



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN

**"ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 178 FRACCIÓN PRIMERA DE LA
LEY ADUANERA EN RELACION A MULTAS EXCESIVAS"**

**SEMINARIO TALLER EXTRACURRICULAR
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:
DELIA HERNÁNDEZ MORALES**



ASESOR: LIC. ROBERTO TINAJERO BARRERA

SANTA CRUZ ACATLAN, SEPTIEMBRE DEL 2005.

m. 347663

AGRADECIMIENTOS

Deseo manifestar mi eterno agradecimiento por su colaboración y asesoría sobre este trabajo de tesis, para culminar un proyecto más de mi valiosa vida:

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO:**

Por abrir sus puertas al conocimiento a todos aquellos, que tienen el deseo por superarse, sin importar los rasgos físicos, sexo, raza o distinción alguna.

A LA VIDA:

Por permitirme llegar en el momento mas oportuno de mis papás y por todas las oportunidades que se me han dado, para superarme, en este mundo de aprobación.

A MI PAPÁ:

Por dame lo mejor de tu vida, tu esfuerzo, tu dedicación, empeño entusiasmo, y por estar conmigo en todo, gracias por tu ejemplo.

A MI MAMÁ:

Siempre que necesite de alguien en quien apoyarme estuviste tú, gracias por ser tan comprensiva y por dar el mejor de los esfuerzos y atenciones a tus hijos, todos los días, lo logramos.

A MIS HERMANOS:

Maria Magdalena, Ofelia, Yesenia e Iván, porque hemos logrado ser una familia, que tiene entusiasmo por culminar todos nuestros proyectos.

A MI NOVIO:

Compartimos una bella experiencia, el de cursar la carrera al mismo tiempo, y siempre que uno quería decaer, estaba el otro para darle ánimos, ahora solo me resta decirte que aun nos faltan muchas cosas por realizar juntos..

A MIS PROFESORES DEL SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO:

Ya que de ellos obtuve el conocimiento, asesoría y dedicación para lograr la realización del presente trabajo.

A TODOS AQUELLOS:

Que de alguna forma participaron de manera directa o indirectamente con su apoyo, disponibilidad y dedicación para la realización del presente trabajo.
GRACIAS.

**"ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 178 FRACCIÓN PRIMERA DE LA
LEY ADUANERA EN RELACION A MULTAS
EXCESIVAS."**

INTRODUCCIÓN I

**CAPÍTULO I
LOS INGRESOS EN EL ESTADO MEXICANO**

1.1..... Los Ingresos en el Estado Mexicano.....	1
1.1.1. Ingresos Ordinarios.....	2
1.1.2. Ingresos Extraordinarios	3
1.2. Las Contribuciones	4
1.3. Concepto de Impuesto	6
1.3.1. Los Impuestos en México	14
1.3.2. Características de los Impuestos	18
1.3.3. Elementos de los Impuestos	21
1.3.4. Clasificación Doctrinal de los Impuestos.....	23
1.4. Principios Generales de los Impuestos	26
1.5. Principios Constitucionales.....	29
1.6. Impuestos a la Importación y a la Exportación.....	31
1.7. Impuestos Aduaneros	33
1.8. Efectos de la Tributación	35

CAPITULO II

ILICITO ADMINISTRATIVO

2.1. El ilícito Administrativo	39
2.2. El ilícito Aduanero	40
2.2.1. Infracciones Aduaneras.....	41
2.3. Infracciones	42
2.4. Sanciones en General.....	45
2.4.1 Sanciones Administrativas	48
2.5. La Facultad Sancionadora de la Administración Pública.....	49
2.6. Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria	51
2.7. Carácter represivo de las Sanciones y la Reparación del daño causado al Fisco	55

CAPITULO III

NATURALEZA DE LAS MULTAS

3.1. Las multas	58
3.1.1. Constitucionalidad de las multas.....	62
3.2. Elementos relacionados con la imposición de las multas	66
3.2.1 Sujetos Infractores	67
3.2.1. Conducta Infractora.....	68
3.2.2. Determinación de las multas	69
3.3. Imposición de la multa	70
Fundamentación y motivación de la multa.....	71
3.4. Multa excesiva.....	72

3.5. Multa por Infracciones en Materia Aduanera.....	75
3.5.1. Infracciones leves.....	75

CAPITULO IV

ANALISIS DEL ARTICULO 178 FRACCION PRIMERA DE LA LEY ADUANERA EN RELACION A MULTAS EXCESIVAS.

4.1. La Aduana en México	78
4.1.1. Marco Histórico	78
4.1.2. La aduana	84
4.1.2.1. Concepto.....	84
4.1.2.2. Clasificación.....	85
4.1.3. Ley Aduanera de 1998.....	86
4.2. La estructura aduanera en el estado mexicano	86
4.2.1. Facultades del Poder Ejecutivo	87
4.2.2. Secretaria de Hacienda y Crédito Público	88
4.2.3. El Servicio de Administración Tributaria	90
4.2.4. Naturaleza Jurídica del SAT	90
4.2.5. Administración General de Aduanas.....	90
4.3. La valoración aduanera.....	93
4.3.1. Elementos de los Impuestos Aduaneros.....	94
4.3.1.1. Elemento del Impuesto al Comercio Exterior	94
4.4. Análisis del Artículo 178 fracción I de la Ley Aduanera en relación a multas excesivas.....	95
4.4.1. Propuesta	98
Conclusiones	101
Bibliografía.....	104

**"ANALISIS DEL ARTICULO 178 FRACCION PRIMERA DE LA
LEY ADUANERA EN RELACION A MULTAS
EXCESIVAS."**

INTRODUCCIÓN

El tema de la presente investigación es Análisis del Artículo 178 fracción I de la Ley Aduanera en relación a multas excesivas, tomando en consideración que estas multas se imponen por infracciones al comercio exterior. El comercio exterior es una parte muy fundamental para todos los países ya que es una fuente muy trascendental para obtener ingresos en beneficio del mismo país.

Ahora bien el comercio exterior esta compuesto por dos elementos tales, como la importación o exportación de mercancías los cuales para llevarse a la práctica, en nuestro país necesita cubrirse una serie de requisitos, en donde se ven implicadas diversas leyes tales como la Ley de Comercio Exterior, la Ley General de Importaciones y Exportaciones, entre otras.

Así mismo la Ley Aduanera también es aplicable para vigilar el procedimiento en la importación y exportación de mercancías, en virtud de que el artículo 178 establece un serie de multas que son aplicables a las conductas que enuncia el artículo 176 de la misma ley.

Con la realización de la presente investigación se tiene como objetivo el de contribuir a la aportación de posibles soluciones, al planteamiento del problema del Artículo 178 Fracción primera de la Ley Aduanera al referirse que: "Se aplicaran las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley: I.- multa del 130% al 150% de los Impuestos al Comercio Exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del valor comercial de las mercancías, salvo que se haya ejercido la opción a que se refiere la fracción I del artículo 50 de esta ley, en cuyo caso, la multa será del 70% al 100% de dicho valor comercial.

Por lo tanto en la ley aduanera en el artículo 178 fracción I, se impone una multa determinado en porcentaje a quien omita el pago de los Impuestos al comercio exterior y por el otro de los supuestos se le aplica un determinado porcentaje al

pasajero sobre el valor de la mercancía que trasporta, si bien es cierto que lo que se persigue es que no haya un abuso por parte de la autoridad en la aplicación de la ley también lo es que en su aplicación no debe hacerse sin tomar en cuenta determinadas circunstancias tales como el hecho de que a una mercancía se aplique varios tipos de impuestos y que además la imposición de la multa sea en aplicación del doble del valor de la mercancía.

Para el análisis de dicho artículo comenzare explicando que son los ingresos de la Federación ya que el Comercio Exterior es una materia muy importante es otra forma de obtener recursos para cualquier país y es por esta razón que debe estar muy bien regulada por diversas disposiciones pero que no debe pasar sus límites de la potestad que le otorga la ley a las diversas autoridades aduaneras que son las encargadas de aplicar las leyes propiamente de la materia y que por el otro lado quien infrinja las disposiciones que regulan esta materia debe ser acreedores a una sanción que en el caso que nos ocupa se denomina multa, y que esta última no es más que meramente una sanción económica que únicamente tiene que aplicársele a la persona que infringe la ley.

Así la multa es considerada como una sanción la cual debe tener al momento de su aplicación una doble finalidad es decir por un lado debe servir para castigar a quien haya violado la ley y por el otro debe servir de ejemplo hacia los demás.

Ahora bien lo que se pretende en el desarrollo de los cuatro capítulos es dar una explicación detallada tanto de los impuestos como de las multas, por ejemplo en el capítulo I se analiza la figura de los impuestos precisamente porque el artículo 176 hace referencias a los impuestos omitidos al comercio exterior. En el capítulo II se analiza la figura del ilícito para llegar a la conclusión de que este es sancionado y en el caso de que nos ocupa es aplicable la multa. En el capítulo III se analiza el tema de la multa observando quien la aplica, los elementos de esta, así como que circunstancias deben ser tomadas en consideración para que se imponga un mínimo o un máximo. Finalmente en el capítulo IV se analiza la Ley Aduanera, así como las autoridades que tienen las facultades para la aplicación de la misma.

Para el caso de que se llegara a tomar en cuenta la propuesta de reforma en un futuro se tendría que observar si esta no se aplica en perjuicio por ejemplo de la autoridad que al disminuir su porcentaje se cometan mas ilícitos, o de alguna forma observar si se esta aplicando de una manera muy justa para las partes tanto como para la autoridad como para los evasores.

CAPITULO I

1.1. Los Ingresos en el Estado Mexicano

Para que el Estado pueda cumplir con sus fines necesita hacerse llegar de recursos económicos, los cuales obtiene a través de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y de esta forma regresar las aportaciones que hacen los particulares que se colocan en el supuesto legal de que se trate, en servicios tales como el alumbrado publico, alcantarillado, agua, panteones, mercados, entre otros para que a través de este medio se logre el bien común de la sociedad. Así el presupuesto en nuestro país esta integrado por dos documentos por un lado tenemos el Presupuesto de Egresos de la Federación y por el otro la Ley de Ingresos de la Federación. Para efectos del tema de investigación analizare el tema de los Ingresos, entendiendo en primera instancia que los ingresos pueden ser en dinero o en cualquier otra ganancia o rendimiento de naturaleza económica, obtenido durante cierto periodo de tiempo.

En virtud de lo anterior debemos entender por "Ingreso Público, todo bien susceptible de apreciación en dinero que el Estado obtiene con base en la ley."¹ Es decir puede ser que se obtenga a través de la explotación de los bienes patrimoniales con los que cuenta el Estado así como de cualquier otra forma que este señala en las disposiciones legales para tal efecto. Así en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en la primer parte que: Son obligaciones de los Mexicanos: "IV. Contribuir para los gastos públicos". Es decir todos aquellos que se encuentren en un supuesto legal deberán contribuir en forma proporcional y equitativa, y de esta manera el Estado se hace llegar de recursos para cumplir la finalidad que tiene encomendada como es la satisfacción de las necesidades colectivas.

Así la Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado para recaudar en un tiempo determinado. Tiene su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos

¹ Sanchez Hernandez, Mayolo G., Derecho Tributario, Tercera Edición, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002, p.279

Mexicanos en el Artículo 73 fracción VII, en el cual faculta al Congreso de la Unión para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto."

La característica de la Ley de Ingresos en comparación con los impuestos es que esta solo da una serie de listado de los conceptos que a manera de Ingresos el Gobierno Federal puede percibir, pero no especifica las características de las contribuciones como son el sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa, ni las infracciones o sanciones, únicamente nos establece que en un determinado ejercicio fiscal el Estado está autorizado a percibir determinados ingresos a los cuales ya se establecieron en la Ley de Ingresos de la Federación.

Los ingresos se pueden clasificar en dos formas, en los Ordinarios y en los Extraordinarios.

1.1.1. Los Ingresos Ordinarios

Los Ingresos Ordinarios "son aquellos que percibe el Estado regularmente en cada ejercicio fiscal y que en un presupuesto bien establecido deben ser los suficientes para cubrir en su totalidad los gastos públicos ordinarios."² Es decir los Ingresos Ordinarios son todas aquellas contribuciones que deben aportar las personas que se encuentren en un determinado supuesto legal. Para algunos autores los Ingresos Ordinarios son llamados como Ingresos Tributarios y dicen que deben tener determinado tipo de características es decir "debe referirse a la facultad o poder que el Estado como un órgano político-jurídico tiene para obtener de manera unilateral recursos de los particulares".³ Es decir es una facultad que tiene el Estado para buscar la forma de obtener ingresos de los Particulares.

A esta facultad otorgada al Estado, tiene su fundamento legal en el artículo 31 fracción IV al establecer que "Son obligaciones de los mexicanos...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del

² Sánchez Hernández Mayolo, G., Derecho Tributario, op. cit. I, p.280

³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, segundo curso. Edit. Limusa Noriega, México, 2000, p. 28.

Estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁴ Es decir el Estado puede imponer formas para obtener recursos, por ejemplo a través del cobro de los Impuestos.

Las características de las contribuciones a que se refiere el citado artículo son las siguientes:

1.- *Son obligaciones de derecho publico*, toda vez que las contribuciones al momento en que se encuentran establecidas por el Estado en ejercicio de sus facultades, se trata de una carga impuesta que genera el derecho de cobrarlo aun en contra de la voluntad del sujeto que encuadre su conducta en este supuesto, llevado a través de un procedimiento administrativo de ejecución.

2.- *La imposición de contribuciones deben estar establecidas en una ley*. El artículo en comento refiere que la imposición de las contribuciones deberán ser aquellas que dispongan las leyes.

3.- *Deben ser proporcionales y equitativas*, a mi parecer estos dos elementos son los más importantes para la imposición de las contribuciones toda vez que debe entenderse por el principio de proporcionalidad que debe ser en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a recaer la imposición de una carga fiscal.

La equidad es aquella que parte de la justicia que se aplica en relación con las personas, es decir se debe observar la igualdad de las personas que cometan el mismo ilícito. Es el principio que reconoce a todos los ciudadanos la capacidad para obtener los mismos derechos.

1.1.2. Los Ingresos Extraordinarios.

Los Ingresos Extraordinarios son aquellos que percibe el Estado en circunstancias excepcionales y que sirven para hacer frente a las necesidades imprevistas, y derivan de la explotación de recursos con los cuales cuenta el Estado, que pueden

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

ser obtenidos a través de los financiamientos que por diferentes áreas se procura el Estado para cumplir con la finalidad de completar el presupuesto.

De esta forma esta clasificación se divide al mismo tiempo en dos por un lado tenemos a los ingresos patrimoniales y del otro a los ingresos crediticios, dentro de los patrimoniales encontramos aquellos que percibe el Estado como contraprestación por los servicios que presta, que estos no corresponde a sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir los Ingresos que el Código Fiscal de la Federación denomina productos.

Los Ingresos Crediticios son aquellos cuyas cantidades que con el carácter de préstamos son obtenidos por diferentes vías, como por ejemplo los financiamientos internos o externos, a través de préstamos por la emisión de bonos cualquiera que sea su denominación cuya característica principal es que debe ser reembolsado en su oportunidad y que constituye la deuda pública.

Una vez analizados los Ingresos Ordinarios y Extraordinarios, se llega a la conclusión que las contribuciones forman parte de los primeros toda vez que cumple con los requisitos de que se obtienen en cada ejercicio fiscal y que tienen su origen en una Ley.

1.2. LAS CONTRIBUCIONES

Se dice que el origen de las contribuciones se da en el momento en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de esta etapa se origina en forma paralela el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un Estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades es necesario desde ese momento fomentar la implantación de las contribuciones.

Todo gobierno requiere de ingresos que le permitan realizar los gastos propios de la Administración Pública. Esta situación supone la obligación a cargo de

los ciudadanos de pagar impuestos y cargas fiscales de distinta naturaleza y características, necesarios para que la autoridad del Estado pueda recibir los ingresos necesarios para pagar sus gastos.

Por lo tanto las Constituciones o Leyes Fundamentales de todos los países establecen normas que tienen por objeto señalar la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos al Estado, para que este pueda realizar sus funciones administrativas y las actividades de los órganos de ejercicio de la autoridad.

Esta obligación tiene su fundamento legal en el artículo 31 en su fracción IV el cual hace mención a las contribuciones estableciendo lo siguiente:

ARTICULO 31. SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:

IV. CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS, ASI DE LA FEDERACION, COMO DEL DISTRITO FEDERAL O DEL ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES.

Así por lo tanto en la imposición de los impuestos tiene esta facultad la autoridad, también debe existir una protección a las garantías de los gobernados para que no exista un abuso de poder es decir se deben regular las cargas fiscales que proporcionarán los ingresos a la autoridad del Estado, por lo tanto resulta indispensable que se establezcan las normas necesarias para proteger al pueblo, del abuso del poder que el estado, manifiesta en la imposición fiscal, que es una de las mas frecuentes manifestaciones del abuso del poder.

Así la historia del constitucionalismo está estrechamente ligada a la lucha de los ciudadanos por impedir que las autoridades les obliguen a pagar impuestos injustos o desproporcionados a la capacidad de pago de los contribuyentes.

En la época actual, caracterizada por un continuo crecimiento de las funciones públicas y como consecuencia por la necesidad eminente de incrementar los volúmenes del presupuesto nacional, los impuestos representan para las sociedades actuales, una inmensa gama de problemas de magnitudes insospechadas, el cual nos ofrece una doble faceta: la del acto de autoridad que permite al estado

acrecentar su poder económico para financiar sus cada días más numerosas atribuciones y la de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a dedicar una parte importante del fruto de su trabajo al pago de los Impuestos.

"El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y a su vez de prever una serie de efectos que puede originar la imposición, ya que la aplicación de los impuestos en forma indiscriminada puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado."⁵

De lo anterior se desprende que es clara la importancia y trascendencia que tiene el estudio de los impuestos como uno de los principales actos que posee el Estado, pero que esta sujeto a los estrictos marcos de legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

De esta manera podemos citar el concepto de Impuesto diciendo que es "un acto de autoridad, de soberanía por parte del Estado, esto es, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, sin que ello signifique que necesariamente el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata, aunque si de manera general se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia recaudación."

1.3. CONCEPTO DE IMPUESTO

En este subtema aportaremos algunos conceptos propuestos por varios autores, partiendo de que la Contribución es considerada como el género hasta llegar al concepto de Impuesto como la especie.

La terminología en materia de tributos es ambigua y se presta a confusiones, ya que, la palabra impuesto tiene una aceptación bastante característica y

⁵ Delgadillo-Gutiérrez, Lucero, Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa-Noriega, México, 2000, p.61.

generalmente inconfundible, según sea el país y el momento histórico, encontramos un gran número de definiciones acerca de lo que debe entenderse por impuesto:

Se puede definir a los impuestos dándoles el nombre de tributos (como lo definían los italianos), señalando que son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

"El impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales."⁶

En muchas de las veces se llega a confundir el Impuesto con las Contribuciones, o con los tributos, pero finalmente coinciden en que se constituyen como la más importante de la clase de Ingresos del Estado, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Así los tratadistas de derecho Tributario ofrecen diversas definiciones del tributo, por ejemplo:

BLUMESTEIN establece que "Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma."

ARRIOJA VIZCAINO dice 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.

Sin embargo el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hace mención a las Contribuciones y no se refiere en forma específica a los Impuestos estableciendo que;

⁶ Sánchez-Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, segunda ed., Edit. Cárdenas Editores, México, 1999, p.193

ARTICULO 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 LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES."

Los antecedentes del citado artículo se remontan a la Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración de 1789, donde se considero que: "Para el mantenimiento de la fuerza publica y para todos los gastos de la Administración es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades. Esta teoría acerca del impuesto esta apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es en atención a su capacidad económica, es decir a lo que en la doctrina tributaria se conoce como capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció así, por primera vez, en un texto constitucional que el impuesto sea un sacrificio, tal como lo llevo a sostener en su momento la teoría económica del siglo XVIII. La famosa Declaración consagra, así el hecho de que los tributos no son la onerosa carga que el vencido o el siervo aporta al conquistador o al noble sino se trata de una justa contribución para los gastos del gobierno.

Así las cosas la Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, establecía en su artículo Octavo que: "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado", y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que: "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el Servicio Público en todos los ramos."

Estas ideas plasmadas en la Constitución de Cádiz que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las constituciones de 1857,1917 de nuestro país y su sistematización, y en ellas se localizan lo que podría considerarse como una doctrina del impuesto, misma que nos lleva a las siguientes conclusiones:

- 1.- Todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos;

2.- Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado o a sus facultades; y

3.- Los impuestos deben ser en proporción a los gastos públicos del Estado. Respecto del segundo punto se advierte que del análisis de los diferentes criterios que en materia tributaria ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación obliga a precisar que esa conclusión es solo genérica pues la naturaleza específica de cada impuesto exigiría una interpretación sobre la relación entre el impuesto y el objeto del mismo.

La Constitución de Apatzingan de 1814, reguló en sus artículos 36 y 41 todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que las contribuciones públicas son perjuicios de la sociedad, por lo que es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos. Evidentemente esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que la contribución sea un sacrificio que deben satisfacer todos por igual. Este criterio es de gran importancia pues frente a la llamada teoría del sacrificio que implicaba por sí sola una molestia e incluso, una agresión al gobernado, en la nueva visión que recoge nuestra Constitución el gobernado se convierte en copartícipe de las obras que realiza el Estado al ejercer el presupuesto en lo que genéricamente se califica como gasto público, pero que lógicamente se encuentra vinculado al bien del pueblo.

Por lo tanto la primera de las siete leyes constitucionales de 1836, dispuso en su artículo 3° fracción II, que es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan, principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la república Mexicana, del 12 de junio de 1943 y en el artículo 4 del Estatuto Orgánico provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. En el Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yañez y León Guzmán sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856 y 1857, se estableció en su artículo 36:

"Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para los gastos

públicos, así de la federación como del Estado y del municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; el 26 de agosto de 1856, se aprobó este artículo por unanimidad de 79 votos, con la única modificación sugerida por el diputado Constituyente, Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria por la de "intereses de la patria". La comisión de estilo dispuso que el artículo 36 del proyecto de Constitución quedara en dos fracciones y apareció como artículo 31 de la Constitución de 1857. Ese mismo artículo 31 fue reformado, años después, mediante decreto del 10 de junio de 1858 y al adicionársele una fracción mas paso a ser la original fracción II, a la III, para resaltar como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano; III- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de mil 1916-1917, conservo en sus propios términos, la fracción III del artículo 31 de la Constitución anterior, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En virtud de lo anterior ya hemos dado una definición de las Contribuciones y sus antecedentes en relación con el Artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos entonces procederé a mencionar el antecedente de la definición de impuestos que daba tanto nuestro *Código Fiscal de la Federación de 1938* como el de 1967, que a su vez constituyen el precedente del Código Tributario Federal en vigor a partir de 1983, los define como "las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."⁷

En el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, con vigencia a partir del 1° de abril de 1967, el artículo 2° los definía, como "las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley

⁷ Sánchez-Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, op. cit.3, pág. 194

con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos."

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su "artículo 2 Fracción I precisa que impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de ese mismo artículo."⁸

La esencia del impuesto es que se trata de una aportación que deben dar los miembros del Estado, por una obligación derivada de la convivencia en una sociedad que se encuentra organizada, para que como consecuencia de dicha organización el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado y que tiene la obligación de cubrirlas.

"Los impuestos son prestaciones que obligatoriamente deben dar los particulares al Estado, pero se hace caso omiso de que es preciso que éstos guarden una determinada situación o realicen ciertos actos para adquirir dicha obligación. Esta situación nos conduce a la conclusión que las definiciones de los impuestos son incompletas, ya que omiten señalar la necesidad de que el obligado incurra previamente en un hecho o coincida con una situación, para determinar su obligación en el pago del impuesto y en que, necesariamente para coincidir en ella debe existir la voluntad del contribuyente."⁹

Los impuestos significan la imposición que se le hace a los sujetos pasivos que van a encuadrar su actuar en una disposición legal pero que estos forman parte de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación así lo establece la siguiente jurisprudencia;

"IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los

⁸ Código Fiscal de la Federación.

⁹ Margain-Manautou, Emilio, Nociones de Política Fiscal, segunda ed., Edit. Porrúa, México, 1999, p. 54

de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deben cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que este sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público. "

APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1917-1995. TOMO I. MATERIA CONSTITUCIONAL. TESIS 165, PAG. 167

De esta manera son cinco teorías consideradas entre las más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son las siguientes:¹⁰

1. El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. TEORIA DE LA EQUIVALENCIA. Derivado de que existe una correlación en la forma de dar parte de los ingresos y en el recibir por parte del Estado, a través de la obtención de beneficios para la colectividad tales como carreteras, alumbrado publico, panteones, etc.
2. El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el estado. TEORIA DEL SEGURO.
3. El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.
4. El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.
5. El impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

¹⁰ Flores-Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima segunda actualizada ed., Edit. Porrúa, México, 1998, p. 47

Así por lo tanto De la Garza, propone la siguiente definición: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referido al obligado y destinado a cubrir los gastos públicos."

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público, y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

Así por lo tanto el autor Héctor Villegas dice que: "El impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado"

Por lo tanto tenemos que el impuesto es la prestación que generalmente en dinero el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal, para cubrir el gasto público.

El impuesto debe considerarse como una prestación porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo y de manera exclusiva de la autoridad gubernamental; es decir esta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales que se le exige y esta situación da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere una obligación fiscal.

Asimismo, apoyado por sus facultades constitucionales el Estado es el único ente que cuenta con las atribuciones para poder fijar contribuciones en general y de forma muy particular, los impuestos que también por exigencia constitucional deben reunir las características de generalidad, es decir debe aplicarse por igual a todos

los sujetos que en alguna forma lleguen a realizar el hecho gravado por la por la correspondiente ley tributaria.

El impuesto es obligatorio porque al momento de estar fundado en una ley que le otorga valor y vigencia, no puede quedar a la voluntad de los gobernados pagarlos o dejar de hacerlo y en, consecuencia si una persona que se ha colocado dentro de los supuestos previstos por la ley tributaria no cumpliere voluntariamente con la obligación de pago, entonces el fisco está dotado de una serie de instrumentos legales que le permitirán cobrarse esa contribución de manera coactiva incluso en ocasiones con los bienes de la persona.

Una vez anotados los diferentes conceptos de los Impuestos como son las Contribuciones y los Tributos haré una breve reseña de los Impuestos en nuestro país.

1.3.1. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

Los impuestos en las culturas prehispánicas:

En las culturas prehispánicas, los tributos fueron una parte muy importante para el desarrollo de las comunidades y de las culturas dominantes, cuentan los códices que un día el Rey Azcapotzalco, pidió a los aztecas que además de una balsa sembrada de flores y frutos, que llevaban como tributo, deberían entregarle una garza y un pato echados sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón.

Los aztecas

Posteriormente los aztecas se constituyen como un pueblo hegemónico y podemos identificar en ellos a los primeros recaudadores, en esta cultura se tenía muy precisa la importancia de los tributos, por ello manifestaban preocupación en la técnica de recolección mediante el uso de Tequíamatl que eran papeles o registros de tributos:

así los *Calpixquis*, o recaudadores vestían una indumentaria que como credencial dejaba clara su investidura y responsabilidad ya que en una mano portaban una vara y en la otra un ábaco.

Había varios tipos de tributos. por ejemplo los pueblos dominados por los aztecas eran sometidos a dos clases de contribución, el tributo en especie o mercancía, dependiendo del pueblo, la religión y su riqueza; y los tributos en servicios especiales como la construcción de caminos y edificios.

En la época de la colonia:

Por supuesto que en la época de la colonia tuvo sus modificaciones importantes, ya que a la llegada de Hernán Cortés, sorprendido por la eficiencia del sistema tributario, inicialmente lo usa como un motivo para sublevar a los pueblos contra los aztecas encarcelando a los *Calpixquis* y prometió a los indígenas a liberarlos para siempre de ellos.

Sin embargo una vez sometido el pueblo azteca, Hernán Cortés asumió la autoridad y la época de tributos en frutas y flores acabó; por lo tanto ahora los tributos se debían pagar en alimentos y joyas; posteriormente se impuso el Quinto real, que era destinar la quinta parte de los bienes de la corona española y precisamente Hernán Cortés, elabora una relación, que es conocido como el primer documento fiscal, donde nombra a un Ministro, un tesorero y a varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real.

En esta época se consolida el trabajo subordinado como tributo en granjas y minas a veces era de por vida, en 1573 se instaura la alcabala y el peaje, donde el primero era un impuesto por pasar mercancía de un Estado a otro, y el segundo impuesto de imponía por el derecho de paso, los indígenas debían portar su carta de pagos de tributos y en caso de no contar con la mencionada identificación tenían la obligación de pagarlo nuevamente.

Se generan una gran cantidad de impuestos creados de forma inequitativa y desordenada, desde quintas de oro, plata, de vajilla, de amonedación, de censos de "caldos" aplicado a los aguardientes y de muralla, para la construcción de un muro en el puerto de Veracruz. Preparándose así el escenario para la Independencia.

En la Independencia:

A partir de 1810, Don Miguel Hidalgo y Costilla, José María Morelos y Pavón y los demás caudillos de la independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas y peajes. El sistema Fiscal se reforma y se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para la extracción de capitales al extranjero.

Posteriormente se da un período prolongado de cuartelazos que impiden la consolidación del Estado y se origina la tendencia negativa del mexicano a pagar impuestos. Arribado al poder Antonio López de Santa Anna decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta, también un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón es decir robusto, y un peso por cada caballo flaco, además un peso al mes por la posesión de cada perro.

Los principales cambios hacendarios de esta época son: un primer intento para la formación de un catastro de la República, el principio de la posibilidad de la división de las hipotecas; el establecimiento de la lotería nacional y de la contribución federal que era un 25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados.

En el Porfiriato y hasta en la actualidad:

Durante el Porfiriato se duplicó el impuesto del timbre, se gravan las medicinas y cien artículos más y se cobran impuestos por adelantado; esta situación trae

aparejada como consecuencia una recaudación de 30 millones de pesos contra un gasto de 44. En este período se generó la deuda externa en alto grado, se pagaban muchos intereses, se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio.

Con la llegada del Ministro de Hacienda José Ives Limantour, en 1893, se nivela la Hacienda Pública aumentando las cuotas de los Estados y la Federación, se reduce el presupuesto y las partidas abiertas al ejecutivo, así como los sueldos de los empleados se buscaron nuevas fuentes de ingresos con el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas; se regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

En el período de la revolución en la caída de la dictadura y el destierro de Porfirio Díaz dieron origen a un gran desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación, los mexicanos nuevamente dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas. Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizándolos procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero para armas y municiones, requerían de "préstamos forzosos" en papel, moneda y oro.

Cada jefe emitía papel moneda y usufructuaba los productos de los derechos de importación y de exportación de las aduanas, que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición a fin de proveerse inmediatamente de fondos, y los ejércitos caudillo que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico derivado del petróleo.

Gracias a este fenómeno, cada sector emitía su papel moneda, como los "Bilimbiques" de Venustiano Carranza, el papel moneda de Monclova y Veracruz, los billetes de Álvaro Obregón, de Francisco Villa etc.

Después de la guerra, se vio la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México, así fueron invitados para tal tarea, en

calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal, dando como resultado la integración del documento; "Investigación preliminar del problema hacendario mexicano con proposiciones para la reestructuración del sistema", este sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles, impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados, impuestos por consumo de luz, impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y en general se modernizan los procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Otros cambios importantes en el sistema fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud; 40% para bebidas alcohólicas, 16% la cerveza, se duplicó el impuesto al tabaco, se desarrolló en parte un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo como son el teléfono, anuncios publicitarios o promocionales, etc.

Por lo tanto estos antecedentes nos demuestran como la administración tributaria ha resultado siempre una función estratégica en cualquier sociedad.¹¹

1.3.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Las características más importantes que todo impuesto o tributo debe reunir son las siguientes o al menos las más esenciales:

a) Los impuestos son contribuciones; en el entendido de que los impuestos son obligaciones que deben cumplirse en atención a lo señalado en el artículo 31

¹¹ Servicio de Administración Tributaria, <http://200.74.79.120>, México, 2005

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero lo paradójico es que a cambio de su entrega por parte del contribuyente este no recibe nada en concreto es decir en forma personal.

b) Debe estar establecido en una ley: el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación general que tenemos todos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, así como en el artículo 73, fracción VII del mismo ordenamiento, se dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar las contribuciones que basten para cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo en los casos de decreto ley y decreto-delegado, por lo tanto es evidente que el pago de los impuestos lo prevén las leyes respectivas como se han venido mencionando. Además que las imposición de las contribuciones deben tener su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa que lo prevé y define.

Que debe estar establecido en una ley obedece al principio de legalidad que debe satisfacer toda contribución, y se satisface el mencionado principio a través de los siguientes puntos:

1. Cuando la ley fija los supuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria, esto es el objeto del gravamen.
2. Cuando el precepto legal individualiza las personas obligadas al pago del gravamen, es decir determina quien es el sujeto pasivo del crédito fiscal.
3. Cuando la norma regula todos los elementos determinantes de la carga tributaria.

Tales exigencias son de suma importancia, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del Fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta en un medio de extorsión y abuso económico

sobre los particulares por parte de quienes tienen el poder. La regulación normativa de los impuestos es por tanto, la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontraran siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos como son el de generalidad, proporcionalidad y equidad.

En confirmación de que los Impuestos deben estar establecidos en una ley haré mención a la Jurisprudencia no. 80 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Tomo 91-96. Primera Parte Pág. 172 que establece lo siguiente:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que primero, este establecido por ley, sea proporcional y equitativo y, tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o del Municipio en que residan.

c) El Impuesto debe estar a cargo de personas físicas y morales: esto significa que el sujeto obligado a cubrir un gravamen puede ser una persona física, es decir un hombre individualmente o bien considerado como una persona moral, que se entiende como una agrupación de hombres que persiguen fines comunes y lícitos.

d) Debe estar a cargo de quienes se encuentren en una situación jurídica o de hecho prevista por la ley; es decir la obligación de pagar contribuciones, está a cargo de aquellas personas cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal y

es independiente de la voluntad del obligado, ya que no queda a su capricho el hecho de cooperar o no para los gastos del Estado, sino que éste unilateralmente impone la obligación de hacerlo y puede, por sí mismo ejercer, la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

e) Debe ser proporcional y equitativo; esta característica se encuentra regulada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se ha considerado como una garantía individual. Sobre su significado el autor Flores Zavala manifiesta que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir manifiestan el principio de justicia de Adam Smith y por lo tanto debemos entender que esta característica quiere decir que los impuestos deben estar establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

f) Debe destinarse a satisfacer los gastos públicos: en el entendido que lo que se recauda como impuesto ingresa a un fondo común que sirve para financiar las erogaciones de carácter público, mismas que se integran por los gastos propios del Estado y por los tendientes a la satisfacción de las necesidades colectivas.¹²

1.3.3. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

La existencia de un impuesto origina que surja una relación tributaria, en la cual son varios los elementos que intervienen y que representan una gran importancia:

1. Los sujetos de los impuestos se conforman por dos partes;

SUJETO ACTIVO: ya que toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general puede ser la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, según se trate de contribuciones federales, estatales o municipales, respectivamente. Con base en lo anterior, se puede decir que la calidad del sujeto activo de la relación tributaria siempre recaerá en una entidad de poder

¹² Orrantía-Arellano, Fernando, Las facultades del Congreso en Materia Fiscal, última ed., Edit. Porrúa, México, 1999, pág.51.

público, dotada de facultades mediante una disposición legal a efecto de amparar su actuación, que en la situación de la entrega de las aportaciones económicas que contiene cualquier clase de impuestos se efectúan a favor del Fisco, que es la entidad dotada para la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

SUJETO PASIVO: es la otra figura de la relación tributaria entendiéndose como tal a la persona física o moral, nacional o extranjera, obligada al pago de una contribución establecida por leyes federales, estatales o municipales, cuando su conducta se externa y mediante ciertas circunstancias encuadra en una disposición legal prevista por la autoridad tributaria.

Sin embargo, "representa un mayor grado de dificultad la determinación del sujeto pasivo en la relación tributaria, pues en ciertos casos dicha figura no sólo abarca a quien paga la contribución (sujeto pasivo material), sino también a quien la recauda y entera (sujeto pasivo formal)."¹³

2. Objeto; Situación jurídica o de hecho que genera la obligación de contribuir. Es sobre lo que reside el gravamen, así el objeto del impuesto puede ser la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso

3. Base; es la cuantía sobre la que se determina el valor de la contribución. Es decir es el sustento sobre el cual se va a determinar el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida o el valor de un bien adquirido, es decir es la evaluación en dinero.

4. Tasa o tarifa; tasa es el porcentaje del bien o cosa gravada y la tarifa es una lista de precios o impuestos, es decir es una tabla o catalogo de precios que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice.

5. El pago: es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria, es la manera mas común de extinguir la obligación tributaria principal, así el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación al referirse a la causación y forma de pago de las

¹³ Sánchez-Hernández, Mayolo, op. cit.3, pág.199

contribuciones y sus accesorios señala que se hará en moneda nacional como regla general, pero si el pago se hace en el extranjero, se puede realizar en la moneda del país de que se trate.

1.3.4. CLASIFICACIÓN DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

Existen varias clasificaciones sobre los impuestos, a continuación haremos un breve análisis:

A) Impuestos regresivos y progresivos; los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; esto es la tasa o tarifa pagada no guarda relación alguna con la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo tanto, una persona de escasos recursos y una persona adinerada pagaran la misma cantidad de dinero por el acto gravado. Lo anterior suele implicar que el impuesto que debe pagar el contribuyente con percepciones bajas es mayor, en proporción a sus ingresos, que el que debe pagar la persona de mejor posición económica, lo que afecta en mayor medida su economía personal, ejemplo el pago de gasolina, de igual forma el IVA ya que todos los pagamos por igual.

Lo anterior explica las fuertes presiones sociales que siempre han existido para impedir que los impuestos regresivos recaigan sobre bienes y servicios menos indispensables, como los cigarrillos, el licor y los juegos de azar, entre muchos otros.

Los impuestos progresivos, por el contrario, si tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o una empresa. Con este tipo de impuestos en teoría los contribuyentes con menor nivel de ingresos tienen, en proporción una menor carga fiscal que las personas acaudaladas; es decir a medida que la capacidad económica de una persona o una empresa aumentan, la cantidad de dinero que esta debe pagar de impuestos también aumenta.

B) Directos e indirectos; esta clasificación se hace atendiendo al fenómeno jurídico-económico de la repercusión, "los impuestos directos son aquellos que afectan directamente el patrimonio de la persona física o moral que los paga. Entre los

impuestos directos se pueden encontrar los impuestos a la renta, a la riqueza y a la propiedad. Los impuestos a la propiedad son las contribuciones sobre casa, edificios, tierras o herencias. El impuesto predial, el impuesto sobre tenencia de vehículos y los impuestos a las sucesiones se incluyen entre ellos.”¹⁴

Los impuestos indirectos, son los que se imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes o servicios, pagan el impuesto, pero el Estado no es quien recauda directamente la contribución, sino terceros encargados de su traslado y pago, lo que facilita su administración. Por lo tanto este tipo de impuestos gravan el consumo y se cobran en el momento en que se enajenan los bienes, se prestan servicios, o al realizar otro tipo de transacciones comerciales, como el arrendamiento y la importación de bienes. Casos típicos de esta clase de impuestos son el Impuesto al Valor agregado, y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Los impuestos directos tienen la ventaja de que el legislador puede atender a las manifestaciones de riqueza externa para su establecimiento, ajustando a su medida la capacidad contributiva de los causantes para hacerlos tributar de acuerdo con su potencialidad para contribuir a los gastos públicos, incluyendo la posibilidad de estimular determinadas actividades de interés nacional a través de exenciones o tratos diferenciados, pero son poco productivos porque el sujeto pasivo de la contribución tiende a evitar su pago, mediante una utilización exhaustiva de todos los elementos y estrategias que le permitan disminuir la base gravable, lo que obliga a la administración tributaria a desarrollar complejos y costosos mecanismos de control sobre los contribuyentes.

Por el contrario los impuestos indirectos tienen la ventaja de que no son tan aparentes para los contribuyentes, porque van incluidos en el precio de los bienes o servicios, además de que permiten recaudar contribuciones entre quienes no pagan impuestos indirectos. Sin embargo, son muy sensibles al desarrollo de la economía del país, por lo que el estado no puede estar muy cierto del monto que efectivamente recaudará por su concepto en un ejercicio fiscal determinado.

¹⁴ De la Garza-Sergio, Derecho Financiero Mexicano, décima quinta ed., Edit. Porrúa, México, 1988, p. 387.

C) Reales y personales; los impuestos reales son los que se establecen atendiendo a los bienes o cosas que gravan, es decir se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza;

Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

D) Generales y especiales; Los impuestos generales son los que gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza, en cambio *el impuesto especial* es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

El impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica.¹⁵

E) Con fines fiscales y con fines extrafiscales: "*los impuestos son fiscales* cuando se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc."¹⁶

¹⁵ Cortina-Ruiz, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, División de Estudios Superiores Facultad de Derecho, UNAM, Edit, Porrúa, México, 1999, p.107.

¹⁶ Delgadillo-Gutiérrez, Lucero, op. cit. 2, pág. 69

F) LOS IMPUESTOS ESPECIFICOS Y LOS IMPUESTOS AD VALOREM:

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

Los impuestos ad valorem, atienden exclusivamente al valor o precio del propio objeto gravado. Esta clase de impuestos solo se encuentran en la Legislación Aduanera, respecto de operaciones de importación y exportación.¹⁷

1.4 Principios Generales de los Impuestos

El tratadista alemán Fritz Neumark nos propone una visión general de los impuestos, ya que este autor considera que para alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficacia operativa en la tributación, se deben observar los principios que el mismo denomina político-sociales, político-económicos y técnicos tributarios.

En donde nos manifiesta que para que se lleven a cabo los principios político-sociales, se debe buscar distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible.

Los objetivos de economía, que se manifiestan en la consecución de la eficacia, la estabilidad y el desarrollo económico, se pueden alcanzar con la aplicación de los principios político-económicos a través de los cuales se permite la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía.

Finalmente con el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, lo cual se va a lograr a través del principio técnico-tributario.

¹⁷ Ponce Gómez, Francisco y otro, Derecho Fiscal, Edit Banca y Comercio, México, Distrito Federal, 2002, Pág. 93

Un examen comparativo de las distintas constituciones vigentes en la actualidad demuestra que la mayoría de ellas consagran unos principios básicos en materia de distribución de la carga tributaria. Estos principios comunes podemos reducirlos a los de generalidad, igualdad y proporcionalidad. En donde cada uno de ellos resalta un aspecto parcial del principio fundamental de justicia tributaria. Así tenemos que el principio de igualdad exige en rigor, el de generalidad aunque cabe concebir a la igualdad en el sentido de que los que pagan tributos lo hagan en igualdad medida y el principio de generalidad sólo adquiere sentido, en conexión con el de igualdad.

La proporcionalidad es un procedimiento para lograr la efectiva igualdad, aunque puede entenderse también en otro sentido.

"El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deben efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que a la luz de los principios constitucionales y de las normas ordinarias que los desarrollen tengan la necesaria capacidad contributiva. Es decir no se puede eximir a nadie de contribuir por otras razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. El principio de generalidad únicamente es comprensible por lo tanto es en relación con el de la capacidad contributiva."¹⁸

En este principio se expresa que todos los gobernados que tengan capacidad económica deben pagar las contribuciones que implante el estado cuando estos se encuentren dentro de los supuestos legales. En consecuencia nadie debe quedar exento de pagar contribuciones cuando, de acuerdo con lo previsto por la ley tributaria, se deba efectuar ese pago.

Principio de Justicia en la Imposición, expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas que sea posible a su capacidad económica.

¹⁸ Flores-Zavala, Ernesto, op. cit. 6, p.151

Principio de Uniformidad, se trata de una igualdad frente a la ley tributaria, dicha igualdad para estar en concordancia con el concepto de proporcionalidad, se traduce en lo siguiente: todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria: es decir dos personas deben ser gravadas por igual cuando el origen y la cantidad de la riqueza que da lugar a la contribución sea similar.

Principio de Certidumbre; En La Imposición, en todas las disposiciones tributarias debe haber una absoluta claridad en cuanto se refiera a hechos generadores de la obligación, cuotas o tasas de la contribución, lugar y época de pago, así como de los demás elementos fundamentales de las contribuciones. Si una ley tributaria se omite o bien no maneja con suficiente claridad estos requisitos, se crea incertidumbre entre los contribuyentes, quienes en este caso quedarían a merced de la voluntad arbitraria del recaudador de tributos, el que podría a voluntad hacer que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones.

Principio de Comodidad En La Imposición, en este principio el poder público debe siempre buscar el momento en que se le dificulte menos al contribuyente cumplir con el pago del tributo. Por lo tanto se debe procurar que la ley correspondiente, al señalar la época de pago, ubique ésta en la fecha o época en que de acuerdo con el tipo de gravamen, haya mayores posibilidades de que el contribuyente tenga los recursos necesarios para efectuar ese pago y por lo tanto le sea menos molesto realizar el sacrificio de pagar la contribución.

Principio de Economía En La Recaudación, este principio expresa que con el fin de que el sacrificio fiscal del contribuyente sea más eficaz y en efecto el pago de la contribución se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos, se debe buscar en todo momento que los gastos de recaudación y administración de un tributo sea lo menos elevado posible, porque de no ser así, y resultar que la maquinaria gubernamental encargada de recolectar y administrar la contribución es demasiado onerosa, se estará desvirtuando el objetivo primordial de la contribución, que es la de satisfacer el gasto público.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes.

Las Contribuciones sólo pueden establecerse mediante una Ley, este fundamento constitucional se encuentra en el artículo 31 constitucional fracción IV y que significa que solamente la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consiste en que la disposición debe ser creada por el poder legislativo y promulgada por el poder ejecutivo, ajustándose para ello al procedimiento de iniciación, discusión, aprobación y promulgación que señalan los correspondientes preceptos constitucionales.

1.4. Principios Constitucionales de los Impuestos

En este precepto constitucional se establece que los organismos fiscales tiene derecho a cobrar contribuciones, y los gobernados tienen la obligación de pagarlas, a condición de que estas tengan el carácter de proporcionalidad y equitativas. Tal proporcionalidad y equidad deriva del principio teórico denominado justicia en la imposición, creado en el siglo XVIII por el eminente economista Adam Smith.

El principio de proporcionalidad es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular.

La equidad es un principio a través del cual las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad.

Al hacer el análisis de las dos anteriores definiciones llegamos a la conclusión de que el principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal entre las fuentes de riquezas existentes en una Nación, además de que este principio regula la capacidad contributiva de las personas, la equidad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley, y esta atiende fundamentalmente a los supuestos establecidos en la ley, relativos al nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones. "El principio de proporcionalidad se vincula al pago de las contribuciones para sufragar los gastos públicos y la equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada de la recaudación de las contribuciones. "19

En este sentido existe jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno de la suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, tomo I, Tesis 275, página 256, lo siguiente;

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL: .- Según el criterio anterior, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Para que el principio de proporcionalidad permita que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, los tributos deben fijarse de manera que las personas que obtengan ingresos (posean patrimonio o consuman bienes, se agregaría) elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos (patrimonio o consumos). Expresado en otros términos, concluye la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citada en párrafo precedente, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino también en lo tocante a mayor o menor aportación que corresponda reflejada cuantitativamente en la disminución que proceda y, en proporción a los ingresos obtenidos. Incluso el criterio expuesto anteriormente ya había sido adoptado tiempo antes por la sala Auxiliar de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se desprende de las jurisprudencias publicadas en las paginas cincuenta y uno y cincuenta y dos que establece los rubros y textos siguientes: "IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y

¹⁹Sánchez-Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, op. cit.7, pág. 101

EQUIDAD DE LOS." Lo expuesto quiere decir que el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de la mayor o menor capacidad contributiva manifestada por los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible (nivel de renta, cantidad y calidad del patrimonio o del consumo de ambos), por los que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia al mismo, o sea, que la base gravable permita medir esa capacidad económica y la tasa o tarifa expresen la parte de la misma que corresponde al ente público acreedor del tributo. Con ello, la capacidad contributiva, determinada específicamente conforme a la naturaleza del tributo de que se trate, marca el cauce lógico y no solo legitima su existencia, sino también condiciona toda su estructura y contenido." Las anteriores afirmaciones se encuentran recogidas en la tesis identificada con el número P. XXXI/96 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, página cuatrocientos treinta y siete, novena época, que dice:"IMPUESTOS CAPACIDAD CONTRIBUTIVA." En cambio, la equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, etc. Debiendo ser varias únicamente las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

1.5. Impuesto a la Importación.

El Artículo 131 de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, establece que es una Facultad de la Federación el hecho de gravar las mercancías que se vayan a exportar o importar, para de esta manera proteger el comercio, y dice lo siguiente:

Artículo 131. Es facultad privativa de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la república de toda clase de efectos, cualquiera que sea

su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer, ni dictar, en el distrito federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio ejecutivo al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Así las cosas los Impuestos al Comercio Exterior se van a determinar, aplicando la base gravable, así como la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías. Este tipo de impuesto se da cuando se causan por la introducción de mercancías a un territorio aduanero.

Las personas encargadas de tal determinación serán por ejemplo los agentes o apoderados aduanales cuyas facultades para tal efecto las vamos a encontrar en la Ley Aduanera quienes la determinaran en cantidad líquida por cuenta de los importadores y exportadores, y los impuestos que deriven de tal determinación se pagaran por los importadores y exportadores al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas.

Además para la determinación del pago de los impuestos se deberá observar determinadas condiciones tales como: la base gravable del impuesto general de importación que es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial sin inclusión de fletes y seguros. Para cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

1.6. Impuestos Aduaneros.

Para el autor Fernández Lalanne dice que los *impuestos aduaneros* "son los tributos o gravámenes aduaneros los derechos o los impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su pago, como consecuencia de la importación o exportación de mercaderías a través de las fronteras del país o por la prestación de servicios."²⁰

Por otra parte el autor Polo Bernal los define como; "una prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas respectivamente, dentro del territorio nacional que son los impuestos a la importación, o ya sea fuera de dicho territorio que son los impuestos a la exportación.

Concluiré mencionando que los Impuestos aduaneros son una carga fiscal que deben pagar las personas físicas o morales que quieran importar o exportar mercancías a través de las fronteras o límites de un determinado país o territorio.

Los elementos de la obligación aduanera son los siguientes:

Existe un sujeto activo que en este caso es el Estado, ya que es a este ente a quien le corresponde la imposición de la obligación tributaria aduanera y exige el cumplimiento de ella, percibiendo de esta manera la contribución.

De igual manera existe un sujeto pasivo que se trata de la persona física o moral que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria por haberse colocado dentro de los supuestos que establece la norma aduanera, como es los pedimentos, las declaraciones, los documentos aduaneros.

Se habla de que existe un hecho generador, que es el momento en que nace la obligación tributaria y que de acuerdo con el autor del libro de derecho Aduanero Máximo Carvajal son los siguientes:

²⁰ Carvajal-Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, séptima edición, edit. Porrúa, México 1998.

a) Se dice que existe un criterio político-demográfico que consiste en el paso de las mercancías a través de las fronteras aduaneras; ya sea en la importación que se da cuando se introducen las mercancías extranjeras al territorio aduanero, o ya sea en la exportación de mercancías que se trata de la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero.

b) Por otro lado se habla de un criterio económico que es cuando se da la intención integradora es decir que en la importación aquella que tiene como objetivo integrar la mercancía al consumo interno del país y en la exportación la salida de mercancías del circuito interno del consumo del país.

El objeto del impuesto es la entrada o salida de la mercancía del territorio aduanero, en donde además se requiere de la declaración del sujeto pasivo señalando el régimen aduanero a que se sujetaran las mercancías con la intención integradora, así como la determinación de la cuota impositiva y de los requisitos a que están sujetas las mercancías.

La base gravable; es la cantidad sobre la que se va a determinar el impuesto. En el impuesto a la importación será el valor de transacción o el que la ley estime y en la exportación es el valor comercial de las mercancías.

Se habla de una cuota que es la cantidad que debe cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía.

La obligación aduanera consiste en el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al estado en Concepto de impuesto por la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero, una vez realizado el aforo y haber cumplido con las formalidades y requisitos necesarios.

1.7. Efectos de la Tributación.

Los efectos de los impuestos podemos clasificarlos en dos grandes grupos:

A) Los efectos de los impuestos de los que se pagan,

B) Los efectos de los impuestos que no se pagan.²¹

El efecto de los impuestos que no se pagan es en general la evasión o la elusión que en muchas de las ocasiones se llegan a confundir estos dos términos. Comenzare por explicar que la evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que esta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Como ejemplo el contrabando y el fraude fiscal.

Consiste en la falta de pago, por parte del contribuyente, de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir. El mencionado fenómeno negativo de los impuestos cobra su origen en la ignorancia o en la imposibilidad material de cubrir las cargas tributarias. La primera razón, obedece principalmente al hecho de que las normas tributarias suelen ser laberintos terminológicos, cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre común y corriente, es decir el que al realizar actividades productivas y como consecuencia de éstas al convertirse en contribuyente, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Por tanto mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser atendidas, subsistirá un gran número de contribuyentes de buena fe, que por falta de conocimientos adecuados acaban por convertirse en evasores fiscales.²²

La segunda razón obedece a que el contribuyente por los pequeños ingresos que percibe y por las crecientes necesidades familiares, se ve ante la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades que le debe al fisco, como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal, términos que se emplean en relación al no pago de impuestos: la evasión y la elusión. .

²¹ Servicio de Administración Tributaria, <http://200.74.79.120>, México, 2004

²² Sánchez-León, Gregorio, *Derecho fiscal Sustantivo*, segunda edición, Edit. Porrúa, México, 1998, p.357

En nuestra legislación fiscal de la federación, la evasión tiene una doble repercusión, ya que por otra parte a quien incurre en ella se le exigirá el pago de las contribuciones y sus demás accesorios dejados de enterar y por otra parte, se hace acreedor a las penas que le impongan las autoridades judiciales competentes por la responsabilidad penal en que también se incurre, toda vez que la evasión se considera como un delito, conocido con el nombre de Defraudación fiscal el cual lo comete, según dice el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, "quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de laguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

Por su parte la elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo u absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

Estos dos términos que se manejan a veces como sinónimos, evasión y elusión, pero que en realidad difiere en cuanto al grado de elementos que forman partes de las integrantes de la omisión.

La evasión es un acto reprobable y un ilícito penal que desde luego trae consecuencias negativas para el que incurre en ella. Por lo que hace a los actos de elusión fiscal, que desde luego no son sancionables por las disposiciones legales aplicables, se presentan cuando el contribuyente adopta cualquiera de estas tres posturas:

- a) No realiza el hecho generador de la obligación tributaria.
- b). Se aprovechan al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, para tributar sobre la menor base gravable posible.
- c) Obtiene ventajas y provechos de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal.

Ahora bien cabe la posibilidad de señalar las posibles causas de la evasión fiscal:

- 1.- Irregularidades y deficiencias en cuanto al control de los contribuyentes.
- 2.- Aumento de las tasas de los impuestos, olvidando con ello El Estado que una mayor recaudación se logra incrementando el número de contribuyentes, y no aumentando las tasas de los impuestos, ni creando otros.
- 3.- La existencia de múltiples obligaciones, que los sujetos de los impuestos deben cumplir.
- 4.- La falta o la deficiencia en la publicidad de las obligaciones fiscales para que éstas se satisfagan en forma oportuna y veraz.
- 5.- El desconocimiento de las leyes y demás disposiciones legales por la totalidad de los contribuyentes, que a pesar de no ser causa para dejar de cumplir con la ley.
- 6.- La falta de conciencia ciudadana, ubicada en aquel sector de la población integrada por gente sin escrúpulos, que encuentra en transgredir la ley como si fuera un negocio.

El efecto de los impuestos que se pagan representan la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que a menos de que se encuentre prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquel y no este a quien sufra el impacto económico es decir en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se presenta a través de tres fases:

A) Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho prevista por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua

a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal. El cual se divide para su estudio en dos etapas:

1.- Traslación: Es el momento en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto traslada el gravamen a un tercero, que este a su vez puede transmitirlo a otro, la traslación puede ser hacia delante o pro traslación, o bien hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de las traslación. En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o los servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino que además, fuerza al consumidor a que pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida.

2.- Incidencia: es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo, es decir es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del gravamen.

B) La difusión: se presenta cuando la persona incidida por un impuesto, sufre una disminución en su ingreso y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provocará una disminución de los ingresos de sus proveedores, los que a su vez verán reducido su poder adquisitivo y así sucesivamente, el pago del impuesto afectará, por este procedimiento a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.

C) La Absorción: Mediante este fenómeno el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su costo y trabajo-empleados o bien consigue un proceso técnico.

CAPITULO II

ILICITO ADMINISTRATIVO

2.1. Ilícito Administrativo

Las relaciones jurídicas que regulan las normas administrativas, como todas las relaciones de derecho, se caracterizan por someter a las partes a un mandato legal, previamente establecido en la propia norma, y a la vez que a un sujeto determinado le otorgan la facultad para exigir el cumplimiento de la obligación. De esta manera tanto como los gobernantes y los gobernados al realizar el supuesto general previsto por el legislador, quedan sujetos por el vínculo que establece la ley. Dando como consecuencia que a "la violación de los mandatos que pudieran ser de una ley o de un reglamentos, y en forma específica la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, implica que altera el orden jurídico y los principios de la moral pública, trayendo como consecuencia que existan las denominadas sanciones y que estas tienen como finalidad principal la de carácter represivo o intimidatorio, y no de simple reparación del daño, ya que tienen un doble efecto es decir, por un lado sirve para castigar al infractor de la ley y por el otro sirve de ejemplaridad para los posibles infractores que pudieran colocarse en el supuesto violado."²³

Además cuando los órganos de la Administración Pública actúan, estas deben sujetarse a las disposiciones legales que por un lado les otorgan competencia que les es indispensable, les imponen obligaciones específicas que deben observar. Por su parte, los gobernados, tienen reglamentada su libertad que en razón del interés público, el Estado limita mediante el ejercicio de su facultad de policía.

Así tenemos que de esta manera, los gobernantes, que sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza, y los gobernados, que pueden ejercer su libertad hasta el límite de la prohibición legal, por lo tanto quedan sujetos de diferente forma, a lo que se regula en algún mandato legal, trayendo como consecuencia que al momento en que se presente el incumplimiento a sus obligaciones se originan el "ILICITO

²³Delgadillo-Gutiérrez, Lucero, op. cit. 2, pág. 149

ADMINISTRATIVO", y que por este se debe entender a la conducta contraria a lo que la norma administrativa ordena, o la que ejecuta lo que ella prohíbe.²⁴

El hecho contrario a las leyes de orden público, es decir la violación a una disposición establecida en algún mandato legal produce la ilicitud, la que finalmente se traduce en delitos o en infracciones que para los efectos de nuestro análisis serán de carácter aduanero.

2.2. Ilícito Aduanero

Son los delitos o infracciones que para los efectos de nuestro estudio serán de carácter aduanero. Es decir la produce el hecho contrario a las leyes de orden público.

Debemos entender por ilícito aduanero a las violaciones que cometen las personas que están obligadas al cumplimiento de las normas legales en materia aduanera, o en su defecto que realizan con conductas consistentes en dejar de hacer lo que la disposición legal aduanera ordena, es decir hacer lo que prohíbe, dejar de hacer, lo que prohíbe dicho ordenamiento.

A las violaciones que las personas obligadas al cumplimiento de las normas legales realizan con conductas consistentes en dejar de hacer lo que la disposición legal ordena, hacer lo que prohíbe o no tolerar lo que regula. Esto es lo que significa el ilícito aduanero.

La mayoría de los tratadistas de este tema utilizan el término de infracción para connotar a los ilícitos aduaneros y los clasifican ya sea de carácter penal (delitos) o de carácter administrativo (infracciones, contravenciones, faltas, transgresiones).

²⁴ Giuliani-Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, cuarta ed., Edit. Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1998, p.655

2.2.1. Infracciones Aduaneras

Por lo que al respecto se puede manejar la siguiente clasificación de las infracciones aduaneras de la siguiente forma:

A) Defraudaciones; Reciben este termino las infracciones formales que no requieren para perfeccionarse que la conducta incriminada como punible sea dañosa, sino que basta que se constituya una amenaza o un peligro para la normal percepción de los tributos. Por ejemplo: las falsas manifestaciones, la ocultación a bordo de mercancías, etc.

B) Contravenciones; Forman parte de esta denominación todas aquellas transgresiones a las formalidades establecidas en las leyes por medio de las cuales se asegura la eficacia del régimen de control fiscal. Por ejemplo: la presentación tardía de documentación, a la negativa de exhibir libros

C) Contrabando: Es todo lo que se hace contraviniendo una disposición de la ley. Es el acto u omisión que tiende a sustraer mercancías y efectos de la intervención aduanera. En el contrabando existe clandestinidad, ocultamiento, Se obra con dolo furtivamente. Precisamente lo que hace diferente al contrabando de las defraudaciones o contravenciones es el elemento doloso o culposo que para configurarse existe el primero.²⁵

El autor Carlos Giuliane Fonrouge clasifica al ilícito aduanero en:

A). Contrabando: diciendo que es toda acción tendiente a impedir la intervención aduanera en operaciones de introducción o extracción de mercancías susceptibles de inducir a error, mediante el engaño sobre el tratamiento fiscal de estas y sobre la aplicación de normas establecidas en defensa de la economía nacional.

B). Defraudación fiscal. Son las falsas manifestaciones capaces de producir un perjuicio pecuniario al estado, o bien que pudieran producirle, agregando que no es necesario el perjuicio fiscal sino que solo basta con la violación a las normas sobre

²⁵ Carvajal-Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, Séptima Edición, Edit. Porrúa, México 1998.

la organización de la economía nacional. Por ejemplo; la responsabilidad de las personas que tengan en su poder mercancías extranjeras con fines de comercio o de industrialización sin comprobar su legal introducción.

C). Omisiones y actos culposos: Se caracterizan por la culpa o negligencia del sujeto, generalmente por vía de omisión antes que de acción, señalándose entre otras las mercaderías sin manifestar falsas anotaciones en libros y documentos y falsos informes.

D). Violaciones formales y de prohibiciones: Son aquellas típicamente formales en las cuales la buena fe y el carácter involuntario de la infracción unidos a la falta de perjuicio fiscal, permiten calificarlas. Ejemplo: las transgresiones sobre franquicias, actos que impiden o entorpecen la acción de la autoridad aduanera, entre otras.

Conforme a nuestro régimen jurídico podemos clasificarlas a los ilícitos aduaneros en infracciones y delitos: a las infracciones las podemos subdividir en graves y leves.

2.3. Infracciones

Debemos entender por infracción a toda violación o trasgresión a cualquier norma o disposición. Una infracción tributaria es el incumplimiento por parte de un contribuyente de las obligaciones legales ya sean reglamentarias o administrativas relativas a los tributos, establecidas en el sistema impositivo y que trae como consecuencia una sanción para quienes resulten responsables de tal incumplimiento. En materia Aduanera Infracción es toda violación que a las disposiciones de carácter aduanera.²⁶

Existe una gran diversidad de infracciones y su clasificación depende del sistema de normas de derecho positivo con el que cuente cada país, en primer lugar comenzaremos por la terminología de la expresión de "infracción tributaria" o de "infracción fiscal en sentido genérico, incluyendo en esta toda la clase de violaciones a las normas tributarias, ya sean sustanciales o formales de modo que reciben esta

²⁶ Dumay-Peña, Alejandro, El Delito Tributario, Samuel ediciones, p. 51

denominación aquellas con un sistema de medidas punitivas que por su naturaleza se asemejan a las sanciones civiles.

Algunos tratadistas del derecho Administrativo han pretendido configurar una disciplina autónoma integrada por el conjunto de normas que de alguna manera regulan el ilícito administrativo, en el que incluye a los delitos y a las infracciones o faltas administrativas, a la cual denominan Derecho Penal Administrativo. Sin embargo, aun no ha evolucionado, puesto que los argumentos que al respecto se han manifestado carecen de la base científica que lo permita, por lo que el estudio de esta materia generalmente circunscribe a un tema de los tratados o a un aspecto de la policía administrativa.

El criterio mas aceptado es aquel que considera el aspecto de los delitos como un apartado especial del derecho penal y deja el estudio de las infracciones o faltas administrativas al Derecho administrativo.

Independientemente de que las normas relativas al ilícito administrativo se ubiquen en el Derecho Penal o en el derecho Administrativo, resulta conveniente precisar que ante la comisión de un ilícito administrativo es indispensable identificar el tratamiento que la ley da a la conducta realizada ya sea como una infracción o como una falta, o bien como un delito. De todo lo anterior dependerá el procedimiento para saber de que forma se va a sancionar la conducta cometida ya sea ante el poder judicial como en el caso de los delitos, o en sede administrativa tratándose de las infracciones o faltas. En este caso lo importante es determinar el tratamiento que el legislador le dio a la conducta realizada, ya que se deben observar determinados aspectos como es el grado de peligrosidad de la conducta, el bien lesionado y por lo tanto estaríamos haciendo alusión a lo que propiamente se conoce como delito, en tanto que cuando el ilícito sólo se perturba a el buen funcionamiento de la administración, entonces se establece como una infracción.

En nuestro sistema jurídico mexicano corresponde al legislador hacer la distinción entre estas dos mencionadas figuras (infracciones o faltas y delitos). En efecto el artículo 73 de la constitución política de los estados unidos mexicanos enuncia las facultades del Congreso de la Unión, y en la fracción XXI le da

competencia "Para definir los delitos o faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse", De esta manera, además de los delitos regulados en el Código Penal, diversas Leyes Administrativas, como la de Vías Generales de Comunicación, la Ley Federal de Aguas, etc., tipifican algunos delitos que se pueden cometer en contra de la Administración Pública. De igual manera en la mayoría de estas leyes se establecen ilícitos cuya sanción corresponde aplicar a las autoridades administrativas.

Así llegamos a la conclusión que en nuestra legislación fiscal existen tres tipos de sanciones con las que la Autoridad Administrativa o judicial puede castigar al infractor, y quedan como sigue;

1. Sanciones Administrativas: que forman parte de esta clasificación las intervenciones y las clausuras.
2. Sanciones Económicas: como son las multas
3. Sanción Judicial: la prisión.

En los dos primeros casos corresponde a la autoridad administrativa, a través del Servicio de Administración tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, evaluar la infracción y por ende sancionar al infractor según sea el caso, ya que puede imponer una sanción administrativa (como es el embargo, una intervención o una clausura), o una sanción económica (como son los recargos, multas, gastos de ejecución o indemnizaciones), o eventualmente ambas.²⁷

Independientemente de la definición que el legislador esta facultado para realizar, la autoridad administrativa también puede establecer infracciones en los casos de los reglamentos gubernativos y de policía, conocidos por la doctrina como reglamentos autónomos, ya que la propia constitución señala en su artículo 21 que : "Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos las que únicamente consistirán en

²⁷ Servicio de Administración Tributaria, op.cit 9.

multa y arresto hasta por treinta y seis horas". Además de autorizar a la autoridad administrativa para castigar a la comisión de las infracciones, implícitamente reconoce que en estos reglamentos es necesario aclarar que estos ilícitos, de cualquier manera deberán contar con un soporte legal.

Ahora bien, el delito es también un ilícito, pero con diferente magnitud, ya que se trata de una infracción a la norma o disposición legal, la diferencia radica en que una infracción es castigada a través de una autoridad administrativa y un delito por lo regular quien va a imponer el castigo es una autoridad judicial, aunque este tema es muy debatible ya que para varios autores consideran que existe un derecho penal administrativo.

2.4. Sanciones en General

La sanción es la consecuencia de un hecho o un acto, que puede ser negativo o positivo del incumplimiento de la norma de que se trate. "Genéricamente recibe el nombre de sanción, toda consecuencia jurídica que se produce en contra de un infractor de una disposición legal, la cual puede ir desde la anulación o el restablecimiento del orden jurídico violado, hasta sanciones muy severas para el infractor, como lo es la privación de su patrimonio, la pérdida de su libertad o hasta la de su vida."²⁸

Es el resultado o producto de la violación, incumplimiento o contravención del derecho y las disposiciones legales.

El elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad, que esta incluida en todas las definiciones del derecho, es más no podríamos concebir al derecho sino existe una sanción, ya que el contenido de la coactividad esta en la posibilidad de aplicar una sanción, es una posibilidad que representa una fuerza espiritual, que se puede convertir en una presión psíquica, una amenaza, que finalmente debe motivar el cumplimiento del derecho y

²⁸ Lomeli-Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México 1998, p. 11

que cuando resulte ineficaz, se lleva a la practica aplicándose las sanciones para que restauren el orden perturbado.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Maynez como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". La sanción es la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica: ya que constituye una reacción es decir en general un acontecimiento desfavorable al autor de la violación. Así por lo tanto se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y el objetivo de las sanciones reside en reproducir un efecto en el ánimo del infractor para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley puede llegar a realizar en perjuicio de la Hacienda Publica.

Resulta conveniente realizar una clasificación las sanciones, en algunos casos el derecho, para restablecer el orden jurídico violado por la trasgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico. Otras veces en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, forzosamente, su observancia constituyendo este cumplimiento forzoso. Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente o una indemnización, que también se constituye como una sanción ya que tiene como finalidad restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas dentro de las posibilidades al estado en que tenían hasta antes de la violación, mediante la reparación del daño sufrido , la agravación de la obligación incumplida es decir la modificación de la misma en desventaja o perjuicio del infractor del derecho, es también una sanción que se aplica en el caso de que el deudor se constituya en mora o cuando por su culpa se hace imposible el cumplimiento de la obligación.

Desde el punto de vista genérico las sanciones se clasifican en dos grandes grupos como son las civiles y las penales. Las primeras son las que se aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la trasgresión no ha alterado gravemente el orden social y por lo tanto la sanción solo se ubica en el ámbito civil.

En cambio, la sanción tendrá carácter penal cuando el sujeto infractor haya alterado con su conducta el orden social, en cuyo caso la infracción a la ley se ubicaría en la categoría de los delitos.

Por lo tanto llegamos a la conclusión de que las sanciones administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de la administración en los casos que así lo dispongan las leyes. En consecuencia dentro de las normas de derecho público y concretamente dentro del derecho fiscal, las personas cometieren una violación a una norma que se encuentra considerada o tipificada como infracción corresponde a la autoridad administrativa también por mandamiento de las normas constitucionales aplicar la correspondiente sanción.

A continuación señalaremos algunas de las características particulares de las sanciones fiscales:

A) Las sanciones fiscales pertenecen al género de las sanciones civiles es decir no constituyen una pena propiamente dicha, como acontece con las sanciones penales.

B) El infractor que viola una ley fiscal se coloca, dentro de la hipótesis normativa que se establezca para la tipificación de la correspondiente infracción.

C) Es la autoridad fiscal la que se encarga de aplicar la sanción correspondiente, la cual por exigencia constitucional deberá estar señalada en un precepto legal exactamente aplicable al caso de que se trate.

D) La imposición de la sanción fiscal será siempre independiente de la sanción penal que al efecto imponga la autoridad penal cuando se considere de acuerdo con la ley exactamente aplicable al caso de que se trate ya que la conducta del sujeto queda tipificada dentro del supuesto jurídico que consigna la comisión del delito.²⁹

²⁹ De Jesús-Hernández, Refugio, Derecho Fiscal, Serie Jurídica, Mc Graw Hill, México 1998, p. 466

2.4.1. Sanciones Administrativas

A las sanciones administrativas comúnmente la doctrina las denomina contravenciones o faltas, ya sea por la violación a la disposición legal por no hacer lo que en ella se ordena o hacer lo que prohíbe, estas conductas se establecen en las leyes y en los reglamentos de policía y buen gobierno y generalmente se sancionan por la autoridad administrativa, a través de un procedimiento que en cada una de las leyes se regula. Se trata de un procedimiento sumario en el que se debe respetar el derecho de audiencia. Sin embargo no todas las leyes lo tienen establecido, ni prevén el derecho de audiencia, que de cualquier manera se debe respetar con el fin de no violar los artículos 14 y 16 constitucionales.

Del análisis de las distintas sanciones que establecen las leyes y los reglamentos administrativos se encuentran diferencias en razón de la situación y características de los sujetos infractores frente al estado. Esto se da de esta manera ya que los ciudadanos en su calidad de gobernados se encuentran sometidos al cumplimiento de sus obligaciones que en general la ley y los reglamentos de policía disponen para todas aquellas personas que se encuentran en el supuesto genérico que fija la norma administrativa.

Las sanciones pueden ser de diversos tipos desde el apercibimiento, la amonestación, suspensión, inhabilitación, destitución, cancelación, clausura, decomiso y multa y arresto hasta por 36 horas. Además de las anteriores sanciones mencionadas encontramos a las conocidas como medidas de apremio también llamadas penas ejecutivas, estas medidas se convierten en recursos que la autoridad utiliza para hacer cumplir sus determinaciones, ya que se trata de medios de coacción para obligar a los gobernados a observar los requerimientos que le hace la autoridad. Su imposición exige una actuación previa de autoridad y el incumplimiento por parte del gobernado, y que generalmente consisten en apercibimiento, multas, auxilio de la fuerza pública y arresto.

2.5. La Facultad Sancionadora de la Administración Pública

Para afirmar que se cumple con el acatamiento ya sea a las disposiciones administrativas, fiscales o aduaneras, la Administración Pública o a quien corresponda aplicar la sanción o castigo correspondiente, se encuentra dotada de una potestad sancionadora que se debe ejercer dentro del marco del orden jurídico.

Como consecuencia a una infracción de una norma la administración a través de la autoridad competente puede imponer sanciones de tipo represivo cuando los sujetos de las obligaciones establecidas en las leyes administrativas infringen los preceptos de estas. Debemos dar la razón que en caso en especial en que se ha infringido una disposición legal a la Administración se le han atribuido facultades sancionadoras, en donde el legislador ha actuado de acuerdo con cierto criterio que evidencia el nexo común que une a la disposición infringida con una consecuencia que viene a significar a lo que propiamente se le conoce como Sanción.³⁰

La potestad sancionadora consiste en las manifestaciones legítimas de voluntad de la Administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese la misma con la norma de derecho, o con el acto administrativo. El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de la sanción y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la administración pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa o con efectos jurídicos sancionatorios, los cuales tienen el aspecto formal de los del derecho privado (resarcimiento, restitución, multas civiles, sobretasas, incapacidades, nulidades) ya que son propias sanciones.

La ejecutoriedad de los actos administrativos es una especial manifestación de los mismos, por la cual imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aun contra la voluntad de estos, por los órganos directos de la Administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales, por lo tanto si los particulares no cumplen en forma espontánea con las obligaciones que les han sido impuestas, la administración

³⁰ Delgadillo-Gutiérrez, Lucero, op. cit. 2, p. 151

cuenta con amplias facultades para realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción.

Entre los medios para realizar la ejecutoriedad, respecto de aquellas prestaciones que el obligado debe cumplir personalmente, sin que sea posible la sustitución y la coerción indirecta que consiste en la conminación y aplicación de una pena administrativa, actuando esta amenaza como motivo determinante sobre la voluntad del particular para obligarlo a la observancia de los deberes impuestos. La ejecutoriedad es una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto a que estos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados aun en contra de la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales.

La potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes federales, estatales y municipales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. La potestad sancionadora que comprende la correctiva y la disciplinaria es un complemento de la potestad imperativa ya que esta solo sería suficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos. Por lo tanto debemos tener como conclusión que la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades Administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas. En cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuyas finalidades tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar a la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía públicas, por medio de limitaciones de la libertad individual.

La potestad sancionadora como medio de ejercer la acción directa o de oficio, de la administración que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía que se le otorga al poder público, es una institución que tiene facultades para imponer sanciones.

2.6. Límites a la potestad tributaria

El ejercicio de la potestad tributaria que tiene reservado el Estado y que lo ejerce a través de los Órganos designados para la aplicación de las sanciones o el castigo correspondiente, debe seguir los lineamientos señalados por la Ley Suprema, es decir por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para el establecimiento de tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.

En materia tributaria los Límites de la Potestad Tributaria del estado se van a encuadrar principalmente en dos principios que son el de legalidad y el de juricidad.

El principio de legalidad es aquel que debe observar la autoridad como una obligatoriedad de que todo acto de autoridad se encuentre sujeto a una disposición legal. Así lo establece el autor Gabino Eduardo Castrejon García al decir que "El principio de legalidad es aquel que se constrañe a la obligatoriedad de que todo acto de autoridad se encuentre sujeto a una norma jurídica, general, abstracta, impersonal, heterónoma expedida con anterioridad a dicho acto por parte del poder competente que el orden jurídico señale para tales efectos".³¹ Este principio tiene su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política ya que para la imposición de los Tributos primeramente deben estar contemplados en una ley que haya sido emanada del Congreso de la Unión, y además este debe ser proporcional y equitativo, así lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Unión al establecer lo siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA, IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O A UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES. El texto Constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la Ley sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con

³¹ Castrejon García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Primera Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002, p.74

carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, proporcionar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

APENDICE, SEMANARIO JUDICIAL, NOVENA EPOCA, TOMO V, JUNIO 1997. PLENP. PAG. 36

El Principio de juricidad es aquel que establece que cualquier actividad que desarrolle un órgano de la Administración Pública debe estar contemplada en una norma jurídica, es decir al aspecto de la competencia.

El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución sino que debe respetar las garantías del gobernado.

Las garantías a que hacemos mención son las siguientes:

1. Las leyes tributarias no pueden ser privativas, es decir estas leyes no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe estar establecido en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la especificada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

2. La irretroactividad de las leyes tributarias, es decir las leyes tributarias no deben tener efecto retroactivo, de acuerdo con el artículo 14 Constitucional que establece lo siguiente; " A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Ya que la retroactividad existe cuando se aplica una norma jurídica a hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad, al momento en que aquella entro en vigor. En materia fiscal esta garantía significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con posterioridad al hecho, o bien que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizo, sino que lo contempla un ordenamiento posterior.

3. La garantía de audiencia; Este principio lo encontramos de igual manera en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional el cual establece lo siguiente; "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". Es decir que las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.

Las leyes que regulen los procedimientos administrativos, para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación deben reconocer en lo imposible el derecho del particular para ser oído, es decir se le da una oportunidad al gobernado para ser oído, es decir para que presente pruebas y alegue en su favor.³²

La garantía de audiencia se cumple solo si previamente a la imposición de la sanción se sigue el procedimiento en que se oigan las defensas del presunto infractor y se reciban esas pruebas, o bien puede llenarse ese requisito constitucional estableciendo un procedimiento administrativo, en el cual se controvierta la legalidad de la sanción, después de que esta ha sido impuesta, por lo tanto se le da al sancionado la oportunidad de ser sancionado y vencido.

³² Lomeli-Cerezo, Margarita, op. cit. 22, p. 85

4. La garantía de legalidad; Esta garantía también tiene su fundamento en el artículo 14 constitucional, que consiste en que para la privación de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento que reúna los requisitos en el que debe fundamentarse en una ley y aplicarse esta correctamente, y de igual manera tiene su fundamento en el artículo 16 Constitucional, al determinar que cualquier molestia que se haga a un particular en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones debe apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, este requisito implica la legitimidad o legalidad del acto.

5. Garantías de forma escrita, competencia, fundamento y motivación. Se encuentra su fundamento legal de esta garantía en el artículo 16 Constitucional que dice; "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". Es decir las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que se harán del conocimiento de los interesados. En el Código Fiscal de la Federación este misma garantía la encontramos en el artículo 38 al mencionar todos los requisitos que debe reunir un acto, es decir que debe estar fundado y motivado, nombre de la autoridad que emite este escrito.

6. Artículo 21 Constitucional; En su segundo párrafo establece lo siguiente que "Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía....." Esta es una garantía de seguridad, y por lo que hace a las sanciones que puede imponer una autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos se van a llevar a cabo a través de las sanciones pecuniarias (multas) o corporales (arresto hasta por treinta y seis horas). En el ámbito Fiscal lo encontramos en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación en el cual claramente establece lo siguiente:

Artículo 94. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán

efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que con ello afecte el procedimiento penal.

7. Artículo 22 constitucional; En su primer párrafo establece lo siguiente "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la *multa excesiva*, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. El primer análisis que hacemos es el relacionado con la multa excesiva, actualmente no existe un criterio para determinar cuando una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales, es excesiva. Para establecer una multa debe tomarse en cuenta los siguientes elementos la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor. (Este tema será analizado con mayor detenimiento en el siguiente capítulo).

La confiscación de bienes ha sido una pena aplicada en cuestiones fiscales bajo la forma de comiso o de decomiso de mercancías, efectos vehículos, embarcaciones, etc. Encontrándose en las disposiciones fiscales del régimen colonial y repitiéndose sin cesar en la legislación aduanal durante la época independiente. En la actualidad el decomiso se aplica en ciertos casos previstos por la Ley Aduanera como lo es en la importación ilegal de vehículos y mercancías de tráfico prohibido.

2.8. Carácter represivo de las sanciones fiscales y reparación del daño causado al Fisco.

La multa ha sido considerada como una sanción o medida cuyo fin es exclusivamente reparatorio, pero en si con lo que se viene a reparar el daño causado al fisco son los recargos, no meramente la multa, ya que esta no solamente constituye un daño, sino que existe una ventaja para el Tesoro Publico, ya que el fisco se beneficia con ella debido a que la multa tiene al momento de ser exigible se le incluyen los recargos, en algunos casos los gastos de ejecución y la actualización correspondiente.

Algunos autores equiparan los recargos a la indemnización, diciendo que ya que las autoridades tributarias puedan renunciar a perseguir la infracción, aplazar o moderar la pena ya pronunciada, ya que la multa fiscal desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa que viene a generar responsabilidad y su objeto o fin es en cierto modo "disciplinario" lo que explica por que cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interviniente, y su afinidad con la indemnización consiste en que la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces mas del monto de la contribución no pagada.

Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida compensan, en el patrimonio fiscal las evasiones ilícitas no descubiertas, ya que hay una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente.³³

Las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, de reacción penal, y de beneficio fiscal porque es característico, de dichas penas que consistan en un múltiplo del daño que el Estado ha sufrido o habría podido sufrir y en esto es manifiesto que al propósito de castigar al culpable se asocia el de lucro para el fisco, independientemente de la culpabilidad, ya que las penas de hacienda se fundan precisamente sobre este daño, hipotético o efectivo y compensan al Estado del peligro corrido.

La multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones. Las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitidos resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona.³⁴

³³ Lomeli-Cerezo, Margarita. op. cit. 22, p.31

³⁴ Cortina, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Publicas de México, Ultima Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

Así tenemos que el carácter pecuniario de las sanciones fiscales, es una sumisión del Fisco a las normas que componen el hecho generador de la conducta del infractor, y la multa es considerada como reparación del daño. A diferencia de la multa que solo es una sanción para castigar la conducta con la que se infringió el mandato legal, los recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, si tiene un fin reparatorio del daño producido al Fisco por la falta de pago oportuno, así el recargo es equivalente al tributo o a un múltiplo de el y representa un resarcimiento hacia el erario, por la falta o retardo del pago del tributo.

El recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija, determinada en relación con el tributo. Generalmente el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga, por lo que es un verdadero interés moratorio.

CAPITULO III

NATURALEZA DE LAS MULTAS

En el presente capítulo analizaremos la figura de la multa, como consecuencia a la omisión de un hacer o dejar de hacer, pero que esta debe ser aplicada en forma proporcional y equitativa a las características del infractor, es por esta razón que las leyes fijan un mínimo y un máximo para la aplicación de la misma, porque si únicamente fuera fija la multa se estaría hablando de inconstitucionalidad en la aplicación de la misma.

3.1. Las multas

Ahora bien comencare por definir que una multa, es una sanción o castigo que se le impone a una persona como resultado de una infracción y que este castigo puede ser en materia penal, administrativa, tributaria o de cualquier otro orden jurídico.

Así por lo tanto, el Autor Sergio Francisco de la Garza, en su libro de Derecho Fiscal Mexicano dice que "la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo por lo tanto un plus con respecto a la reparación del daño causado por las infracción cometida."³⁵

Entonces tenemos que la multa es una sanción económica de carácter personal que se va a imponer por actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias. Así el autor Gerbino sostiene que las multas no tienen por fin el "procurar una entrada al Estado, sino mas bien tienden a reparar un daño ya hecho a este, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas", existen variados tipos de multas así por ejemplo en el ámbito penal, la multa se impone a veces como castigo único, y en otras ocasiones como sanción conjunta o alternativa. La regla general consiste en fijar un máximo y un mínimo dentro del cual determinarán los tribunales la cantidad a pagar en atención a las circunstancias que lo puedan agravar o atenuar dependiendo del hecho, el patrimonio o capacidad

³⁵ De la Garza-Sergio, Derecho Financiero Mexicano, décima quinta ed., Edit. Porrúa, México, 1988, p. 983

económica y las facultades del culpable, pero en algunos delitos se establece una cantidad proporcional.

Derivado de lo anterior la autora Lomeli Cerezo, ha escrito que la "multa tiene un fin primario que es la de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación"³⁶, pero en si la principal razón de que existan las multas es de que debe tener un carácter intimidatorio ya que estas tienen una doble finalidad que es la de reprimir y a su vez sirve como ejemplo para que los demás que puedan caer en el mismo supuesto tengan por anticipado el castigo que pueden llegar a sufrir, además de que su contenido pecuniario beneficia en forma principal al fisco. Se piensa que las ventajas de la multa, en cuanto a que es pena pecuniaria o relativa al dinero en efectivo, no es causa de deshonra personal ante la sociedad como las privativas de libertad, ni impide al penado vivir con su familia y por su flexibilidad de pago puede estar al alcance de quien ha de afrontarla. Por otra parte, cuando el acusado no es insolvente, se permite la posibilidad de la ejecución forzosa de pago, mediante el embargo y la venta de bienes en subasta pública si no se efectúa el pago directamente en efectivo; estas medidas se pueden extender a la esfera administrativa, tributaria o municipal.

Pero por otro lado tenemos que la multa no es un impuesto sino que es una contribución accesoria de los primeros, dentro de este contexto nos encontramos de que en el ultimo párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación señala que "los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución.. Son accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de estas"³⁷. entonces tenemos que una forma adecuada de definir a las contribuciones accesorias es de la siguiente manera: "son contribuciones accesorias los recargos, las multas, y los gastos de ejecución así como los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social derechos, o contribuciones especiales o de mejoras.

Así la multa consiste en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución y su monto a cuantía se

³⁶ Lomeli-Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México 1998, p. 50

³⁷ Servicio de Administración Tributaria, Compilación de Legislación Fiscal, suplemento, Segunda Edición, Fiscal Editores, pag. 57

determina, además con la base en la disposición legal exactamente aplicable al caso de que se trate, y tomando como referencia para la aplicación de la misma el monto de la contribución no pagada. En otros casos, como el de infracciones de tipo formal, la cuantía de la multa es determinada por la autoridad fiscal, tomando como base para su determinación, las cantidades que autorice la legislación. Las multas que por infracción a las disposiciones fiscales impongan las autoridades correspondientes, pero también se consideran como accesorios a las contribuciones, pero participan de la misma naturaleza de estas, es, decir, para todos los efectos legales tiene la calidad de créditos fiscales.

Entonces el autor Emilio Margain Manautou dice que "La multa tiene como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario."³⁸

Las multas nunca deben tomarse en cuenta como importante fuente de recursos, pues su finalidad es otra; castigar toda infracción para evitar nuevas violaciones. Sin embargo, en países como en México, cuando las infracciones por parte de los contribuyentes están a la orden del día, recaudación por concepto de multas supera buen número de impuestos especiales en su rendimiento.

Las multas son las sanciones de mas usual aplicación en todo régimen fiscal, y consisten en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución y su monto o cuantía se determina, además con base en la disposición legal aplicable al caso de que se trate, con base también en el monto de la contribución no pagada. En otros casos, como el de infracciones de tipo formal, la cuantía de la multa es determinada por la autoridad fiscal, tomando como base para determinarla las cantidades que autorice la legislación, las multas que por infracción a las disposiciones fiscales impongan las autoridades correspondientes, se consideraran como accesorios de las contribuciones, pero participan de la misma naturaleza de estas es decir, para todos los efectos legales tienen la calidad de créditos fiscales.

³⁸ Margain-Manautou, Emilio, Nociones de Política Fiscal, segunda ED., Edit. Porrúa, México, 1999, p. 80

Un aspecto constitucional muy importante relacionado con las multas es el que contienen varias legislaciones de los diferentes países, en las que se impone una limitante al Estado en relación con la cuantía de las multas. Esta limitante consiste en que las autoridades gubernamentales nunca deben imponer multas excesivas es decir que no debe existir una notoria desproporción entre su cuantía y la capacidad económica del infractor, o entre su cuantía y la naturaleza de la infracción cometida. Dentro de la materia fiscal y aduanera en particular ambas situaciones se conocen con el nombre de desvío del poder. Su fundamento se encuentra en lo dispuesto por el artículo 22 de la carta Magna en la cual expresamente prohíbe la multa excesiva.³⁹

Así tenemos llegamos a la conclusión de que las multas son penas pecuniarias que sancionan una infracción prevista de manera concreta por la ley y que para su imposición, la autoridad debe fundar y motivar su resolución, conforme a las reglas generales contenidas en el ordenamiento del que deriva su aplicación, dentro de las cuales se encuentra, entre otras circunstancias, la naturaleza de la infracción, la reincidencia del infractor y la extensión del daño causado al fisco, así como la capacidad económica del infractor, elementos necesarios para razonar el arbitrio en la imposición del monto de la multa.

En nuestra legislación mexicana existen numerosas disposiciones relacionadas con las multas. Las más importantes de acuerdo con la clasificación que nos hace el autor "Sánchez Hernández Mayo" ⁴⁰ en su libro de Derecho Tributario son las siguientes:

a) Las multas no causan recargos: Como es bien sabido los recargos son indemnizaciones que se deben pagar a la autoridad fiscal cuando las contribuciones no se paguen dentro de los plazos legales. Las multas son accesorios de las contribuciones, y aunque en última instancia tienen el carácter de créditos, fiscales, por disposición expresa de la ley aplicable, estos no quedan afectos a la causación de recargos.

³⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴⁰ Sánchez-Hernández, Mayo, Derecho Tributario, Segunda ed., Edit. Cárdenas Editores, México, 1999, p.193

b) Las multas impuestas y notificadas quedan afectas al procedimiento de actualización: Con el fin de que el sacrificio del infractor no se diluya a lo largo del tiempo por el fenómeno de la inflación, en la legislación mexicana se indica que el importe de las multas impuestas será actualizado periódicamente. Los plazos de actualización se computaran desde el mes en que debió hacerse el pago, hasta aquel en que sea efectuado. Para ese efecto la legislación establece reglas y tablas sobre las que se deberá ajustar el procedimiento de actualización.

c) Las multas tienen preferencia en el pago: Con el fin de que el particular que tiene diversos adeudos fiscales con la autoridad, derivados de un mismo negocio jurídico, por el cual se tengan adeudos de diferente naturaleza (como son las contribuciones, indemnizaciones, recargos, multas y gastos de ejecución), se establece en la legislación que si se realiza pagos parciales, la autoridad debe aplicarlos en primer lugar a cubrir los gastos de ejecución originados, en segundo lugar los recargos, en tercero las multas, en cuarto lugar se cubrirán las indemnizaciones que adeude el contribuyente para la emisión de un cheque para el pago de contribuciones que no hubiere tenido fondos suficientes, y en ultimo lugar se hará la aplicación de los remanentes a las contribuciones propiamente dichas.

3.1.1. Constitucionalidad de las multas

Tomando como punto de partida el Principio de Constitucionalidad encontramos con que en la imposición de toda multa debe observarse escrupulosamente apegándose a los requisitos que fijan para tal efecto los artículos 16, 21 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer ;

"ARTICULO 16: 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."

En donde por *causa legal del procedimiento* se entiende que todo acto de molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado que lleve a cabo una autoridad competente, debe tener una causa que además sea legal, es

decir, que el acto este fundado y motivado en una ley. En cuanto a la fundamentación de la causa legal del procedimiento, debe consistir en que el acto de molestia debe estar establecido en una ley, este principio lo ha sustentado en Jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación al afirmar que: "las autoridades no tienen mas facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal".

Así la fundamentación de un acto de molestia debe ser precisa así también lo ha establecido la Jurisprudencia que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Tomo 80. Tercera Parte. Segunda Sala, Pág. 35 y que a la letra dice:

FUNDAMENTACION DE ACTOS DE AUTORIDAD. Cuando el artículo 169 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, esta exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se conozca de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular; por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto mas necesaria, cuanto que, dentro de nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen mas facultades que las que expresamente les atribuye la ley."

De igual manera existe Jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señalada en el apéndice de Jurisprudencia del año de 1987, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que expresa los requisitos constitucionales que debe cumplir la imposición de las Multas, manifestando lo siguiente:

MULTAS, REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos; ajuicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la

multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de las multas debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicables al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

"ARTICULO 21: LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS ES PROPIA Y EXCLUSIVAMENTE...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 HASTA POR TREINTA Y SEIS HORAS; PERO SI EL INFRACOR NO PAGARE LA MULTA QUE SE LE HUBIESE IMPUESTO, SE PERMUTARA ESTA POR EL ARRESTO CORRESPONDIENTE QUE NO SERÁ EN NINGÚN CASO DE TREINTA Y SEIS HORAS."

"ARTICULO 22: QUEDAN PROHIBIDAS LAS PENAS DE MUTILACIÓN Y DE INFAMIA, LA MARCA, LOS AZOTES, LOS PALOS, EL TORMENTO, DE CUALQUIER ESPECIE ,LA MULTA EXCESIVA, LA CONFISCACIÓN DE BIENES Y CUALESQUIERA OTRAS PENAS INUSITADAS Y TRASCENDENTALES."⁴¹

Haciendo una interpretación de tales ordenamientos se llega a la conclusión de que para considerar que una multa es impuesta a un particular y esta cumple con lo establecido por los Artículos 16, 21 y 22 Constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos o exigencias como son las siguientes:

- I. Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir que se exprese con precisión el precepto legal adecuadamente aplicable al caso de que se trate.

⁴¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit.4

- II. Que la misma se encuentre motivada es decir que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
- III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, y que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados, a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
- IV. Que tratándose de las multas en las que la sanción pueda variar entre un máximo y un mínimo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre estos dos montos. No se puede aplicar una multa fija ya que se estaría hablando de inconstitucionalidad de la multa.

En relación con la constitucionalidad de las multas fiscales, se dice que la fracción XXX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes que se estimen necesarias para hacer efectivas las facultades otorgadas a éste para la expedición entre otras, de las leyes tributarias, así como para llevar a un fin eficaz las facultades concedidas a los otros Poderes de la Unión por la propia Constitución.

En consecuencia, si el Poder Ejecutivo tiene la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes se deben contemplar todas las medidas de coacción como por ejemplo, las multas administrativas y otras sanciones, para hacer que los contribuyentes los responsables subsidarios y aun los terceros, encuentren una respuesta del Estado a sus conductas ilícitas.

3.2. Elementos relacionados con la imposición de las multas.

"Para la imposición de la multa se toman en cuenta determinados elementos relacionado con la misma, como son que esta debe estar fundada, es decir que al momento de su aplicación se invoque el precepto legal aplicable al caso concreto, que debe estar motivada es decir que se deberán exponer los razonamientos lógicos jurídicos que tome en cuenta la autoridad competente para imponer determinada multa."⁴²

Debe estar dirigida en forma específica a una determinada persona que puede ser el caso de los contribuyentes, (por ejemplo cuando no presentan dentro de los plazos establecido determinada información que les esta solicitando la autoridad y entonces como consecuencia ante determinada omisión se le impondrá una multa).

De igual manera deberá existir la autoridad competente que será la encargada de llevar a la práctica la imposición del castigo que en el caso que nos ocupa es la multa y que al mismo tiempo deberá observar que esta se cumpla es decir que sea efectivamente pagada.

Asimismo para la imposición de la multa debe existir el quebrantamiento a una disposición legal, es decir un dejar de hacer de lo que un determinado ordenamiento señala. Una vez que se hayan cubierto los requisitos anteriormente descritos se procederá a observar de que forma se impondrá la multa, ya que en todos los casos se establece en los ordenamientos legales un mínimo y un máximo el cual dependerá de las condiciones en que se haya cometido tal quebrantamiento a las disposiciones legales, las condiciones económicas del infractor, o en ocasiones solo se deberá observar la magnitud de tal desobediencia.

En el derecho tributario existen dos tipos de sujetos es decir un sujeto activo y un sujeto pasivo.

⁴² Cortina, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Publicas de México, Ultima Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, Pág. 154

El sujeto activo siempre será el Estado a través de las autoridades encargadas para tal efecto así lo establece el artículo 3 al decir lo siguiente; "Las funciones relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo son facultades exclusivas de las autoridades aduaneras. En virtud de lo anterior tenemos que las autoridades aduaneras son las que cuentan con la competencia que la misma ley de la materia le otorga para ejercer las facultades sobre determinados actos.

Así por lo tanto con base a las reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público , las aduanas son las Unidades Administrativas regionales del Sistema de Administración Tributaria, y son las que se van a encargar de controlar la entrada, salida, conducción y control de mercancías, al y fuera del territorio nacional.

El sujeto pasivo siempre será quien este obligado al cumplimiento de la Ley Aduanera, así como de la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación y demás leyes y ordenamientos que regulen la entrada o salida de mercancías, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que intervenga en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías. (Así lo establece el artículo 1, en su segundo párrafo de la Ley Aduanera.)

3.2.1. Sujetos infractores

El título cuarto del Código Fiscal de la Federación relativo a las infracciones, contempla tres grandes sujetos: a) contribuyentes, b) funcionarios y empleados público y c) Terceros involucrados.

En materia aduanera los sujetos pasivos son los que se convierten en sujetos infractores al momento de quebrantar las disposiciones legales aplicables al caso concreto. Es decir son todos aquellos que enuncia el artículo 1 segundo párrafo que a la letra dice:

"Artículo 1. (Segundo párrafo). Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales, o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías"

En el tema que es motivo de la presente investigación, al hacer referencia al artículo 178 Fracción Primera de la Ley Aduanera, cuando menciona que:

"ARTICULO 178: SE APLICARAN LAS SIGUIENTES SANCIONES A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 176 DE ESTA LEY.

FRACCION I. MULTA DEL 130% AL 150% DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR OMITIDOS, CUANDO NO HAYA CUBIERTO LO QUE CORRESPONDÍA PAGAR.

Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del valor comercial de las mercancías.

ARTICULO 176: Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de el mercancías..."⁴³

Al analizar estos artículos llegamos a la conclusión de que los sujetos relacionados con la imposición de la multa en lo referente a nuestro tema de investigación es aquella persona que se dedica a la importación o exportación de mercancías y que ha dejado de pagar los impuestos correspondientes.

3.2.2. Conducta infractora.

Al abordar el análisis de este subtema comenzaremos por definir que una Conducta, es un modo de ser del individuo es decir el conjunto de acciones que lleva a cabo para adaptarse a su entorno, y esta conducta se vuelve infractora cuando se violan las disposiciones legales, que el hombre ha creado para la convivencia en sociedad.

⁴³ Servicio de Administración Tributaria, Compilación de Legislación Fiscal, suplemento, op. cit 3

Así por ejemplo en materia fiscal, son responsables en la comisión de las infracciones las personas que realicen los supuestos previstos en el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación.

"En materia Aduanera una infracción es toda violación o trasgresión a la disposición legal de la materia."⁴⁴

En el tema de la presente investigación la conducta se convierte en infractora cuando se dejan de enterar los impuestos que van a causar al importar mercancía, o cuando el pasajero importa mercancía, e introducen al país mercancía en forma ilegal.

3.2.3. Determinación de la multa

La autoridad debe entonces, una vez calificada la infracción, determinar el monto de la multa. Para este efecto será necesario revisar varios aspectos, como son la determinación de la multa de forma, determinación de la multa por omisión en el pago (de fondo), determinación de la multa como agravante de reincidencia.

Además de que deberá observar ciertas circunstancias para la determinación de la multa, como por ejemplo la magnitud del daño causado, o si trata de una persona que ha cometido en varias ocasiones el mismo acto ilícito es decir si existe reincidencia, y estas circunstancias van a atenuar o agravar la imposición de la multa

3.3. Imposición de las multas

En materia de imposición de multas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial Federal han interpretado y aplicado el desvío de poder. De igual forma a continuación anotaremos algunas de las resoluciones que han dado para cuantificar las multas:

⁴⁴ Sánchez-Hernández, Mayolo, op. cit 6

MULTAS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR: Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales deben llenarse ciertos requisitos. De la interpretación que la Justicia Federal ha hecho de lo dispuesto en dichos preceptos, se encuentran los siguientes requisitos; I. Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión en un precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, o sea, que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la importancia de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto Intermedio entre los dos.

Para la imposición de la multa es necesario observar los siguientes supuestos cuando existe:

Una obligación: que dicha obligación debe estar consignada en una ley específica.

Competencia: cuando ha sido descubierta y es impuesta por la autoridad competente.

Facultad: la ley le confiere la facultad expresa.

Procedimientos: El procedimiento debe ser aplicado sin violación alguna.

Infracción: existe una infracción que tipifica dicho acto u omisión.

Sanción. Cuando existe una sanción relacionada con la infracción.

3.4. Fundamentación y motivación de las multas.

Debemos recordar que de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado (el primer de los supuestos se refiere a que se encuentre regulada la conducta a sancionar dentro de alguna disposición legalmente aplicable al caso de que se trate y la motivación se refiere a emitir los razonamientos lógicos jurídicos para la aplicación de dicha sanción) siendo necesario que exista una adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

En materia administrativa específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en el se citen, los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Dado que la fundamentación tiene que ver con la serie de disposiciones legales vigentes para justificar el acto de autoridad, el servidor público que emita un acto administrativo en el que se impone una sanción deberá prestar especial cuidado al contenido de las disposiciones legales que invoque, señalando los artículos concretos que sustenten los siguientes conceptos:

1. La descripción de la conducta u omisión que se sanciona.
2. La facultad concedida u otorgada por la ley a la autoridad para imponer la sanción.
3. La competencia otorgada a la autoridad.
4. Individualizar la sanción, tomado en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.
5. La disposición legal infringida por el sujeto pasivo.

6. La disposición legal infringida por el sujeto pasivo.

7. La sanción a la que se hizo acreedor y la disposición que la establece.

Como la disposición implica describir claramente las circunstancias y los razonamientos que llevaron a la autoridad a conducir que el sujeto a sancionar se coloco en las hipótesis legales previstos por los ordenamientos en los que se funde el acto, será menester establecer un enlace lógico jurídico entre dichas hipótesis y los actos u omisiones constitutivas de la infracción que se le impute.

3.5. Multas excesivas.

Las multas son sanciones ejemplarizadoras e intimidatorios y por supuesto indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que regulen dichas conducta.

Ahora bien el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, expresa entre otras prohibiciones que; "A ninguna persona se le puede imponer una multa excesiva."⁴⁵

Entendiéndose por multa excesiva aquella que se encuentra en exagerada desproporción con el tipo, naturaleza y gravedad de la infracción cometida, así como con la capacidad económica del infractor. Es decir, si se parte del concepto de que la multa fiscal es una contribución, esta deberá reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, que en capítulos anteriores ya se analizaron, y si una sanción económica de esta naturaleza, no se determina en proporción con el tipo de infracción cometida y con la capacidad económica del infractor, se deberá considerar y que de igual forma se esta violando la garantía de seguridad jurídica en el artículo 22 Constitucional.

A tal efecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

Novena época

⁴⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, op. cit. 4

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta

Tomo: II, julio de 1995

Tesis: P/J.9/95

Página: 5

"MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE: De la aceptación gramatical del vocablo "Excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 Constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito, b) cuando se propasa, que va más adelante de lo ilícito y lo razonable y c) una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley, que la autoridad facultada para imponerla, tenga en posibilidad para cada caso, determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia en su caso de este en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor para así determinar individualizadamente la multa que corresponde."

Pero por otro lado tenemos a las multas que para su fijación se toman en cuenta otros elementos tal y como lo establece el autor Manzini, al decir "que las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, como lo es el caso de nuestra investigación acerca de las multa que se impone a quine evade los impuestos al comercio exterior se le aplicara una multa del 80 al 120% de los impuestos omitidos, o si esta misma conducta la lleva a cabo una persona con la calidad de pasajero, a este se le impondrá una multa de acuerdo al valor comercial de la mercancía que en el momento se le encontró, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja atrapar, por el Fisco, compensa las evasiones no descubiertas", así se llega a la

conclusión de que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir se puede llegar a explicar que el motivo de que estas aparezcan es por razones históricas.

Recordemos que según la etimología multa significa "multiplicación" y al mismo tiempo denota un aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o de cabeza de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las ordenes de un magistrado pudiendo aumentar día con día, con la finalidad de romper la resistencia del multado

Así que no debemos de perder de vista que haciendo un comparativo con lo anteriormente descrito, el infractor debe pagar la prestación omitida, en su totalidad (mas los recargos o intereses moratorios) y en adición la multa puede ser a veces el importe de una o mas veces del tributo omitido.

Y en efecto si el Estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídico tributarias necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad o coerción a través de un conjunto de sanciones que son las consecuencias derivadas de la inobservancia del precepto.

Así en términos generales puede decirse que las contribuciones accesorias reguladas por nuestro Derecho Fiscal forman parte o son manifestaciones del Poder Sancionador de la Hacienda Publica, al tener su origen y explicación precisamente en el incumplimiento de lo que ordenan las normas jurídico tributarias. Llegamos a la conclusión de que la multa persigue un doble objetivo que son los siguientes:

- a). Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.
- b). Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la ley otorga al estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Partiendo de estas dos premisas tenemos que señalar que si bien es cierto que la autoridad fiscal esta facultada para multar a los infractores incumplidos también lo

es que la imposición de tales multas no puede hacerse al arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que esta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico constitucional que garantice la preservación del principio de legalidad tributaria.

3.6. Multas por Infracciones en materia Aduanera

3.6.1. Infracción Leve

Las infracciones leves son aquellos actos u omisiones del contribuyente, puede o no traer consigo la evasión de los impuestos o requisitos al comercio exterior; su sanción será siempre multa monetaria y no rebasando su aplicación la esfera administrativa de la autoridad aduanera.

Sujetos que cometen las infracciones relacionadas con la importación y exportación

Los sujetos que cometen las infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías siempre van a ser quienes introduzcan al país o extraigan de él mercancías en cualquiera de los siguientes casos:

Omitan el pago total o parcial de las cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Cuando su importación o exportación este prohibida

Cuando las maquiladoras o empresas PITEX realicen importaciones temporales de mercancías que no se encuentren amparadas en sus programas

Cuando en la importación, exportación o retorno de mercancías el resultado de mecanismo de selección automatizado señale que no se puede realizar por no encontrarse la mercancía en el lugar establecido.

Cuando se introduzca o se extraigan mercancías por una aduana diferente a la autorizada.

Cuando no se acredite con la documentación aduanal la legal estancia o tenencia de las mercancías o que no se sometieron a los tramites previstos en la ley.

La infracción relacionada con la importación y exportación de mercancías se da en los siguientes supuestos.

Cuando se descargue subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte.

Cuando una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional, salvo causa de fuerza mayor, así como cuando se efectúe un transbordo entre dos aeronaves con mercancía sin haber sido despachadas.

Cuando se introduzcan o extraigan del país mercancías ocultas o con artificio tal que su naturaleza pueda pasar inadvertida, si su exportación o importación está prohibida o restringida o deban pagarse los impuestos al comercio exterior.

Cuando se introduzcan o extraigan al país mercancías por lugar no autorizado.

Cuando se encuentren en la franja fronteriza mercancías que deban llevar marbetes o sellos y no los lleven.

Cuando se encuentran fuera de la franja o región fronteriza los marbetes o sellos que solo son aplicables a mercancías para esas áreas geográficas.

Cuando sean mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente por su número de serie, parte, marca, modelo, especificación, técnicas o comerciales distinguiéndolas de otras similares y estos datos son consignados en el pedimento, en la factura o en el documento de embarque.

Cuando se exhiban para su venta mercancías extranjeras sin haberse importado definitivamente o estar en depósito fiscal.

Cuando las mercancías destinadas al régimen de depósito fiscal no arriben en el plazo estipulado al almacén general de depósito o a los locales autorizados.

Las Sanciones por las infracciones anteriormente comentadas son las siguientes:

Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

Cuando es cometida por pasajeros, su multa será del 80 al 120% del valor comercial.

Tratándose de vehículos, se impondrá una multa de \$2,000 a \$5,000 cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad.

Multa del 100 al 150% del valor comercial de las mercancías declaradas la mencionada en la fracción VI del Art. 176 de la Ley Aduanera

Multa equivalente del 5 al 10% del valor declarado de las mercancías cuando no se encuentren en el lugar señalado para poder practicar el reconocimiento aduanero.

Multa del 100 al 130% del valor comercial cuando las empresas maquiladoras y las Pitex realicen importaciones no comprendidas en su programas.

Multa del 10 al 20% del valor declarado por introducir o extraer mercancías del territorio nacional por aduana no autorizada.

3.6.2. Infracciones Graves

Las infracciones graves son aquellas que con pleno conocimiento de las personas transgreden ordenamientos legales con el propósito de causarle un perjuicio pecuniario al fisco, tales como eludir las restricciones o prohibiciones impuestas por las autoridades a las mercancías del comercio exterior.

Este tipo de infracción recibe como castigo sanciones administrativas y privaciones de la libertad rebasando siempre el ámbito de la autoridad aduanera por denuncia que se formula para solicitar a la autoridad judicial el ejercicio de la acción penal.

CAPITULO IV

ANALISIS DEL ARTÍCULO 178 FRACCION I DE LA LEY ADUANERA EN RELACION A MULTAS EXCESIVAS.

En el presente capítulo analizare la figura de la multa que establece el artículo 178 fracción Primera de la Ley Aduanera, haciendo una comparación en cuanto a la calidad de las personas a quienes se les impone la multa.

4.1. La Aduana en México

Ahora bien, el tema de la presente investigación es Análisis del Artículo 178, fracción I en relación a Multas excesivas, impuestas por el Comercio Exterior, entendiendo por este último a la introducción de mercancías para su compra y venta en nuestro territorio nacional, comenzare por explicar que son las aduanas y como se fueron desarrollando a través del tiempo, y actualmente como esta compuesta la Estructura Aduanera.

4.1.1. Marco Histórico.

En la época prehispánica existía una intensa actividad comercial entre los pueblos mesoamericanos, que tenían además del trueque, determinados sistemas de valor y medida que se empleaban para el intercambio de mercancías. En igual forma en que en la actualidad utilizamos billetes, monedas y cheques, en aquel entonces se utilizaban pequeños carrizos rellenos de polvo de oro, o ya fueran plumas de aves preciosas así como semillas de una cierta especie de cacao, los cuales eran reconocidos y aceptados en toda Mesoamérica.

Los tianguis o plazas de mercadeo estaban sujetos a reglamentos estrictos, en los cuales cuyo cumplimiento era vigilado por inspectores especiales. En esta época las culturas dominantes, como lo era la mexicana exigían a los pueblos sojuzgados el pago de tributos e imponían una organización del comercio a grandes distancias, en donde esta organización resulto vital para la sociedad precortesana.

El comerciante que recorría largas distancias era llamado entre los mexicas "*Pochteca*" que era quien tenía como funciones el intercambio de los productos de la región con la de otros pueblos situados más allá de las fronteras del estado mexica. Así en Tenochtitlan podían adquirirse pescados y mariscos frescos de la zona del Golfo o textiles y plumajes del área del Peten.

En los años 1500

La formalización del comercio en España con sus colonias comenzó con la expedición de las reales cédulas de 1509, 1514, 1531 y 1535, y que estas legitimaban el monopolio mercantil de esta con los territorios recientemente conquistados. Para tal efecto se instalaron en Nueva España las Casas de Contratación, Instituciones creadas desde 1503 con el propósito de controlar y fiscalizar el comercio y la navegación entre España y las Indias. Así en 1551 en Veracruz se inició la edificación de las primeras instalaciones portuarias.

El comercio con oriente se inició en la segunda mitad del siglo XVI, cuando se instituyó la ruta mercantil entre Acapulco y Manila. Es necesario recordar que las islas Filipinas formaban parte también del Virreynato de la Nueva España, así en 1593 la Real Cédula de Felipe II ordenó restringir el volumen de la carga comercial para limitar las mercancías no filipinas los llamados "productos de la china", procurando así evitar daños al comercio español, dado que el puerto de Manila no se efectuaba ningún control de los embarques, la revisión aduanal se realizaba en Acapulco.

En el Virreynato de la Nueva España se estableció el llamado derecho de almojarifazgo que era el impuesto a la importación) en donde este tributo tuvo una gran importancia debido a que la corona española dictó sobre la materia numerosas cédulas reales, decretos y ordenanzas, desde 1532 a 1817, mismas que regulaban la entrada y salida de mercancías; incluso ya se habla de franquicias diplomáticas por la introducción de mercancías.

En los años 1600

Debido a los constantes ataques de los barcos piratas ingleses y franceses a los puertos de Veracruz, Acapulco y Campeche, en 1597 se dispuso que los oficiales a cargo de la Casa de Contratación se trasladaran a la Banda de Buitrón, lugar situado frente a San Juan de Ulua, hecho que permitió que en 1601, por ordenes de Felipe II, se instalara la Aduana en tierra firme. En 1647, el rey Felipe IV vio la necesidad de que en la ciudad contara con una aduana cerrada donde fueran captados todos los productos que entraban al puerto.

En los años 1700

En el puerto de Acapulco, el tráfico comercial se llevaba a cabo mediante esporádicas ordenanzas y cédulas reales; en 1702 se elaboró el primer reglamento para el tráfico comercial entre Filipinas y la Nueva España.

El virrey Casafuerte expidió en 1728 una cédula a fin de que ninguna de las mercancías que ingresaban al puerto de Veracruz pudiera bajarse a tierra sin el consentimiento del oficial de justicia o regidor. La pena por incumplimiento era el decomiso de los productos.

El establecimiento de la Real Aduana del puerto de Veracruz se verificó alrededor del año 1776. En 1795 fue constituido el Consulado de comerciantes de Veracruz, primera asociación gremial de este ramo, cuyos miembros contribuyeron a realizar mejoras al puerto y a la ciudad.

En los años 1800

El primer documento legal del México Independiente fue el Arancel General Interno para los Gobiernos de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio, publicado el 15 de diciembre de 1821. En este documento se designaron los puertos habilitados para el comercio, se especificó el trabajo que debían realizar los administradores de las aduanas, los resguardos y los vistas; además se plantearon las bases para la operación del arancel, estableciendo que los géneros, las

mercancías de importación prohibida y las libres de gravamen quedaban a criterio de los administradores de las aduanas.

En 1821 la Sección de Aduanas se encontraba adscrita a la Secretaría de Estado y Despacho de Hacienda. En 1831 México firmo un tratado de amistad con los Estados Unidos, uno de sus primeros convenios en materia de comercio internacional. Así por disposición presidencial se creo la Aduana de México en 1884 y se instalo el 8 de mayo en el antiguo edificio de la Casa de Contratación y de la Real Aduana en la plaza de Santo Domingo.

Por lo tanto el 1 de marzo de 1887 se expidió una nueva Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas con dos anexos, en el primero apareció en forma separada la tarifa general y en el segundo contenía la aplicación de la tarifa.

En los años 1900

El 19 de febrero se constituyo por decreto Presidencial la Dirección General de Aduanas, conformada por seis secciones. El 17 de octubre de 1913 se firmo el decreto por el cual se crearon ocho secretarias de estado para el despacho de los negocios administrativos, entre ellas la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico y Comercio, con atribuciones sobre aranceles de aduanas marítimas y fronterizas, vigilancia, impuestos federales y otros conceptos.

En 1916 se publico la nueva tarifa de aranceles, en la cual el único producto prohibido era el opio, así se redujeron los gravámenes a los artículos de primera necesidad y se aumentaron para los artículos de lujo. En 1929 la Ley vigente intento modernizar y simplificar los procedimientos para el despacho de mercancías en las aduanas y junto con ella se pretendió la unificación en una sola tarifa de los diferentes impuestos. Esta ley fue abrogada por la nueva Ley Aduanera de 1935, en la que se incluyo un nuevo régimen jurídico para las actividades de los agentes aduanales.

El 18 de noviembre de 1931 se expidió el Reglamento Interior de la Dirección General de Aduanas así como el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y

Crédito Público. En el cual en su artículo 3 se ubico a la Dirección de Aduanas dentro de las Oficinas de Servicios Generales, con la función de administrar, coordinar y controlar los impuestos, derechos y aprovechamientos aduanales. En 1951 se publico el Código Aduanero, vigente hasta 1982, durante el periodo de sustitución de importaciones, el cual señalaba los lugares para realizar la introducción o extracción de mercancías los casos de excepción para comerciar con los países, los requisitos especiales, las prohibiciones y la documentación para la operación, así como los productos sujetos a contribuciones aduaneras.

Con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el 29 de diciembre de 1976, se publico un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 23 de mayo de 1977, quedando integrada por la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público; la Subsecretaría de Ingresos; la Subsecretaría de Inspección Fiscal, a la que se encontraba adscrita la Dirección General de Aduanas; la Oficialía Mayor; la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Tesorería de la Federación.

La Ley Aduanera, publicada en el año de 1981 el 30 de diciembre, contenía la terminología utilizada internacionalmente; se simplificó la estructura de los recursos administrativos, remitiéndose a los previstos en el Código Fiscal de la Federación y se regía por un nuevo principio de confianza en el contribuyente, a través de la autodeterminación del impuesto, se recopilaban las normas de valoración de mercancías, se promovía la industria maquiladora y las empresas Pitex, y se definieron los regímenes aduaneros que conocemos actualmente.

México se incorporo en 1986 al Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y Comercio (GATT), y en mayo de 1988 al Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), que tienen por objeto armonizar y facilitar el comercio internacional. En 1989, la Dirección General de Aduanas quedo asignada a la Subsecretaría de Ingresos, mediante la reforma del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y abrogan disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Publico, publicado el 4 de enero de 1990, gran parte de las funciones de la Dirección General de Aduanas fue distribuida a Unidades Administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, con funciones primordialmente fiscales.

Así el 25 de enero de 1993 se publicó la reforma al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que se modificó el nombre de la Dirección General de Aduanas por el de Administración General de Aduanas y se estableció la jurisdicción de 45 aduanas en el país.

En el año de 1994 se separaron de la Resolución que establecía reglas fiscales de carácter general que era la Resolución Miscelánea Fiscal, las reglas de Comercio Exterior.

Posteriormente se vio la necesidad de hacer una reforma integral a la ley que venía regulando la operación aduanera, publicándose una nueva ley aduanera el 15 de diciembre de 1995, la cual entro en vigor a partir del 1 de abril de 1996, reformada mediante publicación hecha el 30 de diciembre del mismo año. Los cambios consistieron en la introducción de mecanismos que permitían valorar la mercancía de acuerdo con lo establecido por el artículo VII del GATT, así como el cambio del sistema aleatorio por un sistema automatizado (inteligente) se reforzaron los métodos para el control de los agentes y apoderados aduanales, así como de sus representantes.

A partir del 1 de julio de 1997 se creo el Servicio de Administración Tributaria (SAT) al cual quedo adscrita la administración General de Aduanas. El reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se publicó el 30 de junio de 1997.

En 1998 nuevamente se reformo la Ley Aduanera, en el sentido de revisar y fortalecer los mecanismos de control que permitieran combatir la evasión en el pago de contribuciones, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y en general el fraude aduanero, que representa una competencia desleal para la industria nacional, el comercio formalmente establecido y el erario publico.

En los años 2000

Se hicieron algunas modificaciones, principalmente en el manejo y custodia de mercancías de comercio exterior, el ingreso o extracción de mercancías por vía postal; el reconocimiento aduanero de mercancías, la valoración aduanera, la garantía de contribuciones para el régimen de tránsito de mercancías, los procedimientos administrativos y las infracciones aduaneras, entre otras.

También se hicieron modificaciones en cuanto a la facilitación de salas internacionales de pasajeros, se sustituyó el semáforo fiscal por un mecanismo que automáticamente determina si procede o no la revisión del equipaje, mejorando la detección de mercancías no declaradas. Con el rediseñamiento del área de aduanas se está agilizando la revisión de los flujos de pasajeros.

4.1.2. La Aduana

Siendo la Aduana el lugar más importante para la entrada y salida de mercancías a nuestro territorio nacional, necesita ser regulada por disposiciones legales para el control del comercio exterior.

4.1.2.1. Concepto

Ahora bien que se entiende por Aduana, pues bien "son los lugares autorizados para la entrada o salida al territorio nacional de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, y en los cuales se aplican los programas de actividades referentes a la legislación que regula y grava la entrada y salida del territorio nacional de productos, medios de transporte, despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida."⁴⁶

Ahora bien aduana, es la oficina del gobierno encargada de la recaudación de los impuestos que percibe el Fisco por la exportación o importación de mercancías.

⁴⁶ Witker, Jorge, Comercio exterior de México, Marco Jurídico y Operativo, Edit. Mc Graw Hill, primera edición, México, 1996, p. 51

es decir son los lugares autorizados para la entrada o la salida del territorio nacional de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen.

Así el artículo 1 establece que los actos que regula esta ley es principalmente la entrada o salida de mercancías al país así como el medio en que son transportados, y que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 1. Esta Ley, las de los impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías.

4.1.2.2. Clasificación de las Aduanas

Existen diversos tipos de aduanas, tales como la marítima, aéreas, fronterizas e interiores.

El artículo 11 de la Ley Aduanera establece que los medios para la introducción o extracción de mercancías al territorio nacional solo pueden ser terrestres, aéreos o fluviales.

Por lo tanto las Aduanas Marítimas son "las que se encargan del Despacho de las mercancías que arriban o salen de los puertos mexicanos habilitados para el tráfico naviero internacional"⁴⁷. Así el tráfico Marítimo esta compuesto por los muelles, atracaderos, y sitios para la carga y descarga de mercancías de importación o exportación que las autoridades competentes señalen.

También llamadas aduanas fronterizas, las aduanas terrestres son aquellas que se van a ocupar de las operaciones del comercio exterior que al realizarse por la vía terrestre arriban o salen del propio territorio nacional a través de las líneas de o demarcaciones fronterizas que nuestro país tiene con las naciones vecinas. El tráfico

⁴⁷ Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Décima-Séptima Edición, Edit. Themis, Mexico 2003, p. 437

Terrestre esta integrado por los almacenes, plazuelas, vías, férreas y los demás lugares que la autoridad aduanera señale.

Las aduanas aeroportuarias son las que se encuentran establecidas en todas aquellas ciudades del país que cuentan con aeropuertos internacionales, siendo su misión la de encargarse del despacho de todas las importaciones y exportaciones que se realizan a través de este tráfico. Por otra parte el tráfico aéreo lo integran los aeropuertos declarados como internacionales por las autoridades competentes.

Por otra parte para el manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior compete a las aduanas y en consecuencia a las autoridades aduaneras su realización, llevándose a cabo dichas operaciones en recintos fiscales o fiscalizados, sin perjuicio de que tales servicios puedan ser concesionados o particulares.

4.1.3. Ley Aduanera de 1998

La Ley Aduanera, publicada en el año de 1981 el 30 de diciembre, contenía la terminología utilizada internacionalmente; se simplificó la estructura de los recursos administrativos, remitiéndose a los previstos en el Código Fiscal de la Federación y se regía por un nuevo principio de confianza en el contribuyente, a través de la autodeterminación del impuesto, se recopilaban las normas de valoración de mercancías, se promovía la industria maquiladora y las empresas Pitex, y se definieron los regímenes aduaneros que conocemos actualmente. En 1998 nuevamente se reformó la Ley Aduanera, en el sentido de revisar y fortalecer los mecanismos de control que permitieran combatir la evasión en el pago de contribuciones, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y en general el fraude aduanero, que representa una competencia desleal para la industria nacional, el comercio formalmente establecido y el erario público.

4.2. La Estructura Aduanera en el Estado Mexicano.

En el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos está establecida la división de los Poderes de la Federación, en donde el Poder Judicial

esta constituido por juzgados y tribunales así como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual es responsable de impartir justicia, por otro lado tenemos el Poder Legislativo que es el encargado de la formulación del marco jurídico que rige a la Republica el cual se encuentra conformado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores que en conjunto integran al Congreso de la Unión.

En el Poder Ejecutivo es en el que se deposita la Administración Publica de la Federación, el cual se compone de todas las Secretarías de Estado y los Organismos Descentralizados así como de los desconcentrados, que se requieren para el ejercicio de sus funciones.

Actualmente el sistema aduanero esta constituido de la siguiente manera:

4.2.1 Facultades del Poder Ejecutivo:

Para poder abordar el tema de la imposición de sanciones cuando se importen mercancías a nuestro territorio, en primer lugar comenzare por explicar algunas de las atribuciones que tienen las autoridades encargadas de la ejecución de dicha materia, comenzare por explicar las atribuciones que tiene el Ejecutivo Federal en materia de comercio exterior cuyo fundamento legal se encuentra en el artículo 143 de la Ley Aduanera y que son las siguientes:

Artículo 143: Otras atribuciones del ejecutivo Federal:

Además de las que le confieren otras leyes, son atribuciones del Poder Ejecutivo Federal en materia aduanera:

- I. Establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo, así como designar su ubicación y funciones.

Es decir el poder ejecutivo tiene facultades para implantar o quitar los lugares a través de los cuales se introduzcan o extraigan mercancías a nuestro país que en

el caso que nos ocupa reciben el nombre de aduanas, así como para otorgarle sus funciones que deberá cumplir.

I. Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente cuando así lo exija el interés de la nación.

Es decir cuando exista algún peligro o riesgo por ejemplo en el caso de guerras o situaciones emergentes el Poder Ejecutivo podrá suspender los servicios que se otorgan a través de las aduanas.

II. Autorizar el despacho de mercancías por las aduanas fronterizas nacionales, pueda hacerse conjuntamente con las oficinas aduaneras de países vecinos.

4.2.2. Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con el artículo 31, fracción XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la policía Fiscal de la Federación. Actualmente esta facultad la realiza a través del órgano desconcentrado del Servicio de Administración Tributaria.

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 144 de la Ley Aduanera, que para efectos de la investigación del tema, solo citare las fracciones que nos interesan;

Artículo 144: Otras facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades;

I. Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, de las administraciones regionales de aduanas y de las secciones aduaneras.

La propia Secretaría señalará, dentro de los recintos fiscales, el lugar donde se encuentren las oficinas administrativas de la aduana y sus instalaciones complementarias y establecerá la coordinación con otras dependencias y organismos que lleven a cabo sus funciones en los aeropuertos, puertos marítimos y cruces fronterizos autorizados para el tráfico internacional.

La secretaria tendrá como otra de sus facultades la de comprobar cuales son las mercancías que se introducen a nuestro país, en que circunstancias se encuentran así como cual es la finalidad de su introducción. El fundamento legal lo encontramos en el Art. 144, fracc. II que expresa lo siguiente;

II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley.

A través de los organismos encargados la secretaria puede determinar el valor en aduana de las mercancías que mas adelante dedicaremos un punto especial para determinar que se ajusta más a las necesidades tanto de la Secretaría como de la persona encargada de la exportación de las mercancías a nuestro país.

XII. Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento que para tales efectos autorice la Secretaría, utilizando el método de valoración correspondiente en los términos de la sección primera del capítulo III del Título Tercero de esta Ley, cuando el importador no determine correctamente el valor en los términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta.

XIII. Establecer precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) de esta Ley.

XIV. Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.

4.2.3. Servicio de Administración Tributaria.

Este organismo es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, con atribuciones y facultades ejecutivas que están señaladas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Inicio operaciones el 1° de julio de 1997, y en su artículo 2° se encuentra señalado el objetivo del SAT que es el siguiente:

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Asimismo, de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se establece en su artículo 17, que "para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con Órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

4.2.4. Naturaleza Jurídica del SAT

La naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria tiene su fundamento legal en el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria al establecer lo siguiente;

Artículo 1. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley.

Así el Servicio de Administración Tributaria es un organismo que depende directamente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y principalmente por las funciones que tiene encomendadas, desempeñándose como autoridad fiscal.

Por lo tanto el Servicio de Administración Tributaria considera de gran importancia su Misión para el cual fue creado y es la siguiente:

Misión del SAT: es la de recaudar con calidad y eficiencia las contribuciones federales necesarias para financiar el gasto público, así como la de controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación fiscal y aduanera, a fin de propiciar el cumplimiento voluntario y oportuno.

Es decir el Servicio de Administración Tributaria tiene dos funciones principales tales como las de recaudar las contribuciones necesarias con apego en la ley para de esta manera financiar el gasto público, es decir actúa como autoridad en materia fiscal y por el otro lado actúa como autoridad aduanera a través del control de la entrada y salida de mercancías la territorio nacional mediante sus organismos creados para tal efecto tales como la Administración General de Aduanas.

4.2.5. Administración General de Aduanas.

La función de la Administración General de Aduanas tiene su fundamento legal en el en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 en su Capítulo IX, artículo 29 que a letra dice:

Artículo 29. Compete a la Administración General de Aduanas:

VIII. Planear, organizar, establecer, dirigir y controlar estrategias que permitan crear e instrumentar mecanismos y sistemas para prevenir y combatir los ilícitos fiscales y aduaneros, así como apoyar a las autoridades fiscales y aduaneras en la ejecución de sus facultades de inspección, supervisión, control y vigilancia a través del personal de inspectores.

LII. Analizar, detectar y dar seguimiento, en coordinación con las demás autoridades competentes, respecto de las operaciones específicas de comercio exterior, en que se presume la comisión de cualquier ilícito en cuanto al valor, origen, clasificación arancelaria de mercancías, evasión en el pago de contribuciones, cuotas compensatorias u otros aprovechamientos y derechos, incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias e infracciones administrativas, para la debida aplicación del programa de control aduanero y de fiscalización, así como investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia

Es decir la Administración General de Aduanas tiene las facultades para establecer mecanismos de prevención y combate de los ilícitos fiscales y aduaneros.

La Misión de la Administración General de Aduanas es la siguiente:

Prevenir y combatir los ilícitos fiscales y aduaneros, revisando la entrada y salida de mercancías de comercio exterior, protegiendo las instalaciones, bienes y valores propiedad del fisco federal, coadyuvando con otras autoridades en la aplicación de normas, en un marco de honradez, lealtad, disciplina y vocación de servicio, por medio de una correcta administración para garantizar el interés fiscal.

Es decir como ya se comento en el párrafo anterior la Administración General de Aduanas tiene las facultades para prevenir y combatir los ilícitos fiscales y por lo tanto este principal motivo se convierte en su misión.

VISION

Ser una unidad integrada por mujeres y hombres con elevados valores y principios, altamente profesionales en la prevención y combate de los ilícitos fiscales y aduaneros, en beneficio de los intereses de la nación.

4.3. La Valoración Aduanera

Para efectos del tema de investigación comenzare por analizar que elementos se toman en cuenta para determinar el valor de las mercancías para la imposición de las multas a que se refiere el artículo I del artículo 178 de la Ley Aduanera.

Los impuestos aduaneros son aquellos que gravan la importación o exportación de mercancías el comercio exterior.

"En materia de exportaciones las mercancías para efectos de determinar su valor, se tome en consideración su precio factura o valor comercial al momento de salir la mercancía del territorio aduanero nacional, en cambio en los impuestos de importaciones a las mercancías constituyen factores estratégicos en toda política de comercio exterior pues en ellos inciden fundamentalmente dos grandes vertientes: a) regulan los intercambios de mercancías y productos de origen extranjeros, protegiendo o no a la producción interna, de artículos idénticos o similares, b) conforman ingresos presupuestarios en la columna del ingreso público captado anualmente para los Estados."⁴⁸

Se llega a la conclusión con la definición anterior que para la imposición de impuestos tanto a los de importación como a los de exportaciones se toman en cuenta determinadas circunstancias, que en las dos condiciones son diferentes pero que finalmente la intención es la de proteger al comercio interno.

⁴⁸ Witker, Jorge, Comercio Exterior de México, marco Jurídico y Operativo, op. 45, p. 98

4.1.1. Elementos de los impuestos Aduaneros

Son dos los elementos de los Impuestos Aduaneros más importantes: La parte alícuota y la base del cálculo, y se definen de la siguiente manera:

Las Alícuotas pueden ser expresadas en unidades monetarias (alícuota fija), o bajo la forma de porcentaje (alícuota proporcional), la base del cálculo puede presentarse en dos formas en cantidades físicas o bajo la forma de valor o precio. Fijado el Impuesto en función del valor o precio que tenga la mercancía es posible encontrar las siguientes bases impositivas tales como: valor factura, valor aduanero, precios oficiales, valores mínimos, etc.

De la base del cálculo surge la clasificación de los Impuestos aduaneros y estos se clasifican en Específicos y Ad Valorem.

a) Los impuestos específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo con su peso, cuenta y medida, y se expresan en una suma en moneda nacional. b) Los Impuestos Ad Valorem en los cuales la alícuota se expresa bajo la forma de porcentaje y la base del cálculo o la base imponible esta representada por el valor o precio de la mercancía importada. Respecto a la forma de determinar la base del cálculo o la base imponible la Organización mundial del comercio postula que no deben decretarse precios oficiales o precios mínimos por los países importadores sino ajustarse a precios reales de las operaciones cuya mercancía se va a valorar.

4.3.1.1 Elementos del Impuestos al Comercio Exterior.

Para efectos del tema de investigación interesa saber como se determinan los impuestos al comercio exterior. Para el cálculo del Impuesto General de Exportación, la Ley Aduanera establece lo siguiente:

Artículo 79. La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.

Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mercancías harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

Es decir para determinar el Impuesto que deberá pagarse por las mercancías exportadas, el elemento que se va a tomar en cuenta es el valor comercial de las mercancías en el lugar en que se haya adquirido, es decir se trata de un impuesto Ad Valorem ya que lo que se grava es el valor o precio del propio objeto gravado.

4.1.2. Sujetos de los Impuestos al Comercio Exterior

El artículo 52 de la Ley Aduanera establece que los sujetos de los impuestos al comercio exterior son las personas físicas o morales que introduzcan o extraigan mercancías al territorio nacional, y establece lo siguiente:

Artículo 52. Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles.....

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la Administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

4.4 Análisis del artículo 178 Fracción Primera de la Ley Aduanera en relación a multas excesivas.

El artículo 178 de la Ley Aduanera establece las multas que deberán imponerse a la violación de las conductas establecidas en el artículo 176 de la misma Ley, y que a la letra señala lo siguiente:

ARTICULO 178. SE APLICARAN LAS SIGUIENTES SANCIONES A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES ESTABLECIDAS POR EL ARTÍCULO 176 DE ESTA LEY.

- I. MULTA DEL 130% AL 150% DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR OMITIDOS, CUANDO NO SE HAYA CUBIERTO LO QUE CORRESPONDÍA PAGAR.

Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del valor comercial de las mercancías, salvo que se haya ejercido la opción a que se refiere la fracción I del artículo 50 de esta ley, en cuyo caso la multa será del 70% al 100% de dicho valor comercial.

En el entendido de que una multa es únicamente una sanción económica que al momento de su imposición tiene una doble finalidad, por un lado castiga al incumplimiento que se hace de una ley, y por el otro supuesto sirve de ejemplo es decir tiene el carácter intimidatorio y de ejemplaridad para que quien tenga la intención de caer en este supuesto ya se cuenta con los antecedentes de las sanciones impuestas.

La autoridad que deba imponer una multa lo debe hacer apegándose a lo que se establece en la ley que se aplique al caso concreto. Es decir se deben observar determinados requisitos, indispensables para su aplicación, como por ejemplo debe estar fundamentada es decir se debe señalar el ordenamiento jurídico aplicable a la situación de que se trate, debe estar motivada es decir la autoridad debe proporcionar los fundamentos lógicos-jurídicos que la llevaron a la aplicación de dicha ley, es decir señalar las causas por las cuales se considera que se llevo a cabo el ilícito, así como señalar el monto de la multa, los factores que motivaron para fijar la cuantía de la multa, además se debe señalar la autoridad que la impone.

Ahora bien el artículo 178 de la ley aduanera en su fracción primera establece un mínimo y un máximo para la aplicación de la multa ya que si no fuera de esta manera y únicamente existiera una multa fija se estaría hablando de una inconstitucionalidad en la aplicación de dicho artículo ya que no habría la posibilidad de establecer una media aritmética entre un mínimo y un máximo de las multas para determinar la cantidad que deberá imponerse.

Pero aun cuando en este artículo se establecen en las multas un mínimo y un máximo no se establecen las circunstancias que deben tomarse en cuenta para la imposición de la misma tales como la capacidad económica del infractor, las circunstancias en que se cometió el ilícito, la reincidencia del mismo, únicamente señala el monto.

Ahora bien este artículo señala que la imposición de la multa es por infracciones cometidas al Comercio Exterior entendiendo por este al intercambio de mercancías que realiza nuestro país con las demás naciones, pero para que exista dicho intercambio, las mercancías deben pasar por determinados requisitos por ejemplo una mercancía a importar o exportar debe sujetarse a lo dispuesto por la Ley de Comercio Exterior la cual tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, regular la economía del país, así como la estabilidad de la producción nacional o realizar cualquier otro propósito similar en beneficio siempre del país.

Así como también la Ley de Impuesto General de Importación y Exportación tiene por objeto clasificar las mercancías y determina el respectivo impuesto aplicable al comercio exterior. La función de la Ley Aduanera es que tiene a su cargo vigilar los procedimientos que deben observar las empresas o persona físicas que generen operaciones de comercio. Además algunas mercancías se les aplican el Impuesto al Valor Agregado o el impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En virtud de lo anterior el artículo 178 de la Ley Aduanera en su fracción primera establece dos calidades de sujetos por un lado tenemos a quien omite el pago de los impuestos al comercio exterior al cual se le impone una multa que es de por mas excesiva, ya que si de alguna forma se debe pagar el impuesto que se omitió y sobre este se debe establecer un monto que versa de un 130% a un 150%

de los impuestos omitidos al comercio exterior y para determinar cuanto fue lo que se omitió se toman en cuenta las circunstancias como es la base gravable del impuesto y para determinar este mismo se toman en cuenta el valor comercial de las mercancías en el lugar en que estas se obtuvieron. Por lo tanto resulta que la imposición de la multa es excesiva ya que si como lo analizamos en los párrafos anteriores para la importación o exportación de mercancías se debe cubrir una serie de impuestos aplicables a dicha mercancía y además sobre esta se aplica otro tanto deja en una enorme desventaja a la persona que omite dichos impuestos.

Y por el otro lado tenemos que si quien infringe esta disposición y que se encuentre en calidad de pasajero, se le impone una multa de 70% al 120% del valor comercial de las mercancías siendo este elemento muy subjetivo, ya que para tener la calidad de pasajero es porque únicamente transportan pocas cantidades de mercancías que en muchas de las ocasiones es para satisfacción personal. Y si en primera instancia tuvieron que pagar una determinada cantidad para obtener el producto al cual además se les aplica los impuestos a que esta sujeta, y sobre esta se le aplica mas del doble de lo que costo el producto entonces se esta violando el principio de proporcionalidad tributaria.

Es por estas razones que se violan los principios constitucionales marcados en el artículo 31 fracción IV tales como el de proporcionalidad y equidad tributaria, es decir el primer principio se refiere a capacidad económica del infractor entonces no se puede imponer una misma multa a una persona que es solvente económicamente a una persona que carece de recursos económicos entonces al momento de imponerla se esta atentando a este principio.

El de equidad tributaria se refiere a la equidad de las personas ante la ley es decir una misma norma se debe aplicar a las mismas que se encuentren en la misma situación pero no se debe personas entonces si esta hablando que para la imposición de una determinada sanción o multa se deben tomar en consideración determinadas circunstancias de las personas.

4.4.1. Propuesta

Por lo tanto la propuesta es que la multa para ambos supuestos sea disminuida ya que se atenta con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria y no se mencionan en la ley que circunstancias deben tomarse en cuenta para la imposición de las multas tales como la capacidad económica del infractor ya que no es el mismo resentimiento en el patrimonio de la persona a una que es solvente económicamente y que se le imponga una multa y esta misma se le imponga a otra que tenga bajos recursos para el caso de los pasajeros, que precisamente se colocan en esta calidad porque únicamente transportan pocas cantidades de mercancías que en muchas de las ocasiones es para satisfacción personal.

Una vez que se halla disminuido la multa deben tomarse en cuenta otro tipo de circunstancias tales como la figura de la reincidencia que se da cuando una persona comete el mismo ilícito mas de dos veces entonces si estoy de acuerdo en que la imposición de la multa sea aumentada o que se habrá otro paréntesis para que se imponga un limite de la multa es decir imponer otro porcentaje para la imposición de la misma.

Si bien es cierto que con la aplicación de este artículo se busca sancionar a quien infringe la ley también es que se busca la protección del comercio dentro de nuestro país, porque si se dieran mayores posibilidades para la introducción de mercancías los productos que entraran se ofrecerían al publico en precios menores a los establecidos a mercancías que ya tenemos en el país y entonces se quedarían en una enorme desventaja y además que nosotros como ciudadanos no consumiríamos los productos hechos por personas del mismo país sino que nos volveríamos transnacionales.

Lo único que se busca al disminuir las multas a la imposición de las conductas establecidas en el artículo 176 es castigarlas pero tomando en cuenta determinados factores que en derecho son muy importantes para lograrse la justicia y de esta manera lograrse el bien común de ambos lados por parte de las personas físicas y por parte de las autoridades que en última instancia es a ella a quien le toca aplicar la ley.

Si bien es cierto que este artículo y en específico esta fracción establece un mínimo y un máximo en el establecimiento de la multa, estas no dejan de ser excesivas ya que además de que deben pagarse los impuestos omitidos se debe pagar una cantidad extra que es más que el doble de lo que dejó de pagar de los impuestos omitidos al comercio exterior, y en el caso de los pasajeros la multa que se impone es del 80% al 120% del valor comercial de la mercancía.

CONCLUSIONES

Primera.- Desde la Cultura Prehispánica, los tributos formaron parte muy importante para el desarrollo de las comunidades; así tenemos que los aztecas fueron los primeros recaudadores, ya que contaban con una técnica de recolección mediante el uso de *Tequiámatl*, que se eran los papeles o registros de los tributos y los *Calpixquis* que eran las personas encargadas de recaudar los tributos.

Segunda.- El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado, a cargo de personas físicas y morales y que estos mismos se deben encontrar regulados en una disposición con legalidad.

Tercera.- En materia de impuestos al Comercio Exterior este tiene diversas regulaciones ya que por un lado encontramos los Impuestos Generales de Importación y Exportación así como la Ley de Impuestos al Comercio Exterior, así como a la Ley Aduanera.

Cuarta.- Los impuestos Ad Valorem son aquellos que para su aplicación se va a tomar en cuenta el valor o precio del propio objeto gravado. Este tipo de impuestos únicamente se aplica en materia aduanera, toda vez que para fijar la imposición de la multa a quien omite el pago de impuestos al Comercio Exterior, si se encuentra en calidad de pasajero se le impone la multa tomando en cuenta el valor comercial de las mercancías.

Quinta.- La proporcionalidad es uno de los principios fundamentales de todo impuesto, y que debemos entender por esta a la capacidad contributiva de las personas, es decir atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. Así como la equidad es otro de los principios elementales que debe cubrir toda imposición de impuestos, ya que se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley.

Sexta.- Toda acto de autoridad aduanera así como de los evasores debe estar regulado por una disposición legal, y al momento en que se presente el incumplimiento a cada una de las obligaciones producido por cualquiera de las dos partes, se origina lo que se conoce en la teoría como ilícito.

Séptima.- Por ilícito aduanero entendemos a todas aquellas violaciones que cometen las personas que se encuentren dentro del supuesto, establecido en una norma legal en materia aduanera.

Octava.- La autoridad aduanera a través de los órganos encargados de la aplicación de sanciones, se encuentra dotada de potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico.

Novena.- Así como las autoridades cuentan con las facultades o potestad que le otorga una disposición legal para la imposición de sanciones también la misma disposición legal establece límites a dicha facultad, para que no exista un abuso del poder.

Décima.- La multa tiene la característica principal de ser una sanción estrictamente económica y que es aplicable únicamente a la persona que infringe algún dispositivo legal, asimismo la multa tiene una doble finalidad ya que por un lado se impone como castigo a la persona por quebrantar una ley y por el otro supuesto es que se aplica a modo de ejemplo y con el carácter de intimidatorio.

Décima Primera.- El elemento principal de la multa es que se debe contemplar un porcentaje mínimo y un máximo para su aplicación atendiendo al principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

Décima Segunda.- Si bien es cierto que el artículo 178 fracción I establece un mínimo y un máximo en el establecimiento de la multa, estas no dejan de ser excesivas ya que además de que deben pagarse los impuestos omitidos se debe pagar una cantidad extra que es mas que el doble de lo que dejo de pagar de los impuestos omitidos al comercio exterior, y en el caso de los pasajeros la multa que se impone es del 80% al 120% del valor comercial de la mercancía, que precisamente se colocan en esta calidad porque únicamente transportan pocas cantidades de mercancías que en muchas de las ocasiones es para satisfacción personal.

Bibliografía

1. Carvajal Contreras, Máximo. Derecho Aduanero, Séptima Edición, Edit. Porrúa, S.A. México 1998.
2. Carrillo Flores, Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Obras Clásicas, Tomo I, México 2000.
3. Castrejon García, Gabino E. Derecho Administrativo Mexicano, Cardenas Editor y Distribuidor, México 2004.
4. Castrejon García, Gabino E. Derecho Tributario, Primera Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002.
5. Cortina Ruiz, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Publicas de México, División de Estudios Superiores, Facultad de Derecho, UNAM, Ed. Porrúa, S.A. México 1999.
6. De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano, Décima Quinta Edición, Edit. Porrúa, S.A. México 1988.
7. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Elemento de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edit. Limusa Noriega S.A. México 2000.
8. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa Noriega S.A., México 2003.
9. De Jesús Hernández, Refugio, Derecho Fiscal, Serie Jurídica, Edit. Mc Graw Hill, México 1998.
10. Dumay Peña, Alejandro. El Delito Tributario, Samuel Ediciones, México 1999.

11. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas, Trigésima Segunda Edición Actualizada, Edit. Porrúa, S.A., México 1998.
12. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Cuarta Edición, Edit. Ediciones Desalma, Buenos Aires 1998.
13. Lomeli Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Tercera Edición, Edit. Porrúa S.A., México 1998
14. Margain Manautou, Emilio. Nociones de Política Fiscal, Segunda Edición. Edit, Porrúa S.A., México 1999.
15. Orrantía Arellano, Fernando. Las Facultades del Congreso en Materia Fiscal, última edición, Edit. Porrúa S.A., México 1999.
16. Ponce Gómez, Francisco y otro, Derecho Fiscal, Edith. Banca y Comercio, México, Distrito Federal, 2002.
17. Sánchez Hernández, Mayolo G., Derecho Tributario, tercera edición, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002.
18. Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Sustantivo, segunda edición, Edit. Porrúa, México, 1998.
19. Serrano Migallon, Fernando. El Particular Frente a la Administración, Edit. Porrúa, última edición, México 2000.
20. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Constitucionalidad de los Porcentajes Mínimos y Máximos aplicables en Multas Fiscales, México 2001.

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley Aduanera.
4. Reglamento de la Ley Aduanera.
5. Ley de Comercio Exterior.
6. Reglamento de la Ley de Comercio Exterior.
7. Código de Comercio
8. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2005.
9. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
10. Ley del Servicio de Administración Tributaria.
11. Reglamento del Servicio de la Administración Tributaria.

Dirección Electrónica

1. Servicio de Administración Tributaria, <http://200.74.79.120>, México, 2005.
2. Servicio de Administración Tributaria, <http://www.bibliojuridica.org/>.
3. Servicio de Administración Tributaria, <http://intrasat/agji/agji.htm>.
4. Servicio de Administración Tributaria, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/diccionarios.php>.
5. Servicio de Administración Tributaria, http://99.96.20.195/agj/csn/internet/Sitios_Interes.htm.