



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**MULTA POR OMITIR PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE
OPERACIONES CON TERCEROS**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

LAURA YESSICA ARZATE CONTRERAS

ASESORA: MTRA. MARÍA EUGENIA PEREDO GARCÍA VILLALOBOS

DICIEMBRE DE 2014

Santa Cruz Acatlán, Naucalpan, Estado de México



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

A la Facultad de Estudios Superiores Acatlán y su planta docente.

A la Maestra María Eugenia Peredo García Villalobos.

DEDICATORIA

A mis padres.

A mis hermanos.

A Ximena Godínez Arzate.

A Diego Cortes Zúñiga.

Gracias por su amor, compañía e incondicional apoyo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO

LOS INGRESOS PÚBLICOS.....	4
1.2 Los ingresos tributarios.....	7
1.3 Los ingresos no tributarios.....	17

CAPÍTULO SEGUNDO

LAS MULTAS FISCALES.....	20
2.1 La infracción fiscal.....	21
2.2 La sanción fiscal.....	25
2.2.1 Clasificación de las sanciones.....	29
2.3 Marco Constitucional de la multa fiscal.....	31
2.4 Las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación.....	43

CAPÍTULO TERCERO

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	49
3.1 Antecedentes.....	50
3.2 Marco Jurídico.....	50
3.3 Estructura.....	52
3.3.1 Junta de gobierno.....	53
3.3.2 Jefatura.....	55
3.3.3 Unidades Administrativas Centrales.....	56

CAPÍTULO CUARTO

LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DESCRITA EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	64
4.1 Características de la declaración informativa descrita en la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	65

4.2 La falta de presentación de la declaración informativa descrita en la fracción VIII del artículo 32 de La Ley del Impuesto al Valor Agregado.....69

CONCLUSIONES.....94

PROPUESTA.....102

BIBLIOGRAFÍA.....104

LEGISLACIÓN.....106

FUENTES ELECTRÓNICAS.....107

HEMEROGRAFÍA.....108

INTRODUCCIÓN

El Estado necesita recursos económicos a fin de realizar las actividades que tiene encomendadas, proporcionar servicios públicos, conservar el orden interior, defensa exterior, impartición de justicia, entre otras. La más importante clase de ingresos que percibe el Estado está constituida por los ingresos tributarios: los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y contribuciones de seguridad social, mediante los cuales los gobernados contribuyen al sostenimiento del Estado.

A efecto de llevar a cabo la recaudación de dichas prestaciones, el Estado crea normas que regulan el establecimiento de los tributos, las relaciones jurídicas que surgen entre la administración y los particulares con motivo del nacimiento y pago de los tributos, así como las sanciones establecidas por su incumplimiento, lo que da origen al Derecho tributario.

El derecho tributario tiene dos vertientes, el derecho tributario sustantivo que se refiere a las normas que regulan las relaciones jurídicas surgidas entre el fisco y los contribuyentes derivadas del pago de tributos y el derecho tributario formal que se compone de aquellas normas que regulan las relaciones jurídicas derivadas de instrumentos de control creados para tener una eficaz recaudación de tributos. Dentro de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes se encuentra la de presentar declaraciones, ya sean para pago o informativas.

El artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece a cargo de todas las personas físicas y morales que sean sujetos a dicho impuesto la obligación de presentar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al pago, retención,

acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores.

Es así, que los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente en caso de omitir presentar la citada declaración imponen la multa señalada en el artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal al imponer sanciones debe observar lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes fiscales, por lo que debe verificar que se cumplan diversos requisitos que aseguren la constitucionalidad y legalidad de la pena que se impone. Principios y requisitos que buscan salvaguardar los derechos mínimos de los contribuyentes.

El objetivo del presente trabajo es analizar si los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente al imponer la multa por omitir presentar la declaración informativa señalada en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cumplen con los requisitos jurídicos para la imposición de sanciones, es decir, analiza que la conducta constituya un incumplimiento a lo establecido en la norma, verifica que la ley prevea que la actualización de esa conducta constituye una infracción fiscal y que una norma legal prevea la sanción aplicable a dicha conducta tipificada, verifica que el ordenamiento jurídico le otorga competencia para valorar la conducta ilícita e imponer la correspondiente sanción, fundamenta y motiva en el acto que contenga la multa la imposición de ésta, entre otros.

En el primer capítulo estudiaremos los principales ingresos que percibe el Estado, así como las relaciones y obligaciones jurídicas tributarias entre las cuales se encuentra las obligaciones tributarias formales, como lo son las declaraciones fiscales.

En el capítulo segundo abordaremos el tema de las sanciones fiscales dentro de las cuales se encuentra la multa fiscal. Analizaremos las principales

garantías constitucionales a las que se encuentra sujeta la Autoridad sancionadora al imponer las multas.

En el tercer capítulo nos referiremos a la estructura y facultades del Servicio de Administración Tributaria, toda vez que los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente, autoridad que actualmente impone a los contribuyentes la multa por omitir presentar las declaraciones informativas de operaciones con terceros, forma parte de la estructura de dicho organismo.

En el capítulo cuarto hablaremos de las declaraciones informativas de operaciones con terceros, su objetivo y forma de presentación, así como la consecuencia que conlleva no presentar la citada declaración, es decir, la multa impuesta por los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente. En este capítulo haremos un análisis para determinar si la autoridad fiscal al sancionar a los contribuyentes por omitir presentar la citada declaración, cumple con los requisitos jurídicos necesarios para imponerla.

Finalmente, haremos una propuesta de solución al problema jurídico planteado en el presente trabajo.

CAPÍTULO PRIMERO

LOS INGRESOS PÚBLICOS

El Estado realiza diversas actividades encaminadas a dar cumplimiento a los fines y propósitos para los cuales fue creado, llámese emisión de moneda, procuración de justicia, seguridad exterior, educación y salud, brinda servicios públicos mediante los cuales satisface las necesidades de la población; al respecto, Serra Rojas señala que *los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos, o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que consagran en su legislación.*¹

En efecto, el Estado realiza diversas funciones de naturaleza administrativa, legislativa y judicial, recurre a la creación de distintos órganos, así como al manejo de un gran número de recursos humanos y materiales, a través de los cuales crea normas, promueve el desarrollo económico y satisface las necesidades generales de la población, sin embargo, para realizar estas actividades el Estado requiere de recursos económicos.

La actividad financiera del Estado es realizada según Giannini, *para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas.*² La actividad financiera del Estado conoce tres momentos: la obtención de ingresos, el manejo y administración de los recursos obtenidos y de aquellos que posee y finalmente la erogación de recursos para la materialización de sus fines.

El Derecho Financiero es el conjunto de normas que tiene por objeto el estudio y regulación de las actividades de recaudación, gestión y erogación de los recursos económicos que requiere el Estado para la realización de sus fines, es decir, el conjunto de normas encaminadas a la regulación de la actividad financiera del Estado, al respecto Sergio Francisco de la Garza señala que:

1 Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, México, vigésima cuarta edición, pág. 39.

2 Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, 1957, pág. 2.

*Como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen en los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.*³

Así como la actividad financiera del Estado se divide en fases o momentos: obtención, gestión y erogación de los recursos, existe la división del derecho financiero en ramas: Derecho Fiscal, Derecho Crediticio, Derecho Patrimonial y Derecho Presupuestario. En atención al objetivo que persigue el presente trabajo abordaremos únicamente una parte del Derecho Fiscal.

Gerardo Gil Valdivia nos da el siguiente concepto de Derecho Fiscal:

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre éste y los particulares y su repercusión sobre estos últimos.

Desde esta perspectiva, el derecho fiscal es una rama del derecho financiero que, como se señaló, es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto normar las funciones financieras del Estado. Pero el derecho fiscal tiene un alto grado de autonomía, ya que los ingresos fiscales del Estado están determinados por principios

³ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 27^a edición, México, pág.17.

*jurídicos, económicos y administrativos muy particulares e independientes de los que rigen el gasto público, el crédito público o las otras figuras que integran las finanzas públicas. Además desde un enfoque histórico, las cuestiones fiscales, particularmente las impositivas, han sido ampliamente tratadas desde la perspectiva jurídica y económica.*⁴

Los ingresos públicos son recursos financieros necesarios para que el Estado realice sus actividades y cumpla con sus cometidos, Narciso Sánchez señala que los ingresos públicos son *la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado.*⁵

En México, el Congreso de la Unión discute y aprueba la Ley de Ingresos de la Federación documento que contiene un catálogo o lista de los ingresos que dentro del año fiscal recaudará el Gobierno Federal, es decir, aquellos recursos que el Poder Ejecutivo se encuentra autorizado por el Legislativo para recaudar durante el año que se encuentre en vigor.

Han surgido diversas clasificaciones de los ingresos públicos entre las cuales podemos citar las siguientes:

- a) Ingresos originarios y derivados. Los primeros son aquellos que proviene del patrimonio del propio Estado y los segundos aquellos que derivan del patrimonio de los particulares.
- b) Ingresos de derecho público y de derecho privado. Los primeros son aquellos que percibe el Estado derivado de una relación en la que actúa como entidad soberana frente al particular o frente a otro Estado soberano. Hablamos de ingresos de derecho privado cuando

4 Gil Valdivia, Gerardo, Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México, 2005, pág.1185.

5 Sánchez Narciso, Gómez, *Derecho Fiscal Mexicano*, 6ª edición, México, pág. 193.

derivan de una relación en la que Estado y particular actúan en igualdad de condiciones; por ejemplo, al celebrar un contrato de compraventa o arrendamiento.

- c) Ingresos ordinarios y extraordinarios. Los primeros se refieren a aquellos ingresos que se recaudan normalmente en cada ejercicio fiscal, y los segundos son aquellos con los cuales se cubren gastos no previstos.
- d) Ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios son las aportaciones que realizan los gobernados en cumplimiento al mandato constitucional que los obliga a contribuir con los gastos públicos, mientras que los segundos se refieren a los ingresos que percibe el Estado por financiamientos o por el uso, explotación o enajenación de bienes del dominio privado.

Esa última clasificación nos parece la más idónea de manejar para este trabajo, es decir, la clasificación de los ingresos públicos en tributarios y no tributarios; dentro de los primeros quedan comprendidos los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. Ejemplos de ingresos no tributarios son los productos, los ingresos provenientes de financiamientos como los empréstitos y la emisión de bonos de deuda pública.

1.1 LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan; con base en dicha disposición, las personas se encuentran obligadas a cubrir a favor del Estado los tributos que establezcan las leyes.

En su origen el tributo era una prestación que los pueblos vencedores imponían a los vencidos. El término tributo proviene de la voz latina *tributum*

que significa la contribución que el gobierno exigía para el sostenimiento del Estado, el cual se pedía o repartía por tribus. Giuliani Fonrouge define al tributo como la *prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.*⁶

El tributo es la prestación pecuniaria que el Estado impone a los particulares con el fin de obtener recursos económicos que le permitan cumplir con sus cometidos. La naturaleza del tributo es ser un recurso económico del Estado, cuyo fin es cubrir el gasto público y procurar la satisfacción de las necesidades sociales; sin embargo, la imposición de un tributo puede seguir un fin distinto o extrafiscal, como es el caso que el Estado tenga interés de impulsar o desalentar una actividad económica o el consumo de un producto.

Este tipo de ingreso público se caracteriza por ser una prestación de carácter coercitivo, es un deber jurídico impuesto por el Estado en virtud de su poder tributario, cuyo pago puede exigir aún en contra de la voluntad del contribuyente, su incumplimiento trae como consecuencia la imposición de multas, recargos, el procedimiento económico coactivo y el cobro de gastos de ejecución.

El poder tributario es la facultad del Estado para crear normas en las que imponga a los particulares el deber jurídico de contribuir al gasto público mediante el pago de los tributos. En México, según se desprende del artículo 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución, el Congreso de la Unión cuenta con la facultad de establecer los tributos necesarios para cubrir el gasto público, por lo que crea normas en las que establece qué situaciones generarán el pago de la prestación pecuniaria coactiva.

6 Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, primer volumen, Buenos Aires, 1962, pág. 267.

El poder tributario del Estado se encuentra limitado por las disposiciones establecidas en la Constitución Política que constituyen principios rectores de la facultad normativa fiscal. Dentro del artículo 31 constitucional se dispone que los mexicanos están obligados a contribuir con los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, de lo que se desprende que el Poder Legislativo al establecer las contribuciones debe de observar los siguientes principios:

- a) De generalidad.- Se refiere a que todas las personas que se ubiquen en la hipótesis normativa están obligadas al pago del tributo, por lo que la ley tributaria debe de contener disposiciones que no se apliquen a un caso concreto y desaparezcan, sino que se apliquen sin excepción a todas las personas que se ubiquen en la hipótesis normativa, siempre y cuando la ley que la contenga no sea abrogada.
- b) De obligatoriedad.- El artículo 31 constitucional señala que es obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos, por lo que al existir un tributo establecido en una ley todas las personas que se ubique en la hipótesis normativa descrita en ella quedarán obligadas a cubrir el tributo.
- c) De proporcionalidad.- Se refiere a que la carga impositiva se debe ajustar a la capacidad contributiva y distribuirla equilibradamente entre las fuentes de riqueza de cada uno de los integrantes del país, este principio origina que las personas que obtengan mayores ingresos, utilidades o bienes económicos paguen mayores tributos.
- d) De equidad.- Se refiere a que los contribuyentes de un mismo tributo deben encontrarse en una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, los particulares deben recibir un trato idéntico respecto a la hipótesis normativa, el objeto gravable, deducciones, sanciones, tiempo y forma de pago, deducciones.
- e) De legalidad.- Del citado artículo se desprende que los tributos deben establecerse en leyes, las cuales, deben contener los

elementos esenciales de la prestación: hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa, forma y tiempo de pago a efecto de que el contribuyente conozca el contenido y alcance de la obligación tributaria. En apego a este principio, los actos o funciones que realice la autoridad deben estar previamente establecidos en la norma, mientras que los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir los deberes que previa y expresamente establezcan las leyes.

- f) Vinculación con el gasto público.- Los tributos tienen como finalidad cubrir el gasto público, que comprende todas las erogaciones realizadas por el Estado por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivos o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial.

Por cuanto hace al Poder Ejecutivo, en términos de lo dispuesto por el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuenta con la facultad y obligación de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, por lo que debe realizar entre otras acciones, la determinación, liquidación, recaudación y administración de los tributos.

Se dice que el tributo es una obligación *ex lege* ya que el deber de pagarlo nace por disposición de ley y es necesario que la actuación del particular coincida con el supuesto normativo previsto en la ley, por ello para que surja la obligación tributaria es necesario que la persona se coloque o realice la hipótesis descrita en la ley tributaria.

La norma tributaria contiene una o varias hipótesis cuya realización da nacimiento a las obligaciones y derechos que la misma establece, Sergio Francisco de la Garza define a la hipótesis de incidencia o hecho imponible como *la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y*

*genérica, contenida en la ley, de un hecho,*⁷ mientras que el hecho generador es la realización en el mundo concreto y material de la conducta descrita en la norma.

Podemos entender que la obligación tributaria es aquella relación jurídica, en la cual el contribuyente, en su carácter de deudor, se encuentra sujeto para con el Estado, en su calidad de acreedor, a cumplir una prestación de carácter tributaria que puede consistir en un dar, un hacer, no hacer o un tolerar, misma que el Estado tiene derecho a exigir.

De lo anterior, podemos concluir que los sujetos que intervienen en la obligación tributaria son el sujeto activo, titular y beneficiario del derecho legalmente establecido, es decir, el Estado que de acuerdo a la delimitación de competencias en materia fiscal puede ser la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas o los municipios, y el sujeto pasivo es la persona obligada al pago del tributo, denominada contribuyente, así como los responsables solidarios.

La obligación tributaria principal la constituye el pago de la prestación pecuniaria, es decir, el deber de dar el tributo; no obstante el Estado crea diversas medidas y deberes administrativos destinados esencialmente a controlar, facilitar y asegurar el cumplimiento de la prestación pecuniaria principal, entre las cuales podemos citar la presentación de declaraciones, de avisos, de documentación, llevar la contabilidad adecuadamente, soportar las visitas de inspección, este tipo de obligaciones son conocidas como secundarias o formales y están a cargo de contribuyentes y responsables solidarios.

⁷ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, pág. 411.

IMPUESTOS

Por cuanto hace al tributo denominado impuesto podemos señalar que es la prestación obligatoria comúnmente en dinero establecida en la ley a cargo de aquellas personas que se ubiquen en la hipótesis normativa y son destinados a cubrir los gastos públicos; al respecto Ernesto González y Gutiérrez señala que *el impuesto tiene como única fuente la voluntad del Estado expresada en una ley.*⁸

Todo impuesto es una prestación, es decir, el contribuyente se desprende de una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos y la entrega al Estado sin recibir de forma inmediata o directa algún beneficio por ello. Los impuestos que se encuentren establecidos en una ley son de carácter obligatorio, por lo que la persona que se coloque dentro de la hipótesis normativa automáticamente queda obligada al pago del impuesto en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

Respecto a la naturaleza jurídica del impuesto, Héctor B. Villegas señala que: *el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos.*⁹ El Estado como sujeto activo de la obligación tributaria fija las condiciones del impuesto en forma unilateral, es decir, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa, fecha y forma de pago.

8 González y Gutiérrez, Ernesto, *Derecho administrativo y Derecho administrativo al estilo mexicano*, México, 2003, pág. 1018.

9 Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª edición, Buenos Aires, pág.72.

DERECHOS

Podemos definir a los derechos como la contraprestación que deben cubrir a favor del Estado las personas que obtienen un beneficio directo y particular por la prestación de un servicio público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público.

En la Ley Federal de Derechos se establece un listado de conceptos por los cuales se debe de cubrir el pago de derechos, así como la cantidad monetaria que se habrá de cubrir al Estado.

Los derechos son una contraprestación exigida por el Estado como consecuencia de la realización de una actividad o servicio que afecta especialmente al obligado. Los derechos, a diferencia de los impuestos, no gravan el ingreso, la utilidad o el rendimiento del contribuyente sino que permiten al Estado recuperar el costo del servicio público que prestó a voluntad del interesado de forma directa y específica. La Ley Federal de Derechos señala que los derechos que se establezcan por prestación de servicios deben estar relacionados con el costo total del servicio.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Las contribuciones de mejoras son las contraprestaciones que el Estado establece a cargo de los particulares que se han beneficiado de manera adicional y específica por la realización de un servicio público, normalmente una obra de urbanización. El cobro de este tributo se realiza por la plusvalía obtenida sobre los inmuebles a causa de la obra de urbanización así como para la recuperación del costo de la obra. En la legislación federal mexicana sólo se encuentra contemplado el pago de contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

El artículo 2, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que dentro de las contribuciones se encuentran comprendidas las aportaciones de seguridad social, las cuales están a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por las leyes de seguridad social. Dentro de este tipo de tributos encontramos las aportaciones a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Las aportaciones de seguridad social se destinan específicamente a cubrir los gastos que generan el sostenimiento y funcionamiento de los organismos encargados de brindar los servicios de seguridad social a los trabajadores. Al dar el Código Fiscal de la Federación el carácter de contribución a estas prestaciones asegura la recaudación de los recursos necesarios para la correcta y oportuna prestación de los servicios de seguridad social a través del procedimiento económico coactivo.

ACCESORIOS

Las contribuciones accesorias se encuentran contempladas en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación, entre los cuales encontramos: recargos, multas, gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados; se consideran como accesorios, ya que su existencia depende del incumplimiento de la obligación fiscal principal o formal.

Al igual que el resto de los tributos surgen de la realización del supuesto descrito en la norma, en el caso concreto, la omisión o extemporaneidad en el cumplimiento del pago de una prestación fiscal o en la presentación de alguna declaración, aviso o documentación.

Las contribuciones accesorias cuentan con características distintas; sin embargo, su origen es el incumplimiento en tiempo y forma de la obligación tributaria. Este tipo de contribuciones son una expresión del poder sancionador del Ejecutivo.

MULTAS

Las multas son la manifestación más común del poder sancionador del Ejecutivo, constituyen una sanción que la autoridad hacendaria impone a los particulares que han infringido las disposiciones fiscales. Este poder sancionador es esencial para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; al respecto Adolfo Arrijoa Vizcaíno señala que:

...si la coacción es un elemento indispensable para obtener el debido acatamiento a cualquier norma jurídica, en el caso de las tributarias, dicho elemento se convierte en vital para que el Estado no se vea privado injustificadamente de los recursos que necesita para la oportuna atención de las necesidades colectivas de interés general.¹⁰

En el segundo capítulo abordaremos a fondo el tema de las multas fiscales, así como los requisitos que debe de cumplir la autoridad sancionadora al imponerlas.

RECARGOS

Cuando los contribuyentes no realizan el pago de las contribuciones o aprovechamientos en las fechas establecidas por las disposiciones fiscales, la autoridad realiza el cobro de los recargos, que de acuerdo a lo dispuesto por el

10 Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª edición, México, 2007, pág.72.

primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, corresponden por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurran a partir de la fecha en que el crédito fiscal es exigible y hasta que se efectúe el pago. Los recargos se deben calcular sobre el total del tributo no pagado en tiempo, por lo que queda excluido los gastos de ejecución, las multas, la indemnización por cheques sin fondos y los propios recargos.

De acuerdo a Adolfo Arrijoa Vizcaíno los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero del tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.¹¹

GASTOS DE EJECUCIÓN

Los gastos de ejecución corresponden al reembolso que el contribuyente debe cubrir al fisco por las erogaciones realizadas en el procedimiento económico coactivo.

El artículo 150 Código Fiscal de la Federación establece que cuando se realice el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de un crédito fiscal, el contribuyente estará obligado a pagar el 2% del monto de éste, por las diligencias de requerimiento de pago, embargo y remate, sin embargo, también establece gastos de ejecución extraordinarios en que se incurran con motivo del procedimiento administrativo de ejecución como transporte de bienes embargados, avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información al registro público que corresponda.

11 Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª edición, México, 2007, pág.403.

INDEMINIZACIÓN POR CHEQUES NO PAGADOS

Para el caso de que el contribuyente pretenda realizar el pago de sus obligaciones fiscales con cheques sin fondos, es decir aquellos que sean presentados en tiempo por el fisco a la institución de crédito y no sean pagados por causas imputables al librador, el contribuyente deberá pagar el monto del cheque y una indemnización equivalente al 20% del valor del título de crédito.

1.2 LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Los ingresos no tributarios derivan de la explotación de los recursos del Estado que no están sujetos al régimen de dominio público, así como del pago de los servicios que presta en sus funciones de Derecho privado, ingresos provenientes de organismos descentralizados y empresas paraestatales, así como los recursos obtenidos por préstamos.

PRODUCTOS

Dentro de los ingresos no tributarios se encuentran los productos que son aquellos ingresos que percibe el Estado por servicios que presta, siempre y cuando no correspondan a funciones de derecho público y los que provienen del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público, al respecto Narciso Sánchez señala lo siguiente:

Existen dos importantes rubros que conforman el capítulo conducente a los productos, y son: a) Ingresos por el desarrollo actividades que se conocen como de derecho privado del Estado, b) Ingresos por el uso, explotación, aprovechamiento y enajenación de los bienes del dominio privado del Estado.¹²

12 Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit.*, pág.326.

Algunos ejemplos de productos son los provenientes de contratos mercantiles; inversiones; herencias, donaciones o legados; uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público; intereses de valores, créditos y bonos; utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Dentro de los ingresos no tributarios encontramos también la emisión de bonos de deuda pública, emisión de moneda, devaluaciones, amortización y conversión de deuda pública, expropiaciones, decomisos, nacionalizaciones y privatizaciones.

Otro tipo de ingresos no tributarios son los empréstitos que son los préstamos otorgados a un Estado por organismos internacionales de crédito, por instituciones privadas de crédito extranjeras o nacionales o por otro Estado a efecto de satisfacer determinadas necesidades presupuestales y generan al Estado receptor la obligación de restituir la cantidad prestada más un interés.

Los empréstitos solicitados a otros Estados soberanos, a instituciones u organismos de crédito extranjeros o nacionales, así como la emisión de bonos dependen de la capacidad crediticia del Estado y forman parte de la deuda pública del país.

APROVECHAMIENTOS

Las únicas características que da el Código Fiscal de la Federación de los aprovechamientos son:

- a) Ingresos que el Estado percibe por funciones de derecho público.
- b) Que no correspondan a contribuciones, ingresos derivados de financiamientos, obtenidos por organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Si bien la mayoría de autores señalan que los aprovechamientos se encuentran dentro de los ingresos no tributarios, este tipo de ingresos provienen de diversos conceptos, algunos de ellos, dada su naturaleza, se encuentran relacionados con los ingresos tributarios.

Dentro de los aprovechamientos encontramos a los ingresos que el Estado recibe por concepto de multas administrativas y judiciales, indemnizaciones, reintegros y cuotas compensatorias. De acuerdo al Código Fiscal de la Federación los aprovechamientos se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento económico coactivo.

Al respecto, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los derivados de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir.

Es decir, la legislación fiscal da el carácter de créditos fiscales a ciertos adeudos, aun cuando no se derivan de la aplicación de una ley fiscal, sino de una ley administrativa, tal es el caso de los adeudos provenientes de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos y multas impuestas por infracciones a leyes de carácter administrativo.

CAPÍTULO SEGUNDO

LAS MULTAS FISCALES

Como se señaló en el capítulo anterior el Poder Legislativo establece tributos destinados a atender las necesidades de la colectividad, creando un conjunto de disposiciones fiscales cuya observancia, en caso de no ser cumplida voluntariamente, se realiza mediante el uso de la fuerza.

Las disposiciones fiscales como toda norma jurídica son coactivas, es decir, si la norma fiscal establece un deber jurídico y la persona a la que va dirigida no lo cumple voluntariamente, el Estado cuenta con los instrumentos necesarios para hacerlo cumplir, aun en contra de la voluntad de los obligados.

El artículo 89, fracción I de la Constitución Política confiere al presidente de la República la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Este artículo otorga al Poder Ejecutivo la facultad de ejecutar los actos necesarios para hacer efectiva la ley; por lo que las autoridades, respetando las garantías de legalidad y seguridad jurídica, pueden emplear los medios necesarios para obtener el cumplimiento de las normas fiscales.

Dentro de la facultad ejecutiva del órgano administrativo encontramos la facultad sancionadora que le confiere la capacidad de castigar los incumplimientos a la norma que no constituyan delitos, ésta es necesaria para la efectividad de los fines del órgano ejecutivo y el respeto de su autoridad, es decir, el órgano ejecutivo cuenta con la facultad para imponer sanciones a las personas que realicen conductas, que de acuerdo a la legislación, sean consideradas como infracciones fiscales.

Algunos autores señalan que la facultad sancionadora de la Administración deriva de la ejecutoriedad de los actos administrativos, ya que constituye uno

de los medios para ejercer la facultad ejecutiva. Es así, que las leyes fiscales imponen deberes y restricciones a los particulares, y el órgano administrativo está facultado para ejecutarlos aun en contra de la voluntad de los gobernados, sin necesidad de recurrir a alguna autoridad distinta para realizar sus pretensiones.

Para justificar el poder sancionador de la Administración Margarita Lomelí cita a Garrido Falla, al señalar lo siguiente:

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 a todos los supuestos. Y en la materia de 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.¹³

2.1 LA INFRACCIÓN FISCAL

El Estado se ve obligado a prever futuros incumplimientos a los deberes jurídicos establecidos en la norma y determinar las sanciones que se aplicarán en cada caso; por lo que establecer infracciones fiscales y sus respectivas sanciones es un medio de coerción para asegurar el cumplimiento de los deberes jurídicos establecidos en las normas fiscales, principalmente, el pago en tiempo y forma de los tributos.

Doricela Mabarak señala que el incumplimiento a la norma fiscal no es un simple acto de desobediencia a un mandamiento público, sino que:

13 Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 3ª edición, Porrúa, pág. 23.

*...una infracción a las disposiciones fiscales causa graves alteraciones a la moral pública y al orden social, debido a que quien no cumple con sus obligaciones fiscales, sobre todo en el caso de las contribuciones, está atentando en contra del bienestar de la comunidad porque privará al fisco de los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades sociales.*¹⁴

La persona que no cumple con un deber jurídico comete una conducta ilícita, de acuerdo a lo establecido en la ley, dicha conducta puede encuadrar en una infracción o un delito. Algunos incumplimientos a deberes fiscales el legislador decidió tipificarlos como infracciones, mientras que otros, en atención a su gravedad y al bien jurídico tutelado, los tipificó como delitos; no obstante, una conducta puede encuadrar en ambos, lo que traería la aplicación de una sanción económica y una pena privativa de la libertad.

La infracción fiscal es el incumplimiento a un deber jurídico de carácter fiscal, que de acuerdo a la ley debe ser sancionado, su resultado puede ser de carácter sustantivo, como es la omisión del pago de una contribución, o bien de carácter formal, por ejemplo, la obligación de presentar una declaración.

De acuerdo al Código Fiscal Federal los sujetos que pueden cometer una infracción de carácter fiscal son: el contribuyente, que de forma directa e inmediata es responsable del pago de una contribución; responsables solidarios, personas que de manera voluntaria o por disposición de ley tienen el carácter de responsables solidarios con los directamente obligados al cumplimiento, como los retenedores, recaudadores y administradores generales; y los terceros ajenos a la relación jurídico fiscal, que son personas que tienen el deber de colaborar con el fisco en el cumplimiento de determinados deberes fiscales.

14 Mabarak, Doricela Cerecedo, *Derecho Público Financiero*, Mc Graw-Hill, 3ª edición, pág. 227.

Los elementos de la infracción fiscal son los siguientes:

Los sujetos.- El sujeto activo se refiere a la persona que realiza la conducta ilícita sancionable, el sujeto pasivo es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido, quien de manera directa sufre la acción u omisión realizada por el sujeto activo.

El objeto.- Éste se refiere a los intereses o bienes jurídicos protegidos por el Derecho Fiscal.

La conducta.- Es la manifestación de la voluntad de una persona encaminada a un propósito, puede ser positiva o negativa, mediante una acción produce un cambio en el exterior o mediante una omisión deja de realizar lo que se esperaba y sin modificar el mundo exterior.

Los elementos de la conducta son la manifestación de la voluntad, el resultado y el nexo causal entre éstas. Las infracciones tributarias se rigen por los principios contenidos en el Derecho Penal, por lo que la conducta infractora debe de ser típica, antijurídica, culpable y punible.

Al respecto, Jesús Quintana Valtierra señala que los elementos de la infracción fiscal son:

La conducta.- Como se señaló puede consistir en una acción o en una omisión. De acuerdo al artículo 73 del Código Fiscal de la Federación no se impondrán multas cuando se incurra en una infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, es decir, cuando nos encontramos ante una ausencia de conducta.

La tipicidad.- Implica que la conducta encuadra en la descripción del ilícito establecido en la ley, es decir, hay coincidencia entre la conducta y el supuesto

descrito en la norma jurídica. Se denomina ausencia de tipo cuando una conducta no ha sido considerada como antijurídica por el legislador.

La antijuricidad.- La conducta que es contraria al derecho es antijurídica, sin embargo, para que una conducta antijurídica sea castigada es necesario que se encuentre tipificada por la ley como una conducta ilícita.

La culpabilidad.- se refiere *al reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible a la que le liga un nexo psicológico motivado y que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas.*¹⁵

El dolo y la culpa son especies de la culpabilidad. El dolo se refiere a la conducta ilícita que comete el contribuyente con la intención o el propósito de cometerlo, es decir, conoce las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y de la causalidad existente entre la manifestación de la voluntad y las consecuencias de que quebrantará un deber jurídico, y tiene la voluntad de realizar el acto. La culpa la encontramos en el contribuyente que cometa una conducta ilícita que pudo y debió ser prevista, y que por su impericia, imprudencia o negligencia causo el efecto dañoso. Asimismo las agravantes y atenuantes son circunstancias que agravan o atenúan la culpabilidad.

Si bien, el Código Fiscal de la Federación no realiza señalamiento respecto a la imputabilidad de los contribuyentes, autores como Margarita Lomelí y Miguel Ángel García señalan que no se debe sancionar al incapaz o menor de edad por las infracciones cometidas por su representante, al no haber participado en la comisión de la infracción, ni poder vigilar la actuación de éste.

15 Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo V, 1950, pág.92.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación no establece de forma expresa que la autoridad sancionadora deba tomar en cuenta la culpabilidad en las infracciones fiscales; sin embargo, la culpabilidad es un elemento de la infracción fiscal, que permite una justa individualización de la multa.

La distinción entre infracciones cometidas con dolo o culpa, entre otros elementos, permite una justa punibilidad, considerar el grado de culpabilidad permite la proporcionalidad de la sanción impuesta por la autoridad, de manera que la medida de la culpabilidad determina la medida de la multa. Al respecto, Javier Jiménez Martínez señala que: *No merece la misma pena aquel sujeto que con toda intención violenta la norma, a aquél que por un descuido la quebranta. Por esto el legislador ha establecido reglas diferentes para uno y otro caso.*¹⁶

De lo anterior, concluimos que para la existencia de una infracción es necesario en primer término que una ley o reglamento establezca un deber o una prohibición, una conducta que constituya un incumplimiento a lo establecido en la norma, que la ley prevea la descripción del incumplimiento y su calificación como infracción, una norma legal que prevea la sanción aplicable a dicha conducta tipificada, Miguel Ángel García Domínguez agrega un elemento, consistente en que el ordenamiento jurídico prevea la competencia de una autoridad para valorar la conducta ilícita e imponer la correspondiente sanción a favor de una autoridad.

2.2 LA SANCIÓN FISCAL

Como señalamos anteriormente, el Estado cuenta con la facultad de sancionar los incumplimientos a deberes jurídicos o la realización de conductas prohibidas. Al respecto, Luis Legaz y Lacambra señala que la esencia de la coacción consiste en: *la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que*

16 Jiménez Martínez, Javier, *Consecuencias Jurídicas del Delito*, Porrúa, pag.194.

*representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden.*¹⁷

La consecuencia jurídica del incumplimiento a un deber fiscal es la sanción, que constituye un acontecimiento desfavorable en contra del autor de la conducta ilícita, Doricela Mabarak define a la sanción como: *toda consecuencia que se produce en contra de un infractor de una disposición legal, la cual puede ir desde la anulación o el restablecimiento del orden jurídico violado, hasta sanciones muy severas para el infractor, como la privación de su patrimonio o la pérdida de su libertad.*¹⁸

Las sanciones que con mayor frecuencia se encuentran en la legislación fiscal son la multa; la privación de la libertad; el decomiso; la clausura, prevista en el Código Fiscal de la Federación como clausura preventiva para el caso de infractores reincidentes, sanción que por lo regular se aplica por un término de 3 a 15 días, y la suspensión o revocación de concesiones o autorizaciones.

La multa fiscal es la sanción pecuniaria que la autoridad impone al contribuyente que ha infringido una disposición legal, la naturaleza jurídica de la multa es aflictiva o represiva, es decir, su finalidad es castigar las violaciones cometidas y una amenaza de castigo a quienes en el futuro vulneren las disposiciones fiscales; no obstante, algunos autores consideran que también tiene un carácter reparatorio o satisfaciente a favor del Estado.

Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que dentro del Derecho Fiscal las multas persiguen un doble objetivo, a saber:

17 Citado por Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 3ª edición, Porrúa, pág. 11.

18 Mabarak, Doricela Cerecedo, *Derecho Público Financiero*, Mc Graw-Hill, 3ª edición, pág. 246.

a) *Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.*

b) *Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.*¹⁹

De acuerdo a lo visto en el capítulo anterior, las multas impuestas por infracciones a disposiciones fiscales se consideran como accesorios de las contribuciones, por lo que participan de la naturaleza de éstas y tienen el carácter de créditos fiscales.

La autoridad sancionadora al imponer una multa debe verificar que está en presencia de una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, por lo que debe realizar el siguiente análisis: constatar que una ley fiscal ordene o prohíba cierta conducta y que existe un incumplimiento a ésta; verificar que la ley tipifique dicho incumplimiento como una infracción fiscal y si la conducta está o no protegida por una justificante, verificar la presencia de culpabilidad del autor; cerciorarse que la ley establezca una sanción para la conducta ilícita y si existe o no una excusa absolutoria.

Respecto al monto de la multa, la autoridad debe verificar que se encuentra dentro de los parámetros fijados por la ley, al cuantificarla debe considerar la gravedad de la infracción cometida, la capacidad económica del infractor y el monto del negocio. La autoridad debe señalar en la resolución las razones, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta ilícita.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que la imposición de la multa fiscal es independiente de la pena que imponga la autoridad judicial cuando se incurra en responsabilidad penal, ya que el legislador puede

19 Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª edición, México, 2007, pág.202.

establecer que una conducta ilícita constituye una infracción y a la vez tipificarla como delito, por tanto, ser sancionada con multa y con pena privativa de la libertad.

La mayoría de autores señalan que el proceso penal seguido en virtud del delito fiscal y el procedimiento administrativo derivado de la infracción fiscal es distinto y persiguen fines distintos, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia señaló en Tesis aislada señaló que en caso de no lograr acreditar la conducta delictiva ante el juez penal, no se podrá realizar el cobro de la multa fiscal. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia estableció, que:

...no es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales puedan ser independientes, cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito, ante la autoridad judicial, y sin que ésta dicte su fallo.²⁰

De acuerdo a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, si la infracción consiste en la omisión del pago de una contribución, el monto de la multa se determinará de acuerdo a la cantidad de la contribución no pagada; en el caso de incumplimientos a obligaciones de tipo formal, como omitir presentar una declaración, la cuantía de la multa es determinada por la autoridad fiscal con base en las cantidades autorizadas por el órgano legislativo y plasmadas en las leyes fiscales.

²⁰ *Delitos fiscales*; instancia: pleno, 5a. época; *Semanario Judicial de la Federación*; parte: XIX, Roca Rómulo, 1926, pág. 716.

2.2.1 CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES

El Estado al imponer sanciones busca la conservación del orden jurídico, sin embargo, al establecerlas debe considerar que cada una de las disposiciones legales protege un interés jurídico distinto, por lo que su incumplimiento no podrá tener las mismas consecuencias jurídicas y la sanción que se establezca dependerá del bien jurídico tutelado y del daño provocado a éste.

Eduardo García Máynez realizó una clasificación de las sanciones con base en la relación entre el contenido de la norma infringida y la sanción, así como la finalidad que persigue ésta, señala que hay dos tipos de sanciones la de coincidencia y la de no coincidencia: la primera se refiere al cumplimiento forzoso, en la cual se da una relación de coincidencia entre el contenido de la sanción y del deber jurídico; la de no coincidencia se refiere a aquéllos casos en que no es posible conseguir por medio de la sanción el cumplimiento de un deber, por lo que se impone una indemnización o un castigo, éste último con una finalidad aflictiva.

Margarita Lomelí Cerezo en concordancia con la clasificación realizada por Carnelutti cataloga las sanciones de acuerdo al fin que persiguen, en restitución y pena:

a) Restitución.- sanciones que tienen un fin de restitución o satisfactorio, cuyo propósito es que se remueva la violación, tratando de colocar las cosas en el estado en que se encontraban anteriormente a la contravención, tiene una eficacia predominante satisfactorio respecto del titular del interés protegido por la norma.

b) Pena.- las sanciones que constituyen una pena o castigo, tienen propósito predominantemente aflictivo o represivo, en esta prevalece la eficacia aflictiva.

Miguel Ángel García Domínguez señala que dentro de las sanciones que remueven la violación y buscan colocar las cosas en el estado en que se encontrarían de haberse cumplido con la obligación, encontramos dos clases: las que tienen un fin satisfaciente o de restitución y las que tienen un fin compensatorio y reparatorio; mientras que en las sanciones con finalidad aflictiva y represiva se encuentran las penas económicas y las penas privativas de libertad, es así, que las sanciones fiscales tiene una finalidad represiva e intimidatoria.

Al respecto, Margarita Lomelí Cerezo especifica que para Carnelutti la clasificación citada no es absoluta:

...la pena tiene carácter predominantemente aflictivo, mientras que el de la restitución es por su parte, predominante satisfaciente, puesto que también la pena satisface, siquiera en distinta medida, un interés de quien ha padecido la lesión (aunque no sea sino saciando la necesidad de venganza) y, por otro parte, también la restitución aflige a quien ha causado la lesión (aunque no sea sino por la fatiga del esfuerzo inútil).²¹

Las sanciones fiscales como consecuencia jurídica del incumplimiento de un deber son principalmente de tipo aflictivo o represivo, sin embargo, el Estado también busca al imponerlas evitar la reincidencia e intimidar a los posibles futuros infractores. Dentro de la materia fiscal también encontramos sanciones de tipo restitutorio o satisfaciente, como el procedimiento económico coactivo.

Una conducta puede tener como consecuencia sanciones de diversa naturaleza, por ejemplo, en la omisión del pago de una contribución las autoridades requerirán el pago de la contribución, con carácter satisfaciente; el

21 Lomelí Cerezo, Margarita, *op.cit.*, pág. 17.

pago de los recargos, con carácter compensatorio; pena económica o privativa de la libertad con su carácter aflictivo.

De acuerdo al grado de protección que el Poder Legislativo desee darle al interés jurídico tutelado, se imponen sanciones administrativas como la multa o sanciones penales como la pena privativa de la libertad, según se actualice una infracción o un delito, ambas son de tipo represivo y aflictivo, la diferencia entre éstas es de carácter adjetiva o procedimental, ya que las sanciones penales se imponen a través de un procedimiento judicial seguido ante autoridades judiciales, mientras que las sanciones administrativas las imponen autoridades administrativas siguiendo un procedimiento administrativo.

2.3 MARCO CONSTITUCIONAL DE LA MULTA FISCAL

Al ejercer la facultad sancionadora la Administración Pública debe respetar lo dispuesto por las normas constitucionales, ya que en todo Estado de Derecho las autoridades deben someter su actuación *a las disposiciones y principios generales de Derecho relativos a la represión de los actos ilícitos*,²² por lo que citaremos el marco constitucional con base en el cual, las autoridades imponen las multas fiscales.

El artículo 21 establece que le compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad.

El citado artículo establece que si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día, por cuanto hace a los trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por

22 Lomelí Cerezo, Margarita, *op.cit.*, pág. 30.

infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Para algunos autores el artículo 21 debe ser interpretado en concordancia con lo establecido en el artículo 89, fracción I que confiere al ejecutivo la facultad de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes, lo cual incluye la aplicación de medidas de coacción como las multas administrativas, por lo que la palabra reglamento debe de interpretarse en sentido amplio, *se tendrá que la palabra reglamento no sólo significa el acto administrativo expedido por el Poder Ejecutivo, sino toda regla en la que se apoye la autoridad administrativa o gubernativa, para sancionar a los infractores de un precepto legal.*²³

Hay autores que sostienen que si bien el ejecutivo cuenta con la facultad sancionadora, el artículo 21 debería de ser adicionado y contener expresamente la facultad del órgano ejecutivo para imponer multas y demás sanciones, como consecuencia de violaciones a normas de carácter fiscal.

Los actos de privación, como es la sanción pecuniaria, deben ajustarse a lo establecido en lo dispuesto por los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 14 de la constitución, el cual señala que:

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

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

23 Mabarak, Doricela Cerecedo, *op.cit.*, pág.78.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Una ley tiene efecto retroactivo cuando es aplicada a hechos o actos que tuvieron lugar con anterioridad al momento en que aquélla entró en vigor. La retroactividad se prohíbe cuando perjudica, es decir, lesiona los derechos de una persona, por lo que a la inversa, si la norma beneficia al individuo puede ser aplicada, es decir, se admite la retroactividad favorable al reo. Al respecto, Margarita Lomelí continúa señalando que:

...en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con posterioridad al hecho, o bien que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior. Esto coincide exactamente con la aplicación del principio de irretroactividad de la ley al campo penal, lo que se explica en virtud de la naturaleza represiva de las sanciones.²⁴

Respecto a la garantía de audiencia plasmada en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, se considera que en materia fiscal, aun cuando ésta no es previa, no se vulnera la garantía, ya que antes de que la sanción quede firme se da al infractor la oportunidad de defensa.

Lo anterior es así, ya que la resolución mediante la cual se impone la sanción goza de la presunción de validez y que las contribuciones son una

24 Lomelí Cerezo, *op.cit.*, pág. 54

prestación unitaria y obligatoria, por lo que la audiencia que se puede otorgar a los causantes es posterior a la aplicación de la contribución.

No obstante, los infractores tiene la posibilidad de ser oídos, aportar pruebas y alegar en su defensa, mediante la impugnación las sanciones, ya sea a través del recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación ante la propia autoridad sancionadora o mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De acuerdo al artículo 14 constitucional, para que un acto de autoridad pueda causar un detrimento o menoscabo en el patrimonio de un particular debe seguirse un procedimiento que cumpla *formalidades esenciales*, las cuales se resumen en cuatro: que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido y consecuencias de la cuestión controvertida; se le dé oportunidad de presentar sus pruebas y defensas; presentar alegaciones; y que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que fije la forma de cumplirse.

La citada disposición señala que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate, disposición que es aplicada a la imposición de multas por infracciones a leyes fiscales, ya que como lo señalamos la naturaleza de las multas es de carácter represivo o aflictivo.

La aplicación por analogía se refiere al caso de que una sanción o pena se haga extensiva a una situación no prevista expresamente por la ley que establezca dicha sanción; mientras que la imposición de una pena por mayoría de razón existe cuando la ley que determina la sanción se extiende a hechos u omisiones que se consideran de mayor gravedad o ilicitud que los previstos expresamente en la ley aplicada.

En concordancia con lo anterior, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

El artículo 16 constitucional en su primer párrafo señala 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 de procedimiento.*

El enunciado *nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones*, se refiere a la protección constitucional de los gobernados frente a todo acto de molestia, sin embargo, el alcance protector del artículo 16 constitucional se aplica a los actos jurisdiccionales penales o civiles así como a los actos privativos, como es la imposición de una multa fiscal, es decir esta disposición es aplicable a todos los actos de autoridad que afecten al gobernado.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 16 todo acto u orden de autoridad que trascienda a la esfera jurídica de los gobernados debe constar por escrito Ernesto González y Gutiérrez señala que: *de esta norma se desprende que este tipo de actos administrativos, siempre deben constar por escrito, y por ello se puede afirmar que son solemnes, ya que la forma escrita es un elemento de existencia del acto, y sin ella, la orden no existirá y no debe ser obedecida.*²⁵

El citado artículo señala que el mandamiento escrito debe de ser emitido por autoridad competente, Jean Claude Tron Petit define la competencia como: *la habilitación o idoneidad que la norma confiere a cierta autoridad para*

²⁵ González y Gutiérrez, Ernesto, *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al estilo mexicano*, México, 2003, pág. 89

*desempeñar determinada función, viene a ser una medida de la potestad estatal y ser considerada en dos aspectos objetivos y subjetivos.*²⁶

Para Ernesto Gutiérrez y González, el Estado al ser una persona jurídica tiene capacidad para realizar toda clase de conductas jurídicas que establezca la ley, la capacidad del Estado es la aptitud legal para ser titular de derechos y obligaciones y de ejercitarlos, lo cual hace necesariamente a través del titular de sus órganos. Al respecto, Gabino Fraga señala que: *la competencia en derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en derecho privado; es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos,*²⁷ ambos autores reconocen que existen diferencias entre la competencia del Estado y la capacidad de los particulares.

Podemos encontrar los siguientes criterios de competencia:

Competencia por territorio.- Es la que tiene un funcionario al servicio del Estado para realizar determinados actos en una zona física del país, precisamente determinada o delimitada, en México existen diferentes circunscripciones: federal, estatal, municipal y Distrito Federal.

Competencia por materia.- Es la que tiene un funcionario al servicio del Estado para ejercitar cierto tipo de actos, de acuerdo a la distribución que hace el ordenamiento legal de las diferentes tareas encomendadas al Estado en virtud de la naturaleza de la causa.

Competencia por jerarquía o grado.- Es la que tiene un funcionario al servicio del Estado para ejercitar cierto tipo de actos de acuerdo al orden jerárquico establecido en la norma.

26 Tron Petit, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos*, Porrúa, pág. 232.

27 Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, cuadragésima cuarta edición, Porrúa, pág. 267.

Competencia por cuantía.- Es aquella que se determina desde el punto de vista del valor económico del negocio.

La capacidad del Estado o competencia se encuentra limitada conforme al principio de legalidad, el cual establece que el Estado sólo tiene capacidad para hacer aquello que la ley determina, esto es, el Estado para realizar determinado acto requiere justificar su actuación en texto expreso de la ley.

En virtud de lo anterior, las autoridades al emitir un acto privativo deben invocar las disposiciones legales que le otorguen la facultad para emitirlo, a efecto de que el gobernado esté en posibilidad de conocer si la actuación de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado, territorio y cuantía, y en consecuencia si está o no ajustado a derecho.

El artículo 16 impone a las autoridades el deber de fundamentar y motivar los actos de molestia y por ende los actos de privación, por lo que al imponer una multa, la autoridad debe señalar el precepto legal aplicable al caso, es decir, fundamentar el acto que emite; así como señalar las circunstancias, razones o causas que haya considerado para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, motivar el acto.

La fundamentación implica que los actos de privación dictados por la autoridad deben emitirse con base en una disposición normativa general que los prevea y que su sentido y alcance se ajuste a tal disposición, la autoridad al emitir el acto de privación debe precisar el precepto normativo que lo prevea, y así justificar legalmente la emisión del acto.

La fundamentación tiene dos aspectos: de forma y de fondo, el primero se refiere a que la autoridad debe señalar en la resolución u orden las normas de competencia sustantivas y adjetivas que considera aplicables y con base en las

cuales emite el acto; el aspecto de fondo queda satisfecho si los preceptos invocados son bastantes para provocar el acto de autoridad.

La motivación es la adecuación que realiza la autoridad entre la norma en la que funda el acto de molestia o privativo y el caso o situación concreta, comprobar que en el caso concreto se configura la hipótesis normativa.

La motivación, de igual forma, tiene dos aspectos: el de forma se refiere a que la autoridad debe de expresar los razonamientos en los que relacione los supuestos legales con el caso concreto; por cuanto hace al aspecto de fondo, queda satisfecho con la existencia real de los motivos del acto.

Por lo que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 16, primer párrafo de la Constitución Política, todo acto de molestia o de privación debe estar fundado y motivado, por lo que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y deberá señalarse con precisión las circunstancias o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito señala que:

por fundamentación se entiende que ha de expresarse con exactitud en el acto de molestia el precepto legal aplicable al caso y, por motivar, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, lo cual tiene como propósito primordial, confirmar que al conocer el destinatario del acto el marco normativo en que el acto de molestia surge y las

*razones de hecho consideradas para emitirlo, pueda ejercer una defensa adecuada ante el mismo.*²⁸

Otra disposición constitucional que las autoridades deben observar al imponer una multa es el artículo 22, el cual señala que están prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquier otra pena inusitada y trascendental.

El artículo 22 constitucional establece que no se considera confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

El citado artículo señala que está prohibida la multa excesiva, sin embargo, no establece un límite o criterio para determinar cuándo una multa es excesiva. De acuerdo con la jurisprudencia la calificación de multa excesiva debe de tomar como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor, al respecto, la jurisprudencia número 9/1995 titulada “Concepto de multa excesiva”, señala que:

...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, 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,

28 Seguridad jurídica. alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, previstas en el artículo 16, primer párrafo, de la constitución federal, para asegurar el respeto a dicho derecho humano, IV.2o.A.50 K (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, Pág. 2241.

*para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.*²⁹

No hay que olvidar que el poder legislativo tipifica, en abstracto, conductas penalmente relevantes, lo que se conoce como individualización legislativa. El artículo 22 en su primer párrafo establece que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado, en consecuencia, el legislador al establecer las multas fiscales debe verificar que sean proporcionales al bien jurídico protegido, así como considerar la repercusión social que tiene la conducta ilícita y su reparabilidad. Olga Islas De González Mariscal señala que: *la Punibilidad es determinada, cualitativamente, por la clase del bien tutelado y, cuantitativamente, por la magnitud del bien y del ataque a éste.*³⁰

Lo anterior, a fin de evitar la creación de multas excesivas descritas como aquéllas que van más allá de lo lícito o de lo razonable. Al respecto, Miguel Ángel García Domínguez señala que la multa fiscal puede ser excesiva respecto al grado de antijuridicidad, de culpabilidad, el monto del impuesto omitido y las condiciones económicas del infractor.

Es así, que los legisladores deben ajustar la gravedad de las penas a la trascendencia que tienen los hechos para la sociedad, así como el grado de afectación al bien jurídico, por lo que no deben de admitirse penas exageradas o irracionales en relación con la conducta ilícita. Al respecto, Miguel Ángel García Domínguez señala lo siguiente:

El legislador debe eliminar las multas que castigan transgresiones que, por no lesionar bienes jurídicos importantes o por no ser grave su afectación, el interés social quedaría plenamente

29 Seminario Judicial de la Federación, Julio de 1995, Tomo II, 9ª época, pág. 5

30 González Mariscal, Olga Islas De, Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México, 2005, pág. 2013.

*satisfecho con la reparación del daño y la indemnización del perjuicio...También deben suprimirse aquellas infracciones que carecen de un contenido de culpa, como son aquéllas en las que el propio legislador considera que derivan de un mero error.*³¹

El legislador al tipificar conductas y determinar las penas debe observar los siguientes principios:

De legitimación.- El cual establece que la necesidad social, relacionada con la comisión de conductas antisociales, debe ser la condición previa para la creación de una norma penal, sin la necesidad social el legislador carece de legitimación para la creación de normas penales.

De subsidiaridad.- Postula que la pena debe ser la última forma de frenar la antisocialidad, es decir, debe ser creada exclusivamente para aquellas conductas a las que no basten otras medidas.

De ponderación.- Al crear la sanción se deben considerar las consecuencias benéficas y perjudiciales que producirán, a fin de evitar que se realice un mal mayor a la sociedad. El legislador debe observar la realidad social, ya que las infracciones y sanciones fiscales deben crearse con base en ésta, a efecto de que la ley sea justa y eficaz.

De defragmentariedad.- Establece que únicamente se deben crear penas para las conductas que constituyan ataques graves a los bienes jurídicos imprescindibles para la coexistencia social.

De proporcionalidad.- La pena debe expresar la importancia social del bien jurídicamente protegido, por lo que será más severa la pena cuando sea más grave la lesión del bien jurídicamente tutelado. Al respecto, José Ignacio López

31 García Domínguez, Miguel Ángel, *Derecho Fiscal-Penal*, Porrúa, 1994, pág. 391.

González señala que este principio: *se constituye como el instrumento técnico más idóneo para asegurar que el ejercicio de los derechos fundamentales no puede ser restringido más allá de lo estrictamente necesario para la tutela de los intereses públicos.*³²

Al respecto, José Antonio Tirado Barrera señala que:

*...la razonabilidad implica evaluar si las restricciones que se imponen a los derechos o a la libertad de los individuos se adecuan a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan como injustificadas o arbitrarias, sino como razonables; esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se quieren alcanzar con ellas...a) Idoneidad: Toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido; b) Necesidad: No debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con los derechos del afectado, y, c) Proporcionalidad: El grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental.*³³

Finalmente, el artículo 22 constitucional prohíbe las sanciones trascendentales, es decir, aquéllas cuyos efectos recaen sobre una persona distinta a la directamente responsable de la infracción; cabe señalar que la legislación fiscal impone diversos deberes a terceros ajenos a la relación jurídica fiscal, por lo que en el caso de que éstos incumplan con lo ordenado por las disposiciones fiscales su conducta será sancionada, más aun, en virtud

32 Citado por José Antonio Tirado Barrera, *Principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional*, Derecho PUCP, pág. 458, No. 67, 2011.

33 Tirado, barrera José Antonio, *Principio de Proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional*, Derecho PUCP, págs. 461 y 467, No. 67, 2011.

de la relación que pudieran guardar con los responsables directos se establece la presunción de culpabilidad en su contra.

2.4 LAS INFRACCIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Infracciones por omisión en el pago de las contribuciones.- La persona que tenga la obligación de pagar una contribución que ha causado, ha retenido o recaudado y no lo haga o lo haga parcialmente y sea descubierta por las autoridades fiscales, se considera que comete la infracción de omisión en el pago de contribución.

La sanción para esta infracción consiste en una multa que se determina de acuerdo al monto de la contribución omitida. El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece una serie de reglas respecto al monto de la multa a las que la autoridad administrativa se debe sujetar al imponerlas.

Infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes.- El artículo 79 del Código Fiscal de la Federación establece que son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes: no solicitar la inscripción cuando las personas se encuentren obligadas a ello o lo realicen de forma extemporánea; no presentar solicitud de inscripción a nombre de terceros cuando legalmente se esté obligado a ello o se solicite de forma extemporánea; señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes un lugar distinto a aquel en el que se encuentre el principal asiento de sus negocios o el que se utilice para el desempeño de sus actividades; entre otros.

El artículo 80 del citado ordenamiento establece las multas correspondientes a las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes, que como se señaló, están descritas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación.

Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes y avisos.- El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación establece diversos supuestos de infracciones entre las cuales se encuentran las siguientes: omitir presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias, no presentarlos a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

No informar a las autoridades fiscales en los términos que establecen las normas respecto a lo siguiente: la razón por la cual no se determinó impuesto a pagar o saldo a favor; respecto a las personas a las que les hubiera otorgado donativos; de las operaciones efectuadas a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales; sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior.

La fracción XXVI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación establece la infracción consistente en 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.

El artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligación de proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

El artículo 82 del Código Fiscal de la Federación establece las sanciones correspondientes a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias. En la fracción XXVI establece como sanción la cantidad de \$9,430.00 a \$18,860.00 para aquellas personas que cometan la infracción señalada en la fracción XXVI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, descrita en los párrafos anteriores.

Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a las normas fiscales.- En el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación se establecen entre otras: no llevar contabilidad o llevarla de forma distinta a lo señalado en las leyes fiscales; no realizar los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas o hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos establecidos; no conservar las contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales, entre otras.

El artículo 84 del Código Fiscal de la Federación establece las sanciones que se impondrán a las personas que cometan las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83.

Infracciones en las que pueden incurrir las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo.- Se encuentran enunciadas en el artículo 84-A las siguientes: 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; pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión para abono en cuenta; procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban. Las sanciones para las infracciones descritas en el artículo 84-A se encuentran contenidas en el artículo 84-B.

Infracciones relacionadas con los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito.- El omitir total o parcialmente la

obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, o proporcionar datos incorrectos o falsos cometen la infracción descrita en el artículo 84-C y la sanción que le corresponde es la establecida en el artículo 84-D.

Infracciones relacionadas con las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple.- Estas cometen la infracción establecida en el artículo 84-E al no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación, y la sanción para dicha infracción es la contenida en el artículo 84-F.

Infracciones relacionadas con las casa de bolsa.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 84-G se considera infracción que las casas de bolsa no proporcionen al Servicio de Administración Tributaria el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación, así como los datos de las enajenaciones de acciones realizadas, la multa para esta infracción se encuentra en el artículo 84-H.

Las personas autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos.- Cometen la infracción señalada en el artículo 84-I al no expedir los estados de cuenta cumpliendo con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales, y la sanción aplicable a dicha infracción es la señalada en el artículo 84-J.

Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.- Entre las cuales se encuentran: no proporcionar la contabilidad o los elementos que requieran las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; no suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las

autoridades fiscales; infracciones que se encuentran señaladas en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación. Por su parte el artículo 86 establece las multas referentes a las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Infracciones relacionadas con el manejo de bebidas alcohólicas.- La obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas se encuentran contenidas en el artículo 86-A, las sanciones correspondientes se encuentran en el artículo 86-B.

Los fabricantes, productores, o envasadores de bebidas alcohólicas, bebidas refrescantes y tabacos labrados que no lleven el control físico o volumétrico establecido por las normas fiscales actualizan la infracción descrita en el artículo 86-E del Código Fiscal de la Federación y como consecuencia se impone la multa establecida en el artículo 86-F.

Infracciones en las que incurren los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones.- En el artículo 87 del Código Fiscal de la Federación se encuentran descritas entre otras infracciones el 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. Las sanciones aplicables se encuentran establecidas en el artículo 88 del citado ordenamiento.

El artículo 89 señala las diversas infracciones en las que pueden incurrir terceros.- Entre las cuales se encuentran asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales, las sanciones establecidas para las infracciones cometidas por tercero se establecen en el artículo 90 del citado ordenamiento.

Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos.- Citadas en el artículo 91 el que el contador

no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas trasladadas o propias del contribuyente, cuya sanción está señalada en el artículo 91-B consisten en una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas

El artículo 91 establece una multa de \$260.00 a \$2,510.00 para la infracción realizada en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a la prevista en los citados artículos.

CAPÍTULO TERCERO

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política los mexicanos estamos obligados a contribuir con el gasto público de la Federación, Distrito Federal, entidades federativas y municipios en la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes; sin embargo, no solo los mexicanos nos encontramos obligados al pago de tributos, ya que las personas físicas o morales que actualicen la hipótesis descrita en la ley, sin importar su nacionalidad, se verán obligados al pago del tributo, así como a realizar diversas actividades de carácter fiscal y omitir la realización de otras.

El artículo 31, fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública señala que es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; es decir, recae en dicha Secretaría la función del fisco federal.

La palabra fisco deriva de la palabra *fiscus*, cuyo significado es caja de caudales, erario, cesta de junco. Anteriormente se usaba la palabra fisco para referirse a la cesta en la que se depositaba el tributo para el soberano; con el transcurso del tiempo se le denominó fisco al funcionario encargado de cobrar y guardar el tributo en tanto se entregará a la autoridad encargada de administrar los recursos. Gregorio Mejía Rodríguez señala que: *el fisco es el órgano del Estado encargado de obtener los ingresos de aquél para la integración de la hacienda pública, la administración y la disposición de bienes.*³⁴

34 Mejía Rodríguez, Gregorio, *El Fisco*, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1993, p. 99.

3.1 ANTECEDENTES

Anteriormente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ejercía mediante la Subsecretaría de Ingresos las atribuciones de determinación, liquidación y recaudación de los tributos, sin embargo, el padrón de contribuyentes se encontraba incompleto y obsoleto, por lo que se decidió desconcentrar las funciones de recaudación de contribuciones federales, incluidos los aprovechamientos.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria mediante la cual se creó el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria; En su artículo Transitorio Primero se estableció su entrada en vigor a partir del 1 de julio de 1997.

Es el caso que el 1 de julio de 1997 entró en funciones el Servicio de Administración Tributaria que sustituyó en sus atribuciones de determinación, liquidación y recaudación de los tributos federales a la Subsecretaría de Ingresos.

El Servicio de Administración Tributaria se creó como un organismo responsable de aplicar la legislación fiscal y aduanera, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones.

3.2 MARCO JURÍDICO

La Ley del Servicio de Administración Tributaria se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 a efecto de crear un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con autonomía de gestión, presupuestal y técnica para dictar sus resoluciones, al respecto Jesús Quintana Valtierra señala lo siguiente:

*El Servicio de Administración Tributaria tiene como objetivo la realización de una de las actividades estratégicas del estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, aplicando consecuentemente la legislación fiscal y aduanera en el ámbito de su competencia.*³⁵

Lo anterior implica que el Servicio de Administración Tributaria tiene entre otras atribuciones las siguientes: recaudar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios; representar el interés fiscal de la Federación; determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, y ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo; emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.

A efecto de conocer los tributos que determinará y recaudará el Servicio de Administración Tributaria es necesario consultar la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal correspondiente y verificar en las disposiciones que establezcan los tributos el hecho imponible, la base gravable, tasa o tarifa y fecha de pago.

35 Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, 4ª edición, pág.140.

La actuación del Servicio de Administración Tributaria se encuentra regulada y limitada por diversos ordenamientos, entre ellos el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, entre otros. El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento que contienen principios generales que regulan la materia fiscal y sirven de base para la interpretación y aplicación de las normas fiscales, enlista los derechos y obligaciones generales de los contribuyentes, las facultades de las autoridades fiscales, las infracciones y delitos fiscales, así como los procedimientos administrativos.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2002 contiene las atribuciones del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las diversas Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, así como de sus Unidades Administrativas Locales o Regionales.

3.3 ESTRUCTURA

El Servicio de Administración Tributaria está integrado por la Junta de Gobierno, máxima autoridad del Servicio de Administración Tributaria; la Jefatura, presidida por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria; un Órgano Interno de Control y las Unidades Administrativas Centrales que a su vez cuentan con Unidades Administrativas Locales y Regionales, así como las aduanas.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributario contempla un orden de suplencias, en el cual, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria será suplido en sus ausencias por los Administradores Generales de Grandes Contribuyentes, Jurídico, de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal, de Auditoría de Comercio Exterior, de Aduanas o de Servicios al Contribuyente; por el Administrador Central de Amparo e Instancias Judiciales,

por el Administrador Central de lo Contencioso o por el Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en el orden indicado.

Los Administradores Generales serán suplidos por los Administradores Centrales y Coordinadores adscritos a su respectiva Administración General.

Los Administradores Centrales serán suplidos por los Administradores o Coordinadores que de ellos dependan, en el orden que se establece para cada Administración Central en el Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria.

Los Administradores Regionales y Locales y los Coordinadores serán suplidos por los Administradores o Subadministradores que de ellos dependan.

Los Administradores de las Aduanas serán suplidos indistintamente por los Subadministradores, Jefes de Sección, Jefes de Sala o Jefes de Departamento adscritos a ellas.

3.3.1 JUNTA DE GOBIERNO

La Junta de Gobierno es la máxima autoridad del SAT, está integrada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público; tres consejeros, designados por aquél, de entre los empleados superiores de Hacienda y tres consejeros independientes designados por el Presidente de la República, dos de éstos a propuesta de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Entre las atribuciones de la Junta de Gobierno se encuentran las siguientes:

- Opinar y coadyuvar en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales.

- Realizar proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera corresponda expedir o promover a la Secretaría de Hacienda.
- Aprobar los programas y presupuestos del Servicio de Administración Tributaria, así como sus modificaciones.
- Aprobar la estructura orgánica básica del Servicio de Administración Tributaria y las modificaciones que procedan a la misma.
- Estudiar y, en su caso, aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Aprobar el programa anual de mejora continua y establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes.
- Analizar las propuestas sobre mejora continua que incluyan los aspectos relacionados con la disminución de los costos de recaudación, la lucha contra la evasión, la elusión, el contrabando y la corrupción, la mejor atención al contribuyente, la seguridad jurídica de la recaudación y del contribuyente, la rentabilidad de la fiscalización y la simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento, que sean elaboradas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.
- Proponer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como responsable de la política de ingresos, los cambios a la legislación pertinentes para la mejora continua de la administración tributaria.

3.3.2 JEFATURA

El Jefe del Servicio de Administración Tributaria es designado por el Presidente de la República, nombramiento que está sujeto a la ratificación de la Cámara de Senadores.

Cabe señalar, que la Ley del Servicio de Administración Tributaria emplea de manera indistinta el nombre de Jefe y Presidente del Servicio de Administración Tributaria para referirse al titular de dicho organismo; el artículo 13 de la citada ley señala los requisitos para ser nombrado Jefe del Servicio de Administración, mientras que el artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria habla de las atribuciones del Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

Entre las funciones del Jefe o Presidente del Servicio de Administración Tributaria están las siguientes:

- Administrar y representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado.
- Dirigir, supervisar y coordinar las actividades de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.
- Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia.
- Presentar a la Junta de Gobierno para su consideración y, en su caso, aprobación, los programas y anteproyectos presupuestales, el anteproyecto de reglamento interior y sus modificaciones, el manual de organización general, los manuales de procedimientos y los de servicio al público.

- Informar a la Junta de Gobierno, anualmente o cuando ésta se lo solicite, sobre las labores de las unidades administrativas a su cargo y el ejercicio del presupuesto de egresos asignado al Servicio de Administración Tributaria.
- Fungir como enlace entre el Servicio de Administración Tributaria y las administraciones públicas federal, estatales y municipales en los asuntos vinculados con las materias fiscal, de coordinación fiscal y aduanera;
- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera;
- Suscribir acuerdos interinstitucionales de cooperación técnica y administrativa en las materias fiscal y aduanera.

3.3.3 UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES

Las Unidades Administrativas Centrales con las que cuenta el Servicio de Administración Tributaria son las siguientes:

- Administración General de Aduanas
- Administración General de Servicios al Contribuyente
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración General de Grandes Contribuyentes
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Recursos y Servicios
- Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
- Administración General de Evaluación
- Administración General de Planeación
- Administración General de Auditoría de Comercio Exterior

Para el despacho de sus asuntos las Administraciones Generales cuentan con:

- Administraciones Regionales.
- Administraciones Locales.
- Aduanas.

En el presente trabajo únicamente señalaremos algunas de las funciones de la Administración General de Servicios al Contribuyente que se encuentran enlistadas en el artículo 14 del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, ya que es el Administrador Local de Servicios al Contribuyente la autoridad que requiere la presentación de la declaración descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre sus facultades encontramos las siguientes:

I.- Participar en los programas relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, conjuntamente con las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del propio Servicio de Administración Tributaria y demás dependencias competentes.

...

III.- Prestar, a través de diversos canales de atención a los contribuyentes, los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como darles a conocer sus derechos; normar y ejercer las acciones de los programas en materia de prevención y resolución de problemas del contribuyente y síndicos del contribuyente.

IV.- Recibir de los particulares directamente o a través de las oficinas y medios electrónicos autorizados las declaraciones, avisos, requerimientos, solicitudes, manifestaciones, instrumentos autorizados y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y aduaneras que no deban presentarse ante otras unidades administrativas del Servicio de Administración

Tributaria, y orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de tales obligaciones.

...

XI.- Normar y ejercer las acciones de los programas en materia de civismo fiscal.

XII.- Integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes y los demás registros y padrones previstos en la legislación fiscal; verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones en materia de registro y actualización del Registro Federal de Contribuyentes, requerir la presentación de avisos, solicitudes y demás documentos autorizados en materia de Registro Federal de Contribuyentes, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos; tramitar y resolver las solicitudes de aclaraciones que presenten los contribuyentes en esta materia, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en los citados documentos.

...

XVII.- Recaudar directamente, por terceros o a través de las oficinas autorizadas al efecto, el importe de las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales.

XVIII.- Concentrar en la unidad administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los ingresos recaudados.

XIX.- Efectuar los pagos que tenga radicados y rendir la cuenta del movimiento de fondos y valores.

XX.- Llevar a cabo las acciones necesarias para el desarrollo, instrumentación y mantenimiento del servicio de cuenta tributaria.

...

XXII.- Definir, previa opinión de la Administración General de Planeación, tanto las formas oficiales y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales y aduaneras, como la

integración y actualización de los archivos que se utilicen para el procesamiento electrónico de datos y verificar la integridad de la información contenida en los mismos, dándole la participación que le corresponda a las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XXIII.- Recibir, tramitar y resolver las solicitudes de autorización de disminución de pagos provisionales de contribuciones, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

XXIV.- Expedir constancias de residencia para efectos fiscales.

XXV.- Recibir, dictaminar y resolver las solicitudes de expedición de informe de cumplimiento de obligaciones fiscales de conformidad con lo previsto en el artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación.

XXVI.- Normar, tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes sobre problemas relacionados con la presentación de declaraciones, imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

XXVII.- Elaborar y actualizar los instructivos de operación para la recepción de pagos y declaraciones presentadas a través de medios electrónicos y de papel de las instituciones de crédito, así como terceros u oficinas autorizadas al efecto.

...

XXXII.- Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, cumplan con la obligación de presentar declaraciones, así como solicitar a dichas personas y a terceros los datos, informes o documentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, definitivo, del ejercicio y complementarias.

XXXIII.- Otorgar a los contribuyentes el certificado que les permita la emisión de comprobantes digitales, así como llevar el registro y control de dichos certificados.

...

XXXV.- Elaborar el contenido de toda clase de material de información impresa y electrónica para la orientación en el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales y aduaneras.

XXXVI.- Recibir los dictámenes formulados por contador público registrado para su entrega e intervenir en su trámite.

XXXVII.- Participar en los sondeos y encuestas de evaluación de la operación recaudatoria y la calidad y cobertura de los registros de padrones contemplados en la legislación fiscal y aduanera.

...

XXXIX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del Registro Federal de Contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en dicho registro y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

XL.- Requerir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos y simultánea o sucesivamente hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte determinada por la autoridad, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados.

XLI.- Recibir las solicitudes de recuperación de los depósitos en cuenta aduanera y los rendimientos que se hayan generado en dicha cuenta, efectuados por contribuyentes ante instituciones de crédito y casas de bolsa autorizadas para estos efectos.

XLII.- Normar y ejercer las acciones de los programas en materia de actualización del Registro Federal de Contribuyentes.

XLIII.- Recibir y autorizar las solicitudes para la incorporación al sistema de inscripción de personas morales a través de fedatario público, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

XLIV.- Establecer, normar y mantener actualizado el registro de trámites fiscales, incluyendo los requisitos para la presentación de los mismos.

XLV.- Autorizar a las organizaciones que agrupen a contribuyentes para que a nombre de éstos puedan presentar declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

XLVI.- Dejar sin efectos sus propias resoluciones, cuando se hayan emitido en contravención a las disposiciones fiscales, siempre que la resolución no se encuentre firme, hubiere sido impugnada a través de algún recurso de revocación y medie solicitud de la Administración General Jurídica o de sus unidades administrativas.

La Administración General de Servicio al Contribuyente cuenta para el despacho de los asuntos de su competencia con las Administraciones Locales de Servicio al Contribuyente cuyo objetivo principal es informar y proporcionar al contribuyente orientación y asistencia técnica especializada; la recepción de trámites a fin de que se lleven a cabo las obligaciones tributarias; integrar y actualizar el padrón del Registro Federal de Contribuyentes y la cuenta tributaria, para contar con una base estructurada e integral de información que permita coadyuvar a mejorar los niveles de recaudación.

Las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente están a cargo de un Administrador Local, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los

Subadministradores, Jefes de Departamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

El artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece las facultades de las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, las cuales son las señaladas en las fracciones I, III, IV, V, VI, VIII, IX, XI, XII, XVII, XVIII, XX, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXXII, XXXIII, XXXIV, XXXVI, XXXVII, XXXIX, XL, XLI, XLII, XLIII, XLV, XLVI y XLVII del artículo 14 del citado Reglamento, las cuales se transcribieron anteriormente.

El artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece las facultades de las Subadministraciones Locales de Servicios al Contribuyente, dentro de la circunscripción territorial que corresponda a la Administración Local a la que se encuentran adscritas, señalando las siguientes:

- I.- La señalada en la fracción XL del artículo 14 de este Reglamento.
- II.- Prestar, a través de diversos canales de atención a los contribuyentes, los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como darles a conocer sus derechos.
- III.- Verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones en materia de inscripción y actualización del Registro Federal de Contribuyentes; requerir la presentación de avisos, solicitudes y demás documentos autorizados en materia de Registro Federal de Contribuyentes, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos; tramitar y resolver las solicitudes de aclaraciones que presenten los contribuyentes en esta materia, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en los citados documentos.
- IV.- Tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes sobre problemas relacionados con la presentación de

declaraciones, imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

Es importante que los contribuyentes sepan que autoridad es competente para notificar, exigir y recibir el pago de los tributos, conocer ante que autoridad se deben presentar las declaraciones fiscales, saber que autoridades cuentan con facultades de comprobación y cuales con facultades sancionatorias, a efecto de no que no sean transgredidos sus derechos y cumplir oportunamente sus obligaciones fiscales.

CAPÍTULO CUARTO

LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DESCRITA EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como lo señalamos en el primer capítulo de este trabajo, en materia tributaria la obligación principal del contribuyente la constituye el pago del tributo, cuya finalidad es que el Estado obtenga los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades de los gobernados; no obstante, el Estado impone a los contribuyentes otras obligaciones, como la presentación de avisos, exhibición de documentos, llevar la contabilidad de acuerdo a las disposiciones, soportar las visitas de inspección entre otras, con las cuales busca controlar y asegurar el pago de los tributos.

Entre las citadas obligaciones se encuentra la de presentar declaraciones tributarias; Doricela Mabarak define la declaración fiscal de la siguiente manera:

*El acto o conjunto de actos mediante los cuales una persona jurídicamente obligada, informa, aporta, proporciona o expresa en forma escrita a la autoridad administrativa competente los datos que las disposiciones fiscales exigen para identificar con precisión las medidas, tiempos, y características de las obligaciones fiscales.*³⁶

Nuestra legislación establece el deber de presentar diversas declaraciones. De acuerdo a su objetivo, las declaraciones se clasifican en dos: determinativas e informativas. Las primeras implican el pago de tributos por lo que son presentadas únicamente por los contribuyentes o en su caso por responsables solidarios; mediante estas declaraciones se proporciona información y datos

36 Mabarak, Doricela Cerecedo, *Derecho Público Financiero*, Mc Graw-Hill, 3ª edición, pág. 112.

que sirven de base para llevar a cabo el procedimiento de determinación y liquidación del tributo. Las de carácter informativo no implican el pago de tributos; el deber de presentarlas está a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y de terceros ajenos a la relación jurídico fiscal, su objetivo es informar a las autoridades fiscales determinados hechos o circunstancias que ellas deban conocer para fines de control fiscal.

En México, las declaraciones determinativas o para pago constituyen un instrumento a través del cual el contribuyente realiza la determinación y liquidación del crédito fiscal, ya que informa a la autoridad la existencia y cuantía del crédito fiscal o en su caso, su inexistencia; al respecto, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo tercero que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario, asimismo, en el párrafo cuarto señala que a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas.

Las declaraciones informativas son un medio de verificación y compulsas de datos respecto de las actividades realizadas por los contribuyentes, abarcan cierto tipo de información, por ejemplo, operaciones con proveedores para los efectos de impuesto al valor agregado, retención del impuesto sobre la renta por sueldos y salarios pagados, el pago en efectivo del subsidio para el empleo; dicha información es útil a la autoridad para realizar el ejercicio de las facultades de comprobación y supervisar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.

4.1 CARACTERÍSTICAS DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DESCRITA EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El 28 de junio de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto mediante el cual se adicionó al artículo 32 de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado la fracción VIII, la cual establece la obligación de proporcionar mensualmente a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores. Al respecto, Jaime Domínguez Orozco señala lo siguiente:

Esta nueva obligación, es la más controvertida, toda vez que la misma implica una gran carga administrativa, que se considera desmedida, pues la misma obliga a informar el 100 % del total de las operaciones que durante el mes efectivamente pagamos a todos nuestros proveedores de bienes y servicios, incluso de aquellos con los que realizamos actos o actividades exentos, tal como se desprende del análisis de la citada disposición.³⁷

La citada declaración informativa es un deber fiscal establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; este impuesto grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes; el contribuyente traslada dicho impuesto a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una serie de deberes a cargo de las personas obligadas al pago del referido impuesto así como a aquéllos que realicen actos o actividades gravadas con la tasa del 0%, entre las cuales se encuentra llevar la contabilidad, expedir comprobantes señalando expresamente el impuesto al valor agregado que se traslada, expedir constancias de las retenciones del impuesto, entre otras.

³⁷ Domínguez Orozco, Jaime, *Pagos mensuales del I.V.A.*, EDICIONES FISCALES ISEF, 10ª edición, 2010, pág. 212.

La fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la siguiente obligación:

Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

De acuerdo con la regla I.4.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, los contribuyentes deben proporcionar la citada declaración durante el mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

Por su parte, la regla I.4.5.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 señala que los contribuyentes podrán no relacionar individualmente a sus proveedores en la información a que se refiere dicho precepto, hasta por un monto que no exceda del 10% del total de los pagos efectivamente realizados en el mes, sin que en ningún caso el monto de alguna de las erogaciones incluidas en dicho porcentaje sea superior a \$50,000.00 por proveedor.

De acuerdo a lo dispuesto por la regla II.4.5.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, la información solicitada se deberá presentar a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria mediante el formato electrónico A-29 "Declaración Informativa de Operaciones con Terceros"; no obstante, los contribuyentes que hagan capturas de más de 500 registros deberán presentar la información ante la Administración Local de Servicios al

Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal mediante disco compacto o unidad de memoria extraíble.

La citada regla señala que en la ventana denominada *Monto del IVA pagado no acreditable incluyendo importación (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas)* del formato electrónico A-29 “Declaración Informativa de Operaciones con Terceros” se deberán anotar las cantidades que fueron trasladadas al contribuyente, pero que no reúnen los requisitos para ser considerado impuesto al valor agregado acreditable, por no ser estrictamente indispensables, o bien, por no reunir los requisitos para ser deducibles para el impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el llenado de dicho campo no será obligatorio tratándose de personas físicas.

Como se señaló, la regla I.4.5.2 autoriza al contribuyente a no relacionar individualmente a sus proveedores hasta por un monto que no exceda del 10% del total de los pagos efectivamente realizados en el mes; no obstante, la regla II.4.5.2 dispone que en el campo denominado “proveedor global” se deberá señalar la información de los proveedores que no fueron relacionados en forma individual en los términos de la regla I.4.5.2.

Para el caso de que el contribuyente desee presentar su solicitud de devolución del impuesto al valor agregado es necesario que haya cumplido con la presentación de su declaración informativa descrita en la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.2 LA FALTA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DESCRITA EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como lo señalamos en el capítulo segundo de este trabajo la consecuencia jurídica del incumplimiento a un deber fiscal es la sanción, que constituye un acontecimiento desfavorable en contra del autor de la conducta ilícita.

La multa fiscal es una sanción pecuniaria que la autoridad impone al contribuyente que ha infringido una disposición legal; su finalidad es castigar las violaciones cometidas y funciona, a la vez, como una amenaza para prevenir futuras infracciones.

Por lo que al contribuyente que omita presentar la declaración informativa descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se le impondrá la multa establecida en el artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, que va de los \$9,430.00 a los \$18,860.00.

De acuerdo a lo estudiado en el capítulo segundo de este trabajo, la autoridad sancionadora al imponer una multa debe verificar las siguientes circunstancias:

- a) Que una ley fiscal o reglamento ordene o prohíba cierta conducta.
- b) Que una conducta constituya un incumplimiento a lo establecido en la norma.
- c) Que la ley prevea que la actualización de esa conducta constituya una infracción fiscal.
- d) Que una norma legal prevea la sanción aplicable a dicha conducta tipificada.
- e) Que el ordenamiento jurídico prevea la competencia de una autoridad para valorar la conducta ilícita e imponer la correspondiente sanción.

- f) También debe fundar y motivar el acto que contenga la multa y la imposición de ésta.
- g) Igualmente debe vigilar que la multa se encuentre dentro de los montos fijados por la ley, así como considerar la gravedad de la infracción cometida, el monto del negocio, y la capacidad económica del particular.

Consecuentemente, analizaremos si los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente al imponer la multa por omitir presentar la declaración informativa descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cumplen con los citados requisitos.

a) Una ley fiscal o reglamento que ordene o prohíba cierta conducta.

La fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una obligación tributaria formal para las personas que se encuentren obligadas al pago del impuesto al valor agregado, así como a las que realicen actividades gravadas con la tasa cero, consistente en presentar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores.

Cabe señalar, que de acuerdo al artículo 33, fracción c) del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria está obligada a elaborar formularios que puedan ser llenados fácilmente; no obstante la declaración requerida por el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es una obligación que presenta un formato y características complejos, que requieren conocimientos especializados en el impuesto, tal es el caso de campos a llenar como: *Monto del IVA pagado no acreditable incluyendo importación*, lo que ocasiona complicaciones y errores en su llenado. Esta declaración se debe

presentar de forma mensual e independiente de las otras declaraciones y obligaciones impuestas por el fisco.

b) Una conducta que constituya un incumplimiento a lo establecido en la norma.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes que no presenten mensualmente a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria la información correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con proveedores cometen un incumplimiento a la norma, respecto a la obligación establecida en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Del artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se desprende que existe la obligación de informar respecto al pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con los proveedores del contribuyente, sin embargo, de la citada disposición no se desprende que exista la obligación de informar a las autoridades fiscales cuando no se realicen tales operaciones.

Con la declaración contenida en el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, se busca allegar a la autoridad de la información de las operaciones de pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado y en ese sentido se manifiesta el artículo referido. No obstante, el contribuyente que no realice las citadas operaciones, debido a la falta de recursos o inactividad de operaciones, debe presentar la declaración sin información a efecto de no ser sancionado.

Al respecto, hacemos la siguiente comparación: de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31, octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación, tratándose

de declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deben presentar las declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos, de modo que, a contrario sensu, si no existe cantidad a pagar o saldo a favor, no debe presentarse la declaración de pago, basta que se informe a la autoridad las razones por las cuales no se realiza el pago.

Bajo ese tenor, al contribuyente que incumpla con la presentación de la declaración de pago se le impondrá una sanción que va de los \$1,100.00 a los \$13,720.00, siempre y cuando exista cantidad a pagar o saldo a favor; sin embargo, para el caso de no exista cantidad a pagar o saldo a favor y el contribuyente omite presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, se contempla una multa de \$680.00 a \$6,920.00. Lo anterior, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 82, fracciones I y VII, respectivamente.

De lo expuesto con antelación, podemos concluir que el legislador consideró que en la segunda conducta, referente a no presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar, no existe una intención dolosa para evadir el pago de una prestación fiscal, y por tanto, estableció distintas sanciones, una mayor que otra, de acuerdo a la gravedad de la conducta infractora, pues resultaría desproporcional sancionar con la misma pena la omisión de presentar declaración de pago existiendo contribuciones que pagar, que omitir presentarla no existiendo cantidad que pagar.

Sin embargo, el contribuyente que omite presentar la declaración requerida por el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, y que efectivamente haya realizado operaciones de pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado con sus proveedores, es sancionado con la misma pena que aquél que omite presentar la declaración sin

información que declarar, por no haber realizado operaciones de pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado con sus proveedores, como posible consecuencia de la falta de recursos o inactividad de operaciones.

c) La ley que prevea que la actualización de esa conducta constituye una infracción fiscal.

El artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación señala como infracción, la siguiente: *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.*

Por lo que la autoridad al señalar una conducta como infractora en términos del artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, puede hacerlo únicamente respecto a las siguientes conductas: 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; presentarla incompleta, o bien, presentarla con errores.

Sin embargo, la autoridad sanciona la conducta consistente en presentar la declaración informativa a requerimiento de autoridad u omitir presentarla a requerimiento de autoridad, con fundamento en el artículo 81, fracción XXVI; no obstante, que esta disposición no prevé la citada conducta como infracción.

El artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación describe tres conductas infractoras, sin embargo, la presentación de la declaración a requerimiento de autoridad o la omisión de presentarla a requerimiento de autoridad no está prevista como conducta infractora en dicho artículo, por lo

que no se puede aplicar a dicha conducta la sanción establecida en el artículo 82, fracción, XXVI del citado ordenamiento.

Recordemos que la tipicidad implica que la conducta encuadre en la descripción del ilícito establecido en la ley, por lo que si el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación no establece la infracción consistente en presentar la declaración informativa a requerimiento de autoridad u omitir presentarla a requerimiento de autoridad, no hay coincidencia entre la conducta y el supuesto descrito por el citado artículo, por lo que la autoridad no debe considerar la señalada conducta como infracción en términos del artículo 81, fracción XXVI y por lo tanto no debe imponer la multa establecida en el artículo 82, fracción XXVI.

De acuerdo a lo visto en el capítulo segundo de este trabajo, la autoridad al imponer una sanción por presentar la declaración descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a requerimiento de autoridad u omitir presentarla al ser requerida por la autoridad, con fundamento en el artículo 81, fracción XXVI y 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, trasgrede la garantía de legalidad, al no fundamentar y motivar debidamente el acto de privación.

De igual forma, en términos de lo dispuesto por el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, no proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los plazos establecidos para tal efecto, constituye una infracción. Sin embargo, en términos de lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad no impondrá multas cuando se cumplan de forma espontánea las obligaciones fiscales, sin que sea óbice, que se cumplan fuera de los plazos señalados por la norma.

Por lo que si el contribuyente presenta la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de forma

extemporánea, siempre que no medie requerimiento de la autoridad, no estará sujeto a sanción.

Cabe señalar, que la conducta descrita en la fracción XXVI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación establece como infracción no proporcionar la información *a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley*; no obstante, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala los medios, ni formatos electrónicos mediante los cuales se deberá presentar la citada declaración, ya que para conocer las características mediante las cuales se debe presentar la declaración es necesario remitirnos a la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

d) Una norma legal que prevea la sanción aplicable a dicha conducta tipificada.

El artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación establece como sanción para aquellas personas que cometan la infracción señalada en el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, multa por la cantidad de \$9,430.00 a \$18,860.00.

Es decir, que el contribuyente que no proporcione la información de las operaciones 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; la presente incompleta o con errores, se le impondrá una multa por la cantidad de \$9,430.00 a \$18,860.00.

Como podemos observar el legislador señaló en el artículo 81, fracción XXVI múltiples conductas infractoras: 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; presentarla incompleta y presentarla con errores; para estas conductas, el

legislador estableció la misma sanción, no obstante, que el grado de culpabilidad en las conductas es distinto.

La omisión de proporcionar la declaración implica una conducta negativa, es decir, no hay intención del contribuyente por cumplir con la obligación descrita en el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que no podemos considerar que el contribuyente actuó con el mismo grado de culpabilidad que aquel que presentó una declaración incompleta o con algún error, pues como lo considera el propio legislador se debe a un error. Al respecto, Bielsa señala que:

...el error de derecho, que consiste en una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición legal fiscal, y que es distinto de la ignorancia de la ley, debe ser considerada como exención de responsabilidad, cuando media la buena fe del imputado, pues consiste generalmente en no cumplir la disposición legal exactamente como debe cumplirse o en cumplirla erróneamente, pero este mismo acto de querer cumplirla aunque sea erróneamente ya vincula al contribuyente con el Fisco, el cual tiene, por voluntad de aquel, una oportunidad de rectificar, de oficio el error del causante.³⁸

Como señalamos en el capítulo segundo de este trabajo, el artículo 22 constitucional plasma el principio de proporcionalidad de las penas, el cual establece que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado; por lo que los legisladores están obligados a buscar la congruencia entre la gravedad de las penas y la trascendencia que para la sociedad tiene la conducta ilícita, además, de considerar el grado de afectación al bien jurídico, por lo que no se deben admitir penas exageradas o irracionales en relación con la infracción.

38 Citado por Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, tercera edición, Porrúa, pág. 188.

En virtud de lo anterior, considero que el legislador al establecer la sanción contenida en el artículo 82, fracción XXVI debió distinguir entre las conductas de no presentar la declaración y presentarla incompleta o con errores, a efecto de imponer sanciones de acuerdo a la culpabilidad del infractor; ya que al establecer el monto de la multa debe de ser considerado el diverso grado de culpabilidad que representan las omisiones o inexactitudes cometidas por error.

Recordemos que la distinción entre infracciones cometidas con dolo o culpa permite establecer sanciones justas, ya que el grado de culpabilidad determina la medida de la multa. Por lo que la autoridad no debe imponer la misma pena a quien tenga la intención de violentar la norma, que a quien por un descuido la transgrede.

Tal es el caso, de la omisión de contribuciones y la omisión de contribuciones por un error aritmético, el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando se cometa una o varias infracciones que originen la omisión total o parcial en el pago de contribuciones se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas, por su parte, el artículo 78 señala que tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. Es decir, se aplica al infractor un porcentaje menor cuando la omisión de contribuciones deriva de un error aritmético.

Por lo tanto, considero que al encontrarnos ante conductas con distinto grado de culpabilidad, el legislador debió establecer distas sanciones, que reflejen el grado de culpabilidad del infractor, lo que haría proporcionales las sanciones con la conducta ilícita. Asimismo se debe considerar la carga administrativa, y la obligación del contribuyente de aplicar e interpretar las normas tributarias, de no siempre fácil entendimiento, ni para los iniciados en la materia, por lo que considero injustificado sancionar con la misma severidad al contribuyente que comete una equivocación o discrepancia respecto al sentido de la norma, que aquél que omite su presentación.

No se busca que el Legislativo elabore un catálogo aún más grande de infracciones y sanciones en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, consideró necesario que la autoridad al establecer sanciones, considere los principios señalados en el capítulo segundo de este trabajo, como el de proporcionalidad.

e) El ordenamiento jurídico que prevea la competencia de una autoridad para valorar la conducta ilícita e imponer la correspondiente sanción.

Como se señaló en el segundo capítulo de este trabajo la competencia se encuentra limitada conforme al principio de legalidad, el cual establece que el Estado sólo tiene capacidad para hacer aquello que la ley determina, esto es, el Estado para realizar determinado acto requiere justificar su actuación en texto expreso de la ley.

Los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente fundamentan su competencia para imponer multas a los contribuyentes que omitan presentar la información requerida en el artículo 32, fracción VIII citando diversas disposiciones:

*...por no proporcionar la información mensual de operaciones con terceros en el plazo establecido en el artículo 32 fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado...en consecuencia se le impone la multa con fundamento en los artículos, 81 fracción XXVI, 82 fracción XXVI, del Código Fiscal de la Federación 32, fracción VIII, de la Ley del IVA, **artículo 9, fracciones XXXI y XXXVII, en relación a los artículos 10, fracciones I y IV; 14, fracción XL y penúltimo párrafo**, 15, 16, 25, fracción III y penúltimo párrafo, 37 párrafo primero, apartado A, fracción XXIX del reglamento interior del servicio de administración tributaria...*

Al respecto, el artículo 9 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su fracción XXXI faculta a los Administradores Generales llámese de recaudación, auditoría fiscal, jurídica o servicios al contribuyente para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones legales que rigen la materia de su competencia; y en su fracción XXXVII faculta a los Administradores Generales para notificar los actos que emitan, relacionados con el ejercicio de sus facultades.

Por su parte, el artículo 10 del citado Reglamento en su fracción I señala que los Administradores Locales además de las facultades que les confiere el Reglamento, tendrán algunas de las otorgadas en el artículo 9 a favor de los Administradores Generales, entre las cuales encontramos las fracciones XXXI y XXXVII, que describimos en el párrafo anterior.

Podemos concluir que el artículo 9 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria faculta a los Administradores Generales a imponer sanciones por infracciones a las disposiciones legales que rigen la materia de su competencia, mientras que el artículo 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria les otorga esa facultad a los Administradores Locales.

El artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria enuncia las atribuciones conferidas a la Administración General de Servicios al Contribuyente; en particular la fracción XL señala lo siguiente:

XL.- Requerir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos y simultánea o sucesivamente hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte determinada por la autoridad, así como requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las

declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados.

Por su parte el artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria señala las facultades de las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, enlistando varias fracciones del artículo 14 del Reglamento entre las que se encuentran la fracción XL, citada en el párrafo anterior.

El último párrafo del artículo 16 señala que las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente estarán a cargo de un Administrador Local, quien será auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los Subadministradores.

Como se señaló, el artículo 14 del Reglamento enumera las facultades de la Administración General de Servicios al Contribuyente, en su fracción XL contiene la de requerir declaraciones y para el caso de que los obligados no lo hagan en los plazos respectivos, los faculta para que simultánea o sucesivamente hagan efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte determinada por la autoridad; facultad que les es conferida a los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente mediante el artículo 16, antes referido.

De acuerdo a lo anterior, considero que la facultad prevista en el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se refiere a requerir declaraciones de pago, es decir, declaraciones mediante las que el contribuyente determina y liquida el tributo, es así, que en la citada disposición se faculta a la autoridad para hacer efectiva, simultánea o sucesivamente, una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación en su Título Tercero, Capítulo Primero “De las Facultades de las Autoridades Fiscales” dispone de forma general las facultades de las autoridades fiscales mientras que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de forma particular señala a qué autoridad corresponden las mencionadas facultades.

Por lo que considero que la facultad conferida a la Administración General de Servicios al Contribuyente en el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se asentó en correlación con la facultad otorgada por el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación vigente al 22 de octubre de 2007, fecha de publicación del citado Reglamento.

Es así, que el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación antes de la reforma del 7 de diciembre de 2009, señalaba lo siguiente:

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

*I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, **una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate**, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas.*

Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

...

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad los términos de la fracción III de este Artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

III. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulara más de tres requerimientos por una misma omisión.

Lo resaltado es mío.

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación facultaba a las autoridades fiscales en lo general a requerir declaraciones de pago, determinar estimativamente con base en la última o últimas seis declaraciones anteriores, embargar precautoriamente e imponer multa; mientras que el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria faculta en lo particular a la Administración General de Servicios al Contribuyente a requerir declaraciones de pago y determinar estimativamente con base en la última o últimas seis declaraciones anteriores. Mientras que el artículo 17, fracción XI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria faculta a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para ordenar y practicar el embargo precautorio.

Por lo anterior, considero que las facultades otorgadas en la fracción XL del artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, respecto a requerir la declaración y simultánea o sucesivamente hacer efectiva una cantidad igual a la última o cualquiera de las últimas seis declaraciones del contribuyente, se refieren a la facultad señalada en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación vigente al momento de emitir el citado Reglamento, lo anterior es así ya que ambas disposiciones buscaban la obtención de declaraciones para el pago de contribuciones.

Sin embargo, la obligación descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al Valor Agregado es sólo información respecto a operaciones realizadas con proveedores, no se trata de una declaración de pago sino de una declaración de información, y por tanto, considero que no se encuentra comprendida en las facultades otorgadas por el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pues el contexto del citado artículo es lograr la presentación de la declaración de pago.

Cabe recordar que la capacidad del Estado o competencia se encuentra limitada por el principio de legalidad, el cual establece que el Estado sólo tiene capacidad para hacer aquello que la ley determina, esto es, el Estado para

realizar determinado acto requiere justificar su actuación en texto expreso de la Ley.

En virtud de lo expuesto, considero que la facultad prevista en el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se refiere a requerir declaraciones a través de las cuales se realiza el pago de tributos, ya que faculta a la autoridad a hacer efectiva, simultanea o sucesivamente, una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones; y no así, a requerir declaraciones de información, como la relacionada con el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores plasmada en el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al Valor Agregado.

Al establecer la ley definiciones que no son precisas ni claras respecto al otorgamiento de facultades a las autoridades fiscales se generan afectaciones al contribuyente, pues las autoridades en el ejercicio de sus facultades realiza valoraciones e interpretaciones de las normas que en ocasiones llegan a ser desproporcionados respecto a la potestad otorgada por la ley.

f) Fundar y motivar en el acto que contenga la multa y la imposición de ésta.

Como se señaló en el capítulo segundo de este trabajo, la autoridad al imponer la multa debe citar los preceptos legales con base en los cuales la emite y expresar los razonamientos que haya considerado para la imposición de ésta, debe existir adecuación entre la norma en la que funda el acto privativo y el caso o situación concreta, es decir, la autoridad debe fundar y motivar la imposición de la multa.

A efecto de fundamentar la imposición de la multa por no presentar la declaración plasmada en el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al

Valor Agregado o presentarla de forma extemporánea, los Administradores Locales de Servicios al Contribuyente citan las siguientes disposiciones:

*...en consecuencia se le impone la multa con fundamento en los artículos, **81 fracción XXVI, 82 fracción XXVI, del Código Fiscal de la Federación 32, fracción VIII, de la Ley del IVA**, artículo 9, fracciones XXXI y XXXVII, en relación a los artículos 10, fracciones I y IV; 14, fracción XL y penúltimo párrafo, 15, 16, 25, fracción III y penúltimo párrafo, 37 párrafo primero, apartado A, fracción XXIX del reglamento interior del servicio de administración tributaria...*

El artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligación de proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores; no obstante en la Resolución Miscelánea fiscal se señala que por medio del formato electrónico A-29 se cumplirá con la obligación de presentar la “Declaración informativa de operaciones con terceros”; de igual forma al consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria nos encontramos con la siguiente información:

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS DIOT

La declaración informativa de operaciones con terceros es una obligación fiscal prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que consiste en proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria (SAT), información sobre las operaciones con sus proveedores.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que tratándose de disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta, por lo que si el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligación de proporcionar a las autoridades fiscales la información correspondiente al pago, retención acreditamiento y traslado del mencionado tributo en las operaciones con sus proveedores, considero que es incorrecto que la autoridad fiscal requiera al contribuyente cumplir con la declaración informativa de operaciones con terceros en términos de lo dispuesto por el artículo 32 fracción, VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Del artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se desprende la obligación de presentar una declaración informativa de operaciones con terceros "DIOT" sino una declaración informativa de pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en la operaciones con sus proveedores, por lo que si la autoridad invoca como conducta infractora: no presentar la declaración informativa de operaciones con terceros en términos del artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, considero que la multa impuesta se encuentra indebidamente fundada y motivada toda vez que la obligación requerida no coincide con el fundamento legal aplicado.

De la lectura de la citada disposición se desprende que la obligación consiste en proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales las operaciones con sus proveedores, no así la descrita por la autoridad y que pretende encuadrar en dicha fracción, señalando que no se cumplió con presentar la información mensual de operaciones con terceros de acuerdo a lo establecido en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que como se señaló, la obligación es diversa a la descrita por la autoridad.

Es decir, el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación señala la infracción consistente en no presentar la declaración contenida en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y toda vez que éste artículo no describe la obligación de presentar la información mensual de operaciones con terceros, ésta conducta no es sancionable, por lo que considero que la autoridad fundamenta y motiva de forma incorrecta la multa impuesta a los contribuyentes.

g) Que la multa se encuentre dentro de los montos fijados por la ley, asimismo considerar la gravedad de la infracción cometida, el monto del negocio, y la capacidad económica del particular.

El contribuyente que no proporcione la información de las operaciones 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, la presente incompleta o con errores se le impondrá una multa que va de los \$9,430.00 a los \$18,860.00, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación.

Una multa que va de los \$9,430.00 a los \$18,860.00, considero, que es una sanción económica excesiva en relación con la conducta ilícita, ya que como se ha señalado, esta declaración busca allegar a la autoridad fiscal de información de operaciones realizadas por el contribuyente con sus proveedores, a efecto de facilitar a la autoridad la atención de solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado, no así respecto al pago de contribuciones, por lo que considero que la omisión de su presentación no provoca una verdadera afectación al fisco.

Como se señaló en el capítulo segundo de esta investigación, el artículo 22 constitucional prohíbe la multa excesiva sin establecer un límite o criterio respecto a cuándo se considera una multa como excesiva, sin embargo, el

citado artículo hace la precisión de que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

Si bien en el presente trabajo hablamos de una infracción y su correspondiente multa y no así de un delito, no olvidemos que ambos constituyen ilícitos, es decir, la transgresión de la normas mediante una conducta antijurídica.

La importancia de la información descrita en el artículo 32, fracción VIII es facilitar y agilizar las devoluciones del impuesto del valor agregado que realiza el Servicio de Administración Tributaria, ya que la información que se proporciona en la declaración informativa se coteja con los montos del impuesto al valor agregado acreditable manifestados en su declaratoria de saldos a favor, por lo que el Legislador debió considerar el daño real que provoca la infracción al fisco y verificar que la sanción establecida es proporcional al bien jurídico protegido, así como considerar la repercusión social que tiene la conducta ilícita y su reparabilidad.

Al respecto, recordemos el principio de proporcionalidad el cual establece que la pena debe expresar la importancia social del bien jurídicamente protegido, por lo que será más severa la pena cuando sea más grave la lesión del bien jurídicamente tutelado.

Comparemos el monto de la sanción establecida en el artículo 82, fracción XXVI de \$9,430.00 a los \$18,860.00 con el monto de otras sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, como la establecida en el artículo 80, fracción I que va de los \$2,740.00 a \$8,230.00 para aquellas personas que no soliciten la inscripción en el Registro Federal de Contribuyente. El artículo 81 establece en su fracción I, la infracción consistente en no presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias que exijan las disposiciones fiscales, conducta que de acuerdo al artículo 82, fracción I se sanciona con una multa

mínima de \$1,100.00 y una máxima de \$13,720.00. Por su parte, el artículo 83, en su fracción VI describe como infracción no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales cuya sanción va de los \$730,00 a \$9,560.00 de acuerdo a lo establecido por el artículo 84, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos observar las sanciones establecidas para infracciones como no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales o no solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyente son menores que la establecida para el caso de 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 presentarla incompleta o con errores.

En virtud de lo expuesto, considero que el legislador al establecer una multa cuyo monto mínimo asciende a la cantidad de \$9,430.00 para este año fiscal, en el entendido de que dicha cantidad se actualizará de acuerdo al Índice Nacional de Precios al Consumidor, no tomó en cuenta la gravedad del ilícito ni el bien jurídico tutelado, pues como se ha señalado la declaración requerida por el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se refiere a información respecto a operaciones realizadas con proveedores por lo que se debe considerar que la conducta infractora no constituye un perjuicio real a la colectividad ni constituye una práctica evasora.

Cabe señalar, que la pena, en este caso la multa debe ser la justa compensación del mal injusto que se ha causado, la pena no solo debe estar adecuada al hecho sino que también debe de haber una adecuación proporcional al autor.

El legislador al establecer una multa, cuyo monto mínimo es de \$9,430.00 para este año fiscal, omitió considerar que la citada obligación es a cargo de

todas las personas que realicen actos gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado o que tengan registrada la clave de obligación fiscal correspondiente al impuesto al valor agregado, es una obligación a cargo de contribuyentes con disparidad de ingresos, a los que no afectará de la misma forma la multa impuesta.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito, cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable. Asimismo, la proporcionalidad de las sanciones constituye un instrumento para asegurar que el ejercicio de los derechos fundamentales no sea restringido más allá de lo estrictamente necesario para la tutela de los intereses públicos.

Según se desprende del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades al imponer la multa fiscal deben tener en cuenta las agravantes con que se cometió la infracción; para el caso de que se presenten, aumentar el monto de la sanción, dentro de los límites fijados por ese ordenamiento. El citado artículo en su fracción I señala que la reincidencia se considera una agravante de la infracción.

Se habla de reincidencia cuando la autoridad, mediante resolución, determinó que un sujeto cometió una infracción e impuso la sanción que correspondía y posteriormente el infractor vuelve a infringir la misma disposición fiscal; siempre y cuando, no haya transcurrido entre las infracciones más de cinco años de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 75, fracción I, inciso a), del citado ordenamiento, señala que hay reincidencia 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. Por su parte, el inciso b), señala que tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, es decir, obligaciones formales, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción.

Respecto al aumento del monto de la sanción que se realiza al configurarse la reincidencia, el artículo 77, fracción I, del Código Fiscal de la Federación señala que cada vez que el infractor haya reincidido la multa se aumentará de un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas, refiriéndose a las obligaciones sustantivas o de pago. Respecto a las obligaciones formales, no hay disposición que se manifieste sobre el porcentaje que se debe aumentar la sanción.

Con las reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, se adicionó un enunciado al artículo 82, fracción XXVI para quedar como sigue:

De \$9,430.00 a \$18,860.00, a la establecida en la fracción XXVI.

En caso de reincidencia la multa aumentará al 100% por cada nuevo incumplimiento.

Lo resaltado es mío.

Por lo anterior, considero que para el legislador resulta más grave que un contribuyente incumpla nuevamente con la presentación de la información requerida por el artículo 32, fracción VII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la presente incompleta o con errores, a que omita de nueva cuenta el pago de las contribuciones, pues para el caso de reincidencia en el pago de contribuciones el incremento en el monto de la sanción va de un 20% a un 30%, a discrecionalidad de la autoridad, mientras que para la omisión de

presentar la declaración descrita, presentarla con errores o incompleta el monto de la sanción se incrementara a un 100%.

Considero que si el monto de la sanción ya es desproporcional respecto a la conducta ilícita, aumentar a un 100% el monto de la multa por reincidencia, es excesivo, ya que al sujeto infractor se le aplicara una multa que va de \$9,430.00 a \$18,860.00 ya sea por no presentar la información o por no presentarla a través de los medios y formatos establecidos, presentarla incompleta o con errores, y en caso de reincidencia se le aplicarán prácticamente dos multas, no obstante que por la primer infracción ya se le haya impuesto una sanción. Respecto a la figura de la reincidencia Miguel Ángel García Domínguez señala que:

...debe desaparecer de nuestro derecho punitivo, en particular debe eliminarse del Derecho fiscal-pena, por constituir una clara violación a los derechos humanos. Específicamente se vulneran los principios de culpabilidad y non bis in ídem.³⁹

El legislador omitió considerar que la obligación de presentar mensualmente la declaración informativa, ya es en sí una carga fiscal complicada para los contribuyentes, y estableció una sanción pecuniaria elevada para su incumplimiento, que es desproporcional a las circunstancias que la originan y al fin que se quiere alcanzar con su presentación. Recordemos que toda intervención en los derechos fundamentales debe ser estrictamente necesaria para tutelar intereses públicos, y adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido.

La autoridad fiscal mantiene una tendencia de incrementar las obligaciones fiscales formales a los contribuyentes, sin considerar la carga que ocasiona a éstos, pues incrementa los costos administrativos sin generar beneficio alguno

39 García Domínguez, Miguel Ángel, *Derecho Fiscal-Penal*, Porrúa, 1994, pág. 333.

a las actividades productivas que desarrolla. Las personas físicas, pequeñas y medianas empresas son las más afectadas tanto por la carga de obligaciones fiscales como por las sanciones, consecuencia de los incumplimientos, multas como la expuesta en este trabajo, afecta gravosamente la economía de los contribuyentes, lo cual resulta contrario a un sistema jurídico justo y benéfico para el pueblo.

Así como la obligación descrita en este trabajo, los contribuyentes están sometidos a una gran cantidad de obligaciones tributarias formales: declaraciones para la determinación y liquidación de impuestos, declaración informativa múltiple, declaración de clientes y proveedores, cada una con sus características y formatos específicos, que de no interpretarse y cumplirse en los términos requeridos por la autoridad fiscal generarán una sanción económica en detrimento del contribuyente.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El poder tributario del Estado es la facultad de crear normas en las que se establezca la obligación de pago del tributo a efecto de contribuir al gasto público, esta facultad se encuentra limitada por las disposiciones establecidas en la Constitución Política que constituyen principios rectores de la facultad normativa fiscal, tales como generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad, legalidad y vinculación con el gasto público.

SEGUNDA.- De acuerdo al principio de proporcionalidad la carga impositiva se debe ajustar a la capacidad económica de cada contribuyente y distribuirla equilibradamente entre las fuentes de riqueza de cada uno de los integrantes del país, por lo que las personas que con mayores ingresos, utilidades o bienes económicos deben pagar mayores tributos que las personas con menos ingresos.

TERCERA.- Para que nazca la obligación tributaria es necesario que la conducta del particular coincida con el supuesto normativo previsto en la ley, es decir, es necesario que la persona se coloque o realice la hipótesis descrita en la ley tributaria.

CUARTA.- La obligación tributaria es aquella relación jurídica compleja en la cual, el contribuyente en su carácter de deudor, se encuentra sujeto para con el Estado, en su calidad de acreedor, a cumplir un deber de carácter tributario que puede consistir en un dar, un hacer, no hacer o un tolerar, mismo que el Estado tiene derecho a exigir.

QUINTA.- La obligación tributaria principal la constituye el pago de la prestación pecuniaria, es decir, el deber de dar el tributo, no obstante, existen obligaciones secundarias o formales, destinadas esencialmente a controlar, facilitar y asegurar el cumplimiento de la prestación pecuniaria principal, un ejemplo de éstas es la presentación de declaraciones.

SEXTA.- El Poder Ejecutivo respetando las garantías de legalidad y seguridad jurídica debe emplear los medios necesarios para obtener el cumplimiento de las normas fiscales, por lo que impone sanciones a las personas que realicen conductas consideradas como infracciones fiscales.

SÉPTIMA.- La infracción fiscal es toda transgresión o incumplimiento al ordenamiento jurídico fiscal que de acuerdo a la ley debe ser sancionada, siempre y cuando la conducta ilícita no se encuentre tipificado por la Ley como delito. En atención a su resultado la infracción puede ser de daño y o de peligro, la primera se refiere a la omisión o extemporaneidad del pago del tributo, mientras que las de peligro se refiere al incumplimiento de las obligaciones formales, como omitir presentar una declaración.

OCTAVA.- La consecuencia jurídica de incumplir con un deber fiscal es la sanción, que constituye un acontecimiento desfavorable en contra del autor de la conducta ilícita, la cual puede ir desde la ejecución forzosa hasta la privación del patrimonio o pérdida de la libertad.

NOVENA.- La multa fiscal es la sanción pecuniaria que la autoridad impone al contribuyente que ha infringido una disposición legal, la naturaleza jurídica de la multa es aflictiva o represiva, es decir, su finalidad es castigar las violaciones cometidas, asimismo tiene un propósito de amenaza de castigo para los contribuyentes que en el futuro vulneren las disposiciones fiscales.

DÉCIMA.- La autoridad sancionadora al imponer una multa debe verificar que se cumplan diversos supuestos, en primer término que una ley o reglamento establezca un deber o una prohibición, la existencia de una conducta que constituya un incumplimiento a lo establecido en la norma, que la ley prevea la descripción del incumplimiento y su calificación como infracción, que una norma legal prevea la sanción aplicable a dicha conducta tipificada y

que el ordenamiento jurídico prevea la competencia a favor de una autoridad para valorar la conducta ilícita e imponer la correspondiente sanción.

DÉCIMA PRIMERA.- Asimismo, la autoridad al imponer la multa debe verificar que el monto se encuentra dentro de los parámetros fijados en la ley y que al cuantificarla a considerado la gravedad de la infracción cometida, la capacidad económica del infractor y el monto del negocio, por lo que la autoridad deberá señalar en la resolución las razones, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta ilícita.

DÉCIMA SEGUNDA.- De acuerdo al artículo 14 constitucional queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate, disposición que es aplicada a la imposición de multas por infracciones fiscales; al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

DÉCIMA TERCERA.- La competencia es la aptitud legal para ser titular de derechos y obligaciones y de ejercitarlos, lo cual hace el Estado a través de los titulares de sus órganos, ésta se encuentra limitada por el principio de legalidad. Los criterios de competencia son en razón de territorio, materia, jerarquía o grado y de cuantía.

Las autoridades al emitir un acto privativo deben invocar las disposiciones legales que les otorguen la facultad para emitirlo, a efecto de que el gobernado esté en posibilidad de conocer si la actuación de la autoridad se encuentra o no dentro de su competencia.

DÉCIMA CUARTA.- Las autoridades tienen el deber de fundamentar y motivar los actos privativos que emitan, por lo que la autoridad al imponer una multa debe señalar el precepto legal aplicable al caso, así como señalar las circunstancias, razones o causas que haya considerado para la imposición de la multa, debe existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

DÉCIMA QUINTA.- El artículo 22 constitucional plasma el principio de proporcionalidad de las penas, señala que toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado, por lo que los legisladores deben ajustar la gravedad de las penas a la trascendencia que para la sociedad tienen los hechos, según el grado de afectación al bien jurídico, por lo que no deben de admitirse penas exageradas o irracionales en relación con la conducta ilícita.

El citado artículo prohíbe la multa excesiva, sin embargo, no establece un límite o criterio para determinar cuándo una multa es excesiva, de acuerdo con la jurisprudencia la calificación de multa excesiva debe de tomar como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor.

DÉCIMA SEXTA.- El Servicio de Administración Tributaria es el organismo responsable de aplicar la legislación fiscal y aduanera, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

DÉCIMA SÉPTIMA.- La Administración Local de Servicio al Contribuyente es una unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria cuyo principal objetivo es informar y proporcionar al contribuyente en forma sistematizada, orientación, asistencia técnica especializada y recepción de

trámites a fin de que lleve a cabo sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos ante las autoridades fiscales federales; así como integrar y actualizar el padrón del Registro Federal de Contribuyentes y la cuenta tributaria para contar con una base estructurada e integral de información que permita coadyuvar a mejorar los niveles de recaudación

DÉCIMA OCTAVA.- Las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente estarán a cargo de un Administrador Local, que en términos de lo dispuesto por el artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria serán auxiliados en el ejercicio de sus facultades por los Subadministradores, Jefes de Departamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

DÉCIMA NOVENA.- Las declaraciones determinativas o de pago tienen por objeto proporcionar los elementos base para la determinación y liquidación del tributo a pagar, mientras que las declaraciones informativas tienen como objetivo informar a las autoridades determinados hechos o circunstancias útiles para supervisar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.

VIGÉSIMA.- El artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligación de proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria la información correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores.

VIGÉSIMA PRIMERA.- El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación en su fracción XXVI señala como infracción *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*; no obstante, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala los

medios, ni formatos electrónicos mediante los cuales se deberá presentar la citada declaración.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- El artículo 81, fracción XXVI señala como infracción *no proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los plazos establecidos en dicha Ley*, sin embargo en términos de lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación el contribuyente que presente de forma extemporánea la citada declaración, siempre y cuando no medie requerimiento de la autoridad, no estará sujeto a sanción.

VIGÉSIMA TERCERA.- El legislador señaló en el artículo 81, fracción XXVI múltiples conductas infractoras: 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; presentarla incompleta y presentarla con errores, para estas conductas estableció la misma sanción, no obstante que el grado de culpabilidad en esas conductas es distinto.

La omisión total de proporcionar la información implica una conducta negativa en la que no hay intención del contribuyente de cumplir con la obligación plasmada por el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que no podemos considerar que el contribuyente tenga el mismo grado de culpa que aquel que presentó una declaración incompleta o con algún error, pues como lo considera el propio legislador se debe a un error.

VIGÉSIMA CUARTA.- La obligación descrita en el artículo 32, fracción VIII de la Ley al Impuesto al Valor Agregado es solo de información respecto a operaciones realizadas con proveedores. No se trata de una declaración de pago sino de una declaración de información, y por tanto, no se encuentra comprendida en las facultades otorgadas por el artículo 14, fracción XL del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria a los

Administradores Locales de Servicio al Contribuyente, pues el contexto del citado artículo es lograr la presentación de declaraciones de pago. Por lo que los Administradores Locales de Servicio al Contribuyente no cuentan con competencia material para imponer multas a los contribuyentes que omitan presentarla.

VIGÉSIMA QUINTA.- Al establecer la Ley definiciones que no son precisas ni claras respecto al otorgamiento de facultades a las autoridades fiscales se generan afectaciones al contribuyente, pues las autoridades en el ejercicio de sus facultades realizan interpretaciones de la norma que en ocasiones llegan a ser desproporcionados respecto a la potestad otorgada por la Ley.

VIGÉSIMA SEXTA.- Los Administradores Locales de Servicio al Contribuyente indebidamente imponen multas con base en lo dispuesto por el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por no presentar la declaración informativa de operaciones con terceros o por no presentarla a través de los medios y formatos establecidos; no obstante, la citada disposición no contempla la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceros "DIOT", sino la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en la operaciones con sus proveedores.

VIGÉSIMA SÉPTIMA.- Ya que el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no contempla la obligación de presentar la declaración de información de operaciones con terceros; la omisión de su presentación no encuadra con la infracción descrita en la fracción XXVI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación y por consecuencia no es aplicable la sanción establecida en el artículo 82, fracción XXVI.

VIGÉSIMA OCTAVA.- La pena debe ser la justa compensación del mal que se ha causado, debe estar adecuada al bien jurídico tutelado, así como al autor, sin embargo el legislador estableció en el artículo 82, fracción XXVI del

Código Fiscal de la Federación una multa cuyo monto asciende a la cantidad de \$9,430.00 a \$18,860.00 para la infracción consistente en no proporcionar la información a que se refiere la fracción VII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sanción que considero desmedida ya que la información vertida en la declaración tiene como propósito facilitar a la autoridad la atención de solicitudes de devolución y compensación del impuesto.

VIGÉSIMA NOVENA.- De acuerdo al artículo 33, fracción c), del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria está obligada a elaborar formularios que puedan ser llenados fácilmente; no obstante la declaración requerida por el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es una obligación que presenta un formato y características complejos que requieren conocimientos especializados en el impuesto, sin embargo al no presentarla a través de los medios, formatos electrónicos establecidos, presentarla incompleta o con errores, nos hará acreedores a una multa cuyo monto mínimo asciende a la cantidad \$9,430.00 para este año fiscal.

TRIGÉSIMA.- Si el monto de la sanción ya es desproporcional en relación con la conducta ilícita, aumentar a un 100% el monto de la multa por reincidencia es excesivo, ya que al sujeto infractor se le aplicará una multa que va de \$9,430.00 a \$18,860.00 ya sea por no presentar la información o por no presentarla a través de los medios y formatos establecidos, presentarla incompleta o con errores y en caso de reincidencia se le aplicara una multa de \$9,430.00 a \$18,860.00 como pena adicional por cada infracción, no obstante que por las infracciones que haya cometido anteriormente ya se le ha impuesto una multa.

PROPUESTA

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 14. Compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente:

...

XL.-Requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados que se presenten, así como imponer la sanción correspondiente a las personas obligadas a presentarlos cuando no lo hagan en los plazos y términos establecidos por la Ley, en cuyo caso podrán requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento. Hecho lo anterior y cuando la omisión se trate de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones podrán hacer efectiva al obligado una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate, para el caso de declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva podrá hacer efectiva una cantidad igual a la contribución que corresponda determinar al obligado.

Código Fiscal de la Federación.

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias:

...

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 la norma.

Presentar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado incompleta o con errores.

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información y con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias, a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

...

XXVI. Para el caso de no presentar la declaración referida en la fracción XXVI una multa de \$1,100.00 a \$1,600.00

a) Para el caso de presentar la declaración incompleta o con errores una multa de \$500.00 a \$1,100.00.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias Velasco, José. *Procedimientos tributarios*, sexta edición, M. Pons, Madrid, 1996.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Décimo novena edición, Themis, México, 2007.
- Burgoa O., Ignacio. *Las garantías Individuales*, cuadragésima edición, Porrúa, México, 2008.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal*, sexta edición, IURE editores, México, 2007.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, quinta edición, Limusa, México, 2010.
- Domínguez Orozco, Jaime. *Pagos mensuales del I.V.A.*, décima edición, ISEF, México, 2010.
- Espinosa Campos, Luis Antonio. *Manual del juicio de amparo en materia fiscal*, Gasca SICCO, México, 2006.
- Fernández Paves, María José. *La autoliquidación tributaria*, M. Pons, Madrid, 1995.
- Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*, cuadragésimo cuarta edición, Porrúa, México, 2005.
- García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción: Derecho Fiscal penal*, Cárdenas, México, 1982.
- García Domínguez, Miguel Ángel, *Derecho Fiscal-Penal*, Porrúa, México, 1994.
- Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, vigesimoséptima edición, Porrúa México, 2006.
- Giannini, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Segundo Volumen, Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Gutiérrez y González, Ernesto. *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al estilo mexicano*, segunda edición, Porrúa, México, 2003
- Jiménez Martínez, Javier, *Consecuencias Jurídicas del Delito*, Porrúa, 2004.

Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, tercera edición, Porrúa, México, 1998.

Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*, tercera edición, Mc Graw Hill, México, 2007.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, decimonovena edición, Porrúa, México, 2007.

Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 2009.

Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, vigésima edición, Madrid, 2009.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, cuarta edición, Trillas, México, 1999.

Reyes Corona, Oswaldo Guillermo. *Manual de amparo fiscal, anteproyecto de la nueva Ley de Amparo*, TAX, México, 2001.

Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Requisitos esenciales y medio de defensa de las multas administrativas y fiscales*, ISEF, México, 2005.

Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal mexicano*, sexta edición, Porrúa, México, 2008.

Tron Petit, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel. *La nulidad de los actos administrativos*, Porrúa, México, 2007.

Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, quinta edición, Depalma, Buenos Aires, 1993.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley de Ingresos de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

FUENTES ELECTRÓNICAS

Suprema Corte de Justicia de la Nación: **www.scj.gob**

Servicio de Administración Tributaria: **www.sat.gob**

Orden Jurídico Nacional: **www.ordenjuridico.com**

México Legal: **www.mexicolegal.com**

HEMEROGRAFÍA

Angón Velázquez, Luis Enrique, “Declaraciones Informativas 2009”, PAF, número 464, febrero 2009, pp.16-22.

Díaz González, Luis Raúl. “¿Cuándo una multa fiscal es accesorio de una contribución y cuándo es aprovechamiento?”. PAF, número 478, septiembre 2009, pp.115-121.

Fernández Galindo, Román, “Declaración informativa IETU: inconstitucional”, PAF, número 446, mayo 2008, pp. 129-132.

Garduño Montaña, Rocío, “Declaración informativa de clientes y proveedores”, PAF, número 464, febrero 2009, pp.46-57.

Góngora Pimentel, Genaro David, “Una historia del actual sistema de multas fijas en el Código Fiscal de la Federación indicador jurídico: Derecho Internacional”, volumen 1, número 3, mayo 1997, pp. 51-72.

Kobelkowsky Castañeda, Rebeca, “Declaraciones informativas 2009. ¿Cuáles y cuándo?”, PAF, número 464, febrero 2009, pp.23-24.

Mercado Rodríguez Blanca Esthela, “Las Declaraciones, una obligación tributaria”, PAF, número 442, marzo 2008, pp. 62-86.

Mejía Rodríguez, Gregorio, “El Fisco”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1993, pp. 95-114.

Shan Hernández, Juan Carlos, “Declaración Informativa”, PAF, número 452, agosto 2008, pp. 31-35.

Solís Farías, Adolfo, “Inconstitucionalidad de las multas fiscales”, Defensa fiscal, número 77, abril-mayo 2005, pp. 98-100.

Torres Benítez, Rubén, “Panorama general de la declaración informativa de operaciones con terceros”, PAF, número 426, julio 2007, pp. 65-76.