



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

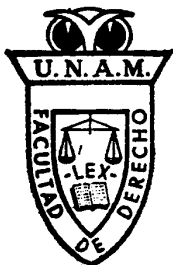
“LAS MULTAS FISCALES”

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

ANA LILIA MARTINEZ PIÑONES



MÉXICO, D.F.

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES FABIAN
MARTÍNEZ SÁNCHEZ Y
TERESA PIÑONES
TRUJILLO POR QUE
“GRACIAS A SU APOYO
Y CONSEJO HE
LLEGADO A REALIZAR
LA MÁS GRANDE DE MIS
METAS LA CUAL
CONSTITUYE LA
HERENCIA MÁS VALIOSA
QUE PUDIERA
RECIBIR...”

A MI ESPOSO JUAN
ANTONIO HERNANDEZ
MOLINA POR SU
CONFIANZA, PACIENCIA
Y APOYO
INCONDICIONAL.

A MIS HERMANAS
ARACELI, MIRIAM Y
NELLY, MARTÍNEZ
PIÑONES, POR SU
AYUDA Y ESTÍMULOS.

A LA UNIVERSIDAD
NACIONAL AUTÓNOMA
DE MEXICO.

A LA FACULTAD DE
DERECHO, EN DONDE
SE ABREVA EL SABER.

AL LIC. HUGO
CARRASCO IRIARTE
(ASESOR) POR SU
AYUDA Y ENSEÑANZAS.

MULTAS FISCALES

CAPITULADO

INTRODUCCIÓN

1. PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

- 1.1. Potestad sancionadora.....
- 1.2. Incumplimiento doloso.....
- 1.3. Incumplimiento culposo.....
- 1.4. Incumplimiento por causas externas.....
- 1.5. Responsabilidad originada por incumplimiento.....

2. MARCO CONSTITUCIONAL

- 2.1. Artículo 31 fracción IV.....
- 2.2. Prohibición de multas excesivas.....
- 2.3. Excepción al principio de la Ley que dice que la ignorancia no exime del cumplimiento de la norma.....

3. MULTAS FISCALES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- 3.1. Relacionadas con el registro federal de contribuyentes.....
- 3.2. Vinculadas con la obligación de pagar las contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, avisos e informaciones o expedir constancias.....
- 3.3. Asociadas con la obligación de llevar contabilidad.....

- 3.4. Relacionadas con las instituciones de crédito
- 3.5. Referentes a los usuarios de los servicios y cuenta-habientes de las instituciones de crédito.....
- 3.6. Vinculadas con el factoraje financiero.....
- 3.7. Relacionadas con las casas de bolsa.....
- 3.8. Asociadas con las facultades de comprobación.....
- 3.9. Referentes a los marbetes y precintos.....
- 3.10. Relacionadas con la garantía del interés fiscal.....
- 3.11. Vinculadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados.....
- 3.12. Concernientes a los funcionarios públicos.....
- 3.13. Relacionadas con las responsabilidades de terceros.....
- 3.14. Vinculadas con los dictámenes fiscales.....

4. REFORMAS QUE SE PROPONEN

- 4.1. Inconstitucionalidad de las multas fiscales, pues no cumplen con la debida fundamentación y motivación establecidas en el artículo 16 Constitucional...
- 4.2. Propuesta, crear un organismo dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, que se encargue única y exclusivamente de la imposición de las multas fiscales.....
- 4.3. Que las multas fiscales sean impuestas en forma equitativa y proporcional de acuerdo a la calidad del infractor.....

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el artículo 31 constitucional en su fracción IV, establece que es una obligación el contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que disponga la Ley.

Correlativamente la Federación, los Estados y el Distrito Federal tienen facultades para imponer mediante leyes que expidan sus respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender las necesidades de la colectividad.

El ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y las Legislaturas locales da origen a un voluminoso cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, al igual que cualquier otro ordenamiento jurídico, se puede hacer valer coactivamente cuando los destinatarios no cumplan espontáneamente con esas normas u ordenamientos jurídicos.

Dichos ordenamientos jurídicos, resultan ser intimidatorios y en ciertas ocasiones angustiosos; puesto que por una parte obran valiéndose de la intimidación y por otra, en algunos casos la sanción es excesiva e incluso podríamos decir que va en contra de la Constitución; ya que no cumple con la fundamentación y motivación que establece el artículo 16 constitucional, violando incluso el artículo 22 de la Ley fundamental.

Y es precisamente a esa falta de fundamentación y motivación que va encaminada mi propuesta, la cual, consiste en: la creación de un organismo que se encargue única y exclusivamente de la imposición de las multas fiscales a fin de que estas, sean debidamente fundadas y motivadas, así como también que atiendan en la mayor medida de lo posible a la capacidad económica del gobernado, es decir,

que sean impuestas en forma justa de acuerdo a la calidad del infractor; ya que no es justificable, el castigar al culpable con una suma fija, excesiva además actualizaciones y recargos.

Lo anterior, con el fin de evitar el cumplimiento de las obligaciones que tienen los contribuyentes; toda vez que lo asocian con un afán de lucro para el fisco, pues se puede pensar que la forma de razonar por parte de éste es “si logro atrapar uno, por ese pagan todos”, por ello, carece de toda base jurídica, que lo que denotaría es una gran falta de constitucionalidad, así como también de límite equitativo y proporcional, debido a que la multa como castigo debe ser retributiva; por lo que es necesario también adecuar el monto al caso concreto en forma flexible, ya que como lo mencione anteriormente deben tomarse en cuenta las circunstancias que rodean a la infracción e imponer la multa en base a la unidad monetaria, al poder adquisitivo y de esta forma lograr una justa sanción, ya que cada cual pagaría lo que le corresponde.

CAPITULO I. PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

1.1. POTESTAD SANCIONADORA.

“La potestad sancionadora del Estado la Ejercen los tres Poderes de la Unión, así como los propios de las entidades federativas, tomando en cuenta el desarrollo del Poder Público encomendado al Estado, en efecto, el legislativo, define y clasifica las faltas o infracciones, los delitos o las sanciones que deben aplicarse a los que contravienen las normas jurídicas; la ejecución de las sanciones administrativas corre a cargo del Ejecutivo; y por lo que respecta al Judicial, éste se encarga de resolver toda clase de controversias suscitadas entre los particulares o entre éstos y el estado y para ese efecto dispone de la fuerza o autoridad necesaria para hacer cumplir sus fallos, pudiendo valerse para tal efecto del imperio coactivo que le da la Ley; es así, como podemos corroborar, que la potestad sancionadora del Estado es ejercitada en la vida en práctica por los mencionados Poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, el primero al crear las leyes para la convivencia social y para definir y sancionar los excesos o desvíos de gobernantes y gobernados; el segundo promulga y ejecuta las leyes; y el tercero, atiende y soluciona toda clase de conflictos particulares, públicos, y entre ambos sectores.”¹

“En esas condiciones, la potestad sancionadote del Estado es una de las más altas manifestaciones de su poder soberano o autoridad, y al ser ejercitada por sus órganos, le permite mantener la vigencia del derecho en aquellos casos en que los particulares o los servidores públicos quebrantas las leyes o reglamentos que son el sustento de la armonía de gobernantes y gobernados.”²

¹ Sánchez Gómez Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, Segunda Edición, México 2001, Editorial Porrúa, pág. 439

² Idem. Pág. 439

“Dicha potestad sancionadora nace en nuestra Ley Suprema, se hace extensiva en las leyes y reglamentos materiales y procedimentales que tienen que ver con esta cuestión, y debe ejercitarse cuando hay necesidad de castigar, reprimir, advertir o poner un escarmiento a las personas físicas o morales que violen nuestro orden jurídico.

Para cumplir tal facultad se debe observar el principio de legalidad a manera de no quebrantar las garantías individuales y sociales consagradas en la Constitución, para que las penas, sanciones o medidas coercitivas respectivas que se encuentren debidamente fundadas y motivadas dictadas por la autoridad competente, que estén vigentes en el momento que se cometió la infracción o delito las normas aplicables a cada caso, para evitar el despotismo, la arbitrariedad, desproporción, abuso, desvío de poder o la injusticia manifiesta.

En esa virtud la potestad sancionadora de la Administración Pública corre a cargo de las dependencias y organismos que integran el Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, en la esfera de sus atribuciones legales, pues la propia norma jurídica que regula las tareas, es la encargada de sentar los lineamientos que deben seguirse, las formalidades legales propias para cada tipo de sanción administrativa que se lleve a la práctica y que en su esencia se respalde en el principio de legalidad, que rige todo acto de autoridad.”³

Ha sido materia de discusión desde el siglo pasado el tema relacionado con la potestad sancionadora de la Administración Pública en materia fiscal, en razón de que la Constitución no la establece en forma precisa, por lo que algunos estudiosos del tema consideran que las autoridades fiscales sólo pueden castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, propios del ámbito municipal en donde se expide el Bando de Policía y Buen Gobierno y que por lo tanto, diversas sanciones administrativas que aplican las autoridades respectivas

³ Idem. Pág. 440

tanto de la federación, como las Entidades Federativas y de los Municipios deben ser declaradas inconstitucionales al igual que su actuación en ese sentido, postura que encuentra su apoyo en el artículo 21 Constitucional, y en efecto la redacción de dicho precepto no es muy clara, tiene imprecisiones y provoca discusión, al decir que: "...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;..." y por ello es necesario una reforma y adición a su contenido para que se le dé más respaldo, presencia, claridad y alcances a la potestad sancionadora de la Administración Pública Federal; ante tal laguna, la Suprema Corte de Justicia de la Nación le ha reconocido validez en diversos criterios jurisprudenciales a la facultad del Poder Ejecutivo, para hacer cumplir sus funciones, para mantener el orden público y para la buena convivencia social, siempre y cuando exista una resolución expresa de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en armonía con la fracción I del artículo 89 Constitucional, al decir que: " las Facultades y obligaciones del presidente son las siguientes: I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, Proveyendo en la esfera Administrativa a su exacta observancia;..."

Lo que quiere decir que enlazando la expresada norma Constitucional con las leyes ordinarias que rigen en cada uno de los procedimientos disciplinarios o sancionadores en el ámbito administrativo, y cuidándose correctamente toda la secuela del procedimiento legal respectivo, es válido a todas luces la aplicación de sanciones administrativas, no obstante la omisión comentada el artículo 21 Constitucional.

En este mismo orden de ideas, tenemos que de acuerdo con Garrido Falla "Hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras, el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que une estos supuestos. Y

en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración. La configuración de la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido auto-suficiente) postula esta potestad sancionadora.”⁴

Asimismo este autor también señala que la potestad administrativa sancionadora y la potestad punitiva atribuida a los Tribunales de Justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéticos que los individuos tienen frente al estado, es decir, que derivan de su situación general de sumisión.

De acuerdo con Vicente Manzini, la justificación al poder sancionador de la Administración se encuentra en “Las manifestaciones legítimas de la voluntad de la Administración que son necesariamente obligatorias para todos sus súbditos, por que 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 sanción, y por eso el de deber jurídico respecto de la Administración pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa, o con efectos jurídicos sancionatorios los cuales ahora tienen el aspecto formal de los del derecho privado; ya imitan las providencias del derecho procesal civil, ya por el contrario son verdaderas y propias sanciones penales, sin embargo no excluyen la concurrencia también de las otras consecuencias jurídicas”⁵

⁴ Garrido Falla Fernando. “Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas”, Revista de la Administración Pública Madrid, Año X, No. 28.

⁵ Manzini Vicente. “Tratado de Derecho Penal”, Trad. de la edición italiana de 1941. Ediar, Buenos Aires, 1948, Primera Parte. Teoría General, Vol. I. Pág. 142.

Para otros autores la potestad sancionadora de la Administración deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo, o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad.

“La ejecutoriedad de los actos administrativos ha sido definida por Zanobini, como una especial manifestación de los mismos, es decir de los actos administrativos, por la cual cuando imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aún contra la voluntad de éstos, por los órganos directos de la Administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales, lo cual significa que si los particulares no cumplen de forma espontánea con las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios coercitivos, y no tiene necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos. De acuerdo con el citado autor, la ejecutoriedad de los actos administrativos se explica, por el carácter público de dichos actos, ya que todos los actos de soberanía tienen el poder de imponerse a los habitantes, carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a la Ley y los actos jurisdiccionales.

Entre los medios para realizar la ejecutoriedad, incluye Zanobini la coerción directa, 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.”⁶

“La opinión de Zanobini ha sido adoptada por el Profesor argentino Manuel María Díez, quien considera que la ejecutoriedad es una manifestación especial de la

⁶ Lomelí Cerezo Margarita, “Derecho Fiscal Represivo”, México 1997, Editorial Porrúa, Pág. 26 y 27.

eficacia de los actos administrativos, en cuanto estos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados, aún contra la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos, sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales.

El mismo autor argentino, con apoyo de un fallo de la Corte Suprema de su país, indica que dicha ejecutoriedad es una facultad a la que está condicionada la existencia misma del acto administrativo, una propiedad esencial, sin la cual sería imposible la eficacia de la autoridad administrativa que lleva en sí fuerza ejecutoria, el poder de pasar a la ejecución de oficio.”⁷

Para Villegas Basavilbazo, “la potestad sancionadora de la Administración es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con dicho autor la potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que ésta sola será insuficiente para asegurar el cumplimiento de ordenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias. El ejercicio de esa potestad represiva revela, una vez más, la quiebra del principio de separación de poderes, concebido en forma rígida e inflexible...En realidad, 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 cuya finalidad tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía pública, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen corresponde al estudio del poder de policía, considerado como la facultad jurídica de la

⁷ Idem. Pág. 27

Administración pública de ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general”.⁸

En relación con la acción directa de la autoridad administrativa en la legislación mexicana, el doctor Andrés Serra Rojas hace las siguientes consideraciones:

- a) “La Constitución no reserva a los poderes legislativo y judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos”.
- b) “Existen preceptos en la Constitución, como los artículos 27,33, 73, fracción XVI, y 123, que autorizan al poder público a la ejecución de sus determinaciones, aún en el caso en que hay una determinación de derechos”.
- c) “Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial cuando lesionan a los particulares”.
- d) “Finalmente, nuestra Legislación y Jurisprudencia han reconocido la facultad del Poder Ejecutivo para la ejecución de las resoluciones administrativas, reconociéndose que cuando una Ley señale un camino diverso, como el judicial, debe seguirse éste. Son frecuentes en las leyes administrativas que ellas establezcan a opción de los interesados, el doble camino administrativo y judicial”

⁸ Villegas Basavilbazo Benjamín, “Derecho Administrativo”, Tomo I, T.E.A., Buenos Aires, 1950.

Por lo que, “La legislación administrativa esta inspirada en el interés público, en la utilidad pública y el mantenimiento del orden público. Para hacer eficaz esta legislación es necesario que el régimen de policía consagre la potestad sancionadora de la Administración Pública, o facultad de castigar las violaciones a una ley administrativa, que no constituye delitos...La sanción aparece como un elemento esencial para la vigencia de la norma jurídica y el respeto a la misma, sin ella sería una vana ilusión el desempeño de las tareas públicas”.⁹

La doctora Margarita Lomelí Cerezo asienta que: “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 misma del Poder Público es una institución que tiene carta de naturalización en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo moderno...

Por lo tanto se advierte en la actualidad que obedece substancialmente a los mismos motivos que aplican la creación y desarrollo de los Tribunales Administrativos, aún en los países que siguen el sistema constitucional anglosajón, que tradicionalmente era considerado como incompatible con dichos organismos. Tales causas, como las enumera un distinguido profesor de la Universidad de Londres son: creciente intervención del Poder Ejecutivo en materias dejadas anteriormente a la libre iniciativa privada; la consiguiente limitación de los derechos del individuo en aras del interés y bienestar general de la comunidad; abandono de la concepción extremista de los derechos individuales y la necesidad de una justicia con procedimientos más rápidos y sencillos propios de la esfera administrativa...”¹⁰

⁹ Serra Rojas Andrés, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, S.A., México, 1977, Tomo II, Pags. 411 y 412.

¹⁰ Lomelí Cerezo Margarita, Op. Cit., Pág. 29

“El problema consiste, esencialmente, en lograr el equilibrio y armonía entre los intereses de la colectividad y las garantías individuales que constituyen hoy más que nunca una preciada conquista de la humanidad que ha de conservar el Estado democrático de nuestros días si quiere sobrevivir como tal”.¹¹

“En esa virtud, la imposición de las sanciones fiscales forma parte del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, y en las leyes respectivas encontramos expresamente señalados, los casos en que los actos, conductas o actualizaciones de los particulares y de los servidores públicos conducen a la configuración de infracciones a las normas de naturaleza fiscal, al no respetarse las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que se imponen a los sujetos pasivos de la obligación contributiva, como consecuencia lógica se quebranta el orden jurídico en esa materia, con grave perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública, y que al ser descubierta, calificada o valorada la gravedad de la violación cometida, la autoridad fiscal competente debe hacer uso de sus atribuciones legales para sancionar a los responsables, para mantener la vigencia del derecho, para imponer un escarmiento o castigo a la persona física o moral que se le impute la trasgresión específica de que se trate, calificación que debe hacerse respetando el principio de legalidad fundando y motivando la resolución o el acuerdo que expresamente contenga esa determinación, esto es, la infracción y la sanción fiscal, para que sea válida y eficaz la potestad sancionadora en materia tributaria.”¹²

¹¹ Idem. Pág. 29

¹² Ibidem, Pág. 30

1.2. INCUMPLIMIENTO DOLOSO.

“El incumplimiento doloso se presenta cuando el sujeto comete una infracción o delito con la intención de realizarlo. Aquí hay dolo, que consiste en causar intencionalmente un resultado, con conocimiento y conciencia de la antijuridicidad del hecho.

Existen dos elementos en el incumplimiento doloso, los cuales son:

- a) Moral o ético. Saber que se violenta o infringe la norma fiscal.
- b) Volitivo. Es la voluntad de realizar la conducta antijurídica.

Dicho de otra forma el Dolo está vinculado al aspecto psicológico del particular, que se traduce en buscar un resultado sancionado por las leyes fiscales penales, como defraudar al erario mediante la falsificación de recibos y demás documentación oficial, ...”¹³

“En cuanto a la materia, hay que tener presente las agravantes, que pueden provocar una sanción mayor cuando se trata de infracciones o una pena más elevada respecto de los delitos fiscales. Así, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación prevé, en relación con las facultades de las autoridades fiscales, las agravantes que siguen:

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

¹³ Carrasco Iriarte Hugo, “Derecho Fiscal I” Segunda Edición, México 2003, Editores Iure, S.A. de C.V. Pág. 334

- a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
- b) Tratándose de infracciones que no impliquen la omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción del Código Fiscal.”¹⁴

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

- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
 - b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para reducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
 - c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
 - d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

¹⁴ Idem. Págs. 334 y 335

- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
 - f) Que se microfilmen o graven en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicios de que los documentos microfilmados o gravados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
 - g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los arts. 46, fracc IV y 48, fracc VII del mismo código.
- III. Se consideran también agravantes la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

Tales agravantes se justifican, dado que la ilicitud del hecho reviste mayor gravedad.”¹⁵

¹⁵ Idem., Pág 335.

1.3. INCUMPLIMIENTO CULPOSO

“El incumplimiento culposo, imprudencial o no intencional ocurre cuando se deja responder antes las normas impositivas, pero sin la intención de hacerlo por negligencia, falta de cuidado, imprevisión, imprudencia o impericia. En materia fiscal se puede decir que se presenta cuando los gobernados exhiben su dictamen para el cumplimiento de obligaciones fiscales locales, pues en ambos documentos existe intención de cumplir con las obligaciones impositivas, pero los problemas surgen, cuando el profesionista contratado no realizó bien el dictamen y, sin tener la voluntad de no acatar las normas contributivas, el responsable directo infringió la ley fiscal, pero no de forma voluntaria, sino culposa, debido a la negligencia, impericia o falta de cuidado del contador público.”¹⁶

“Al respecto, el art. 94-B, en sus fracciones II y III, del Código Financiero del Distrito Federal señala que, respecto de créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales, el Secretario de Finanzas o el Procurador Fiscal del Distrito Federal deberán disminuir los montos de los adeudos fiscales cuando el contribuyente haya presentado dictamen de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o cuando el crédito fiscal derive de causas no imputables directamente al contribuyente.”¹⁷

¹⁶ Idem. Págs. 335 y 336

¹⁷ Ibidem. pag. 336,

1.4. INCUMPLIMIENTO POR CAUSAS EXTERNAS.

“Esta situación se presenta cuando se incumple con la obligación contributiva por causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes, por fuerza mayor o caso fortuito.

Fuerza mayor es no atender el deber señalado en las disposiciones fiscales por causas humanas, como la guerra, un motín o el secuestro del sujeto obligado. En cambio, el caso fortuito se presenta cuando hay hechos de la naturaleza que impiden cumplir oportunamente con la ley fiscal, por ejemplo: inundación o terremoto. Incluso en este último supuesto, la autoridad no solo deberá dar apoyo material a los afectados, sino también decretar programas de condonación a los particulares que resultaron afectados, en relación con las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Como se dijo con anterioridad, el art 39, fracc I, del Código Fiscal de la Federación señala, entre otros supuestos, que el Ejecutivo Federal debe emitir resoluciones de carácter general, para condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones o sus accesorios, autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades, en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

A su vez, el art 73 del citado Código dispone que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causas de fuerza mayor o de caso fortuito.”¹⁸

¹⁸ Idem, pág. 336,

1.5. RESPONSABILIDAD ORIGINADA POR INCUMPLIMIENTO.

“Al igual que en otras normas del derecho, para que éstas sean obedecidas, se requiere que al no acatar el contribuyente una obligación de dar, de hacer o de no hacer en el ámbito impositivo, traiga como efecto una consecuencia, que satisfaga daños y perjuicios al fisco, así como responsabilidades administrativas o penales, no solo en cuanto al sujeto directo de la imposición, sino también respecto al responsable solidario.”¹⁹

¹⁹ Ibidem. Pág. 336.

CAPITULO 2. MARCO CONSTITUCIONAL

2.1. ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV.

Este precepto a estudio es de gran importancia para efectos contributivos. Su contenido ha sido objeto de interminables discusiones, toda vez que, en pocas palabras de su fracción IV, se condensa toda una multiplicidad de motivos a reflexión. Así pues comencemos por transcribir su primer párrafo y la referida fracción IV para proceder enseguida a la toma de elementos y al análisis consecuente.

“Artículo 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”.

De acuerdo con Daniel Diep Diep, se desprende ocho elementos de los dos textos transcritos con anterioridad, los cuales con los siguientes:

- A. “El concepto de obligatoriedad.
- B. La aparente restricción de dicha obligación a los mexicanos, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de sujetos pasivos de la restricción tributaria.
- C. El concepto de contribución, no de tributo ni de impuesto.
- D. La noción de gastos públicos de las tres entidades de gobierno que se refieren.

- E. La pre-existencia de esos tres sujetos activos de la relación tributaria: la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.
- F. La condición de residencia del contribuyente.
- G. La identificación o prefiguración de esa manera de contribuir, que se indica como proporcional y equitativa.
- H. La delegación de la susodicha manera a la preventiva legal.”¹

Cada uno de estos elementos encierra, por supuesto, una enorme cauda de contenidos e implicaciones que es preciso analizar.

A.- El Concepto de Obligatoriedad.

El hecho de que un precepto constitucional imponga, entre otros conceptos, la carga que es la obligación a los mexicanos, forzosamente implica, por lo menos, tres motivos de reflexión.

- “¿Que se entiende por obligación?
- ¿De que clase de obligación se tratará?
- ¿A dónde conducen su cumplimiento o su incumplimiento?”

“En materia jurídica, una obligación entraña la existencia de dos o más sujetos comprometidos entre sí, bien por la razón de un adeudo, de una prestación, de

¹ Diep Diep Daniel, “El Tributo y la Constitución”, Primera Edición, México 1999, Editorial Pac, S.A. de C.V., Pág. 28
Idem. Pág. 29

una abstención o de una concesión. Las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir son las expresiones populares de esos mismos conceptos. En consecuencia, lo que el precepto constitucional que se comenta quiere configurar es exclusivamente la obligación de dar, ya que es la única forma de contribuir para los *gastos públicos* es con dinero –no, por ejemplo, con declaraciones, obligación de hacer (prestación); ni con evitar la ruptura de sellos, obligación de no hacer (abstención); ni con permitir inspecciones o cateos, obligaciones de tolerar o permitir (concesión)- y, por ende, no se establecen en este precepto otras clases de obligaciones que señala, o sea, la de pagar.”²

Por su parte, Galindo Garfias, define a la obligación de la siguiente manera: “...la relación jurídica que confiere al acreedor la facultad de exigir al deudor e imponer a éste el deber de realizar, el pago de una prestación determinada (dar, hacer o no hacer algo), y cuyo cumplimiento queda garantizado con el patrimonio del obligado”³

Como se desprende de la anterior definición, existe una relación jurídica que comprende la facultad de exigir que tiene el acreedor y el deber de cumplir por parte del deudor.

Para Carlos M. Guiliani Fonrouge “... la relación jurídica-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”⁴

² Idem. Pág.29

³ Galindo Garfias Ignacio, “Derecho Civil”, Editorial Porrúa, S.A. México, 1993, Pág. 43

⁴ Guiliani Fonrouge Carlos M., “Derecho Financiero”, volumen I, Ediciones Desalma, Argentina, 1977, Pág. 348.

Toda obligación tributaria debe contener los siguientes elementos:

- a) La relación jurídica tributaria. “Es una obligación de Derecho Público, por cuanto el Estado exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias investido de su plena soberanía financiera”⁵
- b) Los sujetos de la relación. “Tienen por sujeto activo al Estado y por sujeto pasivo al contribuyente”⁶
- c) El contenido de la misma “El estado ejerce por medio de sus órganos administrativos su pretensión ante los sujetos pasivos de la obligación, la prestación, objeto de la pretensión, es por lo general de contenido pecuniario”⁷

Dicha relación jurídica en el derecho privado se establece de persona a persona en un plano de igualdad jurídica; sin embargo en el derecho público, ésta relación jurídica tiene en sus extremos al estado y al gobernado en un plano de desigualdad, ya que el primero actúa como soberano.

Ahora bien, si esto nos deja claro lo que se entiende por obligación y la clase particular de la que se trata cuando se habla de lo tributario, “lo consecuente será discernir a dónde conduce su observancia o inobservancia, dado que se atiende a una condición de adeudo – obligación de dar- que no deriva de actos concretos entre los ciudadanos de un país por operaciones convencionales que realicen, sino de los sujetos comúnmente denominados *activo* – gobierno- y *pasivo* – contribuyente-, vinculados a través de una mera prevención legal que, de

⁵ Pugliese Mario, “Instituciones de Derecho Financiero”, Fondo de Cultura Económica, 1939. Pág. 67.

⁶ Idem. Pág. 75.

⁷ Ibidem. Pág. 80.

improviso, establece la obligación de tributar sin otra causal de fondo que la de ser o reunir el gobernado las demás condiciones que indica el artículo en comento.”⁸

“En otras palabras, la obligación conduce a una definición de papeles o roles: si se es mexicano –e incluso si se es extranjero, como veremos en su oportunidad, por lo que nos referiremos únicamente al ciudadano, para configurar el tema de un criterio de mayor generalización- automáticamente se asume el compromiso legal de cumplir con tal obligación de dar, de tal suerte que, el no hacerlo, inmediatamente revierte la conducta omisiva de ilicitud.”⁹

“Obviamente, esta última conclusión no puede tomarse *a priori* como incontrovertible o inevitable, pues sólo se evidenciará con toda claridad y contundencia cuando las leyes tributarias determinen al detalle los casos en los que exista la obligación y las excepciones a ellos, además de que manifestada así, en bruto, puede inducir al error de suponer que todo ciudadano está obligado a contribuir sin más, es decir, sin atender a la casuística legal concreta que le determine realmente como contribuyente y señale cómo y cuándo deba satisfacer tal obligación, pues no debe olvidarse que ésta proviene de una imposición sobre el gobernado y no así de una relación, tal como ocurre jurídica y ordinariamente con todas las obligaciones típicas – o propiamente tales- que proceden de la libre voluntad de los ciudadanos.”¹⁰

“Se trata, pues, de una obligación cuyo origen real deriva del poder, aun cuando se maneje o no como necesidad económica o de subsistencia del aparato estatal.”¹¹

⁸ Diep Diep Daniel. Opus Cit. Pág. 29 y 30

⁹ Idem. Pag. 30

¹⁰ Ibidem. Pág. 30

¹¹ Ibidem. Pag. 30

“Esto mismo, en términos de un criterio clasificatorio distinto sobre el propio tema de las obligaciones, nos compromete a discernir entre las puramente legales, las contractuales o voluntarias y las ex – lege.”¹²

“La puramente legal es la incontrovertible plena: el varón y la mujer son iguales ante la ley, según el artículo 4 Constitucional.- También podría haberse redactado diciendo que todos somos iguales ante la ley –principio de igualdad por excelencia- sin que se altere en forma alguna su contenido y sin que sean eludibles sus alcances, pues nadie puede sustraerse en forma alguna a tal prevención.”¹³

“La contractual o voluntaria es la sujeta al libre designio de las partes, aunque se apoye, limite o condicione en la preceptiva legal: no se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito..., de acuerdo con el artículo 9 Constitucional.- En consecuencia aquí la perspectiva legal cambia, pues el sujeto puede ejercer su libre voluntad de asociarse o no, según lo desee, sin ir más allá que la licitud de la unión.”¹⁴

“La ex – lege es la de mera incidencia: el contribuir está sujeto a la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, - conforme a este mismo artículo, por lo que sólo cuando el mexicano realice actos que estén previstos como gravables de una manera proporcional y equitativa en las leyes de la materia es cuando surgirá la obligación de dar o pagar la contribución que corresponda, según esas mismas leyes. Ya no se está, pues, en una situación de inevitabilidad –como en el caso de la puramente legal-, ni de voluntariedad – como en el caso de las contractuales-, sino de mera incidencia en la prevención legal por razón de

¹² Ibidem. Pág. 30

¹³ Idem. Pág. 31

¹⁴ Ibidem, Pág. 31

identificación entre los actos que se realizan y las normas que los contemplan graven.”¹⁵

La obligación *ex lege*, es decir que nace por disposición de la ley. Sin embargo “... para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación tributaria”¹⁶

“En consecuencia, la omisión o incumplimiento de una obligación contributiva no tiene el rango de transgresión constitucional, sino sólo legal, dado que el propio precepto constitucional a estudio delega en las leyes de la materia su establecimiento, condicionado a una manera que debe caracterizarse por satisfacer la conjunción de los dos elementos de un mismo requisito: el de que sea proporcional y el de que sea equitativo.”¹⁷

B.- LA APARENTE RESTRICCIÓN A “LOS MEXICANOS”, ES DECIR, COMO SI SE EXCLUYESE A LOS EXTRANJEROS DEL CARÁCTER DE “SUJETOS PASIVOS” DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Es obvio que si el artículo 33 Constitucional reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente resultaría un privilegio absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja a los mexicanos y precisamente en su propio país. Por tal motivo, no únicamente sería absurdo que de la restrictiva redacción de ese primer párrafo del artículo en comento pudiera

¹⁵ Ibidem, Pág. 31

¹⁶ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, México 1996, 3ª Edición, Pág. 101

¹⁷ Diep Diep Daniel, Pág. 32

desprenderse una supuesta exención tácita a favor de los extranjeros como en alguna época se pretendió por vía litigiosa, pues no es así.

“Pero esta inferencia, por sí misma, es insuficiente – al menos en materia jurídica- para tener por no excluidos a los extranjeros de la referida obligación contributiva. Existen dos razones jurídicas más, de mucho mayor alcance, que también procede exponer:

Por una parte que los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado tienen el mismo rango de las normas constitucionales, según el artículo 133 de la propia Norma Suprema, de tal suerte que, el llamado *Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero*, concertado en 1928, les obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales; y, por la otra, que las tesis jurisprudenciales del *poder Judicial de la Federación* han enfatizado reiteradamente el concepto de residencia que se consigna en la fracción IV del precepto que aquí nos ocupa como base de la contribución ante los tres niveles de gobierno que se enuncian, por lo que tanto extranjeros como mexicanos, tributen en igualdad de condiciones por el solo hecho de residir en el territorio nacional, toda vez que se presume que ello conlleva alguna clase de privilegio o beneficio inocultable, y máxime que nadie puede sustraerse a la identificación de un lugar de residencia.”¹⁸

“Pero existen otras dos razones adicionales, si bien de menor alcance, para tener a los extranjeros por plenamente comprometidos dentro de la misma obligatoriedad contributiva: si el artículo 4, antes citado, señala que “el varón y la mujer son iguales ante la ley”, o sea que todos somos iguales ante ella, y lo primero que el ser humano recibe por definición de la naturaleza es una distinción sexual que pasa a segundo plano cuando se trata de igualar a todos los ciudadanos ante la ley, viene a resultar lógico entender que las condiciones de

¹⁸ Idem, Pág. 34

mexicanidad o extranjería son atributos puramente jurídicos o convencionales que no podrían privilegiarse por encima de los sexuales para sustraerse a tal condición de absoluta y total igualdad ante ella. Y, por otra parte, si el propio precepto que nos ocupa, delega la *manera* como condición de proporcionalidad y equidad en las leyes, -sobre todo equidad en este caso-, y que no pueden ser otras que las de materia tributaria, también viene a resultar lógico entender que sea precisamente a partir del contenido referidas leyes como se determine la *manera* apropiada de contribuir, tanto de los nacionales como de los extranjeros, para que cumplimenten este requisito de equidad al que inevitablemente deben sujetarse para no romper con el orden e igualdad de la Constitución. Y obsérvese que se habla aquí de equidad,- poniendo el acento en lo tributario-, y ya no de igualdad pues recuérdense las restricciones que les impone la Constitución en este último caso a los extranjeros, o sea, el de la prohibición de inmiscuirse en los asuntos políticos del país a la que alude el artículo 33.”¹⁹

Por todo ello, pues, cualquier residente en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad.

Asimismo, cabe mencionar, que si mexicanos o extranjeros, manifiesta Alonso Cortina Gutiérrez, gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago del impuesto.

“Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la frac. IV del art. 31, es una obligación general a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los

¹⁹ Idem, Pág. 35

mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo”²⁰

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que las empresas extranjeras establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza, situadas en el territorio nacional. Dicha tesis pronuncia lo siguiente:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LAS EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAÍS, SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el art. 6º., frac. IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de dic. De 1964), cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de la riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicada en el territorio nacional.

AR 4347/68 Cofico Internacional, México, S.A., 5 votos, Séptima época, tercera parte, vol. 4, Pág. 143”²¹

²⁰ Cortina Gutiérrez Alonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Porrúa, México, 1977, Pág. 26

²¹ Jurisprudencia poder Judicial de la Federación, Tesis de ejecutorias 1917-1975, Semanario Judicial de la Federación, tercera parte, Segunda Sala, 1975, Pág.436.

C.- EL CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN, NO DE TRIBUTO NI DE IMPUESTO.

Uno de los aspectos más controvertibles de este precepto es precisamente el de la expresión que emplea para configurar la clase de obligación que nos ocupa. El constituyente utilizó la palabra *contribución*, no la de tributo ni la de impuesto, sin que, como se demostrará, pueda ser tratada en calidad de sinónimo de ésta, toda vez que:

- "Tributo viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud."²²

- "Impuesto, que es la expresión equivalente del término anterior, deriva de *impositus*, y también significa tributo o carga. Pero desde hace un par de siglos se emplea mucho más que la anterior –aun cuando previamente se usara como equivalente de aquella-, con ánimo de distinguirlas entre sí, toda vez que se pretende que, bajo esta denominación, quede revestido el viejo tributo de alguna clase de juridicidad o legalidad, es decir, que se le estime derivado de las leyes y, por ende, consentido por los gobernados, sumiendo la tesis de que lo hacen mediante una participación más o menos consciente de su parte para que les parezca admisible y necesario establecerlo, legislativamente con el fin de asegurar la subsistencia del aparato del Estado, de tal forma que con ello se den las condiciones de gobernabilidad indispensables para que cualquier comunidad humana pueda sobrevivir como tal."²³

²² Diep Diep Daniel, Op. Cit. Pág. 34

²³ Idem. Pág. 35

- El artículo 2º en su fracción I, del Código Fiscal de la Federación, define al impuesto como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”

En consecuencia, es inocultable un sinónimo del tributo, sólo que ahora bajo el ropaje de la legalidad.

- “Finalmente se pretende imponer, en las últimas décadas y sólo en algunos países, el término de contribución, *contribuere*, que no es sinónimo de las otras dos expresiones, dado que entraña una noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc., de tal forma que viene a ser un tanto eufemístico, pues la naturaleza de todo gravamen es necesariamente coercitiva o impositiva a plenitud y en ningún momento se puede considerar sujeta a voluntarismos. Pero opera en descargo de tal eufemismo el consenso legislativo, derivado de la voluntad electoral que eligió a los representantes del pueblo, entraña un consentimiento tácito en el sentido de que las cargas tributarias gocen de la anuencia de los gobernados y, por ende, que sí participen de esa noción de voluntariedad previa, independientemente de que después sobrevengan problemas individuales o colectivos en la forma de simple descontento.”²⁴

- “Contribución viene, igualmente del latín: *contribuere*, que significa dar, lo mismo en sentido hasta cierto punto coercitivo, -como cuando se trata de tributo-, que en sentido voluntario, - como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc.-. Obviamente, pues, no se trata de un sinónimo pleno del tributo o del impuesto, sino que se trata de una voz afín o próxima, pero no idéntica.”²⁵

²⁴ Idem, Pág.35

²⁵ Ibidem. Pág 36

- “Contribución. Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de las servicios públicos y cargas nacionales”²⁶

De allí que no sea posible considerar esta última expresión de las dos primeras. Más aún si observamos que:

- “Los sinónimos propios de contribuir son colaborar, cooperar, participar, subvenir, coadyuvar, laborar, auxiliar, ayudar, concurrir, sufragar, subvencionar, socorrer, favorecer, aliarse, secundar, apoyar y asistir, sin que resulte correcta la extensión que frecuentemente suele hacerse al término, asimilándolo a pagar, tributar, abonar, cotizar, saldar, liquidar, depositar, apoquinar y entregar, ya que, definitivamente, estas últimas expresiones son impropias del sentido genuino de la expresión.”²⁷

- “Los sinónimos propios del tributo son los de: servidumbre, impuesto, carga, gravamen, arbitrio, exacción, exigencia, entrega, pago y subsidio, siendo impropios los que, por extensión, se pretende hacerle en las especies del mismo como: derrama, contribución, diezmo, cuota, cantidad, arancel, tasa, derecho, etc. y los que por derivación jurídica pretenden ser sinónimos en él, como: obligación, deber, responsabilidad, peso y compromiso.”²⁸

“En tal virtud e independientemente de los aspectos etimológicos, el uso adecuado del lenguaje obliga a emplear únicamente los conceptos de tributo o de impuesto mientras se trate de la materia que no ocupa, pero no así, al menos satisfactoriamente, el de contribución. Los juristas mismos han sido tan consientes

²⁶ De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael, “Diccionario de Derecho”, Editorial Porrúa, Vigésimo sexta Edición México 1998, Pág. 194.

²⁷ Idem. Pág. 36

²⁸ Ibidem. Pág. 37

de ello que hablan mayoritariamente de “derecho tributario” o de “derecho impositivo” mientras muy escasamente perciben como apropiado el hablar de “derecho contributivo”. Y ello mismo ha llevado, al menos inconscientemente, a que se haya propagado en mayor grado la idea de expresarlo como “derecho fiscal”, justamente con el fin de eludir la incertidumbre y confusión planteadas por el uso abusivo del concepto de contribución y los usos que se antojan antijurídicos de expresiones tan graves como las de tributo o de impuesto. Al menos fisco viene de fiscos, expresión latina, con la que también se designaba la canasta de mimbre en la que se recolectaban los tributos.”²⁹

“Contribución (tributo). Contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido.

Tributo. Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir, el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

Contribución. Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacabo Rousseau, en la que con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos.”³⁰

Ahora bien, queda perfectamente claro que tributo e impuesto son lo mismo. Así mismo cabe destacar que “por lo menos ambos presentan, servidumbre, carga o gravamen:

²⁹ Idem. Pág. 37

³⁰ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit. Pag. 28

- Servidumbre, del latín *servitudo*, significa trabajo o ejercicio propio del siervo; estado o condición de siervo; conjunto de criados que sirven a un tiempo en una casa; y sujeción grave u obligación inexcusable de hacer una cosa.”³¹
- “Carga, significa acción y efecto de cargar; obligación inherente a un cargo; persona o cosa que causa molestias a quien debe soportarla; preocupación o aflicción de ánimo; y hasta tributo o gravamen.”³²
- “Y gravamen, a su vez, significa carga, obligación, imposición.”³³

En suma, entonces, tributo e impuesto se caracterizan, prioritariamente, por ser una obligación inexcusable, un gravamen, una carga y una imposición.

“De ello debe concluirse que tributo e impuesto entrañan fuerza, coerción, coacción y hasta agresión, ya que, de otro modo, sería difícil que, quienes sufren tales servidumbres, las cumplan alegremente. Por ende, el gobierno de todos los tiempos ha actuado de un modo u otro sobre el gobernado, sea que lo considere como siervo, vasallo, súbdito, etc., o sea que incluso deje de considerarlo con calificativo alguno, pues siempre lo ha tratado como un simple forzado.”³⁴

“En suma, pues, el tributo o impuesto es un gravamen que el Estado impone forzosamente para sufragar la subsistencia del aparato burocrático, prioritariamente; y, -si se llega a disponer de remates-, para la ejecución de algunas obras públicas. A efecto de imponerlo se auxilia ahora de la ley. Pero los juristas no tienen por qué sentirse obligados a teorizar sobre ello, pues no es

³¹ Diep Diep Daniel, Op. Cit. Pág. 38

³² Idem. Pág. 38

³³ Ibidem. Pág. 38

³⁴ Ibidem. Pág. 38

materia jurídica, sino económica, aunque disfrazada de legalismo para hacerla eficaz.”³⁵

Salvo en los casos que se utiliza la palabra impuesto que no es adecuado por que la Constitución se refiere al concepto contribución es más amplio, como lo pronuncia Ernesto Flores Zavala, el contenido de este artículo se puede desglosar de la siguiente forma:

1. “Establecer la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos;
2. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son: la Federación, el Estado y el Municipio;
3. Que el estado y municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona;
4. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes;
5. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos, y
6. Que deben ser equitativos y proporcionales”³⁶

En este mismo orden de ideas, Ernesto Flores Zavala recalca que: “los impuestos se deben establecer por medio de leyes tanto desde el punto de vista material, como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder legislativo.”³⁷

Como ,lo ha puntualizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los

³⁵ Idem. Pág. 38.

³⁶ Flores Zavala Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, S.A, México 1977, Págs. 197 y 198.

³⁷ Idem. Pág. 199

gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, además de que es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

Al resolverse el AAR 2821/33, se dijo lo siguiente:

“CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el art. 31 Constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

AAR 2821/33, García Gelasio y coagraviado, 16 ab. 1934, unanimidad 5 votos, suplemento 1934, Pág. 1035”³⁸

³⁸ Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama López Enrique, “La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia” (1917-1982), ts. I, UNAM, México, 1984, Pág. 606.

D.- LA NOCIÓN DE “GASTOS PÚBLICO” DE LAS TRES ENTIDADES DE GOBIERNO QUE SE REFIEREN.

Gasto público. “Es la suma de dinero abonadas para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las corporaciones públicas”³⁹

“Otro de los tópicos que mayor grado de conflicto han engendrado es el de la noción de “*gasto público*”. En países con elevados índices de armamentismo, con enormes erogaciones por razones bélicas o represivas de su propia ciudadanía, con dispendios y abusos de gobernantes corruptos y desordenados, etc. este ambiguo concepto de *gasto público* automáticamente se desdibuja y desprestigia día tras día. En Estados y Municipios donde la ineptitud gubernativa conduce más a la incurrencia de errores, tanto en la ejecución de obras públicas como en el empleo de los recursos disponibles, cuando no en dispendios, derroches, abusos, viajes, etc., tal como ocurre en el ámbito nacional, el susodicho concepto desmerece también en forma radical.”⁴⁰

“Obviamente, la tesis original del tema es la de entender por *gasto público* todo cuanto represente la consecución del ideal originario del Estado: la búsqueda del bien común. Y esa noción de *bien común* significa el beneficio conjunto, o al menos mayoritario, de los gobernados. Pues se rompería hasta con su definición de principio el que se constituya precisamente en lo contrario.”⁴¹

“Convencionalmente se admite que dentro de la noción de gasto público se entienda incluido el costo del aparato gubernativo, es decir, la retribución a los servicios de funcionarios y burócratas que sirven al Estado, pues representan *el costo de vivir en sociedad*. Pero también se sobreentiende que en forma

³⁹ De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael, Op. Cit. Pág. 301

⁴⁰ Diep Diep Daniel, Págs. 40 y 41

⁴¹ Idem, Pág. 41

mayoritaria o preeminente, el que con la recaudación contributiva se disponga de recursos para realizar las obras que la comunidad demanda y la prestación de los servicios básicos que requiere a efecto de asegurar la gobernabilidad, la paz, la libertad, la tranquilidad y la permanencia misma de la organización social.”⁴²

“En consecuencia, si el gasto público sólo se reduce a retribuir al personal oficial y todos los demás conceptos se descuidan, abandonan, desatienden, o resulta imposible cumplirlos por insuficiencia de recursos, será obvio que la responsabilidad presupuestaria de los gobernantes, la responsabilidad aplicativa de los recursos recaudados, y todas las demás responsabilidades que se desprendan de tal desequilibrio gubernativo forzosamente deban reclamárseles.”⁴³

“El concepto de *gasto público*, en suma, no es una mera hipótesis o abstracción. Es el fin al que debe destinarse lo recaudado para justificar la acción tributaria. De otro modo, al incumplirse en cualquier forma la realización de este fin, deja de ser *gasto público* y se convierte en mera exacción o confiscación, es decir, en simple abuso de poder. Y una buena porción de las razones por las que se investiga el incumplimiento contributivo por parte de los gobernados, pese a su franca contravención de los ideales que debiera representarles el Estado, es por que los gobiernos incumplen con la meta del *bien común* a través del ejercicio de un *gasto público* que deja de ser precisamente tal.”⁴⁴

Es muy clara la disposición constitucional por lo que hace a las contribuciones que se tienen que pagar para satisfacer los gastos públicos de la Federación, estados y municipios. Desde el punto de vista constitucional no se contempla la posibilidad de la creación e imposición de tributos con fines extrafiscales.

⁴² Ibidem, Pág.41

⁴³ Ibidem, Pág. 41

⁴⁴ Idem, Pág. 41

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Tesis 541 ha dispuesto que de acuerdo con el art. 31, frac IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos el tributo será contrario a lo estudiado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

La tesis en cuestión ordena lo siguiente:

IMPUESTO, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el art. 31, frac. IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos el tributo será contrario a lo estudiado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”⁴⁵

T. LXV, Arrigunaga Peón, Manuel de, p. 2723

T. LXIX, Cabezut, Alberto M. y Coagraviados, p. 398

Cabezut, Alberto M. y Coagraviados, p. 5432

T. LXXIII, Bolaños García Fulgencio, P. 813

T. LXXV, Mora, Manuel F., p. 3603

⁴⁵ Guerrero Lara Ezequiel y Guadarrama López Enrique, Op. Cit., t. I, Pág. 1338

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954, Tesis 541, p. 1000.

E.- LA PRE-EXISTENCIA DE ESOS TRES “SUJETOS ACTIVOS” DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA: LA FEDERACIÓN, EL DISTRITO FEDERAL O EL ESTADO Y EL MUNICIPIO.

“Desde luego que deben pre-existir los sujetos que fijan la tributación, tanto en su sentido temporal como en su mera aceptación jurídica. No basta con el hecho de que una Constitución los identifique, cree o señale como órganos de gobierno por razón de una estructura organizativa determinada, sino que también se requiere que tengan atribuciones para convertirse en acreedores dentro de esa relación puramente legalista que se constituye con cargo al patrimonio del gobernado.”⁴⁶

“En otras palabras, no sólo se requiere de la legitimidad de su creación como órganos de gobierno y, consecuentemente, como implícitos, -aunque sólo posibles-, *sujetos activos* de una relación tributaria, sino que, además, se hace exigible que se les dote de la potestad jurídica de ejercer en acto, -y ya no sólo en potencia o posibilidad-, dicha potestad.”⁴⁷

“Lo que esta porción del precepto que se analiza consigna es, precisamente, esa dualidad de tiempos: por una parte, que hay tres entidades de gobierno a las que el ciudadano queda supeditado con la obligación de tributar; y, por la otra, que ese compromiso que subordina a la preceptiva que contengan las leyes, una vez que se les haya identificado como *sujetos activos* a cuyo favor debe obligarse la actividad contributiva de sus gobernados.”⁴⁸

⁴⁶ Diep Diep Daniel. Op. Cit. Pág. 42

⁴⁷ Idem. Pág. 42

⁴⁸ Ibidem, Pág. 43

F.- LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE.

“Suele entenderse por residencia, al menos para efectos del contexto en el que se muestra esta referencia constitucional, únicamente la ubicación determinada dentro de un entorno territorial. Entorno en el que, el mínimo, se representa por el Municipio y, el máximo, puede ser, -indistintamente y por razón de contener al Municipio-, la propia Federación o el Distrito Federal o Estado específico en el que se haya resuelto a residir. Más aún, pareciera ser, por la forma como aparece redactado su texto, que sólo se hace referencia única al Municipio, entendiendo que es la delimitación específica de la que realmente se ocupa esta mención. Por consiguiente, viene a ser el llamado domicilio civil- o simple lugar de residencia- el que finalmente importa en materia ubicatoria para configurar para configurar el carácter contributivo del ciudadano.”⁴⁹

“No interesan, por ende, el domicilio principal, ni el convencional o el lugar donde se encuentre, tal como se enfatiza en los ordenamientos propiamente tributarios, debido a que, en éstos, lo que preocupa es el ejercicio de las facultades de fiscalización, incluyéndose, desde luego, las actividades colaterales a la misma y que se orientan al empadronamiento, la localización, etc., sino que aquí prevalece la sola identificación territorial para atribuirle la condición contributiva primigenia que posibilite todas las demás.”⁵⁰

“Ahora bien, el criterio de residencia ha sido utilizado principalmente como recurso conceptual para controvertir, la diferencia del primer párrafo del artículo a estudio, toda vez que sólo alude a los mexicanos. Pero también ha sido empleado con

⁴⁹ Idem, Pág. 43

⁵⁰ Ibidem, Pág.43

fines doctrinarios, pues el criterio de nacionalidad es jurídicamente insuficiente para atribuir al gobernado cualquier clase de obligaciones contributivas por sí solo, puesto que, quien tributa no es únicamente la persona por el hecho de serlo, sino en función de las fuentes de riqueza que le orillan a ello al contemplarse por la ley como agravadas, de tal forma que viene a ser el concepto de residencia el que contribuye a configurar la ubicación colateral de tales fuentes y, consecuentemente, la pareja de elementos necesaria para fincar la obligación de que se trata, dada su naturaleza tan especial.”⁵¹

“Más aún, si no se conjugaran el sujeto y el objeto, la nacionalidad sería absolutamente insuficiente y hasta impolítica como sustento de la obligación contributiva, pues más parecería una pena el ser mexicanos que una definición de esa nacionalidad, de tal forma que sólo al relacionarse el enunciado impreciso de dicho primer párrafo de nuestro artículo con el contenido expreso de esta fracción IV es como se alcanza a entender enlazados, igualmente, al ciudadano que vive en nuestro territorio y que, a la vez, se beneficia de dicha estancia por residir en él, - incluso más allá de que su fuente de riqueza se encuentra ubica dentro o fuera del mismo, toda vez que, con la condición complementaría de beneficiarse o enriquecerse en franca independencia de tal ubicuidad.”⁵²

“Es decir, al *sujeto activo* podrían evadírsele de la obligación contributiva todos aquellos *sujetos pasivos* que cambiasen de nacionalidad – si ésta fuera la única condición para ser tratados como obligables a la susodicha *relación tributaria*-, así como todos aquellos otros que residiesen en países distintos – si ésta fuera la única condición del mismo fin-.”⁵³

⁵¹ Ibidem, Pág. 44

⁵² Idem, Pág. 44

⁵³ Ibidem. Pág. 44

G.- LA IDENTIFICACIÓN O PREFIGURACIÓN DE ESA MANERA DE CONTRIBUIR, QUE SE INDICA COMO PROPORCIONAL Y EQUITATIVA.

La equidad y proporcionalidad, son principios constitucionales que se encuentran consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, mismo que establece que:

“son obligaciones de los mexicanos:

...

- II. 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”

El objetivo fundamental de éste precepto consiste en asentar las principales obligaciones que tienen los mexicanos. Si bien el concepto de nacionalidad implica la existencia de ciertos derechos para quienes la poseen, también establece obligaciones para éstos. La fracción que nos ocupa obliga a los mexicanos a aportar recursos para el sostenimiento y el desarrollo del Estado.⁵⁴

La fracción IV del referido precepto constitucional dispone que las contribuciones deberán ser equitativas y proporcionales. Ambos conceptos han sido objeto de diversas polémicas, ya que no existe una definición de éstos, no obstante aludiremos a diversos conceptos que se han tratado dar de éstos.

⁵⁴ Es preciso señalar que esta obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que está dirigida a todo individuo que habite el país, ya sea nacional o extranjero.

El punto de partida para conceptualizar ambos términos es la Justicia, ya que como lo afirma Legaz y Lacambra "...la justicia es el valor condicionante de los demás valores, los cuales no pueden existir al margen de ella"⁵⁵. Así entonces, la justicia se convierte en una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas.

Para obtener la realización de la justicia en la materia impositiva es necesario aplicar dos instituciones jurídicas, que a saber son: a) la proporcionalidad y, b) la equidad. Al aplicarse éstas en la relación fisco – contribuyente, se dará a cada quien lo que se debe, no solo individualmente, sino como parte de una sociedad.

Respecto a la equidad coincidimos con la idea de que la equidad es "la justicia aplicada al caso concreto"⁵⁶

En materia fiscal se entiende que un tributo es equitativo cuando "...el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"⁵⁷

Con relación a este punto, encontramos la siguiente Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y QUIDAD.-

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos... la equidad tributaria significa en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una

⁵⁵ Legaz y Lacambra, "Filosofía del Derecho", Editorial Bosch, Barcelona, 1963, Pág. 409

⁵⁶ Aristóteles, "Ética Nicomaquea", Traducción de Antonio Gómez Robledo, Editorial Porrúa, S.A. México 1972, Pág. 58

⁵⁷ Margáin Manautou Emilio, "El sistema Tributario Mexicano", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Mayo-Agosto. México 1979, Pág. 109

situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”⁵⁸

Por otro lado, cuando el legislador de 1917 ingresó al contenido de Nuestra Carta Magna, la existencia de que un tributo sea proporcional, intentó establecer una “...distribución de las cargas, es decir, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”⁵⁹ y dicho trato desigual debe ser simétrico a la desigualdad habida entre los destinatarios de la norma.

Para que la máxima de proporcionalidad sea efectiva, se debe aplicar el principio de uniformidad, que “...consiste en que los impuestos que integran un sistema impositivo deben agravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo”⁶⁰ y “...tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos”⁶¹

La proporcionalidad es uno de los pilares fundamentales de la tributación contemporánea, consistente en la progresividad en la imposición de los impuestos. Este sistema se basa en la capacidad de pago, es decir, contribuir a los gastos públicos de manera proporcional significa, también contribuir en razón a la capacidad contributiva.

En este mismo orden de ideas, cabe destacar que la calidad o bien la capacidad contributiva es uno de los principios más importantes y fundamentales para poder tener una mejor comprensión de un sistema tributario. Este principio ha sido

⁵⁸ Jurisprudencia emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe 1985, primera parte, Pág. 371

⁵⁹ De la Garza Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial, Porrúa, S.A., México 1985. Pag. 257.

⁶⁰ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Pág. 201.

⁶¹ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pag. 257.

empleado para justificar ética y jurídicamente el poder de imposición del Estado, y es así como se convierte en el "... criterio fundamental para calificar la justicia del impuesto..."⁶²

El principio de capacidad contributiva "...implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso persona"⁶³

El concepto de capacidad contributiva "...presupone una referencia a la potestad económica en general, ya que, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza..."⁶⁴

Con relación a este punto, encontramos la siguiente Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.-

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma

⁶² Idem.

⁶³ De Andrea Sánchez Francisco José y Rís Estavillo Juan José, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada". Instituto de investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. y Procuraduría General de la República, México 2004, Pág. 156

⁶⁴ Palao Tabeada, "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva, en el Marco de la Técnica Jurídica", Tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976, Pág. 423

cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menor ingreso, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos...⁶⁵

Por lo que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es en aras de las contribuciones sean justas.

“Manera, quiere decir: el modo como se ejecuta u ocurre algo. Consecuentemente, cuando se habla, en el texto constitucional a estudio, de una manera determinada o modo específico a observar por las leyes que fijen las contribuciones determinando que dicha manera debe ser precisamente proporcional y equitativa, es obvio que se hace alusión a dos parámetros a cumplir en dichas leyes y, a la vez, a una condición de validez de las mismas, pues si sus señalamientos no se ajustan a esa manera expresamente prevista en el ordenamiento supremo que

⁶⁵ Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1985, primera parte, Pág. 371.

nos ocupa, automáticamente se incumple con el requisito que permitiría convalidarlas como tales.”⁶⁶

“Dicho de otra forma, si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en todos sus contenidos, es ella, en tales contenidos específicos, la que se convierte en inconstitucional. Y si la misma ley, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa, también incide en la misma condición de inconstitucionalidad.”⁶⁷

“Esta doble consecuencia es debido a que puede ocurrir que un precepto determinado no reúna los citados requisitos y, también, que sea toda la ley la que los incumpla.”⁶⁸

“Analizando estos dos elementos, comencemos por entender que el primero de ellos, o sea el de la proporcionalidad, sólo existe en el ámbito de tres disciplinas: la matemática, la geometría y la estética. Cabe mencionar que por ejemplo de proporciones directas o de proporciones inversas en el ámbito de la primera; de proporciones geométricas por equilateralidad, por ambivalencia, etc., en el caso de la segunda; o de simetría, equilibrio, etc., en el caso de la última; pero no existen otras formas de proporcionalidad posibles, aun cuando el concepto atienda por igual a nociones ideales y, debido a que todo cuanto puede ser representable necesariamente se configura en el espacio, bien sea el imaginativo o bien el geográfico, y dentro de una noción de tiempo y de percepción que posibiliten el advertirlo.”⁶⁹

De acuerdo con Ernesto Flores Zavala dice que “no es posible separar las dos palabras, sino: Interpretar la expresión “proporcionalidad y equidad” como

⁶⁶ Diep Diep Daniel. Op. Cit Pág. 45

⁶⁷ Ibidem. Pag. 45

⁶⁸ Ibidem. Pág. 45

⁶⁹ Idem, Pág. 46.

significado de justicia. Lo que el contribuyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de constitución de 1857, art. 36, que dice:

Es obligación de todo mexicano: defender la dependencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁷⁰

Servando J. Garza, sostiene que: “En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica por que el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos, mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (frac. IV del art. 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa.

Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre lo que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así

⁷⁰ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Pág. 201-203.

porque el vocablo latino deriva de “justicia”, nuestro derecho tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)...”⁷¹

José Rivera Pérez Campos dice: “Mirando la equidad, básicamente, el lado jurídico de la norma, si ésta reúne las condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente a los factores de economicidad del impuesto.”⁷²

Miguel Valdés Villareal, piensa que: “Mucha controversia, alguna confusión y demasiada esperanza ha producido este principio constitucional de la equidad en las contribuciones en la mente de la gente. La noción de equidad nos trae la idea de justicia, valor fundamental para el derecho.

Referida la equidad a los sistemas fiscales tienen los siguientes cuatro significados:

Primera equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de autoridades.

Si tomamos como recursos disponibles el monto del producto nacional, por ejemplo, ¿qué porcentaje debe asignarse a cada uno de los fiscos nacionales, local y municipal? Y ¿qué porcentaje conviene asignar en suma a todos estos fiscos?, de acuerdo con sus programas de gobierno y atenta la condición o nivel de vida de los mexicanos. La asignación de recursos para los fines públicos debe comprender los varios capítulos de aprovisionamiento, como son los propiamente fiscales (impuestos y derechos), los productos y aprovechamientos, señalando como renglón muy importante la aplicación de precios públicos a las mercancías y

⁷¹ Garza Servando J., “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, Editorial Cultura T.G., México, 1949, Págs. 257 y 258.

⁷² Rivera Pérez Campos José, “Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos”, Cuarenta y cinco años al servicio de México, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Pág. 477.

servicios, producidos y distribuidos por el Estado, y del crédito para el sector público, que comprende el paraestatal.

El cumplimiento del precepto constitucional en este amplio sentido de la justicia, corresponde a los poderes legislativos cuando deciden las cuestiones presupuestales.

Segunda equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada, sea justa.

El respeto a esta concepción del precepto de la Carta Magna corresponde también a los poderes legislativos, cuando configuran los sistemas tributarios.

Tercera equidad. La pareja aplicación de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto de lo exigido.

Esta función corresponde a los ejecutivos, particularmente a la administración pública, en la figura de las autorices encargadas de estos negocios conforme a la ley; y a los poderes judiciales en caso de litigio.

Cuarta equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de gobierno que revierten los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar en cuenta su status económico.

El cumplimiento del precepto, en su significado aquí referido, corresponde a los poderes Legislativo y Ejecutivo, Cuando proponen, aprueban y ejercen los presupuestos de egresos, incluidos el del sector paraestatal.”⁷³

Ramón Reyes Vera afirma: “La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público;
- La relación entre la contribución y gasto público;
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público, y
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Podemos incluso afirmar que la interpretación “estricta” es inconstitucional, en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El derecho romano sostuvo: *aequitas prevalet stricto jure*, en donde encontramos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias: *contra legem strictam*.

Es válido concluir, en relación con la equidad:

- La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad;
- La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal;
- El poder Judicial federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad;

⁷³ Valdez Villareal Miguel, “Estudios Fiscales Administrativos 1964-1981”, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Págs. 50-52.

- La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y
- La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.”⁷⁴

H.- LA DELEGACIÓN DE LA MANERA A LA PREVENTIVA LEGAL.

“No pude concebirse manera alguna de tributar en nuestro país, pese a la condición de ser nacionales o extranjeros residentes en él, si las leyes tributarias no precisan la manera concreta de hacerlo, obviamente condiciona a la proporcionalidad y equidad de la que deben estar revestidas, para que la obligación contributiva pueda darse por configurada, Y es que, curiosamente, éste es uno de los pocos preceptos constitucionales que parecen delegar en leyes jerárquicamente inferiores la manera que nos ocupa.

No obstante, la redacción de esa fracción suele inducir a confusiones o, por lo menos, a interpretaciones totalmente contrapuestas. Lo mismo sucede con la Constitución, no puede delegar un asunto tan importante en leyes de menor jerarquía, que asumir la postura totalmente antitética: la que afirma que el texto constitucional no debe ocuparse de tales pormenores y, por ende, que no se trata de una delegación sino de una mera referencia, es decir, que el requisito de proporcionalidad y equidad es la condición misma para que tales leyes puedan ser

⁷⁴ Reyes Vera Ramón, “La Fracción IV del Artículo 131 en la Constitución Federal Mexicana” Cuarenta y cinco años al servicio de México, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Págs. 454 y 457.

emitidas propiamente como tales cuando se trata de ese fin específico de corte tributario.

Pero, sea como fuere, la realidad es que en ambos sentidos se termina por coincidir en un mismo objetivo: si se asume la postura de que se trata de una delegación que sólo condiciona las leyes a la satisfacción de ambos requisitos, lo que se obtiene es que se exija proporcionalidad y equidad en ellas; y, si se adopta la postura de que sólo puedan justificarse tales leyes cuando se ajusten a los parámetros de proporcionalidad y equidad que les impone la Constitución como requisito para ser tales, lo que se alcanza es configurarlas como dependientes de ella en ambas perspectivas. De todos modos, sea que exista tal delegación o que se niegue, la proporcionalidad y la equidad son dos requisitos esenciales de la ley misma, independientemente del ordenamiento que las contemple o refiera, por lo que resulta indistinto que se observen a la Constitución o a las leyes ordinarias, toda vez que la insatisfacción de ellos automáticamente nulifica sus alcances finales.

Ciertamente, podría aducirse que en un caso se está en el plano de la constitucionalidad mientras que, en el otro, sólo se incide en el de la legalidad, lo que implicaría el empleo de instrumentos procesales de impugnación diferentes. Pero, en el fondo, sea cual fuere la mecánica procesal que se siguiera, no deja de afectarse un requisito constitucional de origen, tan absolutamente incuestionable que, cuando se incumple, por igual impacta en la justificación misma del tributo que en la ley en la que se hubiere contenido.”⁷⁵

⁷⁵ Diep Diep Daniel, Op. Cit. Págs. 74 y 75.

2.2. PROHIBICIÓN DE MULTAS EXCESIVAS.

Una de las prohibiciones constitucionales, la constituye la imposición de una multa excesiva, ya que el artículo 22 Constitucional en forma textual establece que: “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 formas inusitadas y trascendentales.”

Esta prohibición es de carácter general, es decir, no es aplicable solamente al ámbito penal; así lo dispone la siguiente Jurisprudencia emitida por Nuestro Máximo Tribunal:

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.

Ejecutoria. Es inexacto que la “multa excesiva”, incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación excesiva del precepto constitucional mencionado permite deducir si se prohíbe la “multa excesiva” como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que

contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Poniente: Juventino V. Castro y Castro Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaría Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 886/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo directo 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en Revisión 928/94. Comerkin. S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David

Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 7/1995 (9ª) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarlas. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.⁷⁶

Por otro lado “...el concepto de la multa excesiva se presenta en la práctica casi siempre en relación con la determinación concreta de la sanción hecha por la autoridad administrativa. Pero esto no significa, desde luego, que la prohibición no comprenda también al legislador”⁷⁷

Una vez aclarado lo anterior, el Maestro Sergio Francisco de la Garza advierte que “...la Constitución prohíbe las multas excesivas, pero no existe un criterio inequívoco para determinar cuando una multa tiene tal carácter”⁷⁸

Coincide con este punto Mariano Coronado que la expresión “multa excesiva” resulta “...un tanto vaga, ya que solo los jueces están en aptitud de resolver según los casos...”⁷⁹, de tal manera es conveniente analizar los siguientes criterios jurisprudenciales:

⁷⁶ Semanario Judicial de la Federación. 9ª. Época. Tomo II Julio de 1995. Pág. 18, Clave:J/P. Tesis 7/95.

⁷⁷ Dra. Lomelí cerezo Margarita. Op. Cit. Pag. 97.

⁷⁸ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit., pag. 882

⁷⁹ Coronado Mariano, “Elementos del Derecho Constitucional Mexicano”. Universidad Nacional Autónoma de México, 1977, Pág. 84.

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. (Ejecutoria). De la acepción 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, 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 lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la residencia, en su caso de éste 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 corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventivo V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202 S.A de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Ángeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente Juan Díaz Romero, Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en Revisión 928/94. Comerkin. S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 9/1995 (9ª) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarlas. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 9ª. Época, Tomo II Julio de 1995. Página: 5. Clave: J/P. Tesis: 9/95.

MULTA EXCESIVA. En el texto constitucional respectivo, sólo quedo consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias, en los casos que se presentan en la práctica, por otra parte, el concepto exacto del constituyente, no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del congreso en que se voto el artículo 22, no llegó a tratarse la cuestión ni el dictamen de la comisión que lo formulo, contiene ideas sobre el particular, por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia adopta la teoría que consiste en dejar el criterio jurisprudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicad; sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aún en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Verdugo Eulogio. Pág. 756. Tomo XLVIII. 14 de abril de 1936. 4 votos.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 5ª. Época Tomo XLVIII. Pág. 756, Clave: Tesis.

MULTA EXCESIVA, DETERMINACIÓN DE LA.- No existiendo una norma legal que permita calificar cuándo debe estimarse como excesiva una multa, el juzgador necesita tener en cuenta, fundamentalmente, los dos siguientes elementos: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Tomo LVII, pág.2654.- Amparo en revisión 1262/38. Sección 2ª.- La "Panadería los Gallos". Asociación Mercantil.- 8 de septiembre de 1938.- Unanimidad de cinco votos.

Instancia: Cuarta Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5ª Época. Tomo LVII. Pág. 2654. Clave: Tesis.

MULTA EXCESIVA. Para conceder la protección federal por la multa que se considere excesiva, es necesario que el quejoso compruebe sus condiciones pecuniarias, a fin de que pueda apreciarse si existe, o no la violación del artículo 22 constitucional.

Tomo XI, Pág. 915.- Arrieta Arturo.- 10 de octubre de 1922.- Cinco votos.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5ª Época. Tomo XI. Pág. 915. Clave: Tesis.

De la lectura de las Tesis que anteceden se puede determinar que la multa es excesiva cuando reúne los siguientes elementos:

- a) Cuando es desproporcionada a la capacidad contributiva del infractor; pues una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos aún en el caso de que se aplique el mínimo. Es decir, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes.
- b) Cuando la multa no se impone en relación a la gravedad del ilícito cometido.
- c) Cuando la sanción pecuniaria no se imponga en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Por lo tanto, la autoridad facultada para imponer multas, deberá siempre tomar en consideración la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la residencia, 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 corresponda; ya que sólo así evitará la imposición de una multa excesiva.

La prohibición de una multa excesiva tiene una estrecha relación con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, y por ende tomar en cuenta la capacidad contributiva del infractor para imponerla. Además, la imposición de una multa debe siempre encontrarse fundada en Ley y motivada por la actualización de un hecho que es imponible. Lo anterior, en vista de que toda actuación autoritaria colme el principio constitucional de legalidad, a fin de que el gobernado tenga en todo momento certeza y seguridad jurídica. Sólo cuando la autoridad administrativa colma todos los extremos mencionados en este párrafo, es cuando existe la Justicia Tributaria.

2.3. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA LEY QUE DICE QUE LA IGNORANCIA NO EXIME DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMA

“ROTONDI dice que la presunción de que la ley una vez publicada, es conocida por todos los sujetos a su eficacia es una presunción absoluta. Entiende, sin embargo, que los aforismos *nemo ius ignorare consetur e egnorantia iuris non excusat*, en el fondo, solamente afirman que “independientemente de la mayor o menor probabilidad de que el ciudadano particular tenga de conocer la ley, ninguna persona podrá sustraerse al imperio de la normas, con la pretensión de que ignoraba su contenido o, en otras palabras, que estos aforismos afirmaban el carácter obligatorio de la ley independientemente de su conocimiento; pero que como resulta grave admitir la obligación de atemperar y la responsabilidad por no haber atemperado la propia conducta a un mandato que se desconoce, se recurre al artificio de esta presunción que tampoco responde a la realidad”.⁸⁰

⁸⁰ De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael, Op. Cit., Pág.312

CAPITULO 3. MULTAS FISCALES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Cabe precisar que la multa fiscal “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”¹

De acuerdo con Manuel Andreozzi la multa fiscal goza de los siguientes caracteres:

- a) “Son castigos que por no haber cumplido el administrado con disposiciones legales de derecho público y de carácter administrativo. Como la norma aplicable puede exigir una acción positiva o negativa, la multa sea el castigo por actos u omisiones de esos actos.
- b) Es una decisión traducida en un acto administrativo, reglado de ejecutoriedad impropia, es decir, derivado de una ley y que forma parte de la coactividad estatal.
- c) La decisión debe ser válida, es decir, emanar de un organismo competente, dentro de los límites de su capacidad jurídica.
- d) La decisión debe estar fundada en ley.
- e) La decisión coactiva es contra la transgresión, de tal manera que cada una es una figura jurídica independiente.”²

¹ De la Garza S. Francisco, Op. Cit, Pag. 270.

² Andreozzi Manuel. “Derecho Tributario Argentino”, Tomo II, Topografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, Pág. 98.

Tomando como base estos caracteres, el órgano sancionador, al decidir, al decidir la imposición de una multa fiscal debe previamente, haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una infracción. Esto es la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) Que la propia ley señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal.
- d) Que la multa esté prevista legalmente;
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley; y
- f) Que la autoridad, al imponer la multa señale el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye la infracción, y por ende merecedora de una multa.

Por otro lado, es necesario resaltar que la imposición de una multa no releva al infractor de cumplir con la obligación que hubiere dejado de acatar; de suerte que si se trata de omisión en el pago de contribuciones, deberá pagarlas junto con sus accesorios y sin perjuicio de las penas que, en su caso, imponga la autoridad judicial si se trata de una conducta delictiva.

De conformidad al sistema constitucional mexicano, y de acuerdo, tanto a la legislación aplicable, como al órgano que la impone, las multas se pueden clasificar en:

- a) Federales,
- b) Estatales
- c) Distrito Federal,
- d) Municipales.

Asimismo, de acuerdo a la transcripción realizada del Código fiscal, podemos observar que estas se clasifican en:

- a) Por Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes
- b) Por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones
- c) Por infracciones de contabilidad
- d) Por infracciones relacionadas con instituciones de crédito.
- e) Por infracciones cometidas por usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito
- f) Por infracciones relacionadas con las empresas de factoraje financiero.
- g) Por infracciones relacionadas con la obstaculización del ejercicio de las facultades de comprobación

- h) Por infracciones relacionadas con marbetes.
- i) Por infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal.
- j) Por incumplimiento de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas y de tabaco labrado, al no llevar un control físico de éstos productos.
- k) Por infracciones cometidas por funcionarios y empleados públicos.

De acuerdo al mecanismo empleado en la legislación, para que sean determinadas las multas, éstas se dividen en:

- a) "Multa fija.
- b) Multa proporcional establecida entre un mínimo y un máximo.
- c) Multa proporcional fija con base en el monto de las contribuciones omitidas."³

Atendiendo a sus efectos nocivos se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) Multas excesivas
- b) Inusitadas y trascendentales

³ Valdés Falcón David, "Individualización de la Multa Fiscal", Tesis profesional, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984, Pág. 73.

c) Confiscatorias

d) Ruinosas

e) Exorbitante.

Tomando en consideración la trascendencia e importancia del ilícito tributario se hace referencia a las multas:

a) Graves

b) Leves

En consideración a la vigencia del hecho imponible y a la sanción que castiga el incumplimiento de una disposición fiscal, se puede hacer referencia a:

a) Multas derogadas.

b) Benignas.

Por su importancia y para su mejor comprensión es preciso, hacer alusión a la siguiente tesis:

“SANCIONES DEROGADAS. Si el causante infringió las normas relativas durante la vigencia de éstas, es indudable que no puede sustraerse a las sanciones correspondientes, alegando la circunstancia que sirve de título a esta tesis”⁴

La tesis transcrita pide aplicar una sanción prevista en una ley derogada. No obstante lo anterior, existe el criterio opuesto, mismo que se contiene en las siguientes tesis:

“INFRACCIONES FISCALES, BENIGNIDAD QUE DEBE USARSE EN EL CASTIGO DE. Si bien corresponde al derecho penal el principio general relativo a que cuando existen dos leyes punitivas, se aplicará la que determine una sanción menor, o la que beneficie al penado, aunque haya sido expedida con posterioridad a la comisión de la infracción, debe resolverse que dicho principio es procedente, tratándose de infracciones fiscales, y que aun cuando se aplique la ley retroactivamente, no se viola la garantía constitucional del artículo 14, en virtud de que no se ocasionen perjuicios al particular infractor.

⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 25 a 36, Pág.67

Tomo LXIII, Pág. 160.- Amparo administrativo en revisión 4056/39.- Manuel Pesquera y Hno., S. en C.- 10 de enero de 1940.- Unanimidad de cuatro votos”⁵

“INFRACCIONES FISCALES, BENIGNIDAD QUE DEBE USARSE EN EL CASTIGO DE. No es exacto que el principio de derecho generalmente aceptado, de que si una ley nueva suprime o atenúa la pena que a un hecho punible señalaba otra ley anterior, debe aplicarse aquella por más benévola , principio que tiene validez y aplicación en derecho tributario, no rija al caso en que se suprima la pena, por no haber desaparecido la posibilidad de realización del hecho punible, esto es, cuando se deroga la sanción por no haber sido derogada con anterioridad la disposición cuya infracción estaba sancionada, en efecto, tal distinción no tiene razón de ser, pues lo importante y decisivo es el hecho de haberse derogado la sanción, para que los infractores anteriores queden liberados de la aplicación de la pena y, por lo mismo, si una disposición legal que establecía una obligación fiscal, fue derogada, debe entenderse que los causantes que no la cumplieron, quedaron liberados de la misma y de las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Amparo administrativo en revisión 8476/1939, Ruíz Hermanos Sucesores, 4 de abril de 1940, 4 votos, Tomo LXIV, Pág. 288”⁶

⁵ Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 5ª Época. Tomo LXIII, Pág. 160.

⁶ Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 5ª Época. Tomo LXIV, Pág. 288.

“La jurisprudencia del Pleno de este Tribunal, de 15 de abril de 1940, declaró que debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca una sanción menor a casos establecidos con anterioridad a su vigencia, o aun dejar de sancionar aquellos en que se haya dejado de considerar punible el acto u omisión. Por tanto, derogada la ley que sancionaba un hecho, no puede castigarse aunque se trate de hechos acaecidos durante su vigencia, pues el Derecho Fiscal ha reconocido como principio definitivo que no es justo que a un presunto infractor se juzgue y sancione cuando la ley violada ha dejado de surtir efectos, es correcta en materia fiscal la aplicación del mencionado principio. Cuando las nuevas disposiciones sean más favorables a los interesados serán aplicadas por las autoridades, pues de otra manera se haría nugatorio el precepto a estudio, que quiso evidentemente dictar una norma favorable a los particulares.”⁷

Cabe destacar que tomando en consideración las últimas reformas al Código Fiscal de la Federación, las multas fiscales son consideradas como medida aparentemente dirigida a reducir los altos índices de evasión fiscal, por lo que se aumenta el porcentaje de la multa aplicable en los casos en que las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, descubran la omisión de impuestos para quedar en una multa del 75% al 100% de la contribución omitida.

Por otra parte, reconociendo la existencia de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se incorporan al Código Fiscal de la Federación dos supuestos

⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 250 a 252.

para la disminución de multas cuando el contribuyente corrija su situación fiscal una vez iniciada una visita o revisión, para quedar como siguen:

- 20% de la contribución omitida si se efectúa el pago antes de la notificación del acta final de visita o el oficio de observaciones
- 30% del impuesto omitido si se paga después de la emisión de dichos documentos, pero antes de la liquidación correspondiente.

Para el caso de la disminución de pérdidas fiscales improcedentes, se establece que cuando su utilización conlleve a una omisión de impuestos, la multa se conformará en dos partes, la primera equivalente del 30% al 40% sobre el monto de la pérdida declarada y la segunda del 75% al 100% de la contribución omitida.

En este orden de ideas, considero necesario hacer mención a la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, en lo que respecta al capítulo correspondiente a las Disposiciones Generales, los artículos referentes a multas comprendidos en el capítulo de Derechos y Garantías en los Procedimientos de Comprobación y el capítulo de Derechos y Garantías en el procedimiento sancionador.

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente

administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Artículo 3o.- Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

CAPÍTULO III

Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

Artículo 12.- Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Artículo 20.- Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

CAPÍTULO IV

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 22.- Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

Asimismo, es imprescindible el citar el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación ya que en este se establece que las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deben de fundar y motivar su resolución.

ARTÍCULO 75

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

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

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

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

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

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

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código.

3.1. RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTE

“ARTÍCULO 79

Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas quede subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.”

De la transcripción del artículo anterior, podemos deducir que las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, consisten en:

- a) Falta de inscripción propia
- b) Falta de inscripción de terceros
- c) Falta de avisos

- d) No citar clave de Registro Federal de Contribuyentes o no usar código de barras.
- e) Autorización ilegal de actas constitutivas, o de fusión, escisión o liquidación
- f) Domicilio fiscal erróneo
- g) No asentar en las actas de asamblea en el Registro Federal de Contribuyentes de socios o accionistas
- h) No asentar o asentar incorrectamente el Registro Federal de Contribuyentes en actas constitutivas
- i) No verificar el Registro Federal de Contribuyentes de socios o accionistas en actas.

Por lo que es evidente que en este artículo se presenta una serie de infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes y destaca que la conducta, sin calificativos de culpable o culposa, puede ser sancionada. Se observa también la excluyente de responsabilidad del sujeto, cuando es un tercero el obligado a cumplir.

Cabe señalar que a diferencia de los delitos fiscales, la espontaneidad en el cumplimiento extemporáneo logra la inexistencia de la infracción. En los delitos sólo se logra su no persecución, no su inexistencia.

“ARTÍCULO 80

A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas:

I. De \$2,140.00 a \$6,430.00, a las comprendidas en las fracciones I, II y VI.

II.- De \$2,461.00 a \$4,922.00, a la comprendida en la fracción III, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$820.00 a \$1,641.00.

III. Para la señalada en la fracción IV:

a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$4,550.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,820.00 ni mayor de \$4,550.00.

b) De \$550.00 a \$1,270.00, en los demás documentos.

IV. De \$10,720.00 a \$21,430.00, para la establecida en la fracción V.

V. De \$2,130.00 a \$6,400.00, a la comprendida en la fracción VII.

VI. De \$10,660.00 a \$21,320.00, a las comprendidas en las fracciones VIII y IX.”

De la transcripción del artículo anterior, podemos observar, la dificultad de conocer a partir de cuándo deben actualizarse las multas radica en que el contribuyente debe tener presente la fecha en que se plasmó la cantidad de multa expresamente en la ley. Esta dificultad se da con las publicaciones de las multas actualizadas en el Diario Oficial de la Federación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que ocurrirá cuando se exceda de 10% acumulado de inflación desde la última fecha de haber sido actualizadas al tenor del artículo 17-A de este Código.

3.2 VINCULADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PAGAR LAS CONTRIBUCIONES, ASÍ COMO DE PRESENTAR DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS E INFORMACIONES O EXPEDIR CONSTANCIAS.

“ARTÍCULO 81

Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II.- Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones

o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

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

IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

V. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario de conformidad con el artículo 118 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla fuera del plazo establecido para ello.

VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código.

VIII.- No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

IX.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, penúltimo párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

X.- No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

XI.- No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86 fracción IX inciso b), 101, fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades

empresariales, de conformidad con el artículo 86, fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XVII.- No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

XVIII.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XIX.- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X y XVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XX.- No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9o. de este Código.

XXI.- No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XXII.- No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXIII.- No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

XXIV. No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXV. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-G de este Código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVIII. No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXIX. No proporcionar la información señalada en el cuarto párrafo del artículo 30-A de este Código o presentarla incompleta o con errores.

XXX. No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XXXI. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 86, fracción XIX, 97, fracción VI, 133 fracción VII, 145, fracción V y 154-TER de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma extemporánea.”

De la transcripción anterior, podemos deducir, que las infracciones relativas a pagos, declaraciones, solicitudes, avisos y constancias, se resumen en:

- a) Falta de presentación y/o incumplimiento de requerimientos.
- b) Presentar datos incorrectos o errores.
- c) Presentar datos incompletos o errores en declaraciones, solicitudes y avisos.
- d) Pagos extemporáneos no autoaplicativos.
- e) No hacer debidamente pagos provisionales.
- f) No declarar enajenaciones de equipos electrónicos de registro fiscal.

Derogado. 5- Enero- 2004

- g) No presentar aviso de cambio de domicilio o hacerlo fuera de plazo.
- h) No presentar segunda o posteriores declaraciones provisionales sin cantidad a pagar o a favor.
- i) No presentar informes en materia de tenencia o impuesto especial sobre producción y servicios.
- j) No proporcionar declaraciones informativas, distintas a las de pago.
- k) No proporcionar informes por impresores de comprobantes fiscales.
- l) No incluir todas las sociedades controladas en la solicitud para determinar el resultado fiscal, consolidado.
- m) No presentar avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal.
- n) No declarar donativos otorgados
- o) No declarar operaciones mediante fideicomisos empresariales.
- p) No presentar declaración de inversiones en empresas promovidas por sociedades de inversión de capitales.
- q) No presentar correcta la declaración del impuesto al valor agregado retenido.

- r) No presentar declaración de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- s) No declarar los clientes a los que se les traslado impuesto especial sobre producción y servicios por separado ni los precios de enajenación o los marbetes o precintos obtenidos, utilizados o destruidos.
- t) No declarar control físico de volumen por fabricantes o envasadores de bebidas alcohólicas o tabacos, que no usan marbetes o precintos.
- u) Falta de presentación de aviso al dejar de ser residente en México.
- v) No inscribirse en los padrones de contribuyentes.
- w) No proporcionar información de los intereses reales provenientes de créditos hipotecarios.
- x) No proporcionar la información de operaciones de comercio exterior.
- y) No proporcionar constancia de interés nominal y real pagado por instituciones financieras.
- z) No contar con control volumétrico de gasolinas, diesel y gas.

Este artículo nos muestra la importancia del control sobre los contribuyentes mediante la presentación de múltiples formularios y el registro federal de contribuyentes se evidencia en él.

Asimismo, el catálogo de conductas típicas contenidas en dicho artículo nos indica que las únicas infracciones a sancionar son las que las leyes señalan como tales;

si la conducta no está tipificada como infracción no será sancionable. Es el principio de legalidad imperante en las infracciones.

“ARTÍCULO 82

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I:

a) De \$860.00 a \$10,720.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.

b) De \$860.00 a \$21,430.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

c) De \$8,220.00 a \$16,430.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

d) De \$8,780.00 a \$17,570.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

e) De \$880.00 a \$2,810.00, en los demás documentos.

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

a) De \$640.00 a \$2,140.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.

b) De \$30.00 a \$50.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

c) De \$110.00 a \$210.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

d) De \$430.00 a \$1,070.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente.

e) De \$2,630.00 a \$8,780.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

f) De \$780.00 a \$2,330.00, por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado.

g) De \$390.00 a \$1,050.00, en los demás casos.

III. De \$860.00 a \$21,430.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.

IV. De \$10,720.00 a \$21,430.00, respecto de la señalada en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de \$1,070.00 a \$6,430.00.

V. Para la señalada en la fracción V, la multa será de \$7,406.00 a \$14,811.00.

VI. Para la señalada en la fracción VI la multa será de \$2,140.00 a \$6,430.00.

VII.- De \$500.00 a \$5,000.00, para la establecida en la fracción VII.

VIII. Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de \$40,660.00 a \$121,970.00.

IX. De \$6,430.00 a \$21,430.00, para la establecida en la fracción IX.

X. De \$20.00 a \$40.00, para la establecida en la fracción X, por cada comprobante que impriman y respecto de los cuales no proporcionen información. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días y, en su caso, la cancelación de la autorización para imprimir comprobantes. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

XI. De \$81,670.00 a \$108,900.00, para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado o no incorporada a la consolidación fiscal.

XII. De \$27,860.00 a \$42,870.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.

XIII. De \$6,430.00 a \$21,430.00, para la establecida en la fracción XIII.

XIV. De \$6,430.00 a \$15,000.00, para la establecida en la fracción XIV.

XV. De \$53,590.00 a \$107,170.00, para la establecida en la fracción XV.

XVI. De \$7,750.00 a \$15,500.00, a la establecida en la fracción XVI.

XVII. De \$47,640.00 a \$95,280.00, para la establecida en la fracción XVII.

XVIII. De \$6,080.00 a \$10,120.00, para la establecida en la fracción XVIII.

XIX. De \$10,120.00 a \$20,250.00, para la establecida en la fracción XIX.

XX.- De \$3,000.00 a \$6,000.00, para la establecida en la fracción XX.

XXI. De \$77,520.00 a \$155,040.00, para la establecida en la fracción XXI.

XXII.- De \$3,000.00 a \$6,000.00, por cada informe no proporcionado a los contribuyentes, para la establecida en la fracción XXII.

XXIII. De \$9,300.00 a \$17,050.00, a la establecida en la fracción XXIII.

XXIV. De \$3,000.00 a \$6,000.00, por cada constancia no proporcionada, para la establecida en la fracción XXIV.

XXV. De \$20,000.00 a \$35,000.00, para la establecida en la fracción XXV. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente, por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

XXVI. De \$7,406.00 a \$14,811.00, a la establecida en la fracción XXVI.

XXVII. De \$7,406.00 a \$14,811.00, a la establecida en la fracción XXVII.

XXVIII. De \$450.00 a \$680.00, a la establecida en la fracción XXVIII.

XXIX. De \$30,000.00 a \$150,000.00, a la establecida en la fracción XXIX. En caso de reincidencia la multa será de \$60,000.00 a \$300,000.00, por cada requerimiento que se formule.

XXX. De \$98,157.00 a \$139,754, a la establecida en la fracción XXX.

XXXI. De \$98,157.00 a \$139,754.00, a la establecida en la fracción XXXI.”

El artículo anterior presenta las multas que son impuestas a los contribuyentes que incurren en alguna de las infracciones citadas en el artículo 81.

3.3. ASOCIADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD

“ARTÍCULO 83

Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVI. No presentar el reporte a que se refiere la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Dichas infracciones se resumen en:

- a) No llevar contabilidad
- b) No llevar libros o registros ni valuar o controlar inventarios
- c) No llevar la contabilidad según las leyes o fuera del domicilio.
- d) No hacer asientos o hacerlos erróneos.
- e) No llevar libros o sistemas contables. Derogado el 30- Diciembre-1996
- f) No sellar libros o sistemas contables
- g) No expedir comprobantes o expedirlos sin requisitos.
- h) Microfilmación o grabación requisitadas
- i) Expedición de comprobantes con datos distintos a los del cliente.
- j) No cumplir con dictaminación fiscal obligatoria.

- k) Expedir recibos de donativos sin cumplir requisitos.
- l) No documentar mercancías en transportación.
- m) No usar equipos electrónicos o máquinas de registro fiscal.
- n) No incluir la clave vehicular del impuesto sobre automóviles nuevos, en documentos de enajenación.
- o) No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Lo anterior, nos lleva a comprender la importancia de la contabilidad, como medio de información y control, misma importancia que confiere el legislador.

El artículo 84 contiene las multas a las conductas infractoras, hacen referencia a obligaciones de llevar contabilidad, formar parte integrante, tanto del tipo de la infracción como de la multa a imponer, son inseparables, lo que puede llevar a las ocho conductas que no tengan relación con la obligación de llevar contabilidad pueden no estar tipificadas como infracción, y en consecuencia, no sancionadas.

“ARTÍCULO 84

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

- I. De \$940.00 a \$9,340.00, a la comprendida en la fracción I.
- II. De \$200.00 a \$4,670.00, a las establecidas en las fracciones II y III.

III. De \$200.00 a \$3,740.00, a la señalada en la fracción IV.

IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

V. De \$570.00 a \$7,470.00, a la señalada en la fracción VI.

VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

VII. De \$1,870.00 a \$9,340.00, a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

VIII. De \$4,290.00 a \$21,430.00, a la comprendida en la fracción XIII.

IX. De \$8,570.00 a \$85,740.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

X. De \$610.00 a \$10,160.00 y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.

XI. De \$410.00 a \$8,130.00, a la comprendida en la fracción XII.

XII. De \$1,070.00 a \$3,220.00, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omite incluir la clave vehicular referida.

XIII.- De \$1,000.00 a \$3,000.00, a la señalada en la fracción XV, por cada operación no identificada en contabilidad.

XIV. De \$20,000.00 a \$30,000.00 a la comprendida en la fracción XVI, cuando el reporte no sea presentado por el contribuyente y de \$7,406.00 a \$14,811.00, cuando el reporte no sea presentado ante la asamblea de socios o accionistas por las personas señaladas en la fracción XX del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En la fracción IV de este artículo se encuentra el primer caso de clausura como sanción fiscal. La calificación de clausura preventiva no tiene sentido, por que no existe clausura definitiva como sanción en materia fiscal federal. Otro caso de clausura se encuentra en el artículo 86-B, último párrafo, que se refiere a la residencia de infracciones a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio. Otro caso de sanción administrativa consiste en clausura preventiva se localiza en el artículo 82, fracción X, de este Código y se aplicará a los impresores de comprobantes autorizados que no rindan información sobre los comprobantes que impriman.

3.4. RELACIONADAS CON LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO

“ARTÍCULO 84-A

Son infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el Artículo 32-B de este Código, las siguientes:

- I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.
- II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión para abono en cuenta.
- III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

IV. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.

VI. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.

VII. No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código.

VIII. (Se deroga).”

Las infracciones en que pueden incurrir las instituciones de Crédito pueden ser resumidas de la siguiente manera:

- a) No anotar el registro federal de contribuyentes y datos en esqueletos de cheques.
- b) No abonar cheques en cuenta.
- c) Proceso incorrecto de declaración
- d) No proporcionar informes sobre operaciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- e) No asentar datos de cuentahabientes
- f) No transferir a la Tesorería de la Federación garantías.
- g) No expedir los estados de cuenta.
- h) No expedir estados de cuenta con todos los requisitos. Derogada el 5-Enero-2004.

De lo anterior se desprende que las instituciones de crédito juegan un papel importante en la administración tributaria actual, como recaudadores o auxiliares en el control de obligaciones fiscales, de tal manera que las normas fiscales de recaudación, administración y control, sin ayuda, carecerían de eficacia.

“ARTÍCULO 84-B

A quien cometa las infracciones relacionadas con las instituciones de crédito a que se refiere el Artículo 84- A de este Código, se le impondrán las siguientes multas:

- I. De \$200.00 a \$9,340.00, a la comprendida en la fracción I.
- II. Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II.
- III. De \$30.00 a \$40.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, a la señalada en la fracción III.
- IV. De \$310,090.00 a \$620,170.00, a la establecida en la fracción IV.

V. De \$4,070.00 a \$60,980.00, a la establecida en la fracción V.

VI. De \$15,500.00 a \$46,510.00, a la establecida en la fracción VI.

VII. De \$56.00 a \$113.00, por cada estado de cuenta no emitido en términos del artículo 32-B de este Código, a la señalada en la fracción VII.

VIII. (Se deroga).”

De lo anterior se desprende que la severidad de las sanciones están en función de la importancia que tienen las instituciones de crédito como auxiliares de la administración pública tributaria.

3.5. REFERENTES A LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO

“ARTÍCULO 84-C

Son infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del Artículo 30-A de este Código, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.”

En este artículo se establecen las infracciones de usuarios de servicios públicos y cuentahabientes bancarios, asimismo se cita que los usuarios de servicios de bancos, casas de bolsa, empresas telefónicas o de servicio eléctrico son sujetos activos de estas conductas infractoras.

“ARTÍCULO 84-D

A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código, se impondrá una multa de \$260.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$790.00 por cada una de las mismas.”

De la transcripción anterior, se desprende obviamente que dicho artículo cita la sanción a la que se hacen acreedores los sujetos señalados en el artículo anterior.

3.6. VINCULADAS CON EL FACTORAJE FINANCIERO

“ARTÍCULO 84-E

Se considera infracción en la que pueden incurrir las empresas en relación a las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del Artículo 32-C de este Código, el no efectuar la notificación de la cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.”

De la transcripción anterior, podemos observar que esta conducta es sancionable debido a la trascendencia que para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado tiene la omisión de la notificación (o negarse a recibirla) de la cesión del crédito.

En efecto, si el acreedor (cedente) continua considerando como cuenta por cobrar el crédito cedido para el impuesto sobre la renta, acumula menos intereses o deduce mayor pérdida inflacionaria, efectos que podrán rechazarse por la autoridad mediante la comprobación de la cesión del crédito y su notificación.

En el caso del impuesto al valor agregado los intereses a cargo de los clientes del acreedor (cedente) causan el gravamen; sin embargo, no lo causan si el acreedor es una empresa del sistema financiero, como resultan ser las de factoraje financiero, en los términos del artículo 15, fracción X, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. La notificación de la cesión tiene trascendencia para el deudor, quien no soportará la carga financiera que representa el impuesto al valor agregado, que anteriormente se le trasladaba a los intereses, entre otros efectos.

“ARTÍCULO 84-F

De \$4,070.00 a \$40,660.00, a quien cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-E.”

En este artículo únicamente se establece la multa que se impone a las empresas incurren en infracciones relacionadas con el factoraje financiero.

3.7. RELACIONADAS CON LAS CASAS DE BOLSA

“ARTÍCULO 84-G

Se considera infracción en la que pueden incurrir las casas de bolsa en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E de este Código, el no expedir los estados de cuenta a que se refiere el segundo párrafo del artículo 29-C de dicho ordenamiento, con los requisitos que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Asimismo, se considera infracción en las que pueden incurrir las casas de bolsa, el no proporcionar la información a que se refiere el artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de los contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.”

Sobre este artículo, cabe señalar que a partir de 2004, los estados de cuenta se han vuelto un documento probatorio importante de las erogaciones de los contribuyentes, por lo que se justifica la presión legislativa sobre las casas de bolsa a fin de que los expidan con base en las reglas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, el control que la administración tributaria pretenden ejercer sobre los contribuyentes se advierte en el segundo párrafo de la norma en cuestión.

“ARTÍCULO 84-H

A la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el primer párrafo del artículo 84-G de este Código se le impondrá una multa de \$56.00 a \$113.00 por cada traspaso asentado en un estado de cuenta que no cumpla los requisitos a que se refiere el artículo 32-E de este Código.

A la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el segundo párrafo del artículo 84-G de este Código, se le impondrá una multa de \$3,000.00 a \$6,000.00 por cada informe no proporcionado.”

De la transcripción anterior, se desprende que esté contiene la multa que se impone a las casas de bolsa que no expidan los estados de cuenta.

3.8. ASOCIADAS CON LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

“ARTÍCULO 85

Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; ni proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito.

III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

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

V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código.”

Dichas infracciones las podemos resumir en:

- a) Oposición a visitas domiciliarias y/o no proporcionar contabilidad u otros elementos.
- b) No llevar contabilidad o correspondencia en depósito.
- c) No suministrar informes de clientes y proveedores.
- d) Divulgación o uso indebido de información confidencial de terceros relativa a operaciones comparables en materia de precios de transferencia.
- e) Reducción de multas al 100%.

De lo anterior se desprende que aún cuando en el encabezado del artículo alude a infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, solo las cuatro primeras fracciones lo están. La otra no está necesariamente relacionada con tales facultades.

Ahora bien, esta norma intenta evitar que se pierda el control directo de la autoridad sobre el contribuyente, toda vez que es el principal medio de constatar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Las dos últimas fracciones contienen conductas que serán sancionadas en los términos del artículo 86, siempre y cuando tengan relación con las facultades de comprobación, como se constata en el encabezado de dicho artículo, el cual es igual al artículo 85 en comento.

En caso contrario, las multas establecidas en sus fracciones IV y V no serán aplicables.

El bien jurídico tutelado por la norma es el control directo sobre el contribuyente por parte de la administración tributaria.

“ARTÍCULO 86

A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 85, se impondrán las siguientes multas;

I. De \$10,720.00 a \$32,150.00, a la comprendida en la fracción I.

II. De \$940.00 a \$38,700.00, a la establecida en la fracción II.

III. De \$2,030.00 a \$50,820.00, a la establecida en la fracción III.

IV. De \$81,910.00 a \$109,210.00, a la comprendida en la fracción IV.

V. De \$4,650.00 a \$7,750.00, sin perjuicio de las demás sanciones que procedan, a la establecida en la fracción V.”

En el citado artículo se establecen las multas referidas a las conductas señaladas en el artículo anterior; de su análisis se desprende que no son correctivas al daño social que producen, toda vez que son leves. La explicación estriba en que las verdaderas sanciones son las encubiertas como presunciones legales de obtención de ingresos, o de valor de actos o actividades o activos, contempladas como facultades de las autoridades fiscales en varios de los artículos de este código, como el 55, entre otros, independientemente de algunos delitos de resistencia de particulares.

3.9. REFERENTES A LOS MARBETES Y PRECINTOS.

“ARTÍCULO 86-A

Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, así como de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las siguientes:

I. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

II.- Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

III. Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que los citados envases o recipientes que contengan bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

IV. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.”

En este artículo el bien jurídico tutelado es el control en el cumplimiento de las disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

“ARTÍCULO 86-B

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-A de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I. De \$20.00 a \$50.00, a la comprendida en la fracción I, por cada marbete o precinto no adherido.

II. De \$30.00 a \$80.00, a la comprendida en la fracción II, por cada marbete o precinto usado indebidamente.

III. De \$20.00 a \$40.00, a la comprendida en la fracción III, por cada envase o recipiente que carezca de marbete o precinto, según se trate.

IV. De \$24.00 a \$60.00, a la comprendida en la fracción IV, por cada envase vacío no destruido.

En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes a que se refiere el artículo 86-A, por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.”

Aquí se contempla otra de las hipótesis que pueden llevar a la clausura del establecimiento del contribuyente. Ésta es por reincidencia.

3.10. RELACIONADAS CON LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

“ARTÍCULO 86-C

(Se deroga)”

En dicho artículo se evidenciaba que el engaño es una conducta dolosa la cual es tipificada. De acuerdo con el principio de que el fisco no debe estar desprotegido, la autoridad fiscal conserva a salvo sus facultades para investigar la existencia de más bienes propiedad del contribuyente deudor para garantizar el interés fiscal. Si éste ha incurrido en una manifestación incorrecta respecto del total de sus bienes, si es dolosa, se sancionará como infracción fiscal. Si no los manifiesta por error o ignorancia su conducta no será infractora en la medida en que no pudo señalarlos, dada la conjugación en pasado del verbo poder, en la frase “que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales. Derogada el 28 de junio de 2006.

“ARTÍCULO 86-D

(Se deroga)”

En este artículo se contemplaba la sanción a que se hacen acreedores quienes incurran en engaño y que este sea descubierto. Derogado el 28 de junio del 2006.

3.11. VINCULADAS CON LOS FABRICANTES, PRODUCTORES O ENVASADORES DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS FERMENTADAS, CERVEZA, BEBIDAS REFRESCANTES Y TABACOS LABRADOS.

“ARTÍCULO 86-E

Son infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones.”

En este artículo nuevamente se tipifican las infracciones a controles en el impuesto especial sobre producción y servicios.

“ARTÍCULO 86-F

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E de este Código, se les impondrá una multa de \$30,370.00 a \$70,870.00. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.”

De la transcripción anterior, podemos observar que se contempla la sanción que se impondrá a fabricantes o envasadores de bebidas alcohólicas o tabacos que no usan marbetes o precintos, por no llevar control físico de volumen.

3.12. CONCERNIENTES A LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS

“ARTÍCULO 87

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

I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

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

V. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.”

Lo anterior podemos resumirlo de la siguiente manera:

- a) No exigir pagos.
- b) Afirmaciones falsas.
- c) Exigir prestaciones no previstas.
- d) Divulgación o uso indebido de información confidencial de terceros, relativa a operaciones comparables en materia de precios de transferencia.
- e) Divulgación de información proporcionada por el sistema financiero.

Este artículo tipifica las conductas desleales de los servidores públicos de la administración tributaria frente a su función y en caso de abuso de autoridad. Es una conducta típica que no elimina la comisión de conductas comitivas de responsabilidades oficiales contenidas en el artículo 53 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

“ARTÍCULO 88

Se sancionará con una multa de \$81,910.00 a \$109,210.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87.”

Dicho artículo fija los importes de las multas por incurrir en las conductas infractoras de funcionarios o empleados públicos.

3.13. RELACIONADAS CON LAS RESPONSABILIDADES DE TERCEROS

“ARTÍCULO 89

Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

- I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

- II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.”

Las infracciones de terceros las podemos resumir en:

- a) Asesorar o aconsejar omisiones o colaborar para alterar contabilidad o documentos.

- b) Complicidad en infracciones.

Por lo que es evidente que en este artículo, se contempla la conducta infractora de los asesores fiscales y contadores. Esta conducta, en materia penal, los hace coparticipantes en los delitos fiscales.

“ARTÍCULO 90

Se sancionará con una multa de \$21,430.00 a \$42,870.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89.”

En este artículo observamos, el importe fijado para quienes comenten las infracciones contempladas en el artículo anterior.

“ARTÍCULO 91

La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$200.00 a \$1,960.00.”

Este artículo contempla la sanción especial por infracción, para cuando no existan otras disposiciones fiscales que lo regulen.

3.14. VINCULADAS CON LOS DICTÁMENES FISCALES

“ARTÍCULO 91-A

Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.”

Aquí podemos observar una de las conductas tipificadas con infracciones más controvertida por los auditores externos, en función de que no necesita comprobar el dolo del profesional por parte de la autoridad fiscal para que proceda la infracción. El solo hecho de que no se revelen las omisiones de contribuciones configura la infracción. Aquí se penaliza el error, la negligencia, la impericia y, en su caso, el dolo.

En la reforma para el 2000 se atenuaron estas consecuencias porque la autoridad deberá probar que la conducta del contador público no se ajustó a las normas de auditoría que la norma en comento señala.

Aunque el artículo no lo señala, es evidente que el contador público deberá ser parte en la controversia que se suscite entre el fisco y el contribuyente por el cobro de los créditos resultantes, por que de no ser así (o de no ser de su conocimiento) se verá afectado gravemente en sus garantías individuales al pretender ser sancionado como consecuencia de un procedimiento contencioso del que no fue parte y en donde no pudo defenderse.

O bien, la autoridad deberá enderezar un procedimiento especialmente dirigido al profesional señalado en donde al imponer la multa le haga saber de su presunta infracción, así como del resultado de la controversia entre el fisco y el contribuyente, lo que abrirá nuevamente el proceso para ventilarse si el crédito fue o no debidamente determinado por la autoridad y que considera no observado por el contador público, pudiéndose dar una consecuencia curiosa, que el profesional se defienda mejor que el contribuyente y logre una resolución favorable que, si bien estará enfocada exclusivamente a valorar la conducta del auditor externo, no deja de contemplar la situación fiscal de un tercero que anteriormente perdió el litigio. El tema de la cosa juzgada estará en íntima vinculación en este supuesto, sin que, a nuestro juicio, pueda ser opuesto por la autoridad como excepción, toda vez que la resolución impugnada y las partes serán diferentes, aunque se trate de la misma hipótesis legal.

“ARTÍCULO 91-B

Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.”

En este artículo se contempla la multa impuesta a la conducta tipificada en el artículo anterior.

CAPITULO 4. REFORMAS QUE SE PROPONEN

4.1. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES, PUES NO CUMPLEN CON LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

La fundamentación y motivación legal, es una garantía constitucional que se encuentra establecida en el primer párrafo del artículo 16 de nuestra Constitución, la cual establece que: “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.”

La fundamentación y motivación exigida por la Constitución, se refiere a la obligación de toda autoridad de fundar y motivar todos sus actos, es decir, de expresar los motivos y razones que tomó en cuenta la autoridad para emitir el acto de molestia.

El Jurista Ovalle Favela, en referencia al artículo 16 constitucional señala lo siguiente: “ La diversidad de los orígenes del artículo 16 y sus modificaciones le dan un contenido poco homogéneo y dificultan su examen general. Sin embargo, es posible afirmar que los derechos fundamentales que establece se dirigen a asegurar la legalidad de los actos de autoridad; a proteger la libertad individual; y a garantizar la inviolabilidad del dominio y de la correspondencia.”¹

¹ “Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones” Tomo III, H. Cámara de Diputados LV, Legislatura, Ed. Grupo Editorial Miguel Ángel, Porrúa, México, 1994, Pág. 163-164.

Así pues el primer párrafo del mencionado artículo, recoge el principio de legalidad que todo acto de autoridad debe contener, entendiéndose por legalidad todo aquello que debe estar conforme a la ley y prescrito por ella; dicho principio es aplicable a cualquier acto de autoridad que afecte o infrinja alguna molestia a los particulares.

De acuerdo con Sergio Francisco De la Garza, las condiciones que el artículo 16 impone a los actos de autoridad de molestia son tres:

1. “Que se exprese por escrito.
2. Que provenga de autoridad competente
3. Que en el documento escrito en el que se exprese, se funde y motive causa legal del procedimiento.”²

La legalidad de todo acto de autoridad, exige que en el mismo se exprese tanto el fundamento legal en que la autoridad se apoya para emitir tal acto, así como los razonamientos lógico jurídicos que ésta tuvo para emitir tal acto, es decir, la razón por la cual la autoridad considera que el particular se encuentra en la hipótesis normativa que aplica.

Por lo que se refiere a que el mandamiento de autoridad debe constar por escrito, cabe mencionar que es un principio esencial, pues ello dará certeza sobre la existencia del acto, además es la única manera de que el afectado pueda conocer exactamente la autoridad que lo emite, su contenido y consecuencias jurídicas de éste.

² Op. Cit., De la Garza S. Francisco, Pág. 48 y 49.

Así pues, como ya se ha dicho, los requisitos que debe satisfacer todo acto de autoridad son muy importantes, pues con ello se cumplirá en principio de legalidad consagrado por la Constitución, dicha importancia, de acuerdo con la opinión de Ovalle Favela radica en lo siguiente: “La motivación de los actos de autoridad es una exigencia esencial para tratar de establecer sobre bases objetivas la racionalidad y la legalidad de aquellos: para procurar eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad y la arbitrariedad de las decisiones de autoridad; para permitir a los afectados impugnar los razonamientos de ésta y al órgano que debe resolver la impugnación, determinar si son o no fundados los motivos de inconformidad.”³

“Toda autoridad, en un Estado de derecho como lo es en nuestro caso, se encuentra limitada a la propia ley, es decir, únicamente está facultada a actuar sobre los lineamientos que tanto la Constitución, como sus leyes reglamentarias previamente lo establecen, de ahí la obligación de fundar y motivar sus actos, pues es la única manera de que los gobernados tengan la seguridad jurídica de que el acto de molestia emitido por una autoridad se encuentra conforme a derecho, y no es producto de un acto arbitrario de un funcionario público; José María lozano decía: *L Constitución quiere que se funde y motive la causa del procedimiento, esto es, que se exprese el motivo de hecho que lo autoriza y el derecho con que se procede.*”⁴

Los requisitos de fundamentación y motivación, han sido definidos por nuestro más alto Tribunal, en la siguiente tesis jurisprudencial:

Época: Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995

³ Op. Cit. Cámara de diputados LV Legislatura, Pág. 173.

⁴ Op. Cit., De la Garza S. Francisco, Pág. 50

Parte: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 73, Página 52

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Séptima Época: Amparo en revisión 8280/67, Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos. Amparo en revisión 3713/69. Elías Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos. Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos. Amparo en revisión 2478/75. María del Socorro Castrejón C. y otros. 31 de marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 5724/76. Ramiro Tarango R. y otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

De lo anterior tenemos que, la fundamentación y motivación, son requisitos de carácter constitucional que debe reunir todo acto de autoridad. En materia administrativa la fundamentación se cumple insertando en el mismo acto de molestia lo siguiente:

- a) “Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y

- b) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.⁵

“La motivación consiste en el razonamiento con el que se llegó a la conclusión de que el acto se ajusta exactamente a lo estipulado en los preceptos legales. En relación a estos requisitos la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha sostenido lo siguiente: “Para cumplir con lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Federal, que exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, uno de forma y otro de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.”⁶

En materia fiscal, la fundamentación y motivación son reconocidos en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación; en dicho artículo se mencionan los requisitos que deben cumplir los actos administrativos, ello en cumplimiento con la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 Constitucional, Por otro

⁵ Op. Cit., De la Garza S. Francisco, Pág. 51

⁶ Op. Cit. Cámara de diputados LV Legislatura, Pág. 178

lado, en artículo 238 del mencionado Código, se señalan las causas por las cuales una resolución administrativa es ilegal, entre las que se encuentran, precisamente, la falta de fundamentación y motivación del acto de autoridad.

“La garantía de fundamentación y motivación es un requisito que debe contener todo acto d autoridad que provoque una molestia al particular, quedando comprendida dentro de dicho rubro las multas de carácter fiscal, es decir, las sanciones emitidas por la autoridad hacendaria deben forzosamente estar debidamente fundadas y motivadas, garantía que se encuentra reconocida en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, pues de no ser así, dicha sanción será legal”⁷

Los requisitos de fundar y motivar los actos de autoridad, que determinen una multa fiscal, se deben cumplir conforme a lo que dispone el multicitado artículo 16 constitucional y todos los artículos relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, como lo son el artículo 75. La motivación de la multa fiscal requiere, como en todo acto, que los hechos que la motivaron se hayan verificado por la autoridad que emite el acto, en este sentido, la tratadista Lomelí Cerezo señala que, “el Dr. Gabino Fraga enseña que el motivo del acto es el antecedente que lo provoca, por lo que un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobado la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes para provocar el acto realizado”⁸

Así pues en materia, una correcta motivación del acto, es comprobar que el sancionado ha incurrido en una falta prevista en las leyes fiscales, y que en virtud de ello se ha hecho acreedor a la multa impuesta, y que además dicha conducta se encuentra en la hipótesis normativa prevista en ley.

⁷ Op. Cit., De la Garza S. Francisco, Pág. 52

⁸ Op. Cit. Lomelí Cerezo Margarita. Pag.72

Por lo que toca a la cuantía de dichas multas, es necesario mencionar que, también en respecto de la garantía en estudio, se debe de fundar y motivar el monto; en relación a ello la doctora Lomelí Cerezo señala lo siguiente: “Otro aspecto de la garantía de motivación de las sanciones por infracciones a las leyes fiscales y administrativas en general se presenta cuando la ley fija un máximo y un mínimo. Dicho aspecto es el relativo a la proporción que debe existir entre la sanción, la gravedad o levedad de la infracción y las condiciones particulares del infractor.”⁹

Por su parte el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela comenta que “...la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 Constitucional, que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contienen en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento”.¹⁰

En primera instancia, para colmar la exigencia de la debida fundamentación, “...las autoridades deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitirlas”¹¹ . Lo anterior con la finalidad de que “...los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 Constitucional, se basen en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que los autorice”.¹²

Con relación a este punto, nuestros Tribunales conceptualizan a la fundamentación de la siguiente manera:

⁹ Ibidem, Pág. 72

¹⁰ Burgoa Orihuela Ignacio. “Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 1983, Pág. 592.

¹¹ Sánchez León Gregorio, “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980. Pág.315.

¹² Burgoa Orihuela Ignacio, Op Cit., Pág. 592

FUNDAMENTACIÓN DE ACTOS DE AUTORIDAD.

Cuando el artículo 16 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 de procedimiento, está exigiendo a las autoridades, que no simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se conozca de qué 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 el 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 más necesaria, cuando, que dentro de nuestro régimen Constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley.”¹³

Por su parte la motivación de la causa legal del procedimiento “implica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco correspondiente establecido por la ley”¹⁴, o bien como lo manifiesta el Maestro Juventino V. Castro, ésta consiste en que la situación jurídica concreta en que se encuentre la persona o sus extensiones, sea precisamente la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación de la autoridad”.¹⁵

¹³ Tesis que obra en el Volumen 89. Tercera Parte, Pág. 35.- Revisión Fiscal 45/74.- Inmobiliaria Sonorense, S.A. y Otro.- 7 de agosto de 1975.

¹⁴ Ibidem, Pág.594.

¹⁵ Castro Juventino V. “Garantías y Amparo”. Editorial Porrúa, México 1983. Pág.232.

En suma la Nuestro Máximo Tribunal considera que para que “la autoridad cumpla con la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que los origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca”¹⁶.A continuación citamos algunas tesis que prevalecen:

“MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN.- FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS. La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, siempre deben satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que se quede en estado de indefensión.

Juicio de Competencia Atrayente: 21/89.- Resuelto en sesión de 23 de noviembre de 1989, por mayoría de 4 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario Lic. Adalberto G: Salgado Borrego.”¹⁷

¹⁶ Tesis de jurisprudencia No. 402, Apéndice de 1975, Tercera Parte II, Segunda Sala, Pág. 666.

¹⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No.23, noviembre de 1989, Pág.14

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.-Cuando el artículo 16 constitucional 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, está exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen según su criterio personal íntimo a una ley, sin que se reconozca de que 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, de igual manera les exige que señalen las causa materiales o de hecho que hayan dado lugar al acto autoritario, sin que pueda admitirse que esa motivación consista en expresiones generales o abstractas, sino que siempre deben ser razones y causas concretas.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1214/91. Justo Ortego Esquerro. 13 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz. Cruz.”¹⁸

¹⁸ Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 8ª. Época. Tomo VIII. Octubre de 1991. Pág. 187. Clave I. 4ª. A. Tesis: 364 A.

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE UNA MULTA.- EXISTE VIOLACIÓN MATERIAL CUANDO NO SE SATISFACEN DEBIDAMENTE DICHOS REQUISITOS.

Para que una multa esté debidamente fundada y motivada, la autoridad sancionadora debe precisar la infracción que la origina, expresando el precepto legal infringido, resultando indispensable invocar las fracciones y, en su caso, los párrafos que prevean la hipótesis en que se ubica al infractor, cuando la norma establece diversas situaciones jurídicas; asimismo debe especificar con claridad la conducta infractora que se adecue a la norma que considera violada.

Juicio No. 315/89.- Sentencia de 29 de mayo de 1989. Por unanimidad de votos.- Magistrado Instructora: Ma. Del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Ángel Espinosa Rincón.”¹⁹

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- LA ADECUACIÓN ENTRE LA NORMA Y LOS HECHOS CORRESPONDE A LA AUTORIDAD, NO AL ADMINISTRADO. Si en una parte de la resolución administrativa se asientan los ordenamientos legales y artículos que se consideran infringidos y en otra diferente se enumeran los hechos infractores con las sanciones que les corresponden, es claro que la autoridad incumple con el artículo 16 constitucional que la obliga a hacer una adecuación lógica de los hechos generadores del acto con la norma jurídica aplicada. Esta adecuación en

¹⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No. 20, agosto 1989, Pág. 54

consecuencia, deja en indefensión al administrado, al suponer que él será quien descubra el ordenamiento y artículo contradicho con los diferentes hechos que se le imputan.

Juicio No. 10722/87.- Sentencia de 30 de noviembre de 1988, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Francisco Ramírez.- Secretario: Lic. Francisco Othón Martínez Sandoval.”²⁰

De la transcripción de las tesis, se desprende que todo acto de autoridad, debe siempre estar debidamente fundado y motivado y que la autoridad no cumple con dicho requisito si únicamente se limita a citar la Ley y el artículo que se esta violando, sino que además debe de citar con precisión la fracción o inciso (en caso de que el artículo los tanga) e incluso el párrafo en que se encuentra comprendida la violación que está cometiendo el contribuyente.

Por lo tanto, los actos administrativos deben ser emitidos por las autoridades con estricto apego a los principios constitucionales.

²⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No. 14, febrero 1989, Pág. 133.

4.2. PROPUESTA, CREAR UN ORGANISMO DEPENDIENTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUE SE ENCARGUE ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE DE LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS FISCALES.

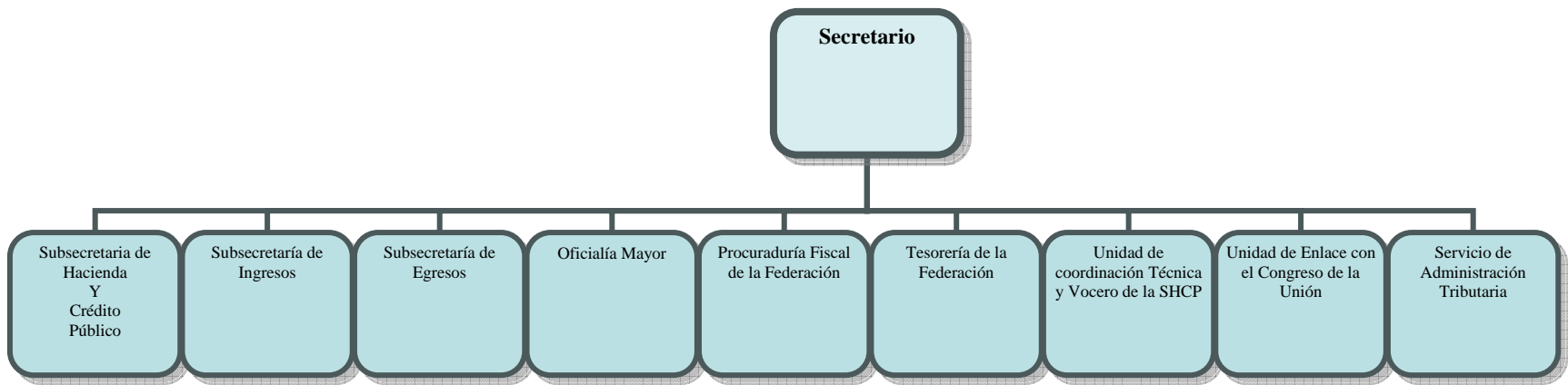
A nivel Federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la autoridad administrativa fundamental dentro de la materia fiscal, la cual se encuentra compuesta de la siguiente manera:

“A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Subsecretaría de ingresos.
- Subsecretaría de Egresos.
- Oficialía Mayor.
- Procuraduría Fiscal de la Federación.
- Tesorería de la Federación.
- Unidad de Coordinación Técnica y Vocero.
- Unidad de Enlace con el Congreso de la Unión.
- Servicio de Administración Tributaria (SAT).”²¹

²¹ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit., Págs. 40 y 41.

FIGURA 2.1. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.



Como podemos observar, dentro del cuadro anterior, se encuentra comprendido el Servicio de Administración Tributaria (SAT). El cual es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal 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; facilitando e incentivando el cumplimiento voluntario; y a la vez, generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y evaluación de la política tributaria. Asimismo, dentro de sus funciones se encuentran la de recaudar contribuciones federales y controlar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

Por todo lo anterior y con el fin de que esta Institución llegue a ser más eficaz, es que proponemos la creación de una nueva Administración, a la cual se le denominara Administración General de Sanciones a los Contribuyentes, la cual se encargaría, como su nombre lo indica, de sancionar a todos aquellos contribuyentes morosos que no cumplen con el pago de sus contribuciones, dicha Administración funcionaría a través de un gasto sujeto al pago de resultados, es decir, que el personal que labore en ella, percibiría su sueldo en base a los ingresos obtenidos de su trabajo, lo cual nos llevaría a un mejor desempeño laboral de dichos trabajadores y a la vez a evitar la tan combatida corrupción, toda vez que reiteramos, que si no se dan los ingresos suficientes, los trabajadores percibirían un sueldo muy bajo y en medida en que estos trabajadores aporten a través del fruto de su trabajo ingresos al erario público, su sueldo se incrementara en forma proporcional.

Por otra parte, proponemos implementar en esta Administración General de Sanciones a los Contribuyentes, una figura a la cual podríamos denominar “*Denuncia Anónima de Contribuyentes Morosos*”, la cual consistiría en que todas aquellas personas que denunciaran a aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones fiscales, se les otorgue un 20% de lo recaudado.

Las denuncias serían recibidas a través de las Subadministraciones Locales de Denuncias de Contribuyentes Incumplidos, las cuales dependerán directamente de la Administración General de Sanciones a los Contribuyentes, ya que estas Subadministraciones serán quienes se encarguen de proporcionarle la información obtenida mediante las denuncias a la propuesta Administración General para esta se encargue de sancionar al contribuyente que no está cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

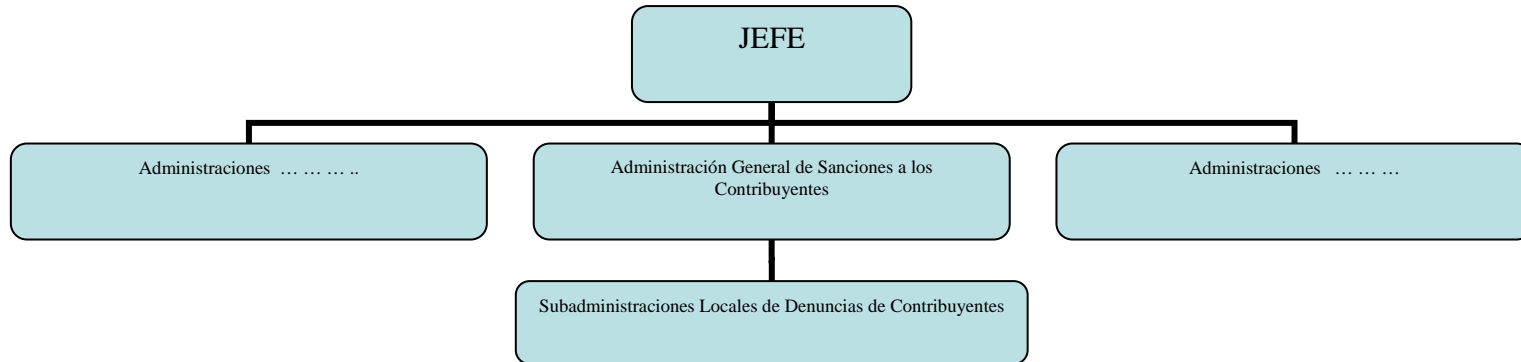
Con dicha figura, lo que tratamos es que cada vez haya menos evasores fiscales. ¿Y como podría una persona, saber si el contribuyente, es o no un contribuyente moroso? O peor aun ¿Un evasor fiscal?, bueno pues dichas interrogantes podemos contestarlas con un par de ejemplos muy sencillos.

- a. Cuando nos presentamos a un establecimiento o negocio, a realizar alguna compra o bien algún servicio y el dueño o los empleados de dicho establecimiento no nos expiden, por ejemplo: la factura respectiva en el momento y nos dicen que después no la entregaran.
- b. O bien, retomando el ejemplo anterior, de plano nos dicen que en ese establecimiento o negocio no se expiden facturas.

Lo anterior da la pauta, para que cualquier persona pueda presentarse ante la ya multicitada Administración General de Sanciones a los Contribuyentes y presentar su denuncia, misma que podrá darse de manera anónima para evitar represalias en contra del denunciante.

Por lo tanto y una vez ya tomando en consideración la propuesta de la creación de la Administración General de Sanciones a los Contribuyentes, presentamos lo que podría ser la estructura orgánica del Sistema de Administración Tributaria.

ESTRUCTURA ORGANICA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



La anterior propuesta encuentra sustento jurídico en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Por lo que en base a dicho artículo y tomando en consideración que si bien es cierto, dentro de la estructura orgánica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), existen entre otras: la Administración General de Asistencia al contribuyente y la Administración General de Grandes Contribuyentes, también es cierto que estas Administraciones no presionan de manera constante a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales y mucho menos tienen implementada la figura que proponemos (*Denuncia Anónima de Contribuyentes Morosos*).

4.3. QUE LAS MULTAS FISCALES SEAN IMPUESTAS EN FORMA EQUITATIVA Y PROPORCIONAL DE ACUERDO A LA CALIDAD DEL INFRACTOR.

La capacidad económica, atendiendo al concepto que da el Licenciado Juan Palomar de Miguel en su Diccionario para Juristas, “es la aptitud o suficiencia que une cualquier persona para responder de sus obligaciones de tipo económico”.

Al hablar de la valoración de la capacidad económica, nos encontramos ante el enfoque en el problema de la Proporcionalidad y equidad en la estructura impositiva conforme al cual la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por esta el bienestar económico o nivel de vida de cada causante.

La equidad exige que la estructura fiscal reduzca la desigualdad del ingreso ello con el fin de lograr que las personas con la misma capacidad económica paguen la misma cantidad de impuesto y las que tienen mayor habilidad paguen más que los que tienen menos recursos, de este modo la estructura impositiva produce por si misma el efecto de atenuar la desigualdad en la distribución del ingreso y riqueza.

La valoración de la capacidad económica en la imposición de las multas fiscales es un tema que aún cuando no se encuentra expresamente regulado, i en nuestra Constitución Federal, ni en las leyes secundarias que de ella emanan, ha sido considerado como un elemento a reflexionar en la imposición de las sanciones de carácter fiscal. Al respecto la tratadista Lomelí Cerezo nos dice: “No hay, pes un criterio constitucional para determinar cuando una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales, es excesiva. Pero de acuerdo con la elaboraciones

jurisprudenciales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor”²²

La capacidad económica es un elemento que ha sido considerado como parte de la debida fundamentación y motivación que se debe expresar en la resolución que determine una multa fiscal, ello para poder estar en aptitud de individualizar la sanción, y que esta no resulte excesiva; pues no debe perderse de vista que el carácter de las sanciones fiscales es de tipo represivo, es decir aflictivo o intimidatorio, por lo que de ninguna manera podrá decirse que las multas puedan formar parte del ingreso del Estado.

En relación a lo anterior, y a pesar de que la valoración de la capacidad económica, es un elemento que debe tomarse en cuenta al emitir una resolución que imponga una multa fiscal, por estar estrechamente vinculada con las garantías individuales consagradas en los artículos 22 y 31 fracción IV Constitucional ,que se refiere a la prohibición de imponer multas excesivas, así como la valoración de la proporcionalidad y equidad en las contribuciones, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en la tesis jurisprudencial aprobada en sesión de 1º de junio de 1999 sostuvo lo siguiente:

MONTO DE UNA SANCIÓN.- SU MOTIVACIÓN CUANDO SE IMPONE EL MÍNIMO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1994.- Dicho precepto establece la posibilidad de aplicar una multa dentro de los límites mínimo 70% y máximo 100% de las contribuciones omitidas, por lo que si la autoridad, una vez probada la infracción, impone el monto mínimo, no está obligada a razonar la capacidad económica del infractor y

²² Lomelí Cererzo Margarita, Op. Cit. Págs. 86 y 87.

los perjuicios ocasionados a la colectividad, ya que en este supuesto, jurídicamente no puede imponer un monto menor, salvo que se actualice alguna atenuante en los términos previstos por el artículo 77 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso corresponde al actor demostrar esta circunstancia. En cuanto a la gravedad y reincidencia, en principio, la autoridad no está obligada a tomar en consideración dichas cuestiones, salvo que se actualice alguna de las agravantes previstas en el artículo 75, fracciones I, II, III y IV, del Código mencionado, en cuyo caso corresponde a la autoridad justificar esta circunstancia, toda vez que da lugar al incremento de la sanción, en los términos del artículo 77, fracción I, ya citado, por lo que si la autoridad administrativa procede en los términos mencionados, su resolución es legal.”

Juicio No. 836/98-06-02-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de mayo de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

Contrario a lo anterior, el Tribunal Colegiado de Circuito emitió el criterio que a continuación se transcribe:

Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: IX, Marzo 1999. Tesis: VIII 1º.25 A Pág. 1421

Materia: Administrativa Tesis Aislada.

MULTAS FISCALES, AUN SIENDO LA MÍNIMA, NO ES ABSOLUTA NI ESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS.- Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deban especificarse en el caso de que el monto sea de un 70%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los artículos 16 y 22, párrafos primeros, de nuestra Carta Fundamental. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Revisión fiscal 86/98. Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Administrador Local Jurídico de Ingresos de

Durango. 13 de enero de 1999. Unanimidad de votos.
Ponente; René Silva de los Santos. Secretario: Miguel
Rafael Mendiola Rocha. Nota: Sobre el tema tratado existe
denuncia de contradicción de tesis número 26/99.
Pendiente de resolverse en la Segunda Sala.

De acuerdo a los criterios transcritos anteriormente se puede observar que en el Código Fiscal de la Federación se da un mínimo y máximo permitido por la ley, y mediante el cual la autoridad sancionadora tendrá la facultad discrecional de imponer la cuantía que ella considere, también lo es que el mínimo señalado en ley, en muchos casos reales y concretos no será precisamente una multa mínima, es decir, si la intención del legislador al imponer las multas es castigar al infractor y disuadir a los causantes de cometer infracciones, es claro que esa finalidad no se alcanza correctamente si por imponer infracciones semejantes se imponen multas semejantes a causantes con notoria diferencia en su capacidad económica, pues la sanción resultaría más onerosa para el infractor económicamente débil, provocando con ello un trato igual a causantes desiguales.

CONCLUSIONES

1.- La potestad sancionadora de la Administración Pública, es aquella facultad legal de carácter coactivo o disciplinario que ejercen las dependencias y entidades del Poder Ejecutivo Federal, Distrito Federal o Estatal y Municipal, para castigar o sancionar a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos.

Es la competencia legal de las dependencias, unidades administrativas u órganos que forman parte de la Administración Pública de las esferas de gobierno (Ejecutivo Federal, Distrito Federal o Estatal y Municipal) , para aplicar sanciones de naturaleza administrativa, cuando se descubra, califique y determinen infracciones cometidas a las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar por las personas físicas y morales que se encuentran establecidas por el Estado dentro del marco jurídico que nos rige para preservar el orden público y la armonía social.

2.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el que sienta las bases para que las personas, de acuerdo a su residencia, contribuyan para los gastos públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio.

3.- La multa fiscal es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor al Estado, en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios.

4.- Las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia que éste ha tenido en la conducta que motiva la infracción y, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar la sanción, ya que es una obligación del legislador que deriva de la concordancia del artículo 22 y 31, fracción IV, constitucionales.

5.- De acuerdo con nuestro sistema jurídico, todo acto de autoridad, debe de contener los requisitos de fundamentación y motivación, contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entendiéndose por FUNDAMENTACIÓN, la cita del precepto legal aplicable al caso concreto, es decir, la mención del artículo, fracción, inciso, o subinciso o bien del párrafo de la Ley o Reglamento Gubernativo en que las autoridades responsables apoyen su facultad para calificar y determinar una sanción; así como el procedimiento que sirvió de base para llegar a tal determinación; por MOTIVACIÓN, se entiende que son las expresiones de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del

acto de molestia de manera que debe existir adecuación entre la conducta infractora y las normas adjetivas aplicables al caso concreto para que de esta forma se configure la hipótesis normativa prevista en el citado artículo.

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

7.- No debemos perder de vista que la proporcionalidad y la equidad son conceptos complementarios, debido a que los dos versan sobre la justicia de las contribuciones, sin embargo tienen naturaleza distinta; ya que mientras la proporcionalidad se basa en que dichas contribuciones deben ir de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, la equidad versa sobre el trato igual que se debe dar a las personas previstas en las leyes.

8.- Que dentro de los órganos con los que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra el Sistema de Administración Tributaria (SAT), el cual es un órgano desconcentrado que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal, así como de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de esta manera recaudar contribuciones federales.

9.- No obstante que el Sistema de Administración Tributaria (SAT), cuenta con diversas Administraciones entre las que se encuentran la Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Asistencia al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal y Administración General Jurídica; dentro de éste órgano desconcentrado no existe una Administración que se encargue única y exclusivamente de imponerle multas a los contribuyentes, ya sean personas físicas o bien morales, para que de esta manera dichas multas sean impuestas con la debida fundamentación y motivación; y que a la vez cuenten con todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar la sanción, para que dichas multas puedan hacerse realmente efectivas.

10.- Finalmente, cabe señalar que el sistema de denuncia anónima, es una figura que bien vale la pena implementar en materia fiscal, ya que con ello se lograría que cada vez un mayor número de contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

Cabe destacar que en la denuncia anónima que se propone serían los propios contribuyentes quienes denunciarán a su vez a otros contribuyentes morosos o bien incumplidos; además los denunciantes no se exponen a represalias y se les da un porcentaje de lo recaudado como un incentivo, por lo cual consideramos que podría funcionar muy bien.

CONCLUSIONES

1.- La potestad sancionadora de la Administración Pública, es aquella facultad legal de carácter coactivo o disciplinario que ejercen las dependencias y entidades del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, para castigar o sancionar a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos.

Es la competencia legal de las dependencias, unidades administrativas u órganos que forman parte de la Administración Pública de las tres esferas de gobierno (Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal), para aplicar sanciones de naturaleza administrativa, cuando se descubra, califique y determinen infracciones cometidas a las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar por las personas físicas y morales que se encuentran establecidas por el Estado dentro del marco jurídico que nos rige para preservar el orden público y la armonía social.

2.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el que sienta las bases para que las personas, de acuerdo a su residencia, contribuyan para los gastos públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio.

3.- La multa fiscal es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor al Estado, en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios.

4.-Las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia que éste ha tenido en la conducta que motiva la infracción y, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar la sanción, ya que es una obligación del legislador que deriva de la concordancia del artículo 22 y 31, fracción IV, constitucionales.

5.- De acuerdo con nuestro sistema jurídico, todo acto de autoridad, debe de contener los requisitos de fundamentación y motivación, contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entendiéndose por FUNDAMENTACIÓN, la cita del precepto legal aplicable al caso concreto, es decir, la mención del artículo, fracción, inciso, o subinciso o bien del párrafo de la Ley o Reglamento Gubernativo en que las autoridades responsables apoyen su facultad para calificar y determinar una sanción; así como el procedimiento que sirvió de base para llegar a tal determinación; por MOTIVACIÓN, se entiende que son las expresiones de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto de molestia de manera que debe existir adecuación entre la conducta

infractora y las normas adjetivas aplicables al caso concreto para que de esta forma se configure la hipótesis normativa prevista en el citado artículo.

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

7.- No debemos perder de vista que la proporcionalidad y la equidad son conceptos complementarios, debido a que los dos versan sobre la justicia de las contribuciones, sin embargo tienen naturaleza distinta; ya que mientras la proporcionalidad se basa en que dichas contribuciones deben ir de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, la equidad versa sobre el trato igual que se debe dar a las personas previstas en las leyes.

8.- Que dentro de los órganos con los que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra el Sistema de Administración Tributaria (SAT), el cual es un órgano desconcentrado que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal, así como de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de esta manera recaudar contribuciones federales.

9.- No obstante que el Sistema de Administración Tributaria (SAT), cuenta con diversas Administraciones entre las que se encuentran la Administración General de Asistencia al Contribuyente y la Administración General de Grandes Contribuyentes; dentro de éste órgano desconcentrado no existe una Administración que se encargue única y exclusivamente de imponerle multas a los contribuyentes, ya sean personas físicas o bien morales, para que de esta manera dichas multas sean impuestas con la debida fundamentación y motivación; y que a la vez cuenten con todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar la sanción, para que dichas multas puedan hacerse realmente efectivas.

10.- Finalmente, cabe señalar que el sistema de denuncia anónima, es una figura que en algunos casos ha sido implementado, muy particularmente por el Gobierno del Distrito Federal (para recordar algunos casos, podemos citar, cuando se ofreció cierta cantidad de dinero a quien denunciara la venta ilegal de cohetes, o bien cuando a cambio de alguna información que lleve a la captura de algún delincuente peligro); por lo tanto con la aplicación de esta figura en materia fiscal, se lograría que cada vez un mayor número de contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

BIBLIOGRAFIA

- Aristóteles, “Ética Nicomaquea”, Traducción de Antonio Gómez Robledo, Editorial Porrúa, S.A. México 1972,
- Andreozzi Manuel. “Derecho Tributario Argentino”, Tomo II, Topografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
- Burgoa Orihuela Ignacio. “Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México 1983,
- Carrasco Iriarte Hugo, “Derecho Fiscal I” Segunda Edición, México 2003, Editores Iure, S.A. de C.V.
- Castro Juventino V. “Garantías y Amparo”. Editorial Porrúa, México 1983.
- Coronado Mariano, “Elementos del Derecho Constitucional Mexicano”. Universidad Nacional Autónoma de México, 1977,
- Cortina Gutiérrez Alonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Porrúa, México, 1977,
- De la Garza Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, S.A, Mexico, 1985,
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, México 1996, 3ª Edición,
- De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael, “Diccionario de Derecho”, Vigésimosexta Edición, Editorial Porrúa, México 1998,
- Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus Constituciones” Tomo III, H. Cámara de Diputados LV, Legislatura, Ed. Grupo Editorial Miguel Ángel, Porrúa, México, 1994.
- Diep Diep Daniel, “El Tributo y la Constitución”, Primera Edición, México 1999, Editorial Pac, S.A. de C.V.

- Flores Zavala Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, S.A., México 1977,
- Galindo Garfias Ignacio, “Derecho Civil”, Editorial Porrúa, S.A. México, 1993,
- Garrido Falla Fernando. “Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas”, Revista de la Administración Pública Madrid, Año X, No. 28.
- Garza Servando J., “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, Editorial Cultura T.G., México, 1949,
- Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama López Enrique, “La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia” (1917-1982), ts. I, UNAM, México, 1984,
- Guiliani Fonrouge Carlos M., “Derecho Financiero”, volumen I, Ediciones Desalma, Argentina, 1977
- Legaz y Lacambra, “Filosofía del Derecho”, Editorial Bosch, Barcelona, 1963,
- Lomelí Cerezo Margarita, “Derecho Fiscal Represivo”, México 1997, Editorial Porrúa,
- Manzini Vicente. “Tratado de Derecho Penal”, Trad. de la edición italiana de 1941. Ediar, Buenos Aires, 1948, Primera Parte. Teoría General, Vol. I.
- Margáin Manautou Emilio, “El sistema Tributario Mexicano”, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Mayo-Agosto. México 1979,
- Palao Tabeada, “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva, en el Marco de la Técnica Jurídica”, Tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976,
- Pugliese Mario, “Instituciones de Derecho Financiero”, Fondo de Cultura Económica, 1939.
- Reyes Vera Ramón, “La Fracción IV del Artículo 131 en la Constitución Federal Mexicana” Cuarenta y cinco años al servicio de México, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982,

- Rivera Pérez Campos José, “Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos”, Cuarenta y cinco años al servicio de México, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982,
- Sánchez Gómez Narciso, “ Derecho Fiscal Mexicano”, Segunda Edición, México 2001, Editorial Porrúa,
- Sánchez León Gregorio, “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1980.
- Serra Rojas Andrés, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, S.A., México, 1977, Tomo II,
- Valdés Falcón David, “Individualización de la Multa Fiscal”, Tesis profesional, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984
- Valdez Villareal Miguel, “Estudios Fiscales Administrativos 1964-1981”, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
- Villegas Basavilbazo Benjamín, “Derecho Administrativo”, Tomo I, T.E.A., Buenos Aires, 1950.

REVISTAS

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 25 a 36,
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 250 a 252.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No.23, noviembre de 1989,
- Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 8ª. Época. Tomo VIII. Octubre de 1991. Pág. 187. Clave I. 4ª. A. Tesis: 364 A.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No. 20, agosto 1989,
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II, No. 14, febrero 1989,
- Semanario Judicial de la Federación. 9ª. Época. Tomo II Julio de 1995. Pág. 18, Clave:J/P. Tesis 7/95.

- Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 5ª Época. Tomo LXIII,
- Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 5ª Época. Tomo LXIV,

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Ley Federal de los derechos del Contribuyente
- De Andrea Sánchez Francisco José y Rís Estavillo Juan José, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada”. Instituto de investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. y Procuraduría General de la República, México 2004,