONAL.	106
IV.2.6. CONCEPTO DE FACULTAD REGLADA.	107
IV.3. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA CONDONACIÓN.	109
IV.4. REGULACIÓN DE LA CONDONACIÓN EN EL C.F.F.	111
IV.5. REQUISITOS NECESARIOS PARA OTORGAR LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.	114
IV.6. PROCEDIMIENTO DE CONDONACIÓN.	118
IV.7. RESOLUCIÓN DE LA CONDONACIÓN.	138
CONCLUSIONES	141
BIBLIOGRAFÍA	143
LEGISLACIÓN	145
FUENTES INFORMÁTICAS	146

INTRODUCCIÓN

Este trabajo es una investigación acerca de la figura jurídica de la condonación de multas fiscales federales, figura que no ha sido considerada relevante en el derecho tributario, debido a que en las leyes de la materia existe una regulación muy general; por lo tanto el presente trabajo tiene como objetivo analizar si dicha regulación es suficiente para que el contribuyente tenga un conocimiento amplio sobre cual es el procedimiento que las autoridades tributarias llevan a cabo para otorgar la condonación de multas y los criterios que se aplican.

En el primer capítulo se estudia al acto administrativo y se establecen los elementos que lo integran, como son, el sujeto; la manifestación de voluntad, misma que debe externarse; el objeto y la forma que debe revestir. Asimismo se estudian sus características, los efectos que produce su emisión, tanto a la autoridad como a los particulares y por último la forma en que dicho acto se extingue.

El capítulo segundo versa sobre los ingresos públicos del Estado, analizándose en el mismo a las contribuciones de manera general, los principios en que se basan; así como la clasificación que de las mismas se hace tanto en la doctrina como en la legislación fiscal, Código Fiscal de la Federación. En este capítulo también se realiza el estudio de la potestad tributaria que tiene el Estado, para exigir las contribuciones; las limitaciones que tiene la autoridad administrativa con respecto a la facultad de imponer contribuciones, las cuales principalmente están basadas en los principios generales del derecho, los que están establecidos en la Constitución.

El capítulo tercero se enfoca al estudio de las infracciones administrativas, se establecen los elementos constitutivos de las mismas y su regulación. De igual modo se realiza un estudio sobre la clasificación de los ilícitos administrativos y de

sus elementos. Se determinan las consecuencias que tiene la comisión de una infracción o ilícito administrativo, como es la imposición de sanciones por parte de la autoridad fiscal, en particular se trata de las multas al definirse y establecerse su regulación en materia fiscal y la facultad que tiene la autoridad administrativa para sancionar a los particulares que no cumplen con lo establecido en las disposiciones de carácter fiscal.

Finalmente en el último capítulo, que es el tema principal de la elaboración de este trabajo, se analiza la figura de la condonación de multas fiscales federales, como una facultad discrecional de la autoridad; asimismo se determinan los elementos que establece el Código Fiscal de la Federación y las autoridades administrativas como necesarios para la solicitud de dicha condonación, requisitos que son de suma importancia toda vez que son la base para que la autoridad de acuerdo a sus facultades discrecionales y a regulaciones internas determine si es procedente o no conceder la condonación solicitada de las multas.

Por último cabe decir que esta investigación tiene como finalidad determinar si la forma en que está regulada la condonación de multas fiscales en la legislación de la materia, es la correcta para que el contribuyente al momento de solicitarla, tenga la seguridad de que la autoridad va aplicar criterios basados en derecho o tomando en cuenta simplemente criterios internos adoptados por la Administración Pública.

CAPITULO I

EL ACTO

ADMINISTRATIVO

I.1. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo es una especie de acto jurídico y por lo tanto reviste características del mismo; debido a esto es indispensable definir al acto jurídico.

*Acto Jurídico es una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo consiste en engendrar con fundamento en una regla de derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente y general o, por el contrario, un efecto de derecho limitado, relativo a la formación, modificación o extinción de una relación jurídica*¹

De acuerdo al Doctor Gabino E. Castrejón García *el acto jurídico se define como la manifestación de la voluntad encaminada a producir efectos en el derecho, esto es que la exteriorización de una conducta humana trastoque el ámbito jurídico.*²

Ahora bien, tomando en cuenta las definiciones anteriores podemos decir que acto jurídico es una manifestación externa de voluntad, ya sea unilateral o bilateral, encaminada a provocar o producir una situación jurídica, es decir efectos en el derecho.

El Doctor Castrejón García establece que *El acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una*

¹ Citado por Eduardo, García Máynez *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa S.A., Cuadragésimo sexta edición, México 1994, pág. 184.

² Gabino E. Castrejón G. *Derecho Administrativo Mexicano I*, Cárdenas editores, Méx. 2000, pág.345

*autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.*³

Consideramos que la definición expuesta por el Doctor Castrejón contiene los elementos necesarios para expresar de manera clara y completa lo que es un acto administrativo, por lo cual partiremos de dicha definición para realizar el estudio de sus características.

Desglose de la definición de Acto Administrativo.

A) Acto Unilateral

Es una decisión o declaración de voluntad unilateral, ya que debido a su naturaleza no es necesario el acuerdo de otro sujeto, dicha decisión tomada por el titular del órgano de la administración o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que con posterioridad adopte el acto administrativo, y de que el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral.

B) Declaración de voluntad

Esta debe externarse, ya que es un elemento indispensable de los actos jurídicos, dicha declaración o expresión de voluntad también se realiza de manera unilateral.

C) Fundado en derecho

El acto esta fundado en derecho, esto es debido a que tanto la decisión como la voluntad son del órgano administrativo competente y éste actúa a través de su titular y precisamente en uso de su potestad pública.

³ Castrejón García Gabino E., *Derecho Administrativo Mexicano Tomo I*, Cárdenas editores, Primera Edición, México 2000, pág. 345.

D) Consecuencias

Dicha declaración o situación de derecho creada por el acto administrativo debe ser una manifestación concreta, puesto que debe referirse a situaciones particulares que produzcan consecuencias jurídicas individuales, pudiendo como excepción crear una situación jurídica general. Las consecuencias del acto administrativo son crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar, o extinguir derechos y obligaciones, el acto puede contar con una o varias de las consecuencias mencionadas.

E) Generalmente ejecutivo

Puesto que tiene la potestad para que en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo pueda exigirse por las autoridades administrativas su cumplimiento.

1.2. ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

1.2.1. SUJETO

El sujeto activo en el acto administrativo siempre es un órgano de la Administración Pública, que es el que produce o crea el acto, dicho acto debe de reunir los requisitos establecidos por la ley.

El sujeto pasivo es el ente o la persona a quien va dirigido o ejecuta el acto administrativo, y puede ser otro ente público, alguna persona jurídica colectiva o una persona en particular.

El sujeto activo que es como antes se mencionó un órgano de la Administración Pública, para crear el acto debe tener atribuidas facultades para

actuar, es decir debe ser competente tanto en materia, grado, territorio y cuantía. Dicha competencia debe existir y ser otorgada por un acto legislativo material, es decir por una ley o por un reglamento, esto es para que exista una garantía sobre la forma de actuación del órgano de la administración.

La competencia que es otorgada por la ley o reglamento tiene como finalidad que los órganos puedan cumplir o satisfacer necesidades colectivas.

I.2.2. MANIFESTACIÓN EXTERNA DE VOLUNTAD

La manifestación de voluntad del órgano administrativo debe exteriorizarse para que de esa manera pueda ser perceptible por el sujeto pasivo.

Esta manifestación externa de voluntad debe de ser:

Espontánea y libre.

De las facultades del órgano.

No debe estar viciado por error, dolo, violencia.

Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

I.2.3. OBJETO

El objeto es la materia o el contenido del acto, por lo cual debe de ser real para que el órgano de la administración pueda actuar de acuerdo a la ley. En el acto administrativo el objeto puede ser directo o inmediato e indirecto o mediato.

El objeto directo o inmediato es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia.

El objeto indirecto o mediato es la realización de la actividad del órgano del estado, para cumplir con sus cometidos y ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

El objeto debe tener las siguientes características:

Debe ser física y jurídicamente posible,

Debe ser lícito,

Debe de ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo, para que pueda ser percibido por él o los sujetos pasivos.

1.2.4. FORMA

La forma constituye la manifestación material, es decir el elemento externo en que se plasma el acto administrativo. Es el instrumento en donde quedan comprendidos los requisitos y elementos del acto administrativo.

La forma es una garantía establecida por las leyes y reglamentos para evitar que los órganos de la administración actúen de manera irregular.

Existen variantes de la forma, y son las siguientes:

Escrita.

Es la regla general y por lo tanto la más común. Su fundamento más importante es el artículo 16 Constitucional el cual establece que *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento"*. Sin olvidar lo señalado en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que establece en su fracción I, que los actos administrativos

deben de constar por escrito. Como ejemplo de esta forma existen los acuerdos, decretos, oficios.

Verbal.

Puede ser directamente al sujeto pasivo o a través de medios técnico-mecánicos que transmitan el sonido. Ejemplo de esta forma es el televisor, radio, teléfono.

Señales.

Es la forma que se cree menos común, sin embargo existen señales que regulan la actividad de los particulares, como ejemplo están los señalamientos, semáforos.

I.3. REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Todo acto administrativo debe cumplir con ciertos requisitos y contener características específicas para que se considere válido y eficaz.

Los requisitos que deben contener los actos administrativos se establecen tanto en la Constitución como en las Leyes y Reglamentos administrativos, específicamente en el Código Fiscal de la Federación.

Respecto a los requisitos constitucionales podemos decir que se encuentran establecidos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, el cuál como antes se mencionó, establece lo siguiente:

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

Podemos observar que de dicho precepto se desprenden varios requisitos para cuando los actos administrativos vayan dirigidos a particulares y éstos afecten su esfera jurídica; estos requisitos son los siguientes:

Ser emanado de una autoridad competente, es decir, la autoridad que emita el acto debe estar facultada para ello y la facultad, no es otra cosa que la competencia establecida en la ley o en algún reglamento para que esa autoridad pueda cumplir los cometidos del estado.

Realizarse en forma escrita, y que en ese escrito que generalmente es un oficio se deben establecer las características y los límites del acto, así como su fundamentación y motivación, y debe estar suscrito por una autoridad competente.

La fundamentación legal, que quiere decir que la autoridad que emite el acto debe citar o invocar los preceptos legales de acuerdo a los cuales el ordenamiento jurídico le permite realizar ese acto que va dirigido al particular.

Motivación, se refiere a que la autoridad debe señalar cuales son las circunstancias de hecho o de derecho inmediatas anteriores al acto administrativo que lo originaron, es decir la autoridad debe externar las razones o causas que haya tenido en consideración para emitir el acto y además debe de existir adecuación entre los motivos y las normas que aplique.

Otros requisitos necesarios para la emisión de los actos administrativos son los que se encuentran establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los cuales son:

Constar por escrito.

Señalar la autoridad que lo emite.

Estar fundado y motivado y expresar las resoluciones, objeto o propósito de

que se trate.

Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Las características de los actos administrativos son las siguientes:

Validez, da al acto administrativo una característica de legitimidad, puesto que es una presunción que la ley establece a favor de los actos de la autoridad y que subsiste mientras el particular no demuestre lo contrario. Respecto a este punto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 68 establece:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Eficacia, ésta se produce cuando el acto administrativo se hace del conocimiento del sujeto pasivo a través de la notificación.

Ejecutividad, ésta no es sino la cualidad de producir efectos sin necesidad de una autorización posterior, incluso en contra de la voluntad de su destinatario, esta ejecutividad es un atributo del acto.

Ejecutoriedad, es la facultad o atributo que tiene la autoridad administrativa para ejecutar el acto, aún en contra de la voluntad del sujeto al cual va dirigido.

I.4. EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La autoridad administrativa al emitir el acto lo hace con la finalidad de que éste produzca efectos. Los efectos del acto administrativo se dividen en directos, indirectos y los que se producen frente a terceros.

EFECTOS DIRECTOS:

Los efectos directos consisten en la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de derechos y obligaciones, es decir, producirá obligaciones de dar, de hacer o de no hacer o declarar un derecho. El ejemplo clásico es la liquidación y exigibilidad a cargo del causante del pago de un impuesto⁴

EFECTOS INDIRECTOS:

Por lo que hace a los efectos indirectos, éstos son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo. Siguiendo el ejemplo anterior el órgano administrativo tiene la obligación de hacer efectivo el cobro del impuesto⁵

EFECTOS FRENTE A TERCEROS:

Los actos administrativos en ocasiones también surten efectos que son oponibles frente a terceros, como serian otros órganos de la administración, otras entidades públicas u otros particulares.

⁴ Castrejón García Gabino E. Ob. Cit. Pág. 352.

⁵ Idem, pág. 352.

En el derecho administrativo puede entenderse por tercero:

Todo aquel frente al que se puede hacer valer un acto administrativo y;

Aquel que tiene un interés jurídico directo en que se otorgue, o no, o en que se modifique el acto administrativo.⁶

Como ejemplo de un acto administrativo que surta efectos frente a terceros es el otorgamiento de un pasaporte, pues surte efectos en el país de residencia, para la persona a quien se le otorgó, y en el extranjero.

I.5. IRREGULARIDAD, INEFICACIA Y EXTINCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

La irregularidad de los actos administrativos puede manifestarse por todo tipo de violaciones a las disposiciones legales que norma su creación, desde intrascendentes desviaciones en el procedimiento administrativo, hasta ausencia absoluta de los elementos que deben integrarlo, lo cual no impide que provisionalmente provocan sus efectos.⁷

Para hablar de la irregularidad y la ineficacia del acto administrativo, es necesario establecer los elementos de existencia del mismo que son: consentimiento y objeto; y los elementos de validez que son: la capacidad, la ausencia de vicios en la voluntad, la licitud en el objeto y la forma.

⁶ Miguel Acosta Romero, *Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso*, Porrúa S.A., 9ª edición actualizada, Méx. 2000, pág. 652.

⁷ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Elemento de Derecho Administrativo primer curso*, Editorial Limusa S.A de C.V., México, 1997, pag185

Se habla de irregularidad e ineficacia, ya que en la legislación administrativa no existe una regulación voluntaria de lo que se conoce como inexistencia y nulidad.

Los actos administrativos son irregulares cuando existen vicios en él, algunas de las formas en que el acto se vicia es:

Falta de sujeto, esto puede producir la falta del acto administrativo, ya que no habiendo sujeto lógicamente no hay posibilidad de que el acto se emita, esto traería como consecuencia la inexistencia del acto; la falta de sujeto también podría darse por incompetencia en el sujeto activo es decir, que la autoridad que emite el acto no sea la indicada para hacerlo, esto traerá como consecuencia una nulidad absoluta o relativa, dependiendo del grado de incompetencia.

Falta de voluntad o voluntad viciada por error, dolo o violencia, en caso de que el acto se encuentre viciado por alguna causa de las mencionadas, traería como consecuencia su irregularidad, y por lo tanto la nulidad relativa o nulidad absoluta. Los actos viciados en la voluntad pueden modificarse siempre y cuando en la ley así se prevea.

Falta de objeto en los actos administrativos si no existe el objeto entonces dicho acto no tiene sentido al ser emitido, es decir la falta de este tendrá como consecuencia la ineficacia completa del acto, ocurriría lo mismo si el objeto fuese ilícito.

Falta de forma, cuando la forma en que debe realizarse el acto administrativo se infringe, si se da como consecuencia la falta de efectos del mismo, esto se debe a que en la mayoría de los casos la forma se encuentra establecida como una garantía para el sujeto pasivo.

Los actos administrativos también pueden ser nulos, la nulidad puede ser absoluta o relativa, sin embargo en materia administrativa generalmente rige la nulidad absoluta.

La nulidad se da cuando el acto no se realiza con las formalidades establecidas en la ley, es decir el acto está viciado y ese vicio impide que el acto produzca los efectos para los cuales fue emitido.

La nulidad absoluta es la que proviene de una ley, en la cual se protege el interés público pudiendo ser una ley civil o penal.

La nulidad relativa también está establecida en las leyes, pero sólo afecta a ciertas personas.

La nulidad se refiere generalmente al orden público y no puede por tanto, cubrirse con la ratificación ni con la prescripción; de modo que los tribunales deben pronunciarla por la sola razón de que el acto nulo no puede producir ningún efecto sin detenerse a examinar si las partes han recibido o no lesión.⁸

En conclusión puede decirse que la nulidad de los actos administrativos:

Se da fundamentalmente por vicios de origen, pudiendo ser estos formales o materiales.

Puede ser declarada por un Juez o por una autoridad administrativa.

Se establece para proteger el interés público.

Sólo puede pedirse por quien tenga interés jurídico.

⁸ Castrejon Gracia Gabino E., Op. Cit. Pag. 358,359.

Extinción del acto administrativo

Antes que todo debemos establecer que la palabra extinción se define como el cese o terminación de ciertas cosas. Por consiguiente la extinción del acto administrativo es *la desaparición de los efectos de una relación jurídica o un derecho*.⁹ Para comprender mejor el concepto anterior es necesario definir que es relación jurídica y derecho.

*Relación jurídica, es la conexión o concurso de dos o más personas en un objeto de derecho; él vínculo que hace coincidir a sujeto activo con el pasivo en la cosa objeto de derecho.*¹⁰ La relación jurídica no es mas que el vínculo que se forma entre personas jurídicamente capaces por un acto que crea derechos y obligaciones.

En cuanto a la definición de derecho podemos decir que es un conjunto de normas jurídicas que van a regular a una determinada sociedad.

Algunos autores coinciden en que los actos administrativos se extinguen en dos formas, mediante medios normales y medios anormales.

Medios normales, es cuando los actos administrativos se extinguen de manera voluntaria y se realizan las operaciones necesarias para que se cumpla el objeto del acto. Pudiendo ser:

Cuando los órganos internos de la administración realizan los actos necesarios para que se cumpla el acto de manera voluntaria.

A) Cuando los particulares de manera voluntaria dan cumplimiento al acto.

⁹ Castrejon García Gabino E. Op. Cit. Par. 361.

¹⁰ Citado por Castrejon García Gabino E., Op. Cit. Pag. 362.

B) Cuando el acto en sí mismo entrañe ejecución, es decir que al emitirse los mismos se efectúe su cumplimiento, produciéndose así el cumplimiento de efectos inmediatos.

C) Cuando en los actos se establece un plazo y este se cumple.

Medios anormales, se llaman así los medios que modifican, impiden la realización del acto o la hacen ineficaz, sin dar cumplimiento al contenido del acto. Estos medios son:

A) Revocación Administrativa

*La revocación administrativa es el acto por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público, o de legalidad.*¹¹

La revocación administrativa puede hacerse valer respecto de los actos que se consideran de tracto sucesivo, pues sería imposible revocar un acto cuyos efectos fueren instantáneos.

La facultad de revocación otorgada a las autoridades administrativas es una competencia que debe estar establecida en las leyes, no siendo bastante esta competencia, sino que es necesario que en la propia ley se establezca o simplemente se señale el interés público que se pretende satisfacer.

La revocación no podrá afectar derechos adquiridos por particulares, dado que ésta equivaldría a que el acto fuera retroactivo y se estaría ante la violación de

¹¹ Miguel Acosta Romero, *Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso*, Porrúa S.A., 9ª edición actualizada, Méx. 2000, pág. 660.

la garantía de legalidad establecida en el artículo 14 Constitucional, por lo anterior se concluye que la revocación debe de tener efectos sólo hacia el futuro.

Sin embargo, la revocación afecta a un acto administrativo anterior válido que surtió efectos, constituyendo un nuevo acto administrativo también válido.

La revocación se da porque en algunos casos los motivos que tuvo la autoridad para emitir el acto, ya no favorecen al interés público.

B) Rescisión

Algunos actos administrativos tienen el carácter de contratos o convenios, en estos casos las partes tienen la facultad de resolver o dar por terminadas sus obligaciones cuando la otra parte no cumple con las obligaciones que están a su cargo.

C) Prescripción

La prescripción es la extinción de las obligaciones o derechos por el simple transcurso del tiempo. Los actos administrativos prescriben de acuerdo a lo que dispongan las leyes (término).¹²

D) Caducidad

En los actos para que se genere o simplemente para conservar el derecho, es necesario realizar actos positivos, por el contrario se perdería el derecho que se tiene por caducidad, ya que ésta es un medio de extinción de los actos administrativos por falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo.

¹² Castrejon Garcia Gabino E. Op. Cit. Par. 366.

E) Término y Condición

El término es un acontecimiento futuro de realización cierta del que depende que se realicen o se extingan los dos efectos de un acto jurídico. El término puede ser suspensivo o extintivo; el primero suspende los efectos, el segundo los extingue. La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta, del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o de un derecho, en estos casos el término y la condición también vienen a constituir medios por los cuales se extingue el acto administrativo.¹³

F) Renuncia de derechos

En teoría general del derecho se reconoce que el individuo tiene derecho a renunciar a ciertos derechos, es decir, que mediante una manifestación unilateral de voluntad y a partir de una fecha, deja de ejercitar, o de hacer valer, un determinado derecho que le es reconocido.

La renuncia constituye uno de los medios anormales de extinguir el acto administrativo bajo las siguientes circunstancias:

- a) Que se trate de un acto administrativo de tracto sucesivo, o cuando se trate de un acto de efectos inmediatos, que éstos no se hayan realizado aún.*
- b) Que el régimen legal permita la posibilidad de la renuncia, es decir, que se trate de derechos en los cuales pueda darse ese acto, pues existen derechos y obligaciones que son irrenunciables.*

¹³ Castrejon García Gabino E. Op. Cit. Pag. 361.

- c) *Que la renuncia se manifieste por escrito y se notifique a la autoridad competente para que ésta pueda resolver lo conducente respecto de los efectos de la renuncia.*¹⁴

G) Irregularidades e Ineficacias del acto Administrativo

Como anteriormente se señaló, las irregularidades e ineficacias en el acto administrativo se dan, ya sea por violaciones a las disposiciones legales que regulen su creación, desviaciones en el procedimiento administrativo o por ausencia absoluta de los elementos que deben integrarlo.

Dado lo anterior los actos administrativos que se consideran irregulares o ineficaces, deben decretarse ineficaces o nulos por:

a) La misma autoridad que emitió el acto, puede darse cuenta de la irregularidad del mismo o modificarlo o anularlo.

b) La autoridad jerárquica superior puede modificar o anular el acto, en ejercicio de poder de revisión.

c) Las autoridades antes citadas pueden proceder a anular el acto a petición del particular.

d) Igualmente pueden anular el acto como consecuencia de un recurso administrativo

e) Los tribunales administrativos pueden decretar la anulación del acto mediante sentencia dictada en los procesos administrativos.

¹⁴ Idem pág. 367

f) Los tribunales federales en materia de amparo, igualmente pueden decretar la anulación del acto, si éste es violatorio de garantías individuales, previo el juicio constitucional respectivo.

g) Extinción por decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante tribunales administrativos y federales en materia de amparo.

El último de los medios de extinción de los actos administrativos que estudiamos, consiste en las sentencias que dictan los tribunales administrativos y los tribunales federales en materia de amparo, en las que determinan la anulación, o declaran la ineficacia de los actos administrativos, cuando éstos son impugnados por parte de los particulares o por las propias autoridades, en los procesos respectivos.

Es de aclarar que las sentencias no siempre declaran nulidades, o ineficacias con motivo de irregularidades del acto administrativo, sino que también examinan la legalidad del acto administrativo y su inconstitucionalidad, en cuyo caso la sentencia declara sin efectos, en el caso concreto, el acto por estas circunstancias.¹⁵

I.6. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

La manifestación de la voluntad de la administración se produce a través de un procedimiento que genera un acto válido y eficaz, por lo que debe producir efectos jurídicos. Sin embargo puede darse el caso de que la administración no emita el acto.¹⁶ En este caso se considera que existe un silencio por parte de la

¹⁵ Miguel, Acosta Romero *Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso*, Porrúa S.A., 9ª edición actualizada, Méx. 2000, pág. 676, 677.

¹⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Elementos de Derecho Administrativo Primer curso*, Limusa S.A. de C.V., Méx. 1997, pág. 179.

administración, el cual va a ser la abstención de la misma para dictar un acto que se encuentra previsto en la ley.

El silencio administrativo es consecuencia de una abstención de la autoridad, a la que la ley le reconoce presuntivamente diversos efectos jurídicos que pueden ser los siguientes:

Que el silencio de la administración sea una resolución favorable al particular; en este caso se ha estimado que sería muy peligroso establecer este efecto para el silencio administrativo, ya que con frecuencia sería utilizado para que los particulares obtuvieran ventajas de la administración por el simple transcurso del tiempo.

A. Que el silencio de la administración, exclusivamente dentro del ámbito de sus órganos, tenga el efecto de que el superior apruebe o confirme las resoluciones o los procedimientos adoptados por el inferior.

B. Que el silencio administrativo tenga los efectos de una resolución negativa por parte de la autoridad respecto de las peticiones que le haga el particular.

C. Que no tenga ningún efecto y necesariamente deba recaer una resolución a la petición del particular.¹⁷

El artículo 8° de la Constitución establece el derecho de petición, en el precepto señalado se establece lo siguiente:

Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera

¹⁷ Miguel Acosta Romero, *Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso*, Porrúa S.A., 9a edición actualizada, Méx. 2000, pág. 653, 654.

pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Del análisis del precepto anterior se desprende el derecho de todo ciudadano de dirigirse a las autoridades con la certeza de que recibirá una respuesta a la solicitud que realice. Se puede afirmar que el derecho de petición es en la mayoría de los casos el sostenimiento de las relaciones jurídicas existentes entre los gobernados y las autoridades, pues al hacer valer los gobernados este derecho provocan la actuación de las autoridades, con la finalidad de que éstas realicen o dejen de realizar actos que se encuentren dentro de sus atribuciones.

De lo anterior se puede decir que el mencionado artículo 8° Constitucional, establece requisitos para la formulación de las peticiones y contestación de las mismas, los cuales a saber son los siguientes:

- A) Que la petición se formule por escrito, es decir que en el documento que se realice la petición se encuentren claros y precisos los términos de la misma.
- B) Que sea de manera pacífica, este requisito se refiere a que en el escrito de la petición no se contenga ningún tipo de amenaza a las autoridades, con el fin de que se produzca o no un acto.
- C) Que sea en forma respetuosa, es decir que la petición no contenga insultos u ofensas a las autoridades.

D) Por lo que se refiere a la contestación establece, que debe ser en breve término, en materia fiscal el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación establece que: *Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades deberán ser resueltas en un plazo de tres meses...*

Es necesario además que el escrito que contenga la contestación de las autoridades se formule de manera respetuosa y pacífica.

El contenido de dicho derecho obliga a la autoridad a contestar en un término breve, pero esto no quiere decir que el silencio de la misma sea una negativa ficta, sino más bien el silencio sería una violación a una garantía Constitucional.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 37, señala:

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzara a correr desde que los requerimientos hayan sido cumplidos.

Respecto al derecho de petición el artículo 8° Constitucional establece que a toda petición formulada por escrito, de manera pacífica y respetuosa deberá recaer un acuerdo escrito, que deberá notificarse en breve término.

De acuerdo a lo anterior se concluye que cuando la autoridad no contesta un acto promovido por un particular, éste puede forzar a la autoridad para que resuelva a través del juicio de amparo, por violación al derecho de petición, sin embargo existen ocasiones en que la ley establece que el silencio de la administración debe entenderse como una negativa ficta.

Existen jurisprudencias que establecen que por *breve término* debe entenderse un plazo de cuatro meses, y si en este tiempo las autoridades no contestaren a la petición, se configura el silencio administrativo.

CAPITULO II

INGRESOS PÚBLICOS DEL ESTADO

II.1. INGRESOS PÚBLICOS

II.1.1. CONCEPTO DE INGRESOS PÚBLICOS

El Estado para existir, es decir para que pueda cumplir con sus fines y dar atención a las necesidades de la comunidad, y de su propia administración realiza una importante actividad en materia financiera, encaminada a recaudar recursos económicos, los cuales puede adquirir de diversas maneras.

La actividad financiera del Estado no es otra cosa más que la obtención, manejo y la erogación de recursos pecuniarios, sin embargo en el presente trabajo únicamente nos referiremos a los ingresos del Estado.

De acuerdo al artículo 74 fracción IV de la Constitución, es una facultad del Ejecutivo Federal hacer llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación a mas tardar el 15 de noviembre de cada año, en consecuencia anualmente se expide dicha ley, en ella se establecen las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.

El gasto público es la vía por cuyo medio se solventan la mayor parte de las tareas estatales.¹⁸

De acuerdo a lo anterior podemos decir que el ingreso público es el dinero que recibe el Estado de manera legal ya sea actuando en virtud de su poder de

¹⁸ Martínez Morales Rafael, *Derecho Administrativo 3er y 4º cursos*, Harla segunda edición, México 1998, pág. 70

imperio o autoridad o cuando actúa en condiciones de igualdad con los gobernados.

II.1.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS

Existen las siguientes clasificaciones de los ingresos:

A) De acuerdo al Art. 31 fracción IV de la Constitución, los ingresos se dividen en federales, locales o estatales o municipales.

B) Ingresos de Derecho Público e Ingresos de Derecho Privado.

Los ingreso de Derecho Público son aquellos en los cuales el Estado para obtenerlos actúa como ente soberano, un ejemplo de estos ingresos son los impuestos, derechos, contribuciones especiales, monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública.

Los Ingresos de Derecho Privado son aquellos en los cuales el Estado esta sujeto a reglas que lo colocan en una situación de igualdad con los gobernados, un ejemplo de dichos ingresos es la obtención de los mismos por medio de las rentas de bienes patrimoniales de la administración a un particular.

C) Ingreso Originarios e Ingresos Derivados

Son Ingresos Originarios aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Los ingresos originarios coinciden con el tipo de ingreso llamado "producto" por el Código Fiscal de la Federación de 1981 (Art. 3º), que los define como "las contraprestaciones por los servicios que presta el estado en sus funciones de

*Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.*¹⁹

*Son Ingresos Derivados aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su propio patrimonio...Son Ingresos Derivados los impuestos, derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.*²⁰

D) Ingresos Ordinarios e Ingresos Extraordinarios

Ingresos Ordinarios son aquellos que el Estado percibe de manera legal regularmente, es decir son las contribuciones establecidas en la Ley anual de Ingresos, destinados a cubrir los servicios públicos regulares.

Los Ingresos Extraordinarios son aquellos que el Estado percibe cuando se encuentra frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, es decir cuando existe una catástrofe, una guerra, etc.

Clasificación de los Ingresos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación vigente.

Sólo señalaremos la clasificación de los Ingresos, sin definir a cada una de las divisiones, pues más adelante realizaremos un estudio de las contribuciones. Los ingresos son : impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos.

¹⁹ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa S.A. 18ª edición, Méx. 1999, pág 114

²⁰ De la Garza Sergio Francisco Ob. Cit. Pág 115

Clasificación de los ingresos de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2000 señala en su artículo 1º los tipos de ingresos para el erario federal, los cuales son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, contribuciones no contenidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos, otros ingresos.

De las anteriores clasificaciones, podemos decir que la más común y utilizada por los autores es la que divide a los ingresos en ordinarios y extraordinarios, ya que en esta división, se contempla lo señalado en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos de la Federación, en el rubro de ingresos ordinarios, no olvidando las necesidades imprevistas del Estado en el rubro de ingresos extraordinarios.

II.2. CONTRIBUCIONES

II.2.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se encuentran establecidas tanto en la Constitución como en el Código Fiscal de la Federación y demás leyes secundarias, sin embargo en ninguna ley se encuentra definido que es una contribución, varios autores consideran que la palabra Contribución establecida en el art. 31 frac. IV Constitucional que señala: *Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, así como en el Código antes mencionado en su Art. 2º que a la letra dice*

que *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos...*

Dada la falta de una definición de la palabra contribución y tomando en cuenta que la palabra tributo se toma como su equivalente citaremos varias definiciones de lo que para algunos autores significa.

Para Faya Biesca *Los tributos, que de acuerdo con las diversas legislaciones pueden ser en especie o en dinero, aunque en las economías modernas de los países más avanzados del mundo comúnmente es en dinero, constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio dentro de los más estrictos cánones de la juricidad y que tiene como finalidad suprema la atención de los gastos...*²¹

Luigi Einaudi define a la Contribución *como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público como ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.*²²

Blumenstein *tributos son las prestaciones pecuniarías que el Estado o un ente público autorizado que al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.*²³

Giuliani Fonrouge define el tributo *como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.*²⁴

²¹ INDETEC, Aspectos jurídicos de los derechos por servicios y autorizaciones relacionados con la propiedad inmobiliaria, Ed. INDETEC; Guadalajara Jal., Méx. 1991, pág. 21

²² Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo 2º curso*, Ed. Porrúa S.A. 19 edición, Méx. 1999, pág. 29

²³ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, De. Porrúa S.A. 18ª edición, Méx. 2000, pág. 320

Arrijo Vizcaino señala que se debe entender por ingreso tributario, tributo o contribución *la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.*²⁵

Emilio Margain Manautou expresa que *el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.*²⁶

Para el Doctor Gabino E. Castrejón García *Los tributos o contribuciones son las prestaciones económicas que dentro de una relación jurídica tributaria, deben cubrir los gobernados, para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos.*²⁷

Podemos decir entonces que Contribución o Tributo es la prestación económica obligatoria que exige el Estado en virtud de su soberanía a los sujetos, contribuyentes, con el fin de cubrir los gastos públicos.

Una vez que hemos definido a los tributos podemos decir que de dicha definición se desprenden elementos esenciales que la integran como son los siguientes:

- A) Los sujetos: en donde el Estado es el sujeto activo, el cual mediante el Fisco se encarga de determinar, recaudar y administrar las contribuciones; por otra parte las personas físicas o morales son los sujetos pasivos, ya que al adquirir el carácter de contribuyentes están obligados al pago de las contribuciones establecidas por el estado para sufragar los gastos públicos.

²⁴ De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit. Pág. 321

²⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino, *Derecho Fiscal*, Themis S.A. de C.V., 14ª ed., Méx. 1999, pág. 125

²⁶ Citado por Adolfo Arrijo Vizcaino, Ob. Cit. Pág. 126

- B) La existencia de una relación jurídica entre el Estado y los Contribuyentes, pues al llevar a acabo la autoridad fiscal un acto que se encuentra establecido en las leyes de la materia, los contribuyentes a los que va dirigido dicho acto quedan sujetos a cumplir con las obligaciones que se le establezcan.
- C) El cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues la finalidad del establecimiento de los tributos es que se cumpla con ellos, para de esa manera sufragar los gastos públicos.

Además de los elementos señalados existen otros que constituyen una contribución o tributo como son el objeto, siendo este el hecho o acto generador del gravamen; la base gravable que es el monto sobre el cual se van a aplicar las tasas o cuotas para obtener la cantidad que el contribuyente debe enterar al fisco; otros elementos son la tasa o cuota y el periodo de pago, entre otros; los cuales analizaremos más adelante.

Podemos decir que el tributo nace en el momento que el gobernado se coloca en las hipótesis o hechos generadores establecidos en las leyes fiscales. Al respecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que *las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

Sin embargo el nacimiento de un tributo y el momento de su determinación en cantidad líquida son distintos en algunas ocasiones, pues aunque el sujeto se coloque en las hipótesis que señala la ley, es necesario que se realicen determinadas circunstancias para que se pueda conocer el monto de dicho tributo. Existen ocasiones en que el nacimiento y la determinación en cantidad líquida de los tributos se da en forma simultánea, como es el caso de los impuestos.

²⁷ Castrejón García Gabino E. *Derecho Administrativo Mexicano II*, Ed. Cárdenas editores, 1ª edición, Méx. 2000, pág. 99

La determinación en cantidad líquida de las contribuciones no es otra cosa que la operación matemática mediante la cual se aplican las tasas, cuotas o tarifas al hecho generador de los tributos.

La cuota fija es cuando en la ley se establecen porcentajes específicos que deben aplicarse a los hechos que generan la obligación fiscal.

Las tarifas progresivas son aquellas que varían de acuerdo al monto del hecho generador de la obligación fiscal, de tal manera que se aplica una tarifa elevada si el monto del hecho generador es alto y una tarifa menor cuando el monto de la obligación es reducido.

La cantidad fija es cuando se establece una cantidad exacta para aplicarse a los hechos generadores.

Ahora bien, una vez que se ha determinado la cantidad líquida que ha de pagarse como tributo nace la obligación de los contribuyentes de realizar el pago, éste ha de realizarse dentro de los plazos establecidos en las leyes correspondientes, es decir en las leyes que se aplican al caso específico, al respecto el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

Tomando en cuenta lo anterior podemos decir que si un contribuyente deja pasar los plazos para el pago de las contribuciones, éstas se vuelven exigibles, de tal manera que la autoridad recaudadora puede realizar actos para los cuales esta facultada y de esa manera exigir el pago de los tributos.

Las acciones que puede realizar la autoridad fiscal pueden ser la imposición de recargos o multas, siendo los recargos una especie de intereses moratorios por el pago extemporáneo del tributo y las multas una sanción por el incumplimiento de la obligación a cargo del contribuyente; otra acción de la autoridad fiscal es la instauración del procedimiento administrativo de ejecución que es cuando la autoridad lleva a cabo el embargo y posteriormente el remate de bienes del contribuyente a fin de que con esos bienes se cubra el importe de sus adeudos, además la autoridad fiscal al llevar a cabo el procedimiento de ejecución realiza gastos, los cuales deben ser cubiertos por el contribuyente.

II.2.2. PRINCIPIOS DOCTRINALES EN MATERIA FISCAL

El derecho fiscal se basa en principios de derecho público, con la finalidad de que los contribuyentes se encuentren bajo un régimen jurídico seguro al momento de que son determinadas las contribuciones. De tal suerte que al encontrarse en una relación fiscal tienen la certeza de que la autoridad fiscal no actuará más allá de lo que la ley, potestad tributaria, le permite; del mismo modo tendrá conocimiento de los límites de sus deberes y obligaciones.

Partiendo de lo anterior podemos realizar un análisis de los principios que regulan el orden jurídico-tributario, basándonos en las ideas fundamentales de la Economía Política del Inglés Adam Smith, las cuales se encuentran plasmadas en

su obra "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Libro V"

A. Principio de Proporcionalidad

*Los vasallos de cualquier Estado dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades...*²⁸

En lo referente a este principio Sergio Francisco de la Garza señala: *la proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.*²⁹

De lo anterior, podemos decir que el Principio de proporcionalidad se sustenta principalmente en la justicia, atendiendo a los porcentajes de la contribución, exigiendo una tributación más elevada al sujeto pasivo que tiene ganancias mayores y un porcentaje menor a los sujetos cuya capacidad económica es mediana o pequeña.

Un tributo será justo cuando al imponerse se grave a los contribuyentes en proporción a su capacidad económica, por el contrario será injusto o desigual cuando a sujetos con diferentes capacidades económicas se les apliquen tasas o porcentajes fijos.

Algunos autores de la materia coinciden en que la proporcionalidad no sólo se basa en que cada ciudadano tribute de manera proporcional a su capacidad

²⁸ Adolfo Arrijo Vizcaino, *Derecho Fiscal*, Themis, 14ª ed., Méx. 1999, pág. 211

²⁹ Sergio Fco. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa S.A. 18ª edición, Méx. 2000, pág. 275.

económica, sino que los tributos se establezcan sobre todas las fuentes de riqueza de los países, pues de esa manera no sólo algunas actividades estarán gravadas.

Podemos concluir que un tributo es proporcional cuando:

- A) Un contribuyente tributa en proporción a su capacidad económica.
- B) Las tasas o porcentajes de las tributaciones se aplican de manera razonable y en proporción a los ingresos de cada sujeto.
- C) Los tributos se establezcan sobre todas las fuentes de riqueza gravables en el país.

B. Principio de Certidumbre o Certeza

Por lo que se refiere a este principio Adam Smith establece que *El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier persona.*³⁰

Se puede decir que el tributo debe estar establecido en la ley y de igual manera se deben fijar en la misma los elementos necesarios para que dicho tributo no sea objeto de cambios, lo cual provocaría que las autoridades recaudadoras pudieran fijar cuotas, fechas de pago, obligaciones, etc. de manera arbitraria.

Ahora bien, para que no se caiga en incertidumbre, es necesario que la ley fiscal establezca con certeza los elementos que constituyen cada tributo, que como mencionamos líneas atrás algunos de esos elementos son los siguientes:

³⁰ Adolfo Arrijo Vizcaino, Ob. Cit. Pág. 216

- A) Sujeto pasivo.- Al respecto la ley debe establecer con claridad quien es la persona física o moral sobre la cual va a recaer la obligación de tributar.
- B) Objeto.- Siendo este el hecho generador del tributo, el cual debe estar establecido en la ley lo más claro posible.
- C) Tasa, Cuota o Tarifa.- La ley debe contemplar los porcentajes o cantidades a pagar por cada contribuyente.
- D) Base Gravable.- Es necesario que la ley señale con precisión cuales van a ser los ingresos, rendimientos o utilidades que se van a gravar, y a partir de que montos.
- E) Fecha de pago.- Este elemento implica una garantía de seguridad para el contribuyente, pues de no estar establecidas las fechas o plazos de pago de los tributos, los contribuyentes no podrían soportar un detrimento en su patrimonio al momento de que la autoridad realice el cobro.
- F) Sanciones aplicables.- Es necesario hacer del conocimiento del contribuyente, que si no realiza las obligaciones fiscales que se establecen en las leyes de la materia, la autoridad fiscal puede aplicar sanciones por dicho incumplimiento, dichas sanciones deben estar previstas en las leyes fiscales, expresando montos de multas, recargos y de los gastos de ejecución.

Es sumamente importante que las leyes fiscales estén redactadas de manera que la población las comprenda, pues si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, no se puede esperar que los contribuyentes cumplan con las leyes cuando no las entienden.

En relación a lo anterior el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en su fracción primera señala que:

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procuraran:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.*

Podemos concluir que el Principio de Certidumbre es importante ya que deben estar contemplados en una ley, que no sea compleja terminológicamente hablando, los elementos de los tributos, pues de esa manera el contribuyente tiene la certeza de que las autoridades fiscales no van a actuar más allá del límite de la potestad recaudadora, y sabrán hasta donde llegan sus obligaciones.

C. Principio de Comodidad

En lo referente a este principio Smith señala que: *Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.*³¹

Al respecto el Código Fiscal de la Federación en el artículo 33 que se refiere como mencionamos anteriormente a la manera en que las autoridades

³¹ Adolfo Arrijo Vizcaino, Idem. Pág. 221

deben facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en su fracción I en los incisos b), c) y d) señala lo siguiente:

- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.*
- c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuidos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.*
- d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.*

Podemos decir entonces que dicho principio atiende tanto a las fechas o plazos en que deben realizarse los pagos de las contribuciones los cuales deben estar establecidos en las leyes de tal forma que a los contribuyentes les resulte práctico y cómodo cumplir con sus obligaciones, como al establecimiento de oficinas en diversas regiones para que de esa forma resulte fácil el acceso a ellas y así el contribuyente pueda realizar el entero de sus contribuciones.

No podemos olvidar que el principio de Comodidad también se refiere a los documentos como son las declaraciones, formularios, etc., los cuales deben ser prácticos y deben encontrarse redactados de manera clara y comprensible para que de esa manera el contribuyente realice el pago o cualquier otro trámite ante las autoridades fiscales de una manera cómoda y fácil.

D. Principio de Economía

En lo tocante a este principio Adam Smith establece que: *Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del Estado.*³²

Con base en lo anterior podemos decir que el principio de economía atiende a que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que percibe la Hacienda Pública debe ser lo más pequeño posible.

*Cuando los costos de la recaudación absorben gran parte de los rendimientos de los tributos establecidos en una Nación, el Fisco esta llevando a cabo una labor inútil para él y perjudicial para la ciudadanía en general, puesto que, de qué sirve que el Estado organice toda una estructura hacendaria y promueva la expedición de leyes tributarias, si los ingresos derivados de las mismas en vez de integrarse al Presupuesto Nacional van a utilizarse primordialmente en cubrir los gastos ocasionados por el propio procedimiento recaudatorio.*³³

Lo anterior significa que las autoridades recaudadoras no pueden gastar más de lo que recaudan en recursos humanos o administrativos al llevar a cabo tal recaudación, pues no traería ningún beneficio el que se realizara tal recaudación si dichos recursos económicos van a ser utilizados en actividades para las cuales no fueron creados los tributos.

³² Adolfo Arrijo Vizcaino, Idem. Pág. 224

³³ Adolfo Arrijo Vizcaino, Idem. Pág. 225

La fundamentación del principio de generalidad se encuentra en el encabezado del mencionado artículo 31 en la parte que señala *son obligaciones de los mexicanos*, lo cual significa que cualquier persona que se coloque en un supuesto establecido en la ley como hecho generador de contribuciones, tiene la obligación de enterarlo a las autoridades fiscales.

B. Principio de Obligatoriedad

Del multicitado artículo 31, se puede desprender que el contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de las Entidades Federativas y de los Municipios es una obligación de todos los ciudadanos mexicanos.

La obligación de contribuir a los gastos públicos es sólo obligación de las personas que se ubican en los supuestos de las leyes, ya que al encontrarse en alguna o varias de las hipótesis previstas en la misma, adquieren la obligación de cubrir el monto del correspondiente tributo.

Para que el contribuyente cumpla con la obligación de cubrir los tributos, la autoridad fiscal mediante el uso de sus atribuciones puede hacer efectivo el cobro de los mismos.

El principio de obligatoriedad no sólo se refiere al deber de los sujetos pasivos de cumplir con el pago de los tributos, sino también de la obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse la llamada ejecución forzosa, la cuál para ser lícita, la hacienda pública debe estar autorizada para emplear los medios necesarios para realizar su función recaudatoria.

El contribuir a los gastos públicos es una obligación pública, ya que es un sacrificio económico que se le impone a la ciudadanía con el objeto de que el

Estado pueda proporcionarte una serie de servicios y obras para beneficiar a la colectividad.

C. Principio de Vinculación con el Gasto Público

Como lo hemos venido señalando el artículo 31 Constitucional que establece que: *Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos...*, podemos decir que de esta fracción se desprende que la finalidad de los ingresos que obtiene el Estado por medio de los tributos es cubrir los gastos por los servicios públicos que presta a los particulares, los cuales obtienen un beneficio de manera proporcional a las contribuciones que pagan.

D. Principio de Proporcionalidad y Equidad

Estos principios de igual forma que los anteriores están establecidos en el antes mencionado artículo 31 Constitucional en la parte que menciona que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de *la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*.

Antes de entrar al estudio del principio de proporcionalidad estimamos conveniente definir lo que es proporción, *es la disposición confirmada o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.*³⁴

Ahora bien, de acuerdo con la definición señalada podríamos decir que en materia fiscal la proporción o proporcionalidad se da cuando los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias deben contribuir a los gastos públicos en función a sus capacidades económicas, de tal manera que su contribución no resulte un perjuicio para su economía.

³⁴ Diccionario Uno, Océano, ed. 1997, España.

De lo mencionado podemos establecer que se cumple el principio de proporcionalidad cuando en las leyes tributarias se fijan los gravámenes de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, es decir que si un sujeto obtiene ingresos elevados debe pagar tributos superiores a los sujetos de menor capacidad económica.

Algunos autores consideran que los tributos que cumplen de una mejor manera con este principio son aquellos que se determinan a base de tarifas progresivas, dado que éstas garantizan que si un sujeto tiene ingresos superiores, le corresponderán contribuciones mayores.

Podemos concluir que el principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro derecho fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

- a) *La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.*
- b) *Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.*
- c) *Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.³⁵*

Tomando en cuenta los anteriores elementos, podemos considerar que la proporcionalidad debe definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los

³⁵ Adolfo Arrijo Vizcaino, Idem. Pág.258, 259.

ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

El que un tributo sea establecido en las leyes y el que de acuerdo a estas los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto contribuyan de la misma manera hace que se cumpla con el principio de equidad.

Podemos establecer que la esencia del principio de equidad es que exista igualdad para los iguales, es decir para los que se coloquen en los mismos supuestos previstos en las leyes; y desigualdad para los desiguales.

Existen algunas diferencias en relación a la proporcionalidad y a la equidad, pues la proporcionalidad se refiere a la capacidad económica del contribuyente, atendiendo fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias, es decir busca la desigualdad con el fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas que tienen mayores ingresos que a las que son de medianos y bajos recursos.

En cambio la equidad se refiere a la igualdad de causantes ante la ley, es decir, en la aplicación de la justicia a casos concretos lo cual implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los que se colocan en situaciones desiguales.

E. Principio de Legalidad

En el artículo 31 Constitucional se menciona que la forma de contribuir a los gastos públicos debe ser de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, con esto se puede decir que para que un tributo sea legal debe estar previamente establecido en una ley, recordando con esto el aforismo latino *nullum*

tributum sine lege, que significa que no puede existir ningún tributo sin una ley que le de origen.

Consecuentemente podemos señalar que la autoridad administrativa no puede realizar ningún acto sin que previamente se encuentre facultada para ello por una ley, de la misma manera no estarán obligados a cumplir ningún deber u obligación si esta no se encuentra en una ley.

Podemos decir que las contribuciones tienen ciertas características, Luis Humberto Delgadillo considera que son las siguientes:

- 1.- *Su naturaleza es netamente personal*
- 2.- *Son aportaciones pecuniaras*
- 3.- *Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los Entes Federal, Estatal y/o Municipal*
- 4.- *La aportación debe ser proporcional y equitativa*
- 5.- *Esta obligación se debe establecer sólo mediante disposición legal.*³⁶

II.2.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Para el estudio de las contribuciones tomaremos en cuenta la clasificación que hace de ellas el Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 2º del citado Código señala: *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos...*

II.2.4.1. EL IMPUESTO

Los impuestos constituyen la fuente más importante de la recaudación, ya que es la principal figura mediante la cual el Estado obtiene la mayor parte de los ingresos públicos, por lo tanto podemos sostener que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público.

*El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlas, por un sujeto económico, con fundamento en la ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.*³⁷

Giuliani Fonruoge, *Son los impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.*³⁸

A.D. Granini señala que el impuesto es *la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada.*³⁹

³⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, 3ª ed., méx. 1999, pág. 61

³⁷ Citado por INDETEC, *Impuestos: Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación(SCJN)*, Ed. INDETEC, Guadalajara jal. , Méx. 1997, mayo-junio no 105, pág 131

³⁸ Martínez Morales Rafael I. *Derecho Administrativo 3º y 4º cursos*, Ed. Haria, 2ª edición, México 1999, pág 74.

³⁹ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa S.A. 18ª edición, Méx. 2000, pág. 372

Gastón Jèze define al impuesto como *aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas.*⁴⁰

Bielsa al definir el impuesto nos dice que *es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos.*

Rodríguez define al impuesto como *la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellos contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.*⁴¹

Sergio Fco. De la Garza define al impuesto como *una prestación tributaria delegatoria ex lege cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado, referido al obligado y destinado a cubrir los gastos públicos.*⁴²

Cabe señalar que si bien son diferentes entre sí los anteriores conceptos de impuesto, en el fondo coinciden en cuanto a los elementos que deben revestir. De tal manera podemos decir que un impuesto es una prestación pecuniaria (en dinero o en especie) de naturaleza tributaria, establecida mediante ley, cuyo presupuesto es un hecho o acto jurídico por el cual el Estado exige en virtud de su poder de imperio que se cumpla con la obligación de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Es necesario señalar que todos los impuestos implican una prestación la cual genera entre el Estado y el contribuyente una relación jurídica, pues la

⁴⁰Castrejón García Gabino E., *Derecho Administrativo Mexicano II*, Ed. Cardenas editores, 1ª edición, Méx. 2000, pág. 101

⁴¹ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. 2ª ed., México 2000, pág. 60

⁴² Sergio Fco. De la Garza, Ob. Cit. Pág. 377

autoridad se encuentra facultada para exigir el pago de dichos impuestos sin dar a cambio algo.

La prestación que implica todo impuesto debe ser cubierta como mencionamos en la definición establecida, ya sea en dinero, entendiéndose por éste la moneda de curso legal en el país, o en especie, pudiendo ser bienes que tengan un valor económico.

Para que un impuesto sea legal debe estar establecido en una ley, la base de esta exigencia se encuentra en el antes mencionado artículo 31 fracción IV, así como en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV todos de nuestra Carta Magna, los cuales señalan:

Art. 31 Son obligaciones de los mexicanos:

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

Art. 73 El congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Art. 74 Son facultades exclusivas de la Cámara de diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo...

Además de la necesidad de que los impuestos estén establecidos en leyes, es imprescindible que estas sean de carácter general, es decir que se apliquen a

todas las personas que se ubiquen en los supuestos establecidos en las mismas, sin distinciones.

El pago de los impuestos debe ser obligatorio, esta obligación se deriva de la necesidad evidente de dotar al Estado de recursos económicos para sufragar los gastos públicos. La obligación de cubrir los impuestos se genera a partir de que las personas se colocan en la situación señalada en las leyes como hechos generadores de los mismos.

Los impuestos al igual que otras contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, lo cual significa que deben comprender por igual a todos los individuos que se colocan en las mismas situaciones o hipótesis señaladas en las leyes fiscales y; que el impacto del tributo sea el mismo para todos los contribuyentes.

Una característica primordial de los impuestos es que se establezcan a favor del Estado, ya que es él quien realiza la actividad financiera; además de estar establecido en los artículos transcritos con anterioridad.

Como una consecuencia de lo anterior se puede afirmar que los impuestos son destinados a satisfacer los gastos públicos, los cuales deberán estar previstos en el Presupuesto de Egresos.

Cabe señalar que el impuesto tiene varios elementos que lo integran, nos abocaremos al estudio de algunos de ellos:

Al ser el impuesto una especie de las contribuciones, uno de sus elementos son los sujetos, los cuales ya han sido estudiados en el punto II.2.1. de este trabajo.

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación señala: *Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...*

En las leyes secundarias que se refieren a impuestos se establece quienes son sujetos obligados al pago, por ejemplo el artículo 1° de la ley del IVA establece: *Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes...*

Objeto.- Es el elemento sobre el cual se establece el gravamen, pudiendo ser un bien, un producto, un servicio, etc., sin embargo es necesario que se realice el hecho generador del crédito fiscal señalado en la Ley.

Para Faya Viesca *El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde le momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto...*⁴⁴

La deuda impositiva surge dice A.D. Giannini, *como es sabido cuando se produce la situación de hecho establecido por la ley, como presupuesto de la imposición. Se ha puesto también de relieve que la expresada situación de hecho consta de dos elementos a saber; uno, material, consistente en la condición de las cosas o en el hecho, objetivamente consideradas, a los que la ley vincula cada impuesto en particular; otro, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva.*⁴⁵

⁴⁴ Rafael, Martínez Morales, *Derecho Administrativo 3er y 4º cueros*, Harla, 2° ed. Méx. 1999, pág. 78

⁴⁵ Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, Porrúa S.A., 19 ed. Méx. 1999, pág. 46

Podemos decir entonces que el objeto es el elemento económico sobre el cual se asienta el impuesto al momento de realizarse las circunstancias de hecho que propician que una persona quede obligada a pagar.

Cuota.- Es cuando en la ley se establecen porcentajes específicos que deben aplicarse a los hechos que generan la obligación fiscal, es decir, es la cantidad líquida o importe fijo que el sujeto pasivo tiene que pagar una vez que se encuentra en el supuesto señalado por la ley.

Tarifas.- Son aquellas que varían de acuerdo al monto del hecho generador de la obligación fiscal, de tal manera que se aplica una tarifa elevada si el monto del hecho generador es alto y una tarifa menor cuando el monto de la obligación es reducido.

Base.- Es la cantidad que se toma en cuenta para determinar sobre ella el monto del impuesto que ha de pagarse.

Forma y Tiempo de pago.- En lo referente al tiempo de pago, éste debe estar establecido en las leyes fiscales de modo que el contribuyente tenga la certeza de cuando es el momento en que debe enterar sus impuestos a la autoridad fiscal; por lo que respecta a la forma es necesario que en la ley correspondiente se señale la manera en que se debe realizar el pago de cada tributo.

Dado que el impuesto es la contribución más importante creemos necesario mencionar de manera concreta su clasificación.

Impuestos Directos e Indirectos.- Los directos son aquellos que gravan una fuente de riqueza como es el patrimonio, además estos impuestos no pueden ser trasladados, pues como inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación

no puede recuperarlo por medio de otras personas. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan los consumos, de tal manera que estos se pueden trasladar y de esa manera no afectan el patrimonio del sujeto pasivo.

Impuestos Reales e Impuestos Personales.- Los impuestos reales son los que se establecen en función de los bienes o cosas que se van a gravar, sin tomar en consideración las condiciones del sujeto que realiza el acto, es decir no importa la capacidad económica de los sujetos sino el bien sobre el que recae el gravamen. Los impuestos personales son aquellos en los cuales se toman en consideración las condiciones del sujeto pasivo de los mismos, es decir, en ellos sólo importan las personas que van a realizar el pago de los impuestos.

Impuestos Específicos e Impuestos Ad-Valorem.- Los específicos son aquellos que se establecen en función del peso, medida o cantidad del bien gravado. Los Ad-Valorem son los que se establecen en función del valor del producto sobre el que recae el gravamen.

Impuestos Generales e Impuestos Especiales.- El impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones distintas en cierto modo, pero que tienen un denominador común, pues son de la misma naturaleza. Los impuestos especiales son los que gravan una determinada actividad.

Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.- Los que tienen fines fiscales son aquellos que se establecen con el fin de proporcionar al Estado los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos, es decir el Presupuesto de Egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son los que se establecen con el fin de obtener un ingreso para satisfacer una necesidad de carácter social, económica, etc., pero siempre con una finalidad diferente a la obtención de ingresos.

II.2.4.2. DIFERENCIA ENTRE IMPUESTO Y CONTRIBUCIÓN

Es importante señalar que impuesto y contribución no es la misma cosa.

Como se menciono con anterioridad la contribución o tributo es una prestación económica obligatoria que exige el Estado en virtud de su soberanía a los sujetos contribuyentes con el fin de cubrir los gastos públicos. De esta acepción podemos decir que la prestación económica que exige el Estado puede ser un impuesto, una aportación de seguridad social, un derecho o una contribución de mejoras.

Aún cuando el impuesto es utilizado para sufragar los gastos públicos, no podemos decir que es sinónimo de contribución toda vez que un impuesto es una prestación pecuniaria de naturaleza tributaria que se encuentra establecida en una ley y cuyo presupuesto es un hecho o acto jurídico por el cual el Estado exige en virtud de su poder de imperio que se cumpla con la obligación de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto.

De acuerdo al Diccionario Enciclopédico Uno, *Contribución es el pago que están obligados a hacer los ciudadanos para contribuir a sostener los gastos del Estado, la provincia o el Municipio, y define al impuesto como una contribución con que el Estado grava los bienes de los individuos y empresas y su trabajo para sufragar los gastos públicos.*

De lo anterior podemos concluir que la Contribución es el género y el Impuesto es una especie de aquella.

II.2.4.3. REGULACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL IMPUESTO

El impuesto tiene su fundamento legal tanto en la Constitución como en el Código Fiscal de la Federación.

En la Constitución como se mencionó respecto de todas las contribuciones en el artículo 31 fracción IV.

En el Código Fiscal de la Federación establece quienes son sujetos al pago de contribuciones y en su artículo 2º fracción I define a los impuestos como *Las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas física y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*

II.2.4.4. ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO

Para que un impuesto sea constitucional es necesario que cumpla con algunos principios que se desprenden de nuestra Carta Magna, por lo cual analizaremos algunos de ellos.

Estos principios constitucionales limitan a las autoridades para que actúen dentro del marco de las leyes y no excedan su potestad tributaria.

Principio de Legalidad

Este principio podemos decir es el más importante ya que es la base para que los impuestos existan, pues implica la necesidad de que los impuestos se encuentren establecidos previamente en una ley para su validez, de lo contrario el contribuyente podría hacer valer la inconstitucionalidad de dicho tributo.

Al respecto el artículo 31 fracción IV avala el aforismo latín de *nullum tributum sine lege*, ya que este se refiere a la obligación de los mexicanos de pagar contribuciones siempre y cuando se encuentren establecidas en una ley.

Principio de Proporcionalidad y Equidad

La necesidad de que los impuestos se encuentren establecidos en una ley también implica que se señale que tales contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

El que un impuesto sea proporcional significa que éste debe fijarse en relación a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, personas físicas o morales, siendo que cuando éstos obtengan un mayor ingreso el impuesto debe ser mayor que el que los sujetos de menor capacidad contributiva deben cubrir.

Por lo que se refiere a la equidad podemos decir que se cumple con ella cuando se trata por igual a todas las personas que se encuentran colocadas en la misma situación o circunstancia, es decir se deben de tratar por igual a los contribuyentes que gravan impuestos iguales y de manera desigual a los que el gravamen que se les impone es por diferente impuesto.

En relación a la equidad y la proporcionalidad estimamos conveniente transcribir las siguientes jurisprudencias que han sido emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto.

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES. *El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los*

desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que se establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Pág. 71.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. *El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.*

Octava Epoca, Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Pág. 232.

Prohibición a la Retroactividad.

Esta prohibición encuentra su fundamento en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, el cual establece lo siguiente:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Del texto de dicho artículo podemos decir que no podrán ser aplicables las leyes que sean expedidas con posterioridad al hecho que genera obligaciones para los contribuyentes, pues se violaría también el principio de legalidad y sobre todo no se tendría un sistema jurídico seguro, pues de ser aplicables, se viviría en la incertidumbre, y en la inseguridad jurídica.

El principio de la no retroactividad es –dice Du Pasquier- una regla de moral legislativa; pero no se funda en la naturaleza de las cosas y resultaría inexacto decir que el legislador nunca usa de ella. El alcance del principio varía, sin embargo, en las diversas ramas del derecho...⁴⁵

Es necesario mencionar que como toda regla tiene una excepción, existen excepciones a esta prohibición, una de ellas es que la ley puede ser aplicable sólo cuando los efectos de los actos que perjudiquen a los sujetos no se hayan realizado, y la nueva ley los beneficie.

Derecho de Petición

Por lo que se refiere a este derecho podemos remitirnos al punto I.6. en el cual se hace un estudio respecto de su importancia.

⁴⁵ Citado por Eduardo García Máynez, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa S.A., Méx. 2001, pág.130

Además de los principios Constitucionales que regulan los impuestos, existen principios teóricos que son necesarios para el establecimiento de los mismos. Como el impuesto es una especie de las contribuciones, y al hablar de ellas en el punto II.2.2. y II.2.3. se establecieron los principios teóricos o doctrinales de las mismas, sólo mencionaremos los más importantes para que un impuesto sea Constitucional y justo.

Los Principios Doctrinales son: Justicia, Legalidad, Comodidad, Certidumbre, Generalidad y Economía.

II.2.4.5. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Se puede decir que el antecedente de las Aportaciones de Seguridad Social se encuentra en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social de 1943, cuya redacción era:

La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social en su carácter de organismo fiscal además la determinación de los créditos y de las bases para liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad de acuerdo con la Ley del Seguro Social.

Como puede apreciarse en dicho artículo se mencionaba que el carácter de dichas aportaciones era fiscal, y fue hasta 1982 al expedirse el Código Fiscal de la Federación que se estableció de manera más clara el carácter fiscal de tales aportaciones, al ser definidas por el propio Código.

Algunos autores consideran que las Aportaciones de Seguridad Social no son en realidad verdaderos tributos, sino obligaciones constitucionales en materia laboral toda vez que son aportes económicos que los patrones deben hacer al

Estado para que éste cumpla con las obligaciones que establece el artículo 123 Constitucional referentes al bienestar social y vivienda.

Podemos afirmar que si bien aún cuando las Aportaciones de Seguridad Social no contienen elementos como la proporcionalidad y equidad necesarias para el establecimiento de contribuciones, forman parte de ellas de acuerdo al artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

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

- III. Aportaciones 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 a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

Cabe mencionar que las Aportaciones de Seguridad Social además de comprender la seguridad social abarcan la obligación de proporcionar a los trabajadores una vivienda digna, siendo necesario para esto que los patrones o bien las empresas realicen aportaciones a un Fondo Nacional de Vivienda, con el fin de que se constituyan depósitos a favor de los trabajadores y así poder establecer financiamientos para la adquisición de viviendas.

Para el cumplimiento de dicha obligación se creó la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, la cual a grandes rasgos establece que dicho Instituto cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, además de tener el carácter de organismo fiscal autónomo, lo cual significa que está facultado para determinar el importe de las obligaciones patronales y las bases para su cobro. De lo anterior se puede decir que dicho Instituto está integrado por aportaciones que

deben realizar los patrones para beneficio de los trabajadores, estas aportaciones deben ser realizadas por medio de depósitos que se realizan ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Estado realiza aportaciones, para beneficio de sus trabajadores, al ISSSTE, el cual para cumplir con sus fines de seguridad social otorga a los trabajadores las prestaciones u otorgamientos de servicios médicos, además del otorgamiento de créditos para la adquisición de casas o terrenos para la construcción de viviendas entre otros.

Por lo que respecta a la seguridad social que debe otorgarse a favor de los miembros de la Fuerza Armada, podemos mencionar que los obligados al pago de cuotas son los Generales, Jefes y Oficiales, al igual que las aportaciones que el Estado efectúa al ISSSTE, estas aportaciones son con el fin de garantizar servicios y sobre todo seguridad social al otorgarse una vivienda y servicio médico de entre muchas otras cosas al personal de la Fuerza Armada.

De lo analizado anteriormente podemos concluir que las Aportaciones de Seguridad Social son:

- A) Aportaciones de carácter fiscal dado que se encuentran establecidas como tales en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, antes mencionado.
- B) Los patrones, empresas, Generales, Jefes u Oficiales de la Fuerza Armada, y el Estado, están obligados al pago de cuotas, considerando como tales a las cantidades que deben ser cubiertas al IMSS, INFONAVIT, ISSSTE, ISSFAM, etc., con el objeto de cumplir con las obligaciones de seguridad social.
- C) Las Aportaciones de Seguridad Social deben ser siempre destinadas a la seguridad social, comprendiendo entre otras cosas servicios médicos y vivienda.

D) El fundamento legal de dichas aportaciones se encuentra en el ya señalado artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

II.2.4.6. LOS DERECHOS

Los derechos son también llamados tasas, los cuales son considerados contribuciones destinadas a cubrir gastos públicos de acuerdo a lo establecido en las leyes respectivas.

Guiliani Fonrouge define a los derechos como *La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.*⁴⁶

Rodríguez señala que son *Las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.*⁴⁷

De la Garza define a los derechos como *una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Esta destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.*⁴⁸

Por nuestra parte podemos definir a los derechos como la contraprestación, generalmente en dinero, pudiendo ser en especie, establecida conforme a la ley

⁴⁶ Citado por Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. 2ª ed., México 2000, pág. 76

⁴⁷ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. 2ª ed., México 2000, pág. 77

⁴⁸ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa S.A 18ª ed. , México 2000, pág. 342.

por el Estado cuyo pago realizan los particulares por recibir la prestación de un servicio público determinado.

Los derechos son una importante fuente de recursos para el Estado ya que a través de ellos se recaudan grandes sumas que se destinan al pago de las erogaciones que se realizan para la prestación de servicios sobre los que el Estado ejerce su poder de monopolio.

Muchas de las veces existe confusión entre los derechos y los productos, sin embargo los servicios que presta el Estado tratándose de productos son en su función de derecho privado, es decir, en estas relaciones puede actuar como particular; en cambio tratándose de derechos los servicios que presta el Estado son en relación a su función de derecho público, es decir, ejerce su autoridad.

Algunas características de los derechos son las siguientes:

- A) Los servicios que presta el Estado deben ser a petición de los usuarios.
- B) La recaudación que se realice respecto de los derechos debe ser destinada a sufragar los gastos públicos, esta característica se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, la cual menciona que particulares deben contribuir a los gastos públicos.
- C) El costo de los derechos debe estar fundado en una ley, sin embargo, el costo de los servicios públicos puede aumentar por causas de economía local o federal, dicho costo debe ser aprobado por las legislaturas. Además de la necesidad de que el costo se encuentre fundado en una ley es necesario que este tenga relación con el servicio que se preste.
- D) El pago de los costos de los servicios es obligatorio, aun cuando sea el particular el que solicite el servicio, dado que el Estado debe sufragar los gastos que realiza al prestar dichos servicios. Por lo general el costo de los servicios debe ser cubierto en el momento en que éstos se prestan.

Los derechos como todas las contribuciones están basados en principios constitucionales como son:

Principio de Generalidad, el cual hace referencia a que todas las personas que se beneficien de los servicios que preste el Estado deben pagar el costo señalado en las leyes.

Principio de Obligatoriedad este principio implica que cada persona que solicita un determinado servicio al Estado queda obligado al pago del mismo, ya que de no hacerlo el Estado hace efectivas sus facultades, pudiendo iniciar en contra del contribuyente un procedimiento económico-coactivo.

Principio de Legalidad en lo referente a este principio podemos establecer que para que un derecho sea válido jurídicamente debe estar establecido en las leyes aplicables al caso concreto, podemos afirmar que la obligación de pagar un derecho es *ex – lege*, ya que para su nacimiento se requiere que las personas se coloquen en los supuestos establecidos en las leyes como hechos generadores. Además es necesario que en la ley se encuentren establecidos con claridad los elementos constitutivos de los hechos generadores de tal obligación, con el fin de que los contribuyentes tengan la certeza de que la autoridad no va a actuar más allá de lo que la ley establece.

Principio de proporcionalidad, en los derechos la proporcionalidad no puede ser establecida de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos que reciben el servicio, pues es necesario que el Estado recupere el valor de los mismos. En el caso particular de los derechos podemos decir que existe la proporcionalidad cuando el monto de las cuotas se fijan en función de los servicios prestados,

además de ser cuotas mayores para los que obtienen un beneficio mayor en menor proporción para los que obtienen un beneficio menor de los servicios.

Principio de equidad, por lo que se refiere a este principio es necesario establecer que la equidad implica que se dé el mismo trato a las personas que reciben él o los servicios y que por lo tanto obtienen un beneficio de los mismos.

Por último debemos señalar que los servicios que el Estado presta a los particulares por Derechos, son servicios públicos divisibles, dado que los costos pueden individualizarse. Los Derechos son por tanto ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes patrimoniales tanto públicos como privados mediante la prestación de servicios públicos divisibles.

La fundamentación de los derechos se encuentra en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste 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.

II.2.4.7. LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Las Contribuciones de Mejoras las define Arrijo Vizcaino de la siguiente manera: *Son Contribuciones Especiales o de Mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.*⁵⁰

Seligman señala lo siguiente: *La Contribución de Mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común.*⁵¹

Por nuestra parte podemos definir a las Contribuciones de Mejoras como la prestación a favor del Estado por parte de los particulares que se ven beneficiados por la prestación de servicios generales que son indivisibles, dado que no se puede determinar a los sujetos en particular que se benefician con dicho servicio, por tratarse de obras públicas, como son: ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado público, introducción de agua potable, etc.

De la definición anterior podemos establecer que las Contribuciones de Mejoras son prestaciones, dado que deriva de un acto unilateral por parte del Estado, ya que los particulares jamás solicitan que se realicen las obras

⁵⁰ Adolfo Arrijo Vizcaino, Ob. Cit. pág. 365

⁵¹ Citado por Margain Manautou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, 14ª ed. Actualizada, Méx. 1999.*

necesarias para la prestación de los servicios, es decir el Estado a su criterio realiza los servicios que considere necesarios para una determinada población.

Cabe mencionar que para ser sujeto de las Contribuciones de Mejoras no es necesario como en otras contribuciones, como en el impuesto, ubicarse en los supuestos o hipótesis establecidos en las leyes, sino únicamente deben pertenecer a la comunidad que se ve beneficiada por la prestación de los servicios públicos prestados por el Estado.

Es necesario que las Contribuciones de Mejoras cumplan con elementos como son:

A) Objeto.

Se entiende que es el suceso o acción que la ley considera como fundamento o motivo de la imposición. Puede ser que el objeto se materialice mediante la realización de un solo hecho o bien implique la conjugación de varios actos para que se realice el servicio. Para tener la certeza de que actos se deben de realizar, para estar en el supuesto que prevé la ley correspondiente, es necesario que se encuentre bien definido el objeto de las contribuciones de mejoras.

Es necesario que para la constitución del objeto de la contribución de mejoras, exista la realización de una obra por parte de la autoridad y que se lleve a cabo pretendiendo satisfacer las necesidades generales de la comunidad además de que dicho beneficio sea particular e individualizable a algunos de los beneficiarios de la obra o servicio prestado, con el objeto de obtener de ellos las prestaciones a favor del Estado.

B) Sujeto.

Como en todas las contribuciones existen sujetos pasivos y sujetos activos. En el caso de las Contribuciones de Mejoras se puede decir que como éstas se

establecen principalmente a favor de los Municipios por ser éstos los que prestan la mayor parte de servicios como alcantarillado, pavimentación, drenaje, etc., por disposición constitucional en beneficio de la población, resulta ser éste el sujeto activo de las contribuciones de mejoras, siempre y cuando se establezca en la ley, puede ser que los Estados en algunas ocasiones sean el sujeto activo.

Los sujetos pasivos de las Contribuciones de Mejoras son las personas físicas o morales, propietarias de predios que quedan establecidos dentro del área que se beneficia por la realización de determinadas obras públicas realizadas por la autoridad, sin que tales obras se realicen con el fin de conceder un beneficio específico a determinadas personas. Es necesario que la ley que se expida para la realización de determinadas obras establezca con precisión quienes serán los sujetos de tal relación.

C) Base

Generalmente la base es un elemento económico que sirve para fijar los gravámenes, constituyendo un elemento cuantitativo, con el fin de poder aplicar la equidad y justicia distributiva en la fijación de las contribuciones. De ahí que la base sea distinta para cada uno de los beneficiarios, pudiendo ser igual cuando éstos se colocaran en el mismo supuesto jurídico.

La base en este tipo de contribuciones atiende por una parte al costo total de la realización de la obra pública y por otra parte a la cantidad o medida del beneficio que cada uno de los beneficiarios recibe de la realización de la obra pública.

A fin de determinar con precisión la base de las contribuciones de mejoras es necesario tomar en consideración la determinación del costo total de la obra, la determinación del área de beneficio y la identificación de los beneficiarios.

D) Tasa o Cuota

Como se menciona en los impuestos, la tasa es normalmente un porcentaje que se aplica a la base para determinar la cantidad que debe de aportar cada sujeto pasivo. Las tasas pueden ser progresivas, es decir pueden ir creciendo conforme vaya aumentando la base; o bien pueden ser fijas que es cuando independientemente de que las bases aumenten o disminuyan, permanecerán iguales.

La cuota normalmente es una cantidad líquida, es decir se establece una cantidad determinada por cada unidad que se cuente en la base. En las Contribuciones de Mejoras se toma en cuenta la cuota con el fin de determinar el crédito fiscal.

Como todas las contribuciones, las contribuciones de mejoras están basadas en principios generales de derecho como:

Principio de Legalidad.- Para que una contribución de mejoras sea válida debe estar establecida en una norma jurídica aplicable al caso específico y de haber sido expedida con anterioridad a la realización de los servicios u obras por parte del Estado.

Obligatoriedad.- El establecimiento en una ley de dichas contribuciones significa que los propietarios de los inmuebles establecidos en el área en donde se realizan las obras públicas quedan obligados a pagar por la realización de las mismas, puesto que reciben un beneficio de la realización de obras públicas o de la prestación de servicios.

Principio de Equidad.- En el caso de las contribuciones de mejoras no es posible determinar la equidad en relación a la capacidad económica de los sujetos que reciben el servicio o se benefician por la realización de una obra pública determinada, sino más bien se cumple con este principio cuando la autoridad al

determinar el monto que ha de pagar el sujeto pasivo lo hace tomando en cuenta el aumento de valor que experimenta el inmueble de su propiedad ubicado en el área en que se realizó dicha obra o servicio.

Se puede decir que el pago de las contribuciones de mejoras es exigible cuando las obras que las generan son concluidas, pues es hasta ese momento cuando se puede determinar cual fue el aumento de valor de los inmuebles ubicados en la zona que obtuvo el beneficio.

Para la realización de las obras públicas o prestación de servicios no es necesario que los particulares realicen una petición a las autoridades, dado que éstas se llevan a cabo por decisión unilateral de la Administración Pública.

El fundamento legal de éstas contribuciones se encuentra en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, el cual a su letra dice:

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

III. 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.

II.3. POTESTAD TRIBUTARIA

II.3.1. CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA

El Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar, para la realización de sus fines es necesario que cuenten con una serie de medios, principalmente económicos, los cuales obtiene por medio de aportaciones que los gobernados

realizan, es decir, los gobernados tiene obligación de contribuir el gasto público, para ello es necesario que el Estado establezca las bases para delimitar la obligación del gobernador de contribuir así como las facultades del Estado para exigir dicha obligación.

Recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.⁵²

Algunos autores coinciden en denominar a la potestad tributaria como el poder o soberanía tributaria, el cual constituye la facultad atribuida al Estado para imponer a sus gobernados diversas contribuciones.

Por nuestra parte consideramos que la potestad tributaria puede entenderse como la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas que se encuentran dentro de su jurisdicción.

El momento en que el Estado ejercita la potestad tributaria es cuando actuando soberanamente y de manera general determina los hechos o situaciones que harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de contribuciones.

De lo anterior podemos establecer que el Estado ejerce su poder o potestad tributaria con el establecimiento de contribuciones dirigidas a los gobernados, con el fin de obtener de ellos una parte de su riqueza de acuerdo a su capacidad económica, estas contribuciones tienen carácter obligatorio, en virtud de estar destinadas al cumplimiento de los fines del Estado.

La potestad tributaria corresponde al Poder Legislativo, la cual hace efectiva al momento de expedir las leyes que determinan cuáles son los hechos o

⁵² Sergio Fco. De la Garza, Ob. Cit., pag. 207

situaciones que van a generar la obligación de los particulares de realizar el pago de contribuciones. El Poder Legislativo es depositado en un Congreso General, el cual tiene delimitadas sus facultades en el artículo 73 de la Constitución.

Aun cuando sea el Poder Legislativo el encargado de expedir las leyes en las que se establecen las contribuciones, corresponde al Poder Ejecutivo determinar y comprobar el momento en que se producen los hechos o situaciones que generan la obligación de pago, estas actividades las realiza en su carácter de Administración Fiscal.

El poder de las autoridades de exigir las contribuciones es un poder abstracto, dado que es una facultad que se concreta al hacer uso de él; permanente lo que significa que el poder tributario no tiene plazo para su ejercicio sino que forma parte de la propia naturaleza del Estado, además de que no prescribe aunque no se ejercite; irrenunciable e indelegable, es decir no existe la posibilidad de renunciar a él, ni mucho menos ser traspasado como tal, pues sería tanto como traspasar la soberanía, sin embargo puede delegarse el ejercicio de dicho poder, un ejemplo claro es cuando se faculta a entes públicos para exigir tributos sin tener originalmente poder para ello.

II.3.2. TITULAR DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Como señalamos en el punto anterior el Poder Legislativo es el que ejerce la Potestad Tributaria al establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, así como a legislar las leyes que reglamentan cada contribución.

El fundamento legal de esta potestad se encuentra en el artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Magna el cual señala las facultades del Congreso (Poder Legislativo) referentes a la imposición de las contribuciones necesaria para cubrir el presupuesto, de igual forma la fracción XXIX del mismo artículo señala las materias sobre las cuales puede establecer contribuciones.

Podemos concluir entonces que el Estado es el titular de la Potestad Tributaria, el cual la ejerce a través del Congreso de la Unión.

II.3.3. LIMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

El ejercicio de la Potestad Tributaria por parte del Estado, encuentra sus limitaciones dentro del texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se desprende que ésta potestad no es de carácter absoluto y que por lo tanto debe observar los requisitos fundamentales que las leyes establecen.

En un Estado de derecho el ejercicio de las atribuciones y facultades, debe estar basado en el respeto al orden Constitucional y Legal, puesto que de esa manera se constituyen por una parte, el ejercicio de la legitimidad de las autoridades, y por la otra la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

Podría pensarse que de acuerdo al texto de la fracción VII del artículo 73, la potestad tributaria con la que cuenta el Poder Legislativo es ilimitada, sin embargo en ese mismo precepto en la fracción XXIX limita las facultades para expedir leyes sobre materias específicas.

La primera limitación de la potestad tributaria es la garantía de legalidad, la cual se encuentra establecida en el artículo 14 constitucional, lo cual se refiere a que todas las funciones que realiza el Estado deben de mantenerse dentro de un orden jurídicamente establecido, es decir que las decisiones que tome algún órgano del Estado no deben de ser de manera individual, sino que deben ser tomadas de acuerdo a un orden general anteriormente establecido.

Otra limitante a la potestad tributaria es que todo mandamiento de las autoridades debe realizarse de manera escrita fundando y motivando dicho acto.

En materia tributaria significa que la ley que determine un tributo debe señalar los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

El derecho de petición es una limitante mas de la potestad tributaria, ya que como se menciona en le punto 1.6. del presente trabajo, obliga a las autoridades a emitir una contestación a la petición de los gobernados.

Sin embargo cabe mencionar que en materia tributaria la mayor parte de las limitaciones de la Potestad Tributaria se encuentran establecidas en el artículo 31 fracción IV Constitucional al establecer como obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de una manera proporcional y equitativa de acuerdo a las leyes. En base a este precepto se desprende que para la validez Constitucional de las contribuciones es necesario que cumpla con cuatro requisitos esenciales:

- A) Que la contribución se encuentre prevista en una ley,
- B) Que sea proporcional,
- C) Que sea equitativa y,
- D) Que se destine al pago de los gastos públicos.

Todos los requisitos para el establecimiento de una contribución son de suma importancia, sin embargo al haber realizado un análisis de los mismos en puntos anteriores de este trabajo, consideramos que no es necesario abundar más al respecto.

Además de las limitantes mencionadas existen otras como son: la prohibición de impuestos excesivos que limiten el ejercicio del derecho del trabajo; la no retroactividad de las contribuciones y la no confiscación de bienes, esta ultima establecida en el artículo 22 constitucional.

II.3.4. COMPETENCIA TRIBUTARIA

Es necesario señalar que la competencia tributaria es la facultad del Estado a través de la cual los órganos correspondientes, se encargan de recaudar las contribuciones que previamente el Poder Legislativo creó.

La actividad de recaudación que realizan las autoridades administrativas debe sujetarse a lo previsto en las leyes particulares de cada tipo de contribución, con el fin de cumplir con la garantía de legalidad.

De lo anterior podemos concluir que el encargado de ejercer la competencia tributaria es el Poder Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual ejerce en el momento de determinar y comprobar en que momento y en que casos se producen las obligaciones fiscales por parte de los particulares

Por otra parte consideramos necesario señalar que en el Sistema Federal, las relaciones financieras tienen el propósito de dividir, integrar y equilibrar los Poderes sobre la base de la autonomía y la igualdad de los Estados que conforman una Federación.

En el caso del Poder Tributario la distribución se ha realizado por, medio del Sistema de Concurrencia Tributaria y de Coordinación.

El Sistema de Concurrencia Tributaria se basa en el principio de que cada uno de los niveles de gobierno en un Sistema Federal debe imponer sus propios tributos de acuerdo con sus necesidades específicas.

Este Sistema tiene una ventaja, la cual radica en el grado de autonomía fiscal que ofrece y la conexión entre la responsabilidad política de un gobierno por

los servicios que proporciona, esto es por una parte, y por la otra, la carga financiera que impone sobre los ciudadanos para financiar dichos servicios.

El Sistema de Coordinación Tributaria permite que la responsabilidad de establecer tributos se ejerza en forma organizada y negociada por diferentes niveles de gobierno, como por ejemplo en el ámbito Federal y estatal.

La ventaja de este Sistema es que pueden reducirse los riesgos de fluctuaciones económicas y de su influencia sobre los ingresos tributarios. Por otra parte se reducen, en mayor o menor medida, la independencia y economía de los gobiernos, fortaleciendo generalmente al gobierno Federal.

Es necesario señalar que las reglas de la competencia tributaria se encuentran establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los artículos 73, 124 y 117, los cuales establecen las facultades de los funcionarios federales; como las facultades del Congreso para imponer contribuciones, así como las limitantes que tienen los Estados respecto de ciertos aspectos como es la expedición de leyes fiscales, pero dichos numerales establecen reglas de manera general.

Se puede concluir que la Constitución no presenta una idea específica sobre la competencia de la Federación para la imposición de contribuciones, puesto que, mientras en el artículo 73 menciona las materias sobre las cuales puede establecer tales contribuciones, en su fracción VII no establece ninguna limitante sobre el establecimiento de las mismas al señalar como único requisito que éstas sean destinadas al gasto de público. De igual forma el artículo 124 no señala cuales son las facultades de la Federación.

Por otra parte el artículo 117 sólo establece las prohibiciones de las Entidades Federativas en cuanto a la actividad económica de las mismas.

De lo anterior podemos concluir que la Competencia Tributaria de la Federación es muy amplia, mientras la de las Entidades Federativas se ve restringida por la propia Constitución.

II.3.5. DIFERENCIA ENTRE COMPETENCIA Y POTESTAD TRIBUTARIA

Una de las diferencias entre la Potestad Tributaria y la Competencia es que la primera es ejercida por el Poder Legislativo, y la segunda por el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Otra diferencia es que la Potestad Tributaria es una facultad del Estado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Gasto Público mediante leyes. La Competencia Tributaria es la facultad de determinación y recaudación de las contribuciones establecidas por el Legislativo.

CAPITULO III

INFRACCIONES E ILICITOS ADMINISTRATIVOS

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

III.1. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

Para el estudio de las infracciones administrativas consideramos necesario señalar que estas se encuentran establecidas dentro del Derecho Penal Administrativo.

Adolfo Merkl define al Derecho Penal Administrativo como *la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas.*⁵²

El Derecho Penal Administrativo es el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público estatal vincula la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho una pena como consecuencia administrativa.

Cabe señalar que la finalidad del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo, para lo cual aplica a cada una de las infracciones una pena, las cuales se encuentra establecidas en las leyes de la materia

III.1.1. CONCEPTO DE INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

En la doctrina no se ha establecido una definición específica sobre lo que se debe entender por infracción administrativa.

⁵² Citado por Margarita Lomelí Cerezo, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, 3ª ed., Méx. 1998, pág. 115.

Serra Rojas define a la infracción administrativa como *el acto u omisión que define las leyes administrativas y que no son considerados como delitos por la legislación penal por considerarlas faltas que ameritan sanciones menores.*

La infracción fiscal se constituye por la omisión de actos ordenados, o bien por la ejecución de los actos prohibidos, es decir es la violación a lo establecido en las Leyes Fiscales.

El Código Fiscal de la Federación no define a la infracción fiscal, sin embargo establece quienes son los sujetos responsables en la comisión de las mismas.

Art. 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

III.1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES

Las infracciones pueden ser causadas por el incumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes, pudiendo ser obligaciones de dar, en este caso estaríamos hablando de obligaciones sustantivas; o bien ser obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, en este caso estaríamos hablando de obligaciones formales.

De lo anterior se desprende que existen infracciones sustantivas y formales.

Las infracciones sustantivas están constituidas por actos u omisiones por parte de los contribuyentes, los cuales provocan que la recaudación de los impuestos no se realice en la fecha o dentro del plazo establecido en la ley de manera íntegra y oportuna, lo que genera que el fisco no reciba en su momento las contribuciones.

El no cumplir con las obligaciones sustantivas trae como consecuencia que: la autoridad administrativa pueda exigir de manera coactiva al contribuyente el pago del crédito fiscal, recargos y el pago de los gastos de ejecución, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución; imponga una pena económica; y si se tratare de un acto que además estuviera tipificado como delito, la autoridad judicial le aplicare una pena privativa de libertad.

El incumplimiento de las obligaciones formales trae como consecuencia en la mayoría de los casos que la autoridad administrativa imponga multas, es decir, que de acuerdo a la gravedad de la acción u omisión se le impone una pena económica.

Como consecuencia de las infracciones cometidas se aplican sanciones a los contribuyentes, las cuales por lo general tienen como fin el que el contribuyente cumpla con las obligaciones aun cuando sea de manera extemporánea, también pueden tener un fin compensatorio, es decir se pretende que con ellas se compense el perjuicio causado por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley. En ocasiones las autoridades administrativas aplican sanciones con el fin de prevenir que el contribuyente incurra en una nueva infracción, pudiendo ser penas económicas o bien penas privativas de libertad, éstas últimas impuestas por la autoridad judicial.

III.1.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LAS INFRACCIONES

Para la existencia de una infracción fiscal, es necesario que previamente se cumpla con los siguientes elementos:

- A) Debe existir una ley, la cual debe haber sido expedida con anterioridad al hecho que genere la infracción y dicha ley debe contener una obligación fiscal.
- B) Una conducta que genere el incumplimiento de la obligación, pudiendo ser un incumplimiento total o parcial o bien puede darse el caso de un incumplimiento extemporáneo, o que se haya realizado la obligación en un lugar o de alguna forma diferente.
- C) El incumplimiento de la obligación debe estar tipificado en la ley como una infracción.
- D) Que como consecuencia de la infracción, este prevista en la ley una sanción.
- E) Además en la propia ley debe encontrarse establecida la facultad y competencia de las autoridades administrativas para determinar la infracción y sancionarla.

III.1.4. REGULACIÓN DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

Las infracciones se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación de los artículos 70 al 91, los cuales señalan los supuestos mediante los cuales los contribuyentes pueden cometer infracciones y las sanciones aplicables a cada caso.

Podemos señalar que las infracciones por violación a obligaciones sustantivas, se encuentran establecidas en los artículos 76 y 78 del Código Fiscal de la Federación, los cuales señalan:

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

Art. 78. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20 a 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Por lo que se refiere a infracciones generadas por actos u omisiones de obligaciones formales, su regulación se encuentra en los artículos 79,81,83 y 85 del citado Código.

Por último cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación también contempla las infracciones que cometen los funcionarios y empleados públicos, éstas se encuentran previstas en el artículo 87 del mismo Código.

Es necesario señalar que en materia federal, el Congreso de la Unión es el facultado para definir las infracciones administrativas.

III.2. EL ILÍCITO ADMINISTRATIVO

Un acto ilícito es un acto violatorio a las normas; es decir, es la omisión de los actos ordenados y la ejecución de los actos prohibidos.

En materia administrativa, podemos decir que un ilícito es aquella conducta antiadministrativa, que afecta de manera indirecta a la colectividad, y de manera directa a la Administración Pública, puesto que el no enterar las contribuciones al fisco, trae como consecuencia que el Estado no obtenga los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos.

III.2.1. CLASIFICACIÓN DE LOS ILÍCITOS ADMINISTRATIVOS

Los ilícitos administrativos pueden ser clasificados, ya sea como delito o bien como infracción, de acuerdo a la gravedad del acto u omisión de las obligaciones fiscales.

Dado que algunos ilícitos administrativos son más graves que otros, se ha considerado necesario que algunos de ellos (los más graves), sean clasificados como delitos fiscales, los cuales en muchas ocasiones son castigados con la pena privativa de libertad, siendo la autoridad judicial la que conoce de dichos delitos.

Los ilícitos administrativos que no son mayormente graves, sólo son considerados como infracciones, corresponde a la autoridad administrativa el conocimiento de estas infracciones, las cuales son sancionadas generalmente con multas.

No podemos decir que un acto u omisión sólo pueda ser clasificado como delito o como infracción, ya que en algunos casos una sola conducta puede ser

considerada como delito y como infracción, y de igual forma tiene que ser castigada por una parte por la autoridad judicial y por la otra por la administrativa.

El que una conducta sea sancionada por la autoridad judicial y por la administrativa, no quiere decir que se este violando el principio *non bis in idem* consagrado en el artículo 23 Constitucional el cual establece: *Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.*, puesto que de acuerdo al artículo 21 de nuestra Carta Magna *La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto...*

De lo establecido en los preceptos anteriores podemos observar que es competencia exclusiva de las autoridades judiciales la imposición de penas respecto de los delitos, por lo cual la autoridad administrativa no esta facultada para ello, de igual forma es competencia exclusiva de la autoridad administrativa la imposición de sanciones por la comisión de infracciones.

Concluimos, por tanto, que al imponerse a una misma conducta una pena por parte de la autoridad judicial y una sanción por la autoridad administrativa no es violación a las garantías constitucionales.

III.2.2. ELEMENTOS DEL ILÍCITO ADMINISTRATIVO

III.2.2.1. ELEMENTOS OBJETIVOS DEL ILÍCITO ADMINISTRATIVO

CONDUCTA

Para la existencia del ilícito administrativo, es necesario que se realice una conducta o hecho, los cuales pueden consistir en un acción o en una omisión.

Los ilícitos que se realizan por la acción se deben a la violación de obligaciones formales, es decir, son conductas prohibidas en las leyes tributarias.

Los ilícitos que se generan por la omisión, es decir cuando se incumple con las obligaciones establecidas en las leyes fiscales, pueden ser de obligaciones sustantivas o bien de obligaciones formales.

La infracción más común por omisión de obligaciones fiscales sustantivas, es el incumplimiento de pago de contribuciones, pudiendo ser que éste pago se realice de forma extemporánea o en lugar distinto a donde debe realizarse, se considera que el contribuyente al realizar la infracción lo hace de manera consiente, es decir existe dolo al no cumplir con las obligaciones fiscales.

También existen infracciones por omisión de obligaciones fiscales formales, entre las cuales puede estar el no presentar declaraciones, avisos, o bien no tolerar las visitas domiciliarias. Se considera que en estos casos el infractor realiza la conducta de manera intencional, existiendo de esa manera una conducta culposa por parte del contribuyente.

Existen conductas que el contribuyente realiza de manera continua lo cual puede provocar que se configure una sola infracción o delito, o bien se configuren varios de estos. Cuando se cometen varias infracciones por parte de los contribuyentes, las autoridades administrativas o judiciales en su caso aplican penas o sanciones por cada una de las infracciones. En cambio aún cuando se realicen varias conductas que generen una sola infracción las autoridades solo aplicaran una pena o una sanción.

RESULTADOS

El resultado de las infracciones administrativas es el daño que ocasionan al Erario Público, pues cuando los contribuyentes no realizan el pago de

contribuciones o bien no cumplen con obligaciones formales ocasionan que el Estado no perciba las cantidades necesarias para cubrir el presupuesto (gastos públicos).

De acuerdo a lo anterior se considera necesario que las autoridades administrativas tomen en cuenta el grado de perjuicio que se ocasiona al Estado para imponer las sanciones a las infracciones cometidas, y de igual manera las autoridades judiciales impongan las penas necesarias cuando los ilícitos se configuren como delitos.

NEXO CAUSAL

En relación a este elemento podemos decir que es una exigencia por parte de las leyes administrativas que los actos u omisiones que constituyen las infracciones se encuentren relacionadas por un vínculo causal con los resultados de dichos actos, con el fin de que la sanción aplicable sea la correcta a dicha infracción.

TIPICIDAD

En materia fiscal no existen en las leyes de la materia ordenamientos que establezcan de manera clara la tipicidad para que se pueda determinar una acción u omisión a una persona específica y de esta manera se establezca que dicha persona cometió la infracción, como ocurre en materia penal.

Por lo tanto, puede decirse que la tipicidad se da cuando los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales omitan el cumplimiento de las mismas, las cuales deben estar previstas en disposiciones jurídicas fiscales, el fundamento de lo anterior se encuentra en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que son responsables en la comisión de infracciones las personas que realicen los supuestos establecidos en el Código Fiscal como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales.

ANTI JURIDICIDAD

La antijuridicidad consiste en la lesión de los bienes jurídicos por la violación de las normas jurídicas. En materia tributaria la antijuridicidad es la conducta que lesiona el interés financiero del Estado.

IMPUTABILIDAD

La imputabilidad significa que para que una conducta que es considerada como infracción o delito sea atribuida a una persona es necesario que dicho sujeto sea capaz de entender y querer realizarla. Por lo tanto podemos concluir que la imputabilidad es la posibilidad de querer y aceptar los resultados como consecuencia de acciones u omisiones.

PUNIBILIDAD

La punibilidad no es otra cosa que las sanciones aplicables a los infractores de las disposiciones legales, por lo que se refiere a las sanciones en materia tributaria se puede decir que éstas se encuentran previstas generalmente en el Código Fiscal de la Federación.

TENTATIVA

La tentativa de delitos fiscales es sancionada de igual manera que la comisión de los mismos, el fundamento legal de esta figura es el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, el cual a su letra dice:

La tentativa de los delitos previstos en este código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debiera producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionara con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiere consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito.

III.2.2.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ILICITO ADMINISTRATIVO

SUJETO

El Código Fiscal de la Federación establece como sujetos del ilícito fiscal a los responsables de acciones u omisiones de obligaciones fiscales, siendo éstos las personas que se coloquen en los supuestos establecidos en las leyes fiscales como infracciones. Al respecto los artículos 71 y 95 del citado Código establecen:

Art. 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en éste Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Art. 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito*
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley*
- III. Cometan conjuntamente el delito*
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo*
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo*
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión*
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*

Además pueden existir sujetos con responsabilidad sustantiva, que es cuando el sujeto principal de la obligación tiene que cobrarle o retenerle a ellos el tributo; los sujetos con responsabilidad solidaria, que son aquellos que deben de pagar cuando el principal obligado no realiza el pago; o bien sujetos con responsabilidad objetiva que es cuando los bienes o derechos por los que ha de pagarse un tributo pertenecieron a ellos y el principal obligado no realiza dicho pago.

Los representantes legales o mandatarios, también pueden incurrir en infracciones al no cumplir con obligaciones que correspondan a sus representados, pudiendo ser sancionados con multas, las cuales deben cumplir con el patrimonio de su representado; o bien puede darse el caso de que por la gravedad de la infracción ésta sea castigada con pena privativa de libertad, en este caso el representante deberá acreditar que fue por causa ajena a su voluntad que cometió el delito, en cuyo caso no será sancionado.

Cabe mencionar que también los empleados o funcionarios públicos pueden cometer infracciones de acuerdo al artículo 87 del Código Fiscal.

Art. 87. Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

- I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales*
- II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos*
- III. Exigir una prestación que no este prevista en las disposiciones fiscales, aún cuando se aplique a la realización de las funciones públicas*

- IV. *Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículo 46, fracción IV y 48, fracción VII de éste Código.*

CULPABILIDAD

Es necesario que para que exista un ilícito fiscal, el contribuyente que haya realizado los actos u omisiones que lo configuran lo realice de manera dolosa, existiendo por tanto culpa en la negligencia del infractor.

Al respecto Otto Mayer señala: *que no es exacto decir, del delito tributario como del de policía, que hace abstracción de la culpa, que es un delito formal, pues hay siempre una culpa, aunque es una culpa que normalmente pesa poco y que, por este motivo, no tiene influencia sobre el derecho penal común, pero es una culpa según el derecho tributario.*⁵⁴

Por su parte Margarita Lomelí Cerezo señala que: *La naturaleza esencial del delito y la contravención es la misma y, por tanto, debe existir también en ésta el elemento culpabilidad, sino porque el Derecho positivo si toma en consideración, además del daño producido al patrimonio fiscal, el propósito o intención dolosa, así como la culpa o negligencia del infractor y otras circunstancias personales, reveladoras de la existencia o falta de culpabilidad.*⁵⁵

El propio Código Fiscal de la Federación toma en cuenta el elemento de culpabilidad en las infracciones fiscales, ya que en algunos artículos señala la necesidad de tomar en cuenta, las circunstancias del infractor al cometer el ilícito, por ejemplo los artículo 73 y 75 que establecen:

⁵⁴ Margarita Lomelí Cerezo, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, 3ª ed. Méx. 1998, pág. 180

⁵⁵ Margarita Lomelí Cerezo, *Ob. Cit.*, Pág. 181

Art. 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito...

Art. 75. Dentro de los límites fijados por éste Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente...

III.3. FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

Para la realización de los fines del Estado la Administración Pública tiene otorgadas facultades como es el hacer cumplir los preceptos legales, y para ello es necesario que pueda imponer sanciones.

Lo anterior significa que si los gobernados no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas, la Administración Pública, tratándose de la materia fiscal, esta facultada para hacer que dichas obligaciones se cumplan mediante el uso de medios de coerción.

La potestad sancionadora de la Administración pública es una facultad para hacer cumplir los ordenamientos jurídicos aún en contra de la voluntad de los particulares, sin ser necesaria la intervención de los órganos jurisdiccionales; esto en razón de que en materia administrativa, se encuentra establecida la facultad de castigar infracciones, siempre y cuando no constituyan delitos.

Por lo tanto se puede decir que la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la

misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa.

El mismo autor señala que dichas facultades son la reglamentaria, imperativa y jurisdiccional; y que la potestad que ejerce la administración al imponer medios correctivos, es la facultad imperativa.

La potestad sancionadora de la Administración Pública tiene su fundamento en la Constitución en los siguientes artículos:

Artículo 21. En este precepto se le dan facultades a las autoridades administrativa para que puedan imponer sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía.

Artículo 22. El cual se refiere a que las multas que se impongan no podrán ser excesivas, éste artículo es una limitación a la potestad sancionadora, toda vez que no permite a la autoridad abusar de dicha facultad.

Artículo 89 fracción I. Aquí se faculta al presidente de la república para que ejecute las leyes que expida el Congreso y por supuesto sean observadas.

El Código Fiscal de la Federación consagra las facultades de la autoridad fiscal para imponer sanciones correspondientes a infracciones administrativas; esto se establece en los artículos 40, 41 fracción III, 70 y 75 del propio Código.

Podemos concluir, que la potestad sancionadora implica la imposición de sanciones, y en materia administrativa las leyes establecen las circunstancias por las cuales la autoridad administrativa puede imponer las mismas, con el fin de que se respeten las normas fiscales.

La potestad sancionadora de la Administración Pública, es por tanto, una facultad legal, que tiene como finalidad el castigar a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos.

III.4. MULTAS FISCALES

III.4.1. CONCEPTO DE MULTA

La multa es una sanción que establece la autoridad administrativa con el fin de hacer cumplir la ley, es decir, se establece como una medida intimidatoria que estimule la observancia de la ley.

La multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.⁵⁵

De acuerdo al Diccionario Enciclopédico Uno, la multa es *la pena impuesta por la autoridad policial, gubernativa o judicial al autor de un delito o falta.*

Podemos decir que la multa es una pena, impuesta por la autoridad administrativa competente, la cual consiste en el pago de una cantidad de dinero por parte del gobernado, a fin de reparar el daño causado por los actos, faltas u omisiones de obligaciones fiscales.

Las multas fiscales tienen la característica de ser sanciones que única y exclusivamente van a ser de carácter económico, las multas que se imponen a los contribuyentes que infringen uno o varios preceptos fiscales son consideradas

⁵⁵ Sergio Fco. De la Garza, Ob. Cit. Pág. 953.

como independientes de las sanciones que deben ser aplicadas con motivo de infracciones cometidas por particulares que ameriten una penalidad de tipo corporal, es decir, privación de la libertad, la cual será aplicada por la autoridad judicial.

Existen dos tipos de multas:

A. Multas fijas.- Son las que establecen porcentajes fijos aplicables a los montos de las omisiones de obligaciones fiscales, un ejemplo de ellas se encuentra en el artículo 76, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece porcentajes del 50% cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios antes de que se le notifique la resolución que determina el monto de la contribución que omitió.

B. Multas variables (con rango). - Son aquellas que las autoridades tomando en cuenta las circunstancias particulares del caso y la gravedad de la omisión, imponen en base a porcentajes establecidos en rangos, un ejemplo de este tipo de multas se encuentra previsto en el artículo 78 del Código antes mencionado; que señala: *Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas.*

El Código Fiscal de la Federación establece tres tipos de multas por infracción a las disposiciones fiscales:

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

Existen reglas para que la autoridad fiscal imponga las multas, dichas reglas se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en los artículos 73,

75, 76, 77 y 78. Estos artículos señalan en que casos se impondrán las multas así como en que casos pueden reducirse y en base a que porcentajes se imponen.

El artículo 73 del mencionado código establece que la autoridad competente deberá verificar si la infracción cometida fue por causa ajena a su voluntad.

III.4.2. NATURALEZA DE LAS MULTAS

De acuerdo con el artículo 21 constitucional que establece que compete exclusivamente a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos, se considera que la naturaleza jurídica de la multa es de derecho público en virtud de que la misma tiene como finalidad intimidar a los sujetos pasivos de la misma obligación.

Es necesario señalar que al aplicar las multas la autoridad administrativa toma en consideración las circunstancias del contribuyente y la gravedad de la infracción por lo cual consideramos que la naturaleza de las multas es penal, dado que estas tienen como fin provocar la intimidación para que no se vuelva a cometer el acto u omisión tipificado en las leyes fiscales como infracción; Además de tener como característica el propósito de resarcir al Estado por los daños causados con el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

III.4.3. REGULACION DE LAS MULTAS

Las multas se encuentran previstas de los artículos 70 al 91 del Código Fiscal de la Federación, dentro de los cuales se especifica en que casos serán aplicables y en que montos.

Para que las multas sean constitucionales es necesario que sean aplicables dentro del marco legal establecido, y de acuerdo a las garantías que la propia Constitución consigna.

Para cumplir con la garantía de irretroactividad de la ley establecida en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, el cual establece que: *A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*; es necesario que la autoridad administrativa al establecer la multa lo haga de acuerdo con lo señalado en los ordenamientos jurídicos que se encuentren vigentes en el momento en que se cometió la infracción, y no sea impuesta tomando en cuenta leyes que sean emitidas con posterioridad.

La multa cumple con la garantía de legalidad, también establecida en el artículo 14 Constitucional cuando es impuesta basada en leyes previamente establecidas.

El artículo 16 Constitucional señala: *nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento*. Del contenido de dicho artículo se establece que para la imposición de las multas es necesario que la autoridad señale los fundamentos de acuerdo a los cuales estableció la multa además de motivar su expedición. Además de ser un requisito esencial que la autoridad que emita la multa sea competente para ello.

Es necesario mencionar que la multa no debe ser excesiva, esta es una garantía establecida en el artículo 22 Constitucional que a su letra dice: *Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva...*

Se considera que una multa es excesiva cuando al imponerse no se toma en cuenta la capacidad contributiva del infractor ni la gravedad del ilícito que haya cometido. Una multa también puede considerarse como inconstitucional al estar basada en porcentajes fijos.

De los preceptos anteriores se puede establecer que los requisitos para la imposición de las multas son los siguientes:

- a) La aplicación de la multa debe estar debidamente fundada, para lo cual se debe manifestar el precepto legal que es aplicable al caso concreto.
- b) Así mismo debe tener una debida motivación.
- c) Se debe tomar en cuenta la gravedad de la infracción.
- d) Debe tomarse en cuenta un mínimo y un máximo y explicar por que se aplico dicho monto.

El Código Fiscal de la Federación también prevé la obligación de las autoridades fiscales de motivar y fundar las multas que imponga. (artículo 75)

Además en su artículo 70 establece que la aplicación de las multas se hará independientemente de que se exija el pago de contribuciones respectivas y de sus accesorios.

El artículo 73 del código en comento establece que no se impondrán multas cuando por determinadas circunstancias el cumplimiento de obligaciones tributarias se realice fuera de los plazos establecidos, cuando el mismo sea espontaneo.

La regulación de las multas en el Código Fiscal de la Federación se encuentra prevista del artículo 70 al 91-B.

CAPITULO IV

LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES

IV.1. CONCEPTO DE CONDONACIÓN

La palabra condonación proviene del latín condonare de los vocablos cum "con" y donare "dar": perdonar o remitir una pena o deuda.⁵⁶

Condonación: liberación de una deuda hecha a título gratuito por el acreedor a favor del deudor.⁵⁷

La condonación en sentido amplio es una forma de extinción de las obligaciones, es decir es aquel perdón o liberación de una deuda que un acreedor otorga a su deudor.

Por lo tanto en materia tributaria condonar significa la extinción de una obligación tributaria ya nacida; extinción que opera desde el momento en que se otorga la condonación de la obligación o crédito tributario, la cual tiene carácter irrevocable, dicha condonación sólo podrá ser otorgada por la autoridad fiscal.

La condonación de multas es un acto administrativo discrecional, por lo que la autoridad fiscal competente extingue total o parcialmente la multa cuya condonación se solicita.

Se dice que es un acto administrativo toda vez que la autoridad fiscal al externar unilateralmente su voluntad, hace valer su potestad tributaria, al emitir una decisión que extingue total o parcialmente la multa en cuestión. Esta decisión al reunir diversos requisitos, constituye un acto administrativo.

Los requisitos que hacen que la condonación constituya un acto administrativo son que emana de una autoridad administrativa competente, es de

⁵⁶ *Enciclopedia Universal Ilustrada*, tomo XIV, hijos de J. España Barcelona, pág. 1106

⁵⁷ De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Porrúa, 17ª Ed., México 2000, pág. 179

forma escrita, en tal escrito se consignan las características del acto y sus límites y se señala el fundamento legal y la motivación respectiva de todo acto de autoridad

Por otra parte se puede decir que la condonación de multas es un acto discrecional en virtud de que la ley, en este caso el Código Fiscal de la Federación, deja a la autoridad competente, poder libre de apreciación para decidir si debe o no obrar, en que momento y como debe hacerlo, es decir el contenido de su actuación.

La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal, y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.⁵⁸

IV.2. FACULTAD DISCRECIONAL Y FACULTAD REGLADA.

IV.2.1. CONCEPTO DE FACULTAD DISCRECIONAL.

La facultad discrecional se entiende como una libertad jurídica autorizada por el derecho objetivo.

Para Rafael Bielsa *La discrecionalidad es la libertad que la ley da a la autoridad para que elija el camino, los medios y el momento de sus acciones, precisamente para mayor satisfacción del propósito de la ley.*⁵⁹

⁵⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla., 2ª ed., México 2000, pág. 177.

⁵⁹ Bielsa, Rafael, *Derecho Administrativo*, Tomo II, 6ª ed. Buenos Aires 1966 pág. 492.

Para Acosta Romero, La facultad discrecional consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite le darán a su actuación, y cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.⁶²

Podemos decir que una facultad es discrecional siempre que el ordenamiento jurídico no establezca cuando debe ejercitarse, como debe ejercitarse y en que sentido se debe ejercitar, esto puede obedecer a que no exista una ley que regule los motivos, fines y la oportunidad, o a que existiendo permita la discrecionalidad de los tres o alguno de ellos.

Por lo tanto la discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas justas.

La facultad discrecional presenta un problema que es el de precisar su vinculación con el principio de legalidad, el cual consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general, y que ésta haya sido dictada con anterioridad.

Dado lo anterior existen elementos que integran la facultad discrecional, como es que exista un órgano competente y límites de actuación del órgano, es decir mínimos y máximos.

Aún cuando la facultad discrecional es una libertad para decidir entre varias posibilidades e implique cierta autonomía por parte de la Administración Pública, no significa que los actos que realice la autoridad sean arbitrarios.

⁶² Acosta, Romero Miguel, Ob. Cit. Pág. 843.

La finalidad de dicha facultad es cumplir con el interés general, en relación con la actividad concreta que realiza el Estado, a través de los órganos que ejercitan dicha facultad; además de castigar una infracción o evitar la realización de actos perjudiciales a la sociedad.

De lo anterior se concluye que la facultad discrecional es aquella potestad que el derecho subjetivo otorga a algún órgano del Estado con el fin de que éste utilice su libre apreciación al emitir un acto o sobre el contenido del mismo, con el objeto de dar satisfacción al propósito de la ley.

IV.2.2. FACULTAD DISCRECIONAL LIBRE

La facultad discrecional libre para Acosta Romero será *aquella que deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad, dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la ciñe más que en la propia prevención contenida en la ley; y que puede ejercitarse paralelamente, o en forma continua.*⁶³

En la facultad discrecional libre el órgano puede o no realizar la actividad que le esta permitiendo la ley, existe una total libertad para actuar o no y para determinar el sentido y alcance del acto que emite.

No se puede decir que la libertad con que cuenta la autoridad en este supuesto es absoluta, dado que el funcionario que ejerce la facultad discrecional libre debe estar en los supuestos contenidos en las leyes que le permitan realizar la función pública; es decir el acto realizado debe ser de la competencia del órgano que lo realice, así también debe corresponder a sus fines y motivar dicho acto. Lo anterior significa que aún cuando el órgano tenga libertad de actuar debe de realizar sus actuaciones dentro de la ley.

⁶³ Acosta Romero, Miguel, Ob. Cit., pág. 846.

IV.2.3. FACULTAD DISCRECIONAL OBLIGATORIA

La facultad discrecional obligatoria implica que la autoridad o bien el funcionario público competente tiene que actuar en uno u otro sentido, pero siempre dentro de los límites que establece la ley.

Esta facultad es la más cercana a la facultad reglada, la cual definiremos más adelante, porque tanto en la facultad discrecional obligatoria como en la facultad reglada las autoridades deben ajustarse a la competencia del órgano, a una adecuada motivación y a fines de interés general.

Lo anterior no significa que en la facultad discrecional se tenga la necesidad de emitir un acto que este derivado de una norma que señale cómo y cuando hay que actuar.

IV.2.4. FACULTAD DISCRECIONAL TÉCNICA.

*La facultad discrecional técnica se da cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de la realidad o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad.*⁶⁴

Para Rafael Bielsa, en general, *la facultad discrecional es considerada puramente técnica cuando tal actividad no se refiere a derecho o a intereses legítimos de los administrados, no puede hablarse ni de actividad reglada ni de actividad discrecional.*⁶⁵

El Estado debe valerse de ciertos medios para lograr sus fines, los que se realizan mediante la organización estatal, la constitución jurídica que la conforma y en general todo el ordenamiento jurídico; en este caso de facultad se puede decir

⁶⁴ Idem. Pág. 847.

que el derecho es utilizado como un medio para lograr imponer una política como obligatoria.

En conclusión se puede decir que la discrecionalidad técnica de las autoridades administrativas se da cuando la elección de una o de varias posibilidades de sentido que deja la norma al órgano que la aplica, utiliza pautas diferentes a las de valoración jurídica pues las considera más eficaces.

IV.2.5. LÍMITES DE LA FACULTAD DISCRECIONAL.

La facultad discrecional se encuentra desde luego sujeta a ciertos límites, los cuales procuran mantenerla siempre dentro del principio de legalidad.

Los límites de la facultad discrecional los encontramos plasmados en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

En virtud de la garantía de audiencia plasmado en el numeral en comento, la autoridad deberá cumplir con las reglas esenciales del procedimiento que se contengan en las leyes administrativas.

Del mismo modo deberá otorgar el beneficio de la audiencia previa en el procedimiento administrativo antes de dictar el acto respectivo, es decir salvo que exista una excepción constitucional, la autoridad debe de concederle al gobernado el derecho de ofrecer y rendir pruebas dentro de la esfera administrativa.

Acorde con el artículo 16 Constitucional todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado.

Por fundado debe entenderse la existencia de una norma jurídica general que prevea el acto administrativo, es decir que exista una ley que autorice el acto

⁶¹ Bielsa Rafael, Compendio de Derecho público, La Ley, Buenos Aires 1964, pág. 253.

en particular; y por motivación debe entenderse la existencia de motivos en el acto administrativo, es decir, las circunstancias de hecho y de derecho, las razones particulares o casos inmediatos que la autoridad administrativa haya tomado en consideración para la emisión del acto. Es necesario que además de que el acto este fundado y motivado, exista una adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

El Dr. Burgoa en su libro relativo a las garantías individuales indica: *la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones que se traducen en las siguientes condiciones:*

- I. *En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, este investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (Ley o reglamento) para emitirlo.*
- II. *En que el propio acto se prevea en dicha norma.*
- III. *En que su sentido y alcance se ajuste a las disposiciones normativas que lo rijan.*
- IV. *En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se presenten los preceptos específicos que lo apoyen.⁶⁴*

IV.2.6. CONCEPTO DE FACULTAD REGLADA.

Para hablar de facultad reglada es necesario determinar que es un reglamento. El reglamento en materia tributaria es una fuente formal de derecho.

⁶⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, México 2001, pág.596

El artículo 89 fracción I de la Constitución atribuye al presidente de la República la potestad de promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso de Unión, proveyendo a su exacta observancia dentro de la esfera administrativa, el proveer significa que tiene facultad de expedir reglamentos a fin de complementar los actos administrativos establecido en las leyes.

El reglamento por lo tanto se va a limitar a desenvolver los principios establecidos en las leyes y a fijar los pormenores que se derivan de sus preceptos.

La facultad para expedir los reglamentos es exclusiva del Presidente de la República, además de ser indelegable. Para la expedición de los reglamentos es necesario que exista una ley, pues la finalidad de dicho reglamento es facilitar la aplicación de las mismas.

Para la validez del reglamento se requiere que su publicación se haga en el Diario Oficial de la Federación de acuerdo con los artículos 3° y 4° del Código Civil.

Una vez establecidos los lineamientos y requisitos de los reglamentos podemos establecer que la facultad reglada supone la existencia de una norma jurídica la cual indica bajo que circunstancia y en que sentido debe emitirse un acto. El acto reglado además requiere la existencia de un órgano competente y como consecuencia de una autoridad facultada para efectuar determinados actos administrativos.

*Las facultades de un órgano administrativo están regladas cuando una norma jurídica predetermina en forma concreta una conducta determinada que el administrador debe seguir, o sea, cuando el orden jurídico establece de antemano que es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto.*⁶⁵

⁶⁵ Gordillo Agustín A, *Tratado de Derecho Administrativo* tomo I, Macchi Buenos Aires, 2° ed. Argentina 1994.

Cuando las facultades o poderes mediante las cuales se encuentra investido el órgano administrativo han sido plasmados en la ley, señalando la autoridad competente, la obligación de obrar y como debe hacerlo, de tal forma que no se deje margen alguno para apreciaciones para el ejecutante sobre las circunstancias del acto, sé esta hablando de facultades regladas.

Se puede concluir estableciendo que la facultad reglada es aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo su cumplimiento, por lo tanto consiste en el cumplimiento exacto de la obligación que impone la ley al órgano administrativo.

IV.3. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA CONDONACIÓN

Como todo acto administrativo, la condonación debe sujetarse a lo establecido en la Constitución, los artículos 8°, 14 y 16 de nuestra Carta Magna son los que de una manera u otra regulan la figura de condonación de multas.

La relación que guarda el artículo 8° con la condonación es que al solicitarla el contribuyente esta haciendo valer su derecho de petición y de acuerdo al numeral en comento, a esta promoción debe recaer un acuerdo por escrito por parte de la autoridad, el cual debe ser en breve término.

En materia fiscal, el código tributario establece en su artículo 37 que las peticiones (como es el caso de la condonación), deben ser resueltas en el plazo de tres meses y de no ser resueltas se considerará que la resolución es negativa, el mismo artículo establece la posibilidad de interponer los medios de defensa prevista en el código mencionado en caso de que no se dicte resolución. Sin embargo en la figura de la Condonación no es aplicable dicho artículo, toda vez

que el artículo 74 del propio código señala que la condonación no constituye instancia y por lo tanto no se podrá impugnar la resolución que la niegue.

Por otra parte el artículo 14 Constitucional que contempla la garantía de audiencia, es aplicable a la condonación, puesto que debe darse al particular la oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga, así como también ofrecer pruebas a fin de que la autoridad una vez que valore su situación decida conforme a derecho lo conducente.

Por lo que concierne a la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 Constitucional, en materia de condonación de multas fiscales, consiste en que la autoridad que otorgue o niegue dicha condonación deberá hacerlo por escrito, fundando en los preceptos legales en que se haya basado y motivando las causas en virtud de las cuales decidió el sentido de su resolución, debiendo ser la autoridad que dicto el acto competente para ello.

Aún cuando la condonación de multas fiscales sea una facultad discrecional de las autoridades fiscales, es necesario que se apege a lo establecido en la Constitución, toda vez que de ser contrario se estaría abusando de tal facultad, y se caería en el desvío de poder, o bien en la ilegalidad de las resoluciones emitidas.

El desvío de poder es un acto de la autoridad que se emite con fines distintos a los que pretendía el legislador, al momento que dotó a dicha autoridad de facultad discrecional. Pudiendo seguirse con el desvío de poder fines personales, fines de lucro o simplemente en contra del interés público.

El desvío de poder está contemplado como una causal de nulidad de los actos administrativos, el Código Fiscal de la Federación lo contempla en el artículo 238 fracción V, sin embargo existe dificultad probatoria para poder demostrar dicha causal.

IV.4. REGULACIÓN DE LA CONDONACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación respecto de la condonación hace la siguiente división:

- a) Condonación de contribuciones y accesorios con carácter general. (art. 39 fracción I)
- b) Condonación de multas con carácter particular (art. 74).

La condonación de contribuciones siempre se otorga a título universal ya que aplica un tratamiento igual para los contribuyentes.

Artículo 39. El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

Del numeral antes mencionado podemos decir que el Ejecutivo Federal se encuentra facultado para otorgar la condonación total o parcial de manera

discrecional de determinadas obligaciones tributarias por un periodo determinado, en caso de que se presenten causas de fuerza mayor que llegaran a perjudicar gravemente la situación económica de una región del país o de una rama de la actividad económica, esto con el fin de impedir que la carga fiscal agrave más tal situación.

Nos podemos percatar que el Estado esta protegiendo al contribuyente para que no se vea afectado en aquellos casos imprevistos que pudieran presentarse y que afecten a determinadas zonas o actividades especificas o igualmente afectaciones por desastres naturales.

Este tipo de condonación no tiene límites, ya que puede ser solamente sobre determinados tipos de contribuciones o impuestos y en porcentajes parciales o bien de absolutamente todas las contribuciones con sus accesorios.

Esta condonación debe hacerse de manera general, es decir el decreto mediante el que se otorgue la condonación debe estar dirigido a determinado grupo social y no a un solo gobernado.

Por lo que respecta a la condonación de multas, la cual es materia del presente trabajo, se encuentra regulada en el artículo 74 del multicitado código.

Art. 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este código.

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

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

El precepto anterior faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conocer y en su caso, conceder la condonación de multas fiscales.

Al conocer el caso la autoridad valorará los motivos expuestos por el solicitante como puede ser que la infracción se haya cometido por causas de fuerza mayor o por la situación económica precaria del infractor, o por cualquier otro motivo expuesto por el solicitante, también deberá valorar los motivos por los cuales la autoridad fiscal impuso la multa, una vez analizadas estas circunstancias la autoridad fiscal competente podrá decidir sobre si concede o no la condonación y en caso de concederla si ésta será total o parcial y en que porcentaje.

Cabe señalar que el artículo en mención establece la posibilidad de que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución si así lo solicita el contribuyente, y hasta que se resuelva en definitiva la condonación de multas solicitada, para que se suspenda dicho procedimiento además es necesario que se garantice el interés fiscal.

De lo anterior se desprende que la condonación de una multa fiscal se otorga a través de una facultad discrecional de la autoridad, lo cual implica una cierta libertad de actuación en cuanto a la resolución que emita dicha autoridad, en

ella se puede otorgar o negar la solicitud de condonación que formula el contribuyente. Ahora bien, la autoridad para emitir su resolución debe de tomar en consideración los procedimientos y requisitos establecidos en la ley para el caso concreto, ya que siempre debe de tener presente los principios generales de derecho, toda vez que si el acto que emite resulta ser ilegal se puede anular.

Para que la resolución que emita la autoridad en uso de una facultad discrecional no se considere como ilegal, es necesario que realice una verdadera valoración de los elementos que se ponen a su consideración y así de esta forma puede contar con los elementos necesarios para emitir un acuerdo, el cual debe de mantener la debida fundamentación y motivación a que hace referencia el artículo 16 constitucional.

Si bien es cierto que la resolución que emite la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en cuanto a una solicitud de condonación no puede ser impugnada por los medios de defensa que prevé el Código Fiscal, también lo es, que si dicha resolución no cuenta con los elementos de la debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, puede ser impugnado a través del juicio de amparo.

La condonación de multas será siempre a título particular, ya que la autoridad para otorgar la misma toma en cuenta situaciones particulares.

IV.5. REQUISITOS NECESARIOS PARA OTORGAR LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES

La solicitud de condonación como toda promoción debe reunir los requisitos establecidos en los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación, además de anexar a dicha solicitud los documentos que a consideración del Servicio de Administración Tributaria son necesarios para el otorgamiento de la condonación.

Los requisitos establecidos son los siguientes:

Art. 18. Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.*
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado el registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.*
- III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.*
- IV. En su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.*

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este código.

La multa respecto de la cual se solicita la condonación, deberá estar firme, es decir, que haya transcurrido un término de 45 días contados desde el día siguiente a que haya surtido efectos su notificación.

De lo anterior se desprende que el requisito previo para estar en condiciones de solicitar la condonación de multas es que éstas tengan jurídicamente le carácter de definitivas, es decir que no se hayan impugnado habiendo transcurrido el plazo para ello o que habiéndose combatido se haya obtenido una resolución adversa.

Además la condonación de la multa no podrá solicitarse si un acto conexo, como por ejemplo el crédito principal que dio origen a la misma, se encuentra pendiente de resolución de algún medio de defensa legal.

Es necesario que exista el interés jurídico de la persona que solicita la condonación, es decir que la multa le haya sido impuesta a él o a su representado.

Los anexos que el Servicio de Administración Tributaria establece como necesarios en la solicitud de condonación son los siguientes:

- a) Escrito que contenga los motivos por los que solicita la condonación.
- b) Las pruebas que considere necesarias.
- c) Documento que acredite la personalidad.
- d) La resolución en la que se impone la multa
- e) Constancia de notificación de la resolución en la que se impone la multa.
- f) Citatorios.

Tratándose de solicitudes de condonación parcial será necesario que acompañe la declaración del último ejercicio regular y las complementarias que en su caso hubiese presentado. En el caso de sociedades mercantiles, también deberán acompañar a su solicitud de condonación un estado de posición financiera analítico con números al cierre del ejercicio.

En caso de que el solicitante no presentará alguno de los requisitos y anexos necesarios para el estudio de la solicitud, se le requerirá para que en el término de diez días los presente, y en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada dicha solicitud.

Además de los requisitos de forma señalados para que la autoridad otorgue la condonación, el Servicio de Administración Tributaria considera que se requiere cumplir con requisitos de fondo como son:

- a) Acreditar no haber cometido la infracción que dio origen a la multa o no ser responsable de la misma.
- b) Que ésta no se impugno dentro del plazo legal de 45 días, contados a partir del día siguiente en que surtió efectos su notificación.
- c) Haber incurrido en la infracción que dio origen a la multa, por causas de fuerza mayor o caso fortuito que se acrediten legalmente.
- d) Haber subsanado en forma espontánea, la omisión incurrida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, antes de que mediara orden de visita domiciliaria, requerimiento o gestión de autoridad, tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- e) Existir duplicidad de multas.
- f) No haber incurrido en alguno de los supuestos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.
- g) Demostrar que su situación económica es precaria.

- h) Haber presentado ante el Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja, suspensión de actividades o de liquidación, con anterioridad a la comisión de la supuesta infracción por la cual se impuso la multa si fue impuesta por ese concepto.
- i) Encontrarse en alguna situación especial que por su trascendencia haga necesario condonar la multa, siempre y cuando así lo autorice la autoridad fiscal.

De los anteriores requisitos considero que como la condonación es una petición de perdón, no es necesario que los contribuyentes acrediten no haber cometido la infracción, porque sería tanto como pedir el perdón de una infracción que no se cometió; siendo a mi punto de vista necesario, sólo acreditar la mala situación económica.

IV.6. PROCEDIMIENTO PARA OTORGAR LA CONDONACIÓN.

Podría considerarse que no existe un procedimiento previamente determinado para otorgar la condonación, esto debido a que es una facultad discrecional de las autoridades fiscales; sin embargo las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria llevan a cabo un procedimiento para determinar en que casos debe otorgarse la condonación y en que casos se niega, y si se otorga en que porcentaje ha de condonarse.

Las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria una vez que el contribuyente presenta su solicitud de condonación de multas analizan si es de su competencia el resolver sobre la misma, para ello se toma en cuenta el domicilio fiscal del solicitante y la autoridad que impuso la multa. En caso de no ser competente gira oficio dirigido a la autoridad competente mediante el cual remite la solicitud y anexos correspondientes, enviando copia al contribuyente.

Cuando la solicitud de condonación se encuentra en manos de la autoridad competente se verifica si la misma contiene todos los requisitos de forma y de fondo. Si no contara con todos los requisitos necesarios para otorgar dicha condonación se le comunicara cuales son los requisitos omitidos a efecto de que pueda presentar una nueva solicitud.

Una vez cumplidos los requisitos la autoridad competente deberá cerciorarse si la multa cuya condonación se solicita ha quedado firme y que no existe un acto administrativo conexo que sea materia de impugnación. En caso de solicitarse la suspensión del procedimiento de ejecución y se garantice el interés fiscal la autoridad ordenara la suspensión de dicho procedimiento.

Los lineamientos que toman en cuenta las autoridades fiscales para otorgar la condonación se encuentran establecidos en el Manual de las Administraciones Jurídicas de Ingresos, del Servicio de Administración Tributaria, emitido el 18 de junio de 1998. Dichos lineamientos son los siguientes:

- A. Los administradores y subadministradores jurídicos tramitarán las solicitudes de condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.
- B. Será responsabilidad de los subadministradores jurídicos y abogados tributarios revisar que las solicitudes de condonación cumplan con las formalidades previstas en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación. Cuando la documentación aportada por el solicitante no sea suficiente para emitir resolución, a criterio del administrador jurídico se podrá solicitar toda o parte de la siguiente información o documentación:
 - 1. Original o copia del documento mediante el cual se acredite la personalidad.

2. Original o copia del oficio en que se impuso la multa de la cual se solicito la condonación.
3. Original o copia de la constancia de notificación del oficio mediante el cual se impuso la multa.
4. Original o copia de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al último ejercicio regular y las complementarias en su caso.
5. Original o copia en su caso del convenio del pago en parcialidades.
6. Original o copia en su caso de pagos en parcialidades realizadas.
7. Original o copia en su caso de las declaraciones de impuestos omitidos y del acta de visita domiciliaria donde consten las observaciones de las cuales deriven las multas determinadas por el propio contribuyente (en caso de auto corrección).
8. Original o copia de las declaraciones de impuestos y en su caso, constancia de presentación del dictamen de estados financieros, respecto a multas determinadas por el propio contribuyente (en caso de autocorreccion, artículo 73 fracción III Código Fiscal).
9. En el caso de haber variado su situación financiera desde la presentación de la declaración anual del ISR se presentara un estado de posición financiera analítico con números al cierre del ejercicio y a la fecha mas reciente de la presentación de la solicitud de la condonación cuando se trate de personas morales o de las personas físicas a que se refiere el Titulo IV de la Ley de ISR.
10. Constancia de desistimiento, cuando se haya hecho valer un medio legal de defensa o en su caso declaración bajo protesta de decir verdad de la no interposición de un medio legal de defensa.
11. Declaración bajo protesta de decir verdad si se realizo o no el pago de las multas cuya condonación solicita.
12. Cualquier otro documento que el solicitante mencione como favorable a sus intereses o expectativas de que la autoridad fiscal resuelva conforme a su promoción.

- C. Cuando la solicitud no cumpla todos los requisitos formales se deberá informar por escrito al promovente dentro de los cinco días siguientes a su recepción, que esta última se pone a su disposición, con sus respectivos anexos de ser el caso, para que de considerarlo pertinente puede presentar una nueva solicitud. Asimismo, se le indicará que precise el número de crédito fiscal respecto del cual solicita la condonación de la multa, así como la documentación que deberá adjuntar a la misma.
- D. Los administradores jurídicos remitirán copia certificada de las solicitudes de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución dentro de los tres días hábiles siguientes a su recepción, a la administración local de recaudación, a efecto de que ésta en su caso la autorice.
- E. Los subadministradores jurídicos deberán consultar con la administración jurídica(as) que estimen pertinentes, según las características del asunto, si el interesado interpuso algún medio legal de defensa en contra de la resolución determinante de la multa cuya condonación solicita.
- F. Los subadministradores jurídicos consultaran a la administración de recaudación competente, si en la base nacional de datos, conforme al Registro Federal de Contribuyentes, el solicitante es una persona física o moral que no esta obligada a presentar declaración o que no percibe ingresos gravados conforme a la ley, cuando ésta así lo haya manifestado en su solicitud. Ello en el entendido de que la consulta se formulará cuando en la administración jurídica correspondiente no sea posible llevar acabo de manera directa dicha consulta.

- G. Se negará la condonación solicitada cuando la multa se haya impuesto por haber incurrido en alguna de las agravantes reguladas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal.
- H. Los administradores jurídicos podrán condonar hasta el total de la multa incluso la autoimpuesta, cuando se dé alguno de los supuestos siguientes:
1. No haber cometido la infracción que dio origen a la multa.
 2. Haber incurrido en la infracción que dio origen a la multa por causas de fuerza mayor o caso fortuito legalmente acreditable.
 3. Haber subsanado en forma espontánea la omisión incurrida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, antes de que mediara orden de visita domiciliaria requerimiento o gestión de autoridad tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
 4. Existir duplicidad de multas la haberse impuesto anteriormente una idéntica en todos sus conceptos.
 5. Existir a su juicio, alguna situación especial que por su trascendencia haga necesario condonar la multa, siempre y cuando a sí lo autorice el administrador jurídico de ingresos.
 6. En los casos en que el contribuyente se haya autoimpuesto la misma por error y se compruebe fehacientemente esta situación.

La condonación total de la multa derivada de un crédito fiscal deberá quedar condicionada a que el pago de este último se lleve a cabo en una sola exhibición y a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

La condonación parcial de la multa derivada de un crédito fiscal deberá quedar condicionada a que el pago de este último y de la parte de la multa no

condonada se lleve a cabo en una sola exhibición y a mas tardar dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

Los administradores jurídicos podrán otorgar hasta 48 parcialidades para el pago de la parte de la multa no condonada cuando así lo solicite el contribuyente. Lo anterior en el entendido de que el plazo otorgado para pagar en parcialidades quedara condicionado a que dentro de los 20 días hábiles siguientes a la notificación de su otorgamiento, el contribuyente garantice el interés fiscal ante la administración local de recaudación.

En la condonación el porcentaje a condonar será respecto al monto histórico.

Procederá la condonación parcial de la multa en un porcentaje que podrá fluctuar entre un 20% y un 99%, atendiendo a las circunstancias particulares del caso y tratándose de los regímenes de la ley del Impuesto Sobre la Renta que se especifican a continuación.

A. Título II (Personas Morales)

- Título IV, Capítulo VI (Actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (dividendos y en general ganancias distribuidas por Personas Morales).
- Título V (Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio Nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y de sus complementarias, en el cual, el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar.

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, ésta servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.40	99%
De 0.41 a 0.45	95%
De 0.46 a 0.49	90%
De 0.50 a 0.56	85%
De 0.63 a 0.63	80%
De 0.64 a 0.70	75%
De 0.71 a 0.77	70%
De 0.78 a 0.84	65%
De 0.85 a 0.91	60%
De 0.92 a 0.98	55%
De 0.99 a 1.05	50%
De 1.06 a 1.12	45%
De 1.13 a 1.19	40%
De 1.20 a 1.26	35%
De 1.27 a 1.33	30%
De 1.34 a 1.40	25%
De 1.41 a 1.47	20%
De 1.48 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

B. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para el caso de personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario dividir el remanente distribuible manifestado por el contribuyente en el último ejercicio, entre el salario mínimo general del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

En este supuesto, los datos se obtendrán de la carátula de la declaración anual correspondiente al último ejercicio por el que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se tuvo la obligación de presentarla, así como de las complementarias en su caso, documentos que el solicitante deberá acompañar a su escrito de condonación.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Remanente distribuible}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.50	99%
De 0.51 a 1.00	95%
De 1.10 a 2.00	90%
De 2.10 a 2.50	85%
De 2.60 a 3.00	80%
De 3.10 a 3.50	75%
De 3.60 a 4.00	70%
De 4.10 a 4.50	65%
De 4.60 a 5.00	60%
De 5.10 a 5.50	55%
De 5.60 a 6.00	50%
De 6.10 a 6.50	45%
De 6.60 a 7.00	40%
De 7.10 a 7.50	35%
De 7.60 a 8.00	30%
De 8.10 a 8.50	25%
De 8.60 a 9.00	20%
De 9.10 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

C. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante, considerando como tal, a los ingresos percibidos, después de efectuar las deducciones autorizadas, por el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Ingreso Gravable}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.99	99%
De 1.00 a 1.40	95%
De 1.50 a 2.00	90%
De 2.10 a 2.50	85%
De 2.60 a 3.00	80%
De 3.10 a 3.50	75%
De 3.60 a 4.00	70%
De 4.10 a 4.50	65%
De 4.60 a 5.00	60%
De 5.10 a 5.50	55%
De 5.60 a 6.00	50%
De 6.10 a 6.50	45%
De 6.60 a 7.00	40%
De 7.10 a 7.50	35%
De 7.60 a 8.00	30%
De 8.10 a 8.50	25%
De 8.60 a 9.00	20%
De 9.10 en adelante	Se negará la condonación solicitada por estimarse que su condición económica es buena.

D. Personar Físicas y Morales que no están obligados a presentar declaración o que no perciben ingresos gravados por la ley o se encuentra en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuará con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón, o bien con el documento que acredite su situación económica.

Si se trata de contribuyentes del régimen simplificado con facilidades administrativas, que no tienen obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomaran de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicara el factor correspondiente a la tabla del punto C del presente lineamiento.

Se podrá condonar la multa en un porcentaje hasta del 99% cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

1. Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresa que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes vigentes.
2. Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior no les hubiere resultado cantidad

alguna a la cual aplicara la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios.

3. Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicita su condonación.

E. Federación, Entidades Federativas, Municipios y Organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales.

Se podrá condonar en la primera vez en que se incurra en infracción, hasta en 90% de las multas impuestas a la Entidad de que se trate.

La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10% por cada vez que se reincida, y a partir de la novena vez deberá negarse la condonación solicitada.

Cuando se trate de una omisión en el entero de contribuciones retenidas a terceros, el porcentaje a condonar partirá de un 50%, el cuál disminuirá en las condiciones señaladas anteriormente.

Existen reglas especiales en caso de multas autoimpuestas las cuales se mencionarán a continuación:

- A. Apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, los Administradores jurídicos podrán otorgar una condonación de entre un 40 y un 60%, tomando en consideración el monto histórico de la multa.

Para ello será indispensable que el contribuyente entere en una sola exhibición los impuestos, conjuntamente con sus accesorios y multas, y con posterioridad solicite la condonación de la multa ya pagada. Para ello se deberá

consultar a la Administración de Auditoría Fiscal correspondiente si la declaración complementaria de corrección fiscal es total y satisfactoria.

Al efecto, el porcentaje a condonar está estimado en función del régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de que se trate, conforme a lo siguiente:

1. Título II (Personas Morales)

- Título IV, Capítulo VI (Actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (dividendos y en general ganancias distribuidas por Personas Morales).
- Título V (Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio Nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y de sus complementarias, en el cual el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar.

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, éste servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

$$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.63	60%
De 0.64 a 0.84	55%
De 0.85 a 1.05	50%
De 1.06 a 1.26	45%
De 1.27 en adelante	40%

2. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar se estimará con base en la última declaración de impuestos del ejercicio del contribuyente.

El remanente distribuible del último ejercicio se dividirá entre el salario mínimo general del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Remanente distribuible}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	60%
De 2.10 a 3.50	55%
De 3.60 a 5.55	50%
De 5.60 a 7.50	45%
De 7.60 en adelante	40%

3. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante (después de efectuadas las deducciones autorizada), el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Ingreso Gravable}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	60%
De 2.10 a 3.50	55%
De 3.60 a 5.00	50%
De 5.10 a 7.00	45%
De 7.10 en adelante	40%

4. Personas Físicas y Morales que no están obligadas a presentar declaración, o que no perciben ingresos gravados por la ley o se encuentran en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuara con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón o bien con el documento que acredite su situación económica.

Si se trata de contribuyente del régimen simplificado con facilidades administrativa que no tiene obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomarán de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicará el factor correspondiente a la tabla del numeral C que antecede.

Se condonará el 60% de la multa cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

1. Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresa que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes vigentes.
2. Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior no les hubiere resultado cantidad alguna a la cual aplicará la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios.
3. Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicita su condonación.

5. Federación, Entidades Federativas, Municipios y Organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales.

Se podrá condonar en la primera vez en que se incurra en infracción, hasta en 60% de las multas impuestas a la Entidad de que se trate.

La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10% por cada vez que se reincida, y a partir de la cuarta vez deberá negarse la condonación solicitada.

B. Apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, los Administradores Jurídicos podrán otorgar una condonación entre un 25 y un 50%, calculado sobre el valor histórico de la multa, cuando habiéndose iniciado facultades de comprobación, no se hubiere efectuado la autocorrección, la condonación quedará condicionada al pago de una sola exhibición del crédito autocorregido a satisfacción de la administración de auditoría fiscal correspondiente.

Al efecto, el porcentaje a condonar será estimado en función del régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de que se trate, conforme a lo siguiente:

1. Título II (Personas Morales)

- Título IV, Capítulo VI (Actividades empresariales y pequeños contribuyentes).
- Título IV, Capítulo VII (dividendos y en general ganancias distribuidas por Personas Morales).
- Título V (Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio Nacional).

El porcentaje a condonar será estimado de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y de sus complementarias, en el cual, el activo circulante se dividirá entre el pasivo circulante y del resultado que se obtenga se habrá de determinar el porcentaje a condonar.

En el supuesto de que se cuente con el estado de posición financiera analítico con números a la fecha más reciente de presentación de la solicitud, éste servirá para determinar la situación económica del solicitante, siguiendo el procedimiento señalado en el párrafo que antecede.

$$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 0.63	50%
De 0.64 a 0.84	45%
De 0.85 a 1.05	40%
De 1.06 a 1.26	35%
De 1.27 a 1.47	30%
De 1.48 en adelante	25%

2. Personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar se estimara con base en la última declaración de impuestos del ejercicio del contribuyente.

El remanente distribuible del último ejercicio se dividirá entre el salario mínimo del área geográfica en que tenga su domicilio fiscal el contribuyente, elevado al año y vigente en el momento de comisión de la infracción.

Del resultado que se obtenga, se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Remanente distribuible}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	50%
De 2.10 a 3.50	45%
De 3.60 a 5.55	40%
De 5.60 a 7.50	35%
De 7.60 a 9.00	30%
De 9.10 en adelante	25%

3. Otras personas físicas a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El porcentaje a condonar será estimado del ingreso gravable del solicitante (después de efectuadas las deducciones autorizada), el cual se dividirá entre el salario mínimo general elevado al año, vigente al término del último ejercicio, correspondiente al área geográfica de la circunscripción territorial del contribuyente.

Del resultado que se obtenga se habrá de determinar una condonación en la siguiente proporción:

$$\frac{\text{Ingreso Gravable}}{\text{Salario mínimo anual}} = \text{factor} = \text{Porcentaje a condonar}$$

Factor determinado	Porcentaje a condonar
De 0.00 a 2.00	50%
De 2.10 a 3.50	45%
De 3.60 a 5.00	40%
De 5.10 a 7.00	35%
De 7.10 a 9.00	30%
De 9.10 en adelante	25%

4. Personas Físicas y Morales que no están obligados a presentar declaración, o que no perciben ingresos gravados por la ley o se encuentran en condiciones especiales.

Para determinar la situación económica de una persona física, si es asalariado, se efectuara con la constancia de percepción de ingresos y retenciones expedida por el patrón, o bien con el documento que acredite su situación económica.

Si se trata de contribuyente del régimen simplificado con facilidades administrativa que no tiene obligación de presentar declaración anual, sus percepciones se tomaran de los ingresos declarados en sus pagos provisionales trimestrales del año inmediato anterior.

Deberá sumarse el ingreso gravable del año y dividirse entre el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, y de su resultado se aplicará el factor correspondiente a la tabla del punto tres del presente lineamiento.

Se condonará el 50% de la multa cuando el solicitante demuestre estar en alguna de las siguientes circunstancias especiales:

1. Ser ejidatario, comunero, pequeño propietario, colono, nacionalero o se trate de ejido, cooperativa, unión, mutualidad, organización de

trabajadores o de empresa que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes vigentes.

2. Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y que en sus declaraciones anuales y complementarias, correspondientes al último ejercicio regular y al inmediato anterior no les hubiere resultado cantidad alguna a la cual aplicara la tarifa para el cálculo del impuesto de dichos ejercicios.
3. Haber presentado para efecto del Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja o liquidación según sea el caso, con anterioridad a la fecha de la imposición de la multa de la cual solicita su condonación.
5. Federación, Entidades Federativas, Municipios y Organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales.

Se podrá condonar en la primera vez en que se incurra en infracción, en 50% de las multas impuestas a la Entidad de que se trate.

La condonación que se otorgue deberá disminuirse progresivamente en un 10% por cada vez que se reincida, y a partir de la quinta vez deberá negarse la condonación solicitada.

- C. La condonación no dará lugar a devolución de cantidad alguna o actualización de la multa pagada y sólo dará lugar a la compensación.
- D. Se negará la condonación en aquellos casos en que el contribuyente se haya autocorregido y obtenido autorización para pagar en parcialidades.

IV.7. RESOLUCIÓN DE LA CONDONACIÓN.

La resolución de la solicitud de condonación puede ser en el sentido de otorgar la condonación total de la multa, otorgar solamente la condonación parcial de la multa, o bien, negar la condonación.

Es necesario que el escrito mediante el cual se conteste la solicitud de condonación contenga los datos de identificación de la resolución, es decir, los datos de la autoridad que lo emita, el número de oficio y el expediente en que se dicta, el número de control interno, el lugar y la fecha de su emisión.

En el escrito de resolución además deberá contenerse la fecha de presentación de la solicitud, los datos de la multa respecto de la cual se solicita la condonación y la fecha en que se notificó, a fin de determinar a partir de que fecha quedo firme. Es necesario además que se encuentren los fundamentos legales y los motivos que la autoridad tomó en consideración para la resolución.

Punto importante en la resolución de la condonación es el sentido de la misma. En dicha resolución podrá concederse la condonación total, parcial o bien negarse la misma.

Condonación total de la multa.

La autoridad tributaria podrá condonar totalmente la multa cuando el solicitante demuestre que:

- a) No cometió la infracción que dio origen a la multa o que no es responsable de la misma.
- b) Incurrió en la infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.
- c) Cumplió en forma espontánea las obligaciones respecto de las cuales se le impuso la multa, sin que mediara gestión o visita de autoridad.
- d) Existe duplicidad de multas

- e) Presentó ante el Registro Federal de Contribuyentes, aviso de baja, suspensión de actividades o de liquidación con anterioridad a la comisión de la supuesta infracción por la cual se le impuso la multa.
- f) En caso de multa autoimpuesta, que fue un error y se compruebe fehacientemente dicha situación.

Condonación parcial de la multa.

En este tipo de condonación el solicitante deberá reconocer que cometió la infracción que le dio origen, sin embargo podrá invocar su mala situación económica a fin de que se le conceda dicha condonación.

La condonación parcial de multas se da cuando no se reúnen los supuestos establecidos para la condonación total, sin embargo, la autoridad concede la condonación de parte de la multa impuesta de acuerdo a la apreciación de las circunstancias de cada caso.

En este tipo de condonación, el contribuyente tiene la opción de pagar en parcialidades el monto de la multa no condonada, siempre y cuando garantice el interés fiscal.

La condonación que se realice será respecto del monto histórico de la multa.

Respecto de las resoluciones que otorguen la condonación total o parcial de las multas cabe señalar que establecen que el monto del crédito respecto del cual se impuso la multa así como en caso de condonación parcial el monto no condonado de la multa deberá cubrirse dentro de los veinte días siguientes a que se dicte la resolución de condonación.

Negativa de la condonación de multas.

La autoridad administrativa negará la condonación de las multas, ya sea de manera total o parcial, cuando se desprenda de la valoración de los argumentos en que se basa el contribuyente para solicitar la condonación, que cuenta con una situación económica favorable, o bien, que incurrió en alguna de las agravantes reguladas en las fracciones I, II, III y IV del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la resolución que niegue la condonación de las multas, el contribuyente sólo podrá impugnar la resolución mediante el juicio de amparo, puesto que las resoluciones que dicte la autoridad fiscal con respecto a la solicitud de condonación no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código fiscal de la Federación, puesto que no constituye instancia.

El término para resolver las solicitudes de condonación es de cuatro meses, con fundamento en el artículo 8° Constitucional, puesto que la condonación es una petición, que no constituye instancia, por lo cual no es aplicable el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, además que en el caso de la condonación, no se puede interponer contra su resolución ningún medio de defensa establecido en el propio código. Por lo tanto en caso de que la autoridad no conteste en el término de cuatro meses se configura el silencio administrativo, en cuyo caso el único medio de defensa del contribuyente, es el amparo.

CONCLUSIONES

El estudio que de la condonación de multas fiscales se realizó en el presente trabajo, tiene como objetivo comprobar si la regulación que existe de la figura jurídica en mención es suficiente o no para que el contribuyente tenga conocimiento sobre los procedimientos y criterios que toma en cuenta la autoridad administrativa cuando emite la resolución de la misma.

Al respecto se concluye lo siguiente:

1. La figura jurídica de la condonación de multas es un acto administrativo discrecional mediante el cual las autoridades fiscales otorgan el perdón de las multas impuestas a los contribuyentes.

2. El precepto que contempla la figura de condonación de multas es el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación. En él se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para resolver solicitudes de condonación.

3. La facultad de las autoridades administrativas, en concreto del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es una facultad discrecional, sin embargo, existen reglas que determinan las bases sobre las cuales van a actuar las autoridades al momento de emitir la resolución de las solicitudes de condonación; dichas reglas son, de acuerdo al artículo 74 antes mencionado, las circunstancias del caso y los motivos por los cuales se originó la multa.

4. Aún cuando la resolución de la condonación se encuentra basada en facultades discrecionales, los órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se basan en criterios internos, mismos que son desconocidos por los

contribuyentes, lo cual tiene como consecuencia la inseguridad jurídica del contribuyente.

5. El único medio de defensa que tiene el contribuyente en contra de las resoluciones de condonación es el juicio de amparo, toda vez que el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, señala que contra dichas resoluciones no se pueden interponer los medios de defensa que se encuentran establecidos en el mismo.

6. La condonación es una petición, aunque de acuerdo al artículo antes mencionado no constituye una instancia.

7. Como todo acto administrativo, la resolución de condonación de multas debe reunir los requisitos de legalidad, es decir, debe ser dictado por autoridades competentes y estar debidamente fundado y motivado.

8. Las resoluciones de la solicitud de condonación de multas pueden ser en tres sentidos, otorgar la condonación total, condonar parcialmente la multa, o bien negar dicha condonación.

BIBLIOGRAFIA

Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 1er. Curso, Porrúa, 9ª ed. Actualizada, México 2000.

Arrijo Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, 14ª ed. México 1999.

Bielsa Rafael, *Derecho Administrativo Tomo II*, La Ley, 6ª ed. Buenos Aires, Argentina 1966.

Bielsa Rafael, *Compendio de Derecho Público: Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Depalma, Buenos Aires Argentina 1964.

Burgoa Orihuela Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, México 2001

Castrejón García, Gabino E., *Derecho Administrativo Mexicano I*, Cárdenas editores, México 2000.

Castrejón García, Gabino E., *Derecho Administrativo Mexicano II*, Cárdenas editores, México 2000.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo* 1er. Curso, Limusa, México 1997

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, 3ª ed., México 1999

Diccionario Uno, Oceano, edición 1997 España.

Enciclopedia Universal Ilustrada Tomo IV, Hijos de J. España Barcelona.

García Máynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, cuadragésimo sexta ed. , México 1994.

Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 18ª ed. México 1999

Gordillo Agustín A., *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I*, Maucchi, 2ª ed. Buenos Aires Argentina 1994.

Indetec, Editorial Indetec, Guadalajara México 1991, 1997.

Lomelí Cerezo Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, 3ª ed. México 1998

Manual de las Administraciones Jurídicas de Ingresos del SAT.

Margain Manautou Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, 14ª ed. Actualizada, México 1999

Martínez Morales Rafael, *Derecho Administrativo 3er y 4| Cursos*, Harla, 2ª ed. México 1998

Pina Vara Rafael de, *Diccionario de Derecho*, Porrúa, 17ª ed. México 2000

Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla, 2ª ed. México 2000

Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo 2| Curso*, Porrúa, 19 ed. México 1999

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2001

Ley de Ingresos de la Federación 2000

Código Fiscal de la Federación 2001

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal

Ley del SAT.

Reglamento Interior del SAT.

OTRAS FUENTES INFORMÁTICAS

lus 2000