



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

**“LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE
LA FEDERACIÓN; EN CUANTO A LA CONDONACIÓN DE MULTAS
FISCALES”**

T E S I S

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

P R E S E N T A :

CINTHIA MELANIE RUIZ CASTILLO.

ASESOR: LIC. CÉSAR GUERRERO BUSTOS.



Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México, MARZO 2018.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A mi padre † por enseñarme que a pesar de las adversidades, debemos luchar por lo que queremos, que no hay problema o enfermedad que pueda detenerme, que la felicidad es aquí y ahora, a cuidar a mi familia hasta el último momento, porque la familia es el tesoro más preciado del ser humano.

A mi madre, que a pesar de que la vida le presento el reto de sacar a tres hijas adelante, me enseñó que el amor, la perseverancia, las ganas de vivir, pueden más que cualquier problema, gracias a ella soy la mujer de hoy, gracias por su apoyo, por presionarme a ser mejor cada día, por enseñarme a no rendirme y a tolerar la frustración de que las cosas no salen como las tenemos planeadas y pese a ello, salir a cumplir mis sueños y metas sin miedo.

A mis hermanas, Melissa y Sherilyn, por todo su amor, por su apoyo, por recordarme siempre, que están ahí cuando las necesite, son mi motor, gracias a ustedes aprendí a valorar cada momento juntas.

A Marco, por que a pesar de todas las dificultades que atravesamos, siempre ha sido mi amigo, mi cómplice, mi novio, mi apoyo, mi compañero, mi confidente; la persona que cuando más triste me ha visto, me ha recordado la mujer maravillosa, inteligente, noble y capaz que soy, gracias por motivarme día a día a ser mejor, por motivarme a concluir este trabajo, por enseñarme que siempre contaré contigo, en las buenas y las malas.

A mis amigos Leónides, Jorge, Monse, Fabiola, Leo, Erick, José Luis; ya que juntos vivimos esta hermosa etapa de la Universidad y a pesar de que hoy en día tenemos caminos distintos, siempre recordamos esos buenos momentos. Gracias por creer en mí.

Al Licenciado César Guerrero Bustos, por su apoyo y paciencia, para culminar esta investigación.

A la FES ARAGÓN, por darme la oportunidad de pertenecer a una gran institución que siempre apoya a sus estudiantes, por brindarme una excelente preparación a través de cada maestro que conocí, porque gracias a ellos, mi carrera es mi pasión.

A la UNAM, por permitirnos a tantas personas, cumplir con nuestras metas y sueños, formando grandes profesionistas.

ÍNDICE	PÁG.
INTRODUCCIÓN.	
CAPÍTULO I.	
NATURALEZA Y OBJETO DEL DERECHO FISCAL.	
1.1 DERECHO FISCAL	1
1.2 ESTUDIO DE LAS FACULTADES DE LA INICIATIVA DE LEY EN MATERIA FISCAL POR CONDUCTO DE LOS ÓRGANOS FACULTADOS PARA SU CREACIÓN.....	7
1.3 ANÁLISIS DE LAS CONTRIBUCIONES Y SU FUNDAMENTO LEGAL.	13
1.3.1 CAUSACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. ..	33
1.4 CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.....	38
 CAPÍTULO 2.	
OBLIGACIONES FISCALES Y SU INCUMPLIMIENTO.	
2.1 CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.	41
2.1.1 PAGO Y SU ACTUALIZACIÓN.....	44
2.1.2 TIPOS DE PAGO.....	47
2.1.3 PAGO EN PARCIALIDADES.....	49
2.1.4 PAGO DIFERIDO.	52
2.1.5 COMPENSACIÓN Y SALDOS A FAVOR.	53
2.2 INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.....	54
2.2.1 INFRACCIONES.....	56
2.2.2 SANCIÓN.....	62
2.3 GENERALIDADES DE LA MULTA.....	64
 CAPÍTULO 3.	
CONDONACIÓN DE MULTAS COMO CRÉDITOS FISCALES.	
3.1 CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.	67
3.2 ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES ESTABLECIDA EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 2013 Y LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	77

3.3 RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.....	79
3.4 FACULTAD DISCRECIONAL Y FACULTAD REGLADA.....	81

CAPÍTULO 4.

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1 ESTUDIO DE LOS ARTÍCULOS 8, 14, 16 Y 22 CONSTITUCIÓN POLÍTICA EN RELACIÓN A LOS REQUISITOS DE LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.....	86
4.2 ACUERDOS CONCLUSIVOS (COMO FORMA DE CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES).....	91
4.3 PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	93

CONCLUSIONES.....	100
--------------------------	------------

FUENTES CONSULTADAS.....	103
---------------------------------	------------

INTRODUCCIÓN.

La presente investigación se centra principalmente en la condonación de multas fiscales, como el principal factor que motiva al contribuyente a cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

La multa fiscal al ser un acto de autoridad coercitivo y por ende, una sanción aplicada por el Estado al contribuyente incumplido, debe reunir diversos requisitos primordiales para su procedencia, tales como estar debidamente fundada y motivada, así como ser proporcional y equitativa de acuerdo a lo adeudado y en base a la legislación fiscal.

En los últimos años la autoridad fiscal ha observado en dos distintos periodos (2007 y 2013) la oportunidad de condonar multas fiscales no solo motiva a los contribuyentes incumplidos, sino a los contribuyentes que siendo regulares en el ejercicio donde sea procedente dicha condonación, cuentan con incumplimientos atrasados en sus obligaciones y por no tener la información adecuada en su momento, por lo que no contaron con la oportunidad de acceder a dicho beneficio.

En el primer capítulo abordamos las generalidades del Derecho Fiscal, así como los conceptos básicos para un conocimiento completo de las contribuciones, en específico, de los impuestos federales, así como los períodos con los que cuenta la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación.

Sabemos que la principal obligación de los contribuyentes, es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, posteriormente, informarse de los impuestos que por sus actos o actividades sea procedente realizar su determinación y realizar su pronto pago, entre otras obligaciones fiscales.

Las contribuciones gozan de principios fundamentales establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en caso de que alguna contribución no cuente con alguno de ellos, será inconstitucional su aplicación y su respectiva sanción en caso de incumplimiento.

En el segundo capítulo, abordamos el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en específico, el pago, como el medio de cumplimiento directo de los contribuyentes, a su vez, se estudia los factores de incumplimiento por parte de los contribuyentes, que generan la infracción como el principal factor de la imposición de sanciones, como la multa fiscal.

En el tercer capítulo, explicamos que es la condonación, bajo la metodología deductiva, desde dos puntos de vista, el punto de vista civil, finalizando con el punto de vista fiscal; con posterioridad, realizamos un breve análisis de la condonación de multas fiscales, publicadas en la Ley de Ingresos de la Federación de los años 2007 y 2013, finalizando con la Resolución Miscelánea Fiscal, como una herramienta que tiene la autoridad fiscal para subsanar las posibles lagunas legislativas que se encuentren en la ley.

Para terminar, en el capítulo cuarto, se detalla la propuesta de modificación al artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en relación al cambio sistemático de los requisitos básicos para la solicitud de condonación multas fiscales y

recargos, que actualmente se aplican y que al realizar esta investigación, observamos que la condonación de multa y recargos fiscales, generará certidumbre jurídica en los contribuyentes, mismos que cumplirán en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, por lo que proponemos igualar dicha condonación de multas fiscales, a las establecidas en los ejercicios 2007 y 2013.

Es decir, los contribuyentes contarán con la certidumbre y seguridad jurídica, si conocen previamente los requisitos y modalidades de la condonación de multas fiscales; a su vez, la autoridad fiscal, al momento de cambiar la facultad discrecional a facultad reglada que se aplica en la condonación de multas fiscales, disminuirá su carga de trabajo y agilizará el trámite de la misma.

CAPÍTULO I.

NATURALEZA Y OBJETO DEL DERECHO FISCAL.

1.1 DERECHO FISCAL

La sociedad desde tiempos remotos siempre ha procurado un desarrollo integral de todos y cada uno de sus miembros, tal como se aprecia en las diversas formas de tributación a través de la historia, por lo que con la continua convivencia y comercio, se suscitaban diversos problemas para cubrir todas las necesidades que la propia vida exigía, los cuales generaron la prioridad de implementar un sistema que regularizara los hechos, actos y/o actividades de cada individuo.

Por lo que se crea el denominado Sistema de Derecho Tributario, como una herramienta para auxiliar al Estado y a los individuos que integran una sociedad, en la manera de recaudar y ejercer los recursos financieros que son destinados para cubrir las necesidades principales de la sociedad.

Consideramos que es importante que nuestra investigación señale lo que es el Derecho y sus diversas ramas a fin de que se entienda de forma global lo que es el Sistema de Derecho Tributario, entonces; el derecho, comúnmente se entiende por aquel conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los individuos en sociedad; concepto que deja al Derecho sin la importancia y entendimiento suficientes para comprender nuestra investigación.

“Villoro Toranzo, concibió al derecho como un sistema racional de normas sociales de conducta, investidas de un carácter obligatorio; es decir, el Derecho tiene como primera definición el ser un sistema de normas jurídicas de carácter obligatorio para los individuos que integran una determinada sociedad”¹

Por ello, el Derecho se concibe como una herramienta que el Estado utiliza para regular los derechos y obligaciones inherentes de cada individuo que integra una sociedad, es decir, es un instrumento que fija los límites en el actuar de cada persona, incluido el propio Estado, tal y como se vislumbra en el Derecho Fiscal, en el cual la regulación pacífica y justa de la obtención y egresos del Gasto Público, se refleja en el cumplimiento de las obligaciones fiscales para evitar una sanción.

El Derecho cuenta con obligaciones y a su vez otorga derechos a los individuos; siendo esto un sistema dual y coercitivo, por la obligatoriedad del mismo, entonces da pie a un posible incumplimiento de las normas, tal y como se aprecia en el Derecho Fiscal; ya que las obligaciones fiscales del contribuyente y su posible incumplimiento, generara una sanción, en su caso una multa fiscal, de manera que el individuo sujeto a estas normas conoce ampliamente las consecuencias jurídicas que puedan suscitarse en caso de incumplimiento.

Por lo que consideramos que el Derecho, es un sistema de normas jurídicas que impone obligaciones y confiere derechos a cada individuo que integra una determinada sociedad, con el fin de salvaguardar el bien común colectivo, bajo la premisa de que el Derecho sanciona a todo individuo que no cumpla con sus

¹ VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, décimo primera Edición, editorial Porrúa, México, 1994.

obligaciones y que a consecuencia de ello, se provoque una afectación a terceros o al bien común colectivo de la sociedad a la que pertenece.

Para iniciar con lo que es el Derecho Fiscal, es menester señalar que el Derecho en su amplio espectro, está dividido en tres grupos: Derecho Público, Derecho Privado y Derecho Social. En este sentido, a grandes rasgos el Derecho Privado es el sistema de normas jurídicas que regula las relaciones entre particulares; a su vez el Derecho Social es el sistema de normas jurídicas, principios e instituciones que regulan y protegen a los sectores de la sociedad económicamente débiles.

De acuerdo al Diccionario Jurídico Magno, el Derecho Público se define como:

“Es el sistema de normas jurídicas que regula el actuar del Estado en relación con los particulares, como poder público.”²

Por ello, el Derecho Público es un sistema de normas jurídicas que regulan la relación del Estado con los particulares, es decir, el Derecho Público contempla todas las relaciones jurídicas que se puedan suscitar entre el Estado como Ente Soberano (autoridad) y los particulares; tales como Derecho Administrativo y Derecho Fiscal.

“Derecho Administrativo es la rama del derecho público que tiene por objeto regular la actividad de la administración pública,

² GOLDSTEIN, Mabel, Diccionario Jurídico Consultor Magno editorial REYMO, Argentina, 2010, página 214.

encargada de satisfacer las necesidades esenciales de la colectividad”³

Es decir, el Derecho Administrativo regulará la forma en que el Estado administra los medios patrimoniales y financieros que garanticen la satisfacción de las necesidades de una sociedad, a través de sus Organismos Públicos, en específico, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Sistema de Administración Tributaria.

La Actividad Financiera del Estado, se define como la función que el Estado desarrolla para procurarse de los recursos necesarios y así estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes.

“Derecho Financiero: Parte del Derecho que rige la percepción, gestión y erogación de los recursos pecuniarios con que cuenta el Estado, para la realización de sus fines.”⁴

Por lo que, la actividad financiera del Estado, se regula por el Derecho Financiero, el cual tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y otros Órganos Públicos para el desarrollo de sus actividades y sus fines, así como el estudio de las relaciones jurídico tributarias entre los Órganos del Estado y los ciudadanos.

³ Instituto de Investigaciones Jurídicas Diccionario Jurídico Mexicano D-H, décimo quinta edición, editorial Porrúa, México, 2001.

⁴ Op. Cit. Pag.212

Es decir, el Derecho Financiero es la parte general de la propia función del Estado para cumplir con sus fines a través de la actividad financiera, en cuanto al Derecho Fiscal es la particularidad con la que Estado obtiene de manera legal y categórica los recursos aportados por los ciudadanos, ya que el Estado y sus Órganos Públicos, están facultados para recaudar y gestionar los recursos que deriven de impuestos, derechos, aprovechamientos y sanciones.

“El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales; a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”⁵

Es así, que el Estado, para poder cumplir con sus fines, requiere de ciertos recursos y una vez que los obtiene, los administra y por último, los aplica para satisfacer las necesidades de la sociedad, siendo este el objetivo esencial del Derecho Fiscal, el cual impone obligaciones y derechos para ambos sujetos, Estado y particulares como contribuyentes (personas físicas y personas morales), como lo son las obligaciones sustantivas y formales.

***OBLIGACIONES PRINCIPALES O TAMBIÉN LLAMADAS SUSTANTIVAS:** Consisten de manera primordial en la inscripción que deben realizar las personas morales o físicas en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual propiamente constituye un mecanismo de control.

5 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 27ª edición, Porrúa, México 2006.

También constituyen una obligaciones principal, la determinación y el cálculo que aplicamos de forma voluntaria para conocer que contribuciones tenemos que cubrir y el monto por el cual se deba realizar el pago, una vez determinadas las contribuciones en relación a nuestra actividad o acto que realizamos, lo pagaremos en el tiempo y forma que nos indiquen; siempre y cuando dicha obligación esté debidamente establecida en las leyes fiscales vigentes al momento de efectuarse el acto o actividad que determinamos.

Pero en el caso de que el contribuyente no pague dentro de la época de pago o los plazos establecidos en la ley, se hará acreedor a una serie de sanciones económicas que a su vez integran el total del crédito fiscal principal, aunado a que de igual forma contará con plazos y períodos de pago de los cuales deberá cumplir para no hacer crecer la deuda que se generó por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales principales.

***OBLIGACIONES SECUNDARIAS O TAMBIÉN LLAMADAS FORMALES:** Son las que tiene por objeto cumplir con las disposiciones que establece la ley, y se subdividen en obligaciones de hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones de hacer, se establecen en las leyes fiscales y consisten principalmente en aquellos actos realizados por los contribuyentes para informar de manera regular cualquier cambio en su situación económica, laboral, cambio de domicilio o bien el de llevar un buen control de sus actividades en las cuales sea necesario expedir facturas, llevar libros de determinada clase o retener impuestos a terceros, entre otras. Esto con el fin que al momento de realizar sus determinaciones, cuenten con todos los elementos necesarios para no caer en un incumplimiento que les genere alguna sanción pecuniaria.

En cuanto a las obligaciones de no hacer, tenemos por ejemplo los casos en que los contribuyentes no proporcionamos de manera correcta los datos para la debida inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien no haber manifestado el cambio de domicilio, con el fin de burlar la vigilancia constante por parte de las autoridades fiscales, o bien no permitir a la autoridad realice sus facultades de comprobación y obstruyamos su actividad por cualquier medio.

Por último, las obligaciones de tolerar, van encaminadas, ya en forma concreta, en que el contribuyente sujeto a facultades comprobación fiscal, permita la práctica de visitas de inspección, de documentos, bodegas o demás actividades que la autoridad requiera realizar para llegar a una determinación de las contribuciones incumplidas y con el propósito de evitar obstaculice dichas facultades, brindarle la condonación parcial cuando demuestre encontrarse al corriente de sus obligaciones sustantivas y obligaciones formales del ejercicio anual, esto es, evitar fraudes ante la autoridad hacendaria.

1.2 ESTUDIO DE LAS FACULTADES DE LA INICIATIVA DE LEY EN MATERIA FISCAL POR CONDUCTO DE LOS ÓRGANOS FACULTADOS PARA SU CREACIÓN.

El Poder encargado de la creación de las leyes en México, es el Poder Legislativo, que tiene su fundamento legal en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual menciona que el Supremo Poder (soberanía del estado) se divide para su debido ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, relacionado a su vez con el artículo 50, que contempla que el Poder Legislativo se deposita en un Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores.

Quienes tienen la facultad de iniciar leyes, con fundamento en el artículo 71 de la Constitución Federal, son:

- ✓ PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA (quien por cada período ordinario podrá presentar hasta dos iniciativas de leyes).
- ✓ DIPUTADOS Y SENADORES.
- ✓ LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS.
- ✓ CIUDADANOS (los cuales deben contar con un número equivalente, al 0.13% de la lista nominal de electores).

En materia fiscal, la creación y aprobación de leyes y reglamentos tiene su fundamento en diversos artículos constitucionales, entre los cuáles se destacan el artículo 89 fracción primera, que faculta al Poder Ejecutivo para reglamentar y ejecutar las leyes que el Congreso de la Unión expida; en relación con los artículos 73 y 74, que nos señalan que la Cámara de Diputados es quien conocerá y regulará a través de la aprobación de leyes y sus reformas, los mecanismos de recaudación, administración y aplicación de los recursos obtenidos de la aportación sistemática de los contribuyentes; aunado a que anualmente aprueban la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación, ambos proyectos rigen la actividad presupuestal del ejercicio fiscal siguiente; siendo la base principal de las leyes fiscales, que contemplan las obligaciones sustantivas y formales que tiene el contribuyente, aunado a las sanciones por incumplimiento a las mismas.

La Ley de Ingresos de la Federación, es el ordenamiento jurídico, propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo; el cual establece los conceptos bajo los cuales se podrán captar los recursos financieros necesarios, tales como impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y todos aquellos

que se deriven del pago de multas fiscales por incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, mismos que permiten cubrir los gastos de la federación, durante el ejercicio fiscal que se trate, dicha Ley tendrá vigencia de un año.

Es importante señalar, que en este ordenamiento, también cuenta con el establecimiento de diversos beneficios a los que pueden acceder los contribuyentes, por ejemplo, la condonación de créditos y multas fiscales, los cuales se regulan conforme al artículo 74 del Código Fiscal de la Federación y las Resoluciones Misceláneas que durante el ejercicio fiscal en que se anuncie resulten aplicables.

Tal y como se señala en la Jurisprudencia que se transcribe a continuación:

“LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. NO POSEEN UN CONTENIDO MERAMENTE INFORMATIVO, SINO QUE PUEDEN REGULAR ASPECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS. Ningún precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé que la Ley de Ingresos de la Federación deba tener sólo un carácter; por el contrario, los juicios que han llegado a realizarse sobre el particular permiten sostener que la Ley de Ingresos debe tener un contenido normativo específico, como lo es legislar sobre las contribuciones que deba recaudar el erario federal. En efecto, la Constitución no dispone que la Ley de Ingresos debe limitarse materialmente, a fin de contemplar sólo una serie de datos e informes sobre las contribuciones que deban recaudarse, razón por la que las Leyes de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal de que se trate, pueden regular aspectos sustantivos fiscales de

trascendencia en la determinación de los impuestos. Por ende, resulta incorrecto afirmar que el contenido de la Ley de Ingresos de la Federación, es decir, la materia a la que podría ceñirse desde el punto de vista constitucional, tendría que ser únicamente informativa de las contribuciones que el erario federal deba recaudar y que no puede regular elementos tributarios concernientes a la materia fiscal.”⁶

De esta manera, la Ley de Ingresos de la Federación, es una herramienta jurídica que no solo informa las áreas y sectores públicos o privados de los cuales se obtendrán recursos, sin embargo, establece las bases y precedentes para otorgar beneficios a los contribuyentes cumplidos o incumplidos, por lo tanto, si la base jurídica se encuentra reglamentada, la ley también debe ceñirse en el mismo sentido; procurando salvaguardar los derechos y garantías que la Constitución le otorga a los contribuyentes.

Por otra parte, el Presupuesto de Egresos de la Federación, es el proyecto propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo, en el cual se detalla la distribución y forma de ejercer los recursos para cubrir el gasto público, durante el ejercicio fiscal que se trate, de igual forma, el presupuesto tiene vigencia de un año.

La aprobación de leyes y reglamentos en materia fiscal, indican a los ciudadanos como contribuirán al gasto público, los cuales se vinculan

⁶ Semanario Judicial de la Federación, Primera Sala, Décima Época, página 160. LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. NO POSEEN UN CONTENIDO MERAMENTE INFORMATIVO, SINO QUE PUEDEN REGULAR ASPECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS. Amparo en revisión 543/2014. Disciplina de Comercialización, S.A. de C.V. 25 de febrero de 2015. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo. Tesis de jurisprudencia 1/2017 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha siete de diciembre de dos mil dieciséis.

directamente con la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

En términos del artículo 74 Constitucional, fracción IV y en relación con el artículo 42 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), indican que el procedimiento legislativo para la aprobación de la Ley de Ingresos y de Presupuesto de Egresos de la Federación, empieza el 8 de septiembre del año anterior al inicio del ejercicio fiscal siguiente.

“IV... El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara, la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación y el proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 8 de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación el día 15 del mes de noviembre.”⁷

Y una vez aprobados y publicados, el Estado queda facultado para exigir su debido cumplimiento, esta facultad reconoce la Potestad Tributaria que tiene el Estado, para imponer, modificar o suprimir obligaciones y derechos en atención al estricto cumplimiento de las leyes y reglamentos ya aprobados por el Congreso de la Unión, entre ellas, la facultad de sancionar a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones o bien lo hagan de manera extemporánea por medio de multas accesorias a la obligación principal determinada por las autoridades fiscales.

7 VID. Artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

Con ello la Potestad tributaria tiene su principal motivación en las actividades que el Estado lleva a cabo a través de las funciones que le encomienda la propia Ley.

Por lo que la relación jurídico tributaria que hay entre el Estado y los particulares, es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto activo (Estado) y un sujeto pasivo (particular/contribuyente), cuya única fuente es la Ley, por cuyo mandamiento, el contribuyente se encuentra en la responsabilidad jurídica de cumplir las obligaciones sustantivas y formales, que le impone la ley y evitar las sanciones que sean aplicables, en caso de incumplimiento.

“Se denomina gasto público al dinero empleado por un gobierno para pagar por la defensa, proyectos de desarrollo, educación, salud, infraestructuras, mantenimiento del orden, justicia, etc. Los fondos para mantener el gasto público es obtenido de los impuestos”.⁸

Por lo que el Gasto Publico, lo conforman todos los recursos destinados a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinen a una satisfacción individual.

Se puede concluir que la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación, son la base principal para que el Estado, tenga la facultad de exigir a los contribuyentes el estricto cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien cuenta con la facultad de sancionar el

⁸ <http://www.encyclopediafinanciera.com/finanzas-publicas/gasto-publico.htm>, (23 de octubre de 2017, 10:00).

incumplimiento de los contribuyentes por medio de infracciones fiscales, las cuales son el medio de coerción que tiene el Estado para hacer cumplir sus determinaciones.

1.3 ANÁLISIS DE LAS CONTRIBUCIONES Y SU FUNDAMENTO LEGAL.

La facultad que la Ley le otorga al Estado, que se fundamenta en la Constitución y en la Ley de Ingresos de la Federación; para llevar a cabo la recaudación de ingresos y con ellos cubrir el gasto público, es conocida como la Potestad Tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, el cual se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de diversas leyes, sobre hechos, actos y actividades, que se encuentren gravadas por la ley, ya que estipula las reglas que deberán seguir el Estado y los contribuyentes, para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y así evitar la aplicación de sanciones por parte de la autoridad hacendaria.

Esa relación nace y se presenta de la vinculación tributaria en la situación concreta prevista por la norma legal; es decir, esta relación jurídica, se conoce con el nombre de “Relación Jurídico-Tributaria”, por los hechos, actos o actividades que realiza el contribuyente y se encuentran previamente establecidas en la Ley.

La relación jurídico-tributaria, es el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones. Dicho de otra manera, la relación jurídica tributaria es el vínculo que une al Estado con los particulares, llamados contribuyentes.

Por lo que en materia fiscal, los contribuyentes cuentan con una serie de obligaciones, entre las cuales, la principal es la de contribuir al gasto público, con las especificaciones y tiempos que la propia Ley señala.

Sin embargo, en caso de que el contribuyente incumpla con alguna obligación que le corresponda, las leyes son específicas en las sanciones que les corresponden de acuerdo a cada caso en concreto, sea infracción o delito.

En consecuencia las normas tributarias en México, si bien es cierto están revestidas de legalidad, también lo es que no toda ley en materia fiscal es constitucional y mucho menos procura la protección y salvaguarda de los derechos humanos de los contribuyentes, como lo señalaremos con posterioridad.

Por lo que la Relación Jurídica Tributaria coloca al contribuyente frente a la Administración Pública, y lo ubica dentro de una subordinación con base en el poder tributario, que emana directamente de nuestra Carta Magna, convirtiendo la obligación de contribuir como un deber de solidaridad para los menos favorecidos.

Para ello, el Estado está facultado por la Constitución para imponer contribuciones, siendo su principal fundamento legal el artículo 31 de nuestra Carta Magna que menciona en su fracción cuarta:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁹.

Los contribuyentes cuentan con la obligación principal de contribuir al gasto público, mediante reglas establecidas en normatividades derivadas del artículo 31 de nuestra Constitución, las cuales establecen la forma en que se causan, determinan y se pagan las contribuciones, aunado a las sanciones que se deriven de un posible incumplimiento por parte de los contribuyentes, generando créditos fiscales, integrados principalmente por multas; dichas contribuciones deben ser proporcionales y equitativas para cada contribuyente.

De lo anterior, el Código fiscal de la Federación, menciona la clasificación de las contribuciones:

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

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se

⁹ VID. Artículo 31, fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado...”¹⁰

Por lo que las contribuciones, son aportaciones de una parte de los ingresos que los contribuyentes destinan al gasto público de manera obligatoria, las cuales se clasifican de acuerdo a los hechos, actos o actividades de cada contribuyente en específico.

Entre las contribuciones que señala el Código Fiscal de la Federación, podemos destacar los impuestos, como aquellas contribuciones que generan el mayor aumento de sanciones por incumplimiento a normas fiscales.

El **impuesto** es un acto de autoridad derivado del ejercicio del Poder Público, que debe pagarse por el contribuyente, aun sin su voluntad, toda vez que la palabra “impuesto” de forma intrínseca contiene la imposición de una obligación, en materia fiscal el impuesto es una imposición por parte del Estado

¹⁰ VID. Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

al contribuyente de cubrir un pago que contribuya al desarrollo económico del mismo, obligación que de no cumplirse traería con ello una sanción, principalmente económica.

Fausto Hernández en su libro “Para entender los impuestos en México” hace la siguiente categorización del impuesto:

“Un impuesto o tributo es un pago, directo o indirecto y de carácter obligatorio, que los individuos (personas físicas) y las empresas (personas morales) deben realizar al Estado para que el gobierno cuente con recursos para funcionar e invertir en bienes y servicios públicos.”¹¹

Los impuestos que se imponen en cada ejercicio fiscal, vienen detallados y catalogados en la Ley de Ingresos de la Federación, del año en que se trate, mismos que a su vez también cuentan con leyes y reglamentos específicos para su aplicación, recaudación y posibles sanciones derivadas de incumplimiento por parte de los contribuyentes; los principales impuestos que aún siguen vigentes a través de los años son:

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- IMPUESTO ESPECIAL A PRODUCTOS Y SERVICIOS.

11 HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto Para entender los impuestos en México Nostra ediciones, México 2009, pág. 9

Los impuestos por el carácter obligatorio de ser cubiertos por los mexicanos deben estar revestidos por principios que protejan los derechos humanos de quienes deban cubrirlos, mismos que tal y como se señala en el artículo 31, fracción cuarta de la Constitución que se transcribió en líneas anteriores; se rigen por los siguientes principios:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La facultad de la autoridad fiscal, para exigir a los contribuyentes que cumplan con determinadas obligaciones, no podrá llevar a cabo alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin que se encuentre previa y expresamente en la Ley que sea aplicable al caso en concreto.

A su vez, los contribuyentes no están obligados a cubrir impuestos que no estén expresamente señalados por las leyes de la materia y mucho menos ser sancionados por no cumplir con un pago de alguna contribución o sanción que no cumpla con la legalidad intrínseca en este principio.

La legalidad tributaria tiene su principal fundamento legal en los artículos 14 y 16 constitucionales, que en su respectiva parte medular, contemplan:

“Artículo 14. A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades

esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho...”¹²

Por ello, en materia fiscal, una vez determinado el impuesto a pagar, el contribuyente deberá realizar diversos actos mediante los cuales podrá comprobar el cumplimiento de sus obligaciones; caso contrario, cuando se da un incumplimiento, se determinará el crédito fiscal adeudado, el cual estará integrado por la deuda principal y sus accesorios, tales como la multa fiscal y en dado caso, que el contribuyente note algunas irregularidades, cuenta con el derecho de impugnar todo acto de autoridad que menoscabe su solvencia económica.

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento por escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos...”¹³

De esta manera, los impuestos, sus sanciones y las facultades de comprobación que realicen las autoridades fiscales, así como el crédito fiscal y multas que se determinen en el ejercicio de dichas facultades, deberán estar

¹² VID. Artículo 14 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

¹³ VID. Artículo 16 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

debidamente fundados en las leyes establecidas para tal efecto, así como los motivos que la autoridad fiscal tiene para sancionar al contribuyente, de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al mismo y con ello la interposición de recursos o juicio que tendrán como único fin, el que se respeten las garantías y derechos humanos del contribuyente.

“El Dr. Francisco Javier Osornio Corres, señala que las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Toda vez que si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva”¹⁴

Es decir, en caso de que el contribuyente cumpla de manera oportuna con el pago de los impuestos que por ley, sus actividades lo generan; dicho impuesto deberá haberse establecido con anterioridad al hecho, en una ley vigente que señale el hecho que lo genera, la forma de determinarlo, de pagarlo y en dado caso, la sanción por su incumplimiento, situación que cumpliría con el principio de legalidad tributaria; sin embargo, si la autoridad fiscal sanciona al contribuyente con una multa respecto al incumplimiento del pago de un impuesto establecido en una ley que apenas inicia su vigencia, en cuanto a una actividad que anteriormente no había sido gravada, sería una multa inconstitucional de los artículos 14y 16 de nuestra Carta Magna, por no cumplir con el principio al cual hacemos referencia.

Respecto de la forma de determinación de la retroactividad de una ley, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala:

14 OSORNIO CORRES, Francisco Javier, Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México, UNAM, 1992, pp. 61 y 62.

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las

consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”¹⁵

En materia fiscal, un impuesto debe estar debidamente regulado por una ley vigente, la cual establezca la forma en que se causa y se determina, así como el pago a realizarse; y en caso de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones fiscales, se tendrá como consecuencia la determinación del pago

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Novena Época, página 16. RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

de un crédito fiscal que englobe entre sus partes integrales, el pago de multas fiscales.

En este orden de ideas, consideramos que en materia fiscal, el principio de retroactividad, puede ser aplicado en situaciones que involucren multas fiscales, ya que si bien es cierto que las multas por infracciones a disposiciones fiscales cuentan con diversos fundamentos legales, también lo es que algunas multas carecen de legalidad por contravenir diversos principios como por ejemplo, el de no confiscatoriedad o bien la prohibición de multa excesiva salvaguardados en nuestra Constitución; y al ser estas últimas equiparables a las sanciones en materia penal, por tratarse de castigos que el Estado impone, se debe velar por una justa imposición que no violente los derechos de los contribuyentes, tal y como lo analiza el Pleno de la Suprema Corte:

“MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna”¹⁶.

¹⁶ Semanario judicial de la Federación, Segunda Sala, Novena Época, página 333. MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Tesis de jurisprudencia 8/98. Aprobada por la

Por lo cual los contribuyentes no pueden ser obligados a pagar un impuesto que no esté debidamente estipulado en una ley con anterioridad al hecho, aunado a que si por algún motivo lo sancionan por no cumplir tal determinación y las multas fiscales aplicadas no estén debidamente fundadas y motivadas, será un actuar inconstitucional de la propia autoridad y por lo tanto sería nula la aplicación de tal sanción; otro aspecto a analizar es que la autoridad fiscal debe revisar el cumplimiento de las disposiciones fiscales igualmente en la Ley que para tales efectos se haya expedido y verificar que las sanciones impuestas por una determinada infracción, cumplan con ser directamente proporcionales, equitativas y no excesivas, de manera que no afecten la solvencia económica del contribuyente.

Es importante destacar las garantías individuales de Seguridad Jurídica y la de Audiencia, en cuanto a la primera, conlleva intrínsecamente la existencia del principio de legalidad, puesto que su finalidad es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto contribuyentes como autoridades fiscales sepan a qué atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer o no hacer.

Por otra parte, la garantía de Audiencia, salvaguarda los derechos del contribuyente para utilizar todos los medios de defensa idóneos para defender su derecho a ser oído y vencido en juicio, tal y como se señala en diversos reglamentos, códigos y leyes en materia fiscal; sin embargo los contribuyentes dejan de impugnar las sanciones de la autoridad fiscal, cuando se condiciona el uso de determinado o determinados medios de impugnación y se les invita a

Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

llegar a acuerdos conclusivos, entre estos y la autoridad fiscal, por medio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,

“Cuando el contribuyente desee solicitar la condonación de multas fiscales y/o llegue a firmar un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)”.¹⁷

Sin embargo, ninguno de los dos causará instancia y por lo tanto no procede medio de impugnación alguna; aunado al hecho de que si se desea realizar dichos procedimientos, los contribuyentes deberán desistirse de cualquier medio de impugnación vigente al momento de realizar la solicitud o llegar a un acuerdo conclusivo.

Situación que provoca confusión y falta de información para los contribuyentes, dejándolos en un estado de indefensión al no saber cómo proceder de tal o cual forma; ya que si no cuenta con la solvencia económica para cubrir con las actualizaciones de recargos y multas, así como pagar la totalidad del crédito fiscal que se le determinó, tratará de ocupar los medios necesarios para impugnarlo, pero si la autoridad fiscal oferta una salida más fácil a este problema, los contribuyentes con tal de que les condonen las multas impuestas, no impugnarán lo que por derecho les corresponde o bien se desistirán de los medios de defensa impuestos, sin saber con certeza jurídica si su solicitud procede o la autoridad fiscal condonará en un menor porcentaje al que realmente debería de ser.

¹⁷ Lineamientos que regulan el Procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013, en relación con los artículos 69-C a 69-H del Código Fiscal de la Federación.

La solicitud de condonación de multas fiscales es una figura que ha retomado importancia en diversos programas que el Estado ha puesto en marcha en cada ejercicio fiscal, a través de la Ley de Ingresos de la Federación; tal es el caso del programa “Ponte al Corriente” del año 2013, donde diversos contribuyentes accedieron a las condonaciones de diversas multas, bajo previas reglas establecidas y con la certeza jurídica para el contribuyente que en caso de no cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos en dicho programa, no tendría oportunidad de acceder a los beneficios de una condonación incluso del 100% de las multas, por lo que consideramos, que sería congruente y lógico manifestar, que las multas generadas y aplicadas durante el año 2013 y subsecuentes, al ser estas un castigo impuesto por las autoridades fiscales a los contribuyentes, sean condonadas en su totalidad con los mismos requisitos que se establecieron durante el año mencionado, o bien analizar la posible modificación al artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en la propuesta de reforma de dicho artículo que analizaremos en el último capítulo de nuestra investigación.

Los impuestos federales, por ser estos de mayor recaudación en nuestro país, como lo hemos mencionado, para que su cobro sea legal, las leyes que los imponen deben ser claras respecto a los elementos que los constituyen, que sirven para que el contribuyente pueda determinar el monto del impuesto a contribuir y en el supuesto de que la autoridad inicie un procedimiento administrativo, pueda determinar los impuestos omitidos, aplicando la interpretación de estos elementos; por lo que de manera general, señalamos que los principales elementos que todo impuesto debe tener, son:

SUJETO. El sujeto puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo; por lo que el sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos,

de tal forma que los sujetos activos, específicamente en México, son la Federación, los Estados y los Municipios.

A su vez, el sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos.

OBJETO. Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que el objeto es el hecho generador del impuesto.

BASE. Es el monto gravable sobre el cual se determinará la cuantía del impuesto.

CUOTA, TASA O TARIFA. Por *cuota* se entiende una cantidad determinada en la ley, que debe de cubrirse sobre la base del impuesto; *tasa* es el sinónimo de la cuota pero tal denominación se usa cuando se señala la parte alícuota en porcentaje y la *tarifa* es un conjunto de unidades tributarias y cuotas aplicadas expresadas en forma alícuota. Referente al IVA (Impuesto al Valor Agregado), la cuota es del 16% aplicada a la base que corresponda.

FECHA DE PAGO. Es el plazo que la ley señala en determinadas contribuciones, que establecen para cumplir con el pago de un impuesto, de forma general.

“Los pagos son mensuales, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, mediante declaraciones; el monto del

pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes en que se efectúe el pago.”¹⁸

Por lo cual, un impuesto que cumple con el principio de legalidad y establece de manera clara los lineamientos a seguir por parte de las autoridades fiscales y los contribuyentes, será un impuesto legal conforme a derecho y que el contribuyente deberá cumplir, creando el vínculo jurídico-tributario.

No así con las multas fiscales, ya que dichas multas se determinan conforme a las facultades de comprobación fiscal, con la posibilidad de error por parte de la autoridad fiscal y si en caso de que el contribuyente las detecte dichas irregularidades cuenta con los medios de impugnación necesarios para contrarrestar los efectos jurídicos y económicos de las mismas.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Para determinar los impuestos y a su vez las multas fiscales, se aplican los principios de proporcionalidad y equidad, dichos principios tienen su fundamento legal en el artículo 14 y 31 fracción IV de la Constitución, los cuales deben cumplirse en la aplicación de las leyes fiscales, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, el primero significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, mientras que el segundo consiste en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias, deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales,

¹⁸ Ibidem artículo 5-D.

en apoyo a este orden de ideas es menester citar el siguiente criterio jurisprudencial:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones

permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹⁹

La proporcionalidad consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes para aportar al gasto público, por ende, las contribuciones deben establecerse atendiendo a la capacidad contributiva, ser proporcionales a los ingresos pero resulta más importante que sean proporcionales a capacidad contributiva de los contribuyentes, así como establecerse las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalen las disposiciones fiscales, de igual forma, consideramos que la autoridad fiscal, al momento de determinar un crédito fiscal con sus accesorios y atendiendo a que por ley las multas y recargos deben actualizarse conforme lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, debe ponderar la capacidad contributiva del contribuyente y que la multa sea directamente proporcional a la omisión cometida por el contribuyente y se establezca un límite en cuanto a las actualizaciones, ya que se estaría en el supuesto de una doble tributación, toda vez que el contribuyente no solo estaría pagando un crédito fiscal si no que estaría pagando casi el doble de lo determinado ya que por las actualizaciones de las multas y recargos que son susceptibles de condonación, elevaría al doble lo que se tendría que cubrir, actuando estos últimos como un tipo de interés que con el transcurso del tiempo se volvería un carga impagable para los contribuyentes.

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Volumen 199-204, primera parte, página 144. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El principio de proporcionalidad de los impuestos, determina que los sujetos pasivos contribuyan en función de sus percepciones económicas, es decir, aportarán una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En cuanto a la equidad mencionamos que dicho principio está basado en que todos somos iguales ante la Ley, esto es, todos los contribuyentes que causen un determinado impuesto deberán tratarse en iguales condiciones en cuanto a la determinación del impuesto a pagar, situación que es importante graduar con el principio de proporcionalidad.

Dada la dificultad para lograr un equilibrio entre ambos principios, diversos autores señalan que es necesario unificar ambos criterios para llegar a la denominada “justicia distributiva”.

Para el profesor Flores Zavala considera:

“No es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativo, como significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos, es decir, se busca la justicia en los impuestos...”²⁰

La proporcionalidad y la equidad son dos principios fundamentales en el cobro de impuestos en México, toda vez, que el contribuyente si bien es cierto cuenta con la certeza jurídica de que los impuestos a los cuales es sujeto en atención a

20 FLORES ZAVALA, Ernesto Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas Editorial Porrúa, México 1985, pág. 206.

los hechos, actos o actividades que realiza, están investidos de una legalidad jurídica, también lo es, que en el caso de que se detecte un posible incumplimiento de sus obligaciones fiscales, las multas y recargos, en conjunto con su actualización y el crédito fiscal principal, generará una carga difícil de aligerar, si en un determinado momento no se cuenta con un límite en las actualizaciones o por el contrario, dichas multas carecen de la debida fundamentación o motivación, siendo esto una multa ya sea excesiva o inaplicable.

En dado caso que el contribuyente decida impugnar los diversos actos realizados por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal o bien tratar de acceder a la condonación de multas y recargos, el lapso de tiempo entre una u otra opción no deja un rango de tiempo corto, por el contrario, en nuestro país es de amplio conocimiento, los plazos y términos en cada ejercicio judicial, administrativo, etc. que se lleve a cabo y muchos de ellos excede más de un mes, por lo que consideramos que si las actualizaciones no cuentan con un límite legal, es procedente que las solicitudes de condonación de multas fiscales, cuenten con requisitos específicos en plazos, para beneficiar en todo momento al contribuyente, respetando sus derechos y así aligerar la carga excesiva de trabajo para las autoridades fiscales.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza valora:

“La justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas... En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los

desiguales, sin embargo no se puede cumplir, sino es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.”²¹

Estos principios son homogéneos toda vez que la equidad es regulada por la proporcionalidad, es decir, en el entendido de que la equidad se refiere a dar un trato igualitario a los contribuyentes y a su vez la proporcionalidad en atención de cada caso en concreto, en cuanto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo en cuestión y su entorno económico-social.

1.3.1 CAUSACIÓN Y DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

La obligación fiscal implica la existencia de una relación jurídico-tributaria, con base constitucional; en la cual el Estado tiene la facultad de exigir la realización de un pago por parte del contribuyente que realice el hecho generador para causar determinado impuesto y a su vez la Ley le otorga la facultad de sancionar a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones, por medio de la imposición de sanciones, tales como las multas y recargos.

El hecho generador es la acción o conducta llevada a cabo por el contribuyente que crea derechos y obligaciones, **a diferencia del hecho imponible**, el cual es el supuesto jurídico o **hipótesis jurídica establecida en las leyes fiscales** correspondientes a especificar y clasificar los impuestos.

21 DE LA GARZA, Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano Editorial Porrúa, México 1985, pág. 272.

En este tenor ideas, el contribuyente está obligado a pagar un determinado impuesto, a razón del acto que realizó o actividad que desempeña cotidianamente, ya que es el hecho que genera la obligación fiscal establecida en el hecho imponible contenido en las leyes fiscales; a su vez la sanción fiscal, en este caso, la multa, se genera en el momento en que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones o bien determinó de manera errónea sus contribuciones y la autoridad fiscal emitió un crédito fiscal, con las multas que en teoría deberían ser equitativas y proporcionales a la infracción y a su vez a la capacidad contributiva del causante.

Dichas multas fiscales, también se consideran como los hechos imposables establecidos en los artículos 70 al 91-B del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, la causación de los impuestos queda legalmente establecida en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, que a la letra ordena:

“Artículo 6: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”²²

Una vez realizado el supuesto previsto por la norma y no se cumpla con la obligación fiscal adquirida, se producirán las consecuencias jurídicas, tales como el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, las actualizaciones de recargos y la imposición de multas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad

22 VID. Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

que relaciona el presupuesto con la consecuencia, como son las obligaciones sustantivas y las obligaciones formales.

Una vez que la contribución ha sido causada, procede la determinación.

“La determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”²³

El contribuyente al realizar los hechos, actos o actividades gravados por la ley, debe realizar un cálculo (determinación) en el cual se especifiquen que impuestos debe pagar, a cuánto asciende la cantidad pecuniaria a pagar y verificar en qué fecha se debe pagar, la determinación es el segundo paso a seguir para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que de lo contrario, si el contribuyente no realiza su autodeterminación, la autoridad fiscal cuenta con la facultad de comprobación fiscal de revisar y en su caso, determinará el monto total del crédito fiscal junto sus accesorios (recargos y multas) esto con las debidas actualizaciones que la ley prevé.

“La determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley; la determinación, en sentido amplio, se define como un conjunto de actos emanados de la administración, del particular o de ambos, destinados a

23 DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto Principios de Derecho Tributario quinta edición, editorial Limusa, México 2013, pág. 106.

establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, el alcance cuantitativo de la obligación”.²⁴

El contribuyente puede determinar que impuestos está obligado a cubrir durante el ejercicio fiscal que se trate atendiendo a las reglas establecidas en las leyes fiscales y calcular las cantidades que debe cubrir, aunado a que podrá identificar si cometió alguna infracción en determinado momento; a su vez podrá calcular si dicha omisión o incumplimiento generará multas que deba cubrir con posterioridad.

“En la autoliquidación, el causante efectúa un reconocimiento de deuda, la cual puede ser revisada por la administración y, desde luego, esta determinación no constituye un acto administrativo, como tampoco lo es la sola recepción por parte de la autoridad.”²⁵

Entendemos por autodeterminación al conjunto de actos realizados por el contribuyente para identificar los impuestos que por sus actividades ha causado y por lo tanto debe de realizar el cálculo respectivo del monto a pagar.

Por otra parte, la determinación realizada por parte de la autoridad fiscal, es el momento en que la autoridad encuentra alguna irregularidad en la forma en que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales, ejerciendo sus facultades de comprobación fiscal, estipuladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tales como las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, entre

24 MARGAÍN MANATOU, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano décimo octava edición, editorial Porrúa, México 2000, pág. 230.

25 VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia Derecho Fiscal editorial Oxford, México 2012, pág. 179.

otras, que auxilian a las autoridades para determinar el incumplimiento de los contribuyentes.

Las principales facultades que la Ley les otorga a las autoridades fiscales para corroborar el exacto cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, solo se dan en el momento en el que la autoridad detecta algún incumplimiento en cuanto a la manera en que los contribuyentes llevan a cabo sus autodeterminaciones.

La actividad desempeñada por el órgano implica un acto de voluntad encaminado a reafirmar la voluntad de la Ley, por lo que tal y como lo señala la autora Sonia Venegas en su libro *“DERECHO FISCAL”*.

“Cuando se establece que la determinación tributaria será realizada por la administración, se parte de la hipótesis de que la autoridad es concedora de la totalidad de los presupuestos determinantes de la obligación tributaria.”²⁶

Por lo tanto un acto de autoridad es considerado un acto de molestia, y para que se pueda ejecutar debe satisfacer los requisitos establecidos en los artículos 14, 16 y 22 en nuestra Constitución Federal.

La facultad de comprobación fiscal que le otorga la ley a las autoridades fiscales, se le denomina facultad económico-coactiva, dicha facultad se ejerce, si es necesario, para el pago de las contribuciones, en los casos en que

²⁶ *Ibidem* pág. 181

quienes deban cubrirlas no lo hagan de forma voluntaria en los plazos que marca la Ley, así como para imponer sanciones (multas y recargos) por el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

1.4 CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN.

La caducidad para Goldstein “*es la pérdida o extinción de una acción o un derecho por inacción del titular en un determinado plazo.*”²⁷ En materia fiscal, la caducidad se encuentra establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

“Artículo 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en un plazo de cinco años...”²⁸

Nos indica la ley, que cuando se trate de contribuciones de cálculo mensual definitivo el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información sobre estos impuestos; y el segundo punto menciona que cuando se omitan presentar declaraciones complementarias, el cómputo del plazo comenzará a partir del día siguiente a aquel en que se presenten, respecto de los conceptos modificados en relación a la última declaración, por lo que en caso de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones fiscales, las autoridades contarán con un término legalmente establecido para poder exigir el pago de la omisión y aplicar las multas fiscales respectivas.

²⁷ GOLDSTEIN, Mabel Diccionario Jurídico Consultor Magno editorial REYMO, Argentina, 2010, pág. 109.

²⁸ *Ibidem*, pág. 207

El término que hemos señalado, se aumentará a diez años cuando:

*El contribuyente no ha presentado solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.

*El contribuyente no lleve la contabilidad o no la conserve durante el plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presenten o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.²⁹

*Por los ejercicios en que no se presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que debió haber presentado la declaración del ejercicio.

*No se presente en la declaración del impuesto sobre la renta, la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha aclaración.

De igual manera, en el multicitado artículo, nuestra legislación fiscal, prevé los casos en que la caducidad se suspenderá, dicho periodo de suspensión no podrá exceder de diez años, cuando se trate del ejercicio de facultades de comprobación fiscal; caso contrario cuando la suspensión de la caducidad se origine por el ejercicio de visitas domiciliarias, revisión de contabilidad en las oficinas de las autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de suspensión no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años según corresponda.

²⁹ VID. Artículo 30 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

“Desde el punto de vista civil, hay dos tipos de prescripción; la prescripción positiva o adquisitiva, por la cual una persona adquiere derechos (regularmente bienes inmuebles) por el simple transcurso del tiempo y la prescripción negativa o liberatoria, de la cual una persona se libera o se extingue de obligaciones a su cargo.”³⁰

En materia fiscal, la facultad de exigir el pago de los créditos fiscales, prescribe en el término de cinco años, término que se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. (De lo que se deduce que en materia fiscal, solo se regula la prescripción negativa).

El plazo para que se configure la prescripción no podrá exceder de los diez años, en el cual no se computarán los períodos en los que se encuentra suspendida la prescripción.

Una vez configurada la prescripción, se hará una declaratoria de oficio por parte de la autoridad fiscal o bien a petición del contribuyente.

30 VID. Título séptimo del Código Civil Federal (vigente).

CAPÍTULO 2.

OBLIGACIONES FISCALES Y SU INCUMPLIMIENTO.

2.1 CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Como ya hemos señalado en el capítulo anterior, los contribuyentes que cuentan con diversas obligaciones ya sea mensuales, bimestrales o anuales, deben realizarlas en tiempo y forma, ya que de lo contrario amerita una sanción o infracción de acuerdo a la acción u omisión en que haya incurrido.

El fisco, con el poder sancionador del cual se ha investido, cuenta con mecanismos de control para vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de contribuyente; como ya lo hemos señalado, la obligación fiscal dependerá de que realicemos un acto o actividad que este previamente regulada en una ley fiscal vigente.

Tal es el caso, de las declaraciones que con regularidad tenemos que presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, que no son más que la propia autodeterminación que realizamos para calcular el monto de nuestras obligaciones fiscales.

“Las declaraciones, son documentos que conforman las declaraciones fiscales, de carácter oficial, suscritos por los sujetos pasivos de la obligación fiscal (personas físicas o morales), en los

cuales dan a conocer a la Administración Tributaria, de las circunstancias y elementos constitutivos de un hecho imponible”.³¹

El contribuyente cuenta con dichos documentos para informar de manera idónea todo lo necesario sobre el estado fiscal que guarda, así mismo sirven como prueba del cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, las principales declaraciones que se establecen en nuestra legislación fiscal, son las siguientes:

* Declaraciones anuales: Son declaraciones que se presentan una vez al año, los contribuyentes pagarán el impuesto del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

“Las personas morales presentarán su declaración anual en el mes de marzo del año siguiente; a su vez, las personas físicas, están obligadas a pagar el impuesto anual mediante declaración que presentaran en el mes de abril del año siguiente.”³²

Lo que nos remite de nueva cuenta al Código Fiscal de la Federación, en artículo 6, donde nos indica que debemos pagar nuestras contribuciones en las fechas y plazos establecidos para ello, de lo contrario, la autoridad fiscal tendrá la facultad de aplicar las multas fiscales correspondientes y se sugiere que al dar el cumplimiento se brinden beneficios de carácter tributario.

31 RÍOS GRANADOS, Gabriela Temas Selectos del Derecho Tributario Editorial Porrúa, México 2008, pp. 25 y 26.

32 VID. Artículo 9 y 150 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente).

De lo explicado en líneas anteriores, los contribuyentes tienen que realizar declaraciones mensuales, que servirán de base para el cálculo anual referido.

* Declaraciones provisionales: Son declaraciones en las cuales el contribuyente informa de manera mensual, todos aquellos actos y actividades realizadas a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago.

“...Si por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración y se omite hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración por la contribución omitida.”³³

Lo que tendrá por consecuencia, la obligación fiscal de que el contribuyente presente declaraciones complementarias que subsanen los errores cometidos al momento de la declaración, a fin de evitar posibles sanciones y en caso de darse estas obtener los beneficios, siempre y cuando demuestre dar cumplimiento a la totalidad de las obligaciones dentro del ejercicio fiscal.

*Declaraciones complementarias: Sirven para realizar correcciones y/o aclaraciones que consideren necesarias para no incurrir en algún error que pueda tener como consecuencia una infracción, conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, establece que las declaraciones definitivas solo se podrán rectificar por el propio contribuyente hasta en 3 ocasiones, siempre y cuando no se hayan iniciado las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, toda vez que de no cumplir con dichas obligaciones fiscales, se harán

³³ Conforme a lo establecido por el artículo 41 y 43 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que realicen declaraciones provisionales o definitivas federales, las deberán efectuar por cada grupo de obligaciones fiscales, inclusive las retenciones que tengan la misma periodicidad y la misma fecha de vencimiento legal.

acreedores a multas y recargos que se integrarán a un crédito fiscal que determine la autoridad.

2.1.1 PAGO Y SU ACTUALIZACIÓN.

Para realizar el pago de impuestos, los contribuyentes deben de saber identificar el hecho, acto o actividad que realicen, el cual generó el impuesto y encuadrarse en los supuestos de impuestos establecidos en ley, para ello debemos conocer la diferencia entre Hecho Imponible y Hecho Generador, como elementos base para la existencia de los impuestos y de la obligación fiscal.

“**El Hecho Imponible**, es la conducta prevista por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de una obligación fiscal. Por otra parte, **el Hecho Generador** es cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de las conductas establecidas en la Ley Fiscal.”³⁴

Los contribuyentes, dependiendo los hechos, actos o actividades que realice, se sujetará a las obligaciones fiscales que las leyes establezcan para su determinado sector o grupo; cada acto, hecho o actividad que es gravada por la ley, es el hecho imponible, a diferencia de las acciones realizadas por los contribuyentes, ya que la sola acción realizada, será el hecho que genere la

34 CARRASCO IRIARTE, Hugo Derecho Fiscal Iure editores, México, 2004, pág. 193.

identificación del contribuyente y se clasificará precisamente en el sector o grupo regulado.

A diferencia de los impuestos, la imposición de multas fiscales, es un claro ejemplo de cómo diferenciar un hecho imponible de un hecho generador; ya que el hecho imponible es la regulación realizada por la ley, en el cual se establece que tipo de acciones u omisiones generan una infracción, por lo que si el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, se encuentra realizando un hecho que genera la consecuencia jurídica de la aplicación de las multas respectivas en pagos extemporáneos.

“El contribuyente procederá a realizar el pago determinado; para ello entendemos por pago como la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”³⁵

El pago se realiza para liberar al contribuyente de la deuda con Hacienda respecto de los impuestos generados por actos o actividades que el sujeto pasivo realizó en determinado período o bien para liberarse de la deuda fiscal generada y determinada por la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación, que trae como consecuencia el crédito fiscal conformado por la deuda principal y sus accesorios (contemplando la actualización de cada concepto), de los cuales hablaremos más adelante.

Dicho pago será efectuado específicamente en Moneda Nacional.

³⁵ VID: Artículo 2062 del Código Civil Federal (vigente).

En primera instancia hablaremos del pago de impuestos de forma general, nuestra legislación fiscal contempla diversos medios de pago para cumplir con nuestras obligaciones, tal es el caso del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

“Las formas del pago pueden ser por medio de: cheques certificados o de caja, transferencias electrónicas de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria y las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior, hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,924,820.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$329,970.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, por transferencia electrónica de fondos o cheques personales”.³⁶

El contribuyente deberá realizar el pago en las oficinas recaudadoras autorizadas por la Ley o por medio de las instituciones de crédito se podrá cumplir con la obligación de pago derivado del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En segunda instancia, hablaremos del pago de créditos fiscales, como lo señalamos con anterioridad, el crédito fiscal se compone de la deuda principal generada por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, más los recargos y multas, todos ellos con su respectiva actualización, aunado a que dicho crédito fiscal puede ser exigido por la autoridad fiscal a través del Procedimiento

³⁶ VID: Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

Administrativo de Ejecución (en caso de que el contribuyente no realice el pago dentro de los 45 días señalados en el Código Fiscal de la Federación) dicho crédito también estará integrado por los gastos de ejecución.

Es importante señalar que, si se pagan impuestos o créditos fiscales por medio de cheques y este último no se puede cobrar, a parte del monto estipulado en dicho título de crédito, también se sumará el 20% por indemnización como accesorio de la deuda fiscal, y a quienes demuestre ir al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones, si hubo omisión sobre dichos pagos de los ejercicios anteriores, brindarle la condonación en un porcentaje que determine la autoridad hacendaria.

2.1.2 TIPOS DE PAGO.

En nuestro Código Fiscal de la Federación, se vislumbran distintos tipos de pago, entre ellos están los siguientes:

El pago liso y llano que es aquel que se lleva a cabo por el contribuyente sin objeción de alguna naturaleza, tal es el caso, cuando el contribuyente autodetermina sus impuestos, realiza sus declaraciones y paga. A diferencia del pago espontaneo, que se encuentra en el artículo 73, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

“No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a

causa de fuerza mayor o de caso fortuito, es preciso señalar que la Ley Fiscal, no considera un cumplimiento o pago espontáneo en el caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o bien de que el contribuyente haya realizado el pago después de que las autoridades fiscales le hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya un requerimiento o alguna otra gestión notificada por la misma autoridad, tendiente a la comprobación de que el contribuyente efectivamente haya cumplido con sus obligaciones fiscales”.³⁷

Por lo que la principal diferencia entre estos dos tipos de pago, es que el pago liso y llano, no generará ningún tipo de consecuencia jurídica, sin embargo, en el pago espontáneo, el contribuyente debe cumplir con ciertas acciones voluntarias, para evitar la imposición de multas, de lo contrario las consecuencias jurídicas se realizarán aunque efectúe su pago dentro del ejercicio de las facultades de comprobación al que esta sujeto.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato autorizado.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente podrá modificarse en una sola ocasión.

³⁷ vid. artículo 73 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

II. Se hace un pago al inicio del 20% del monto total del crédito fiscal.

El adeudo fiscal se integra por:

a) Las contribuciones omitidas actualizadas desde el mes en que debieron pagarse y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas actualizadas desde el mes en que debieron pagarse y hasta aquél en que se solicite la autorización, sin embargo, si demuestra haberse generado por caso fortuito o por que el contribuyente no pudo dar cumplimiento sobre el pago de crédito fiscal, deberá condonarse hasta en un 50% sobre el cobro de la misma. Así como de los accesorios del crédito fiscal.

2.1.3 PAGO EN PARCIALIDADES.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, para efectos de la autorización del pago a plazos, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago correspondiente al 20% efectuado al inicio, del monto total del adeudo.

Las parcialidades deberán ser iguales y pagadas en forma mensual y se aplicará la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización, publicada en la Ley de Ingresos de la Federación para 2018.

Cuando no se paguen oportunamente las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas en tiempo, actualizadas por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta aquel en que éste se efectúe.

Es importante mencionar que de acuerdo a los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las multas fiscales están exentas de la prohibición establecida en el artículo 66, fracción sexta, inciso c) del Código Fiscal de la Federación.

“MULTAS IMPUESTAS POR NO ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS. SU PAGO PUEDE AUTORIZARSE EN PARCIALIDADES.

La prohibición contenida en el artículo 66-A, fracción VI, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, de autorizar el pago en parcialidades de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, no resulta aplicable, por analogía, a las multas impuestas por no enterar contribuciones retenidas, por cuatro motivos: 1) la intención no es incumplir con la multa impuesta al particular en su carácter de contribuyente y no de retenedor; 2) las excepciones que hace el citado precepto son de interpretación restringida, lo cual impide aplicar diversos casos que los previstos en la norma; 3) no es congruente suponer que exista la misma razón para cubrir a plazos una multa como la indicada, que para pagar así la contribución retenida, porque no se actualiza el caso de que se pretenda diferir la entrega de patrimonio ajeno en el que existe el interés público de que se entere por el retenedor en los plazos fijados legalmente, sino que la multa será sufragada directamente

por el contribuyente; y, 4) porque la oportunidad que el Código Fiscal de la Federación otorga para realizar pagos en parcialidades o diferidos, debe inclinarse por la interpretación más favorable al contribuyente y al propio Estado, pues tal medida fue diseñada para generar beneficios a ambos; esto es, que éste no deje de percibir las contribuciones que le corresponden y que aquél pueda saldar la multa a plazos. Por tanto, el pago de tales sanciones económicas puede autorizarse en parcialidades. Lo anterior no contraviene la tesis 2a./J. 167/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 425, de rubro: "PAGO EN PARCIALIDADES. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL NO AUTORIZAR ESA FORMA DE PAGO RESPECTO DE CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS.", ya que la hipótesis analizada en este criterio se refiere a casos en los que los montos a enterar no son cantidades que deban salir del peculio del contribuyente".³⁸

Por lo que las multas fiscales si pueden estar sujetas a la modalidad de pagos en parcialidades, sin embargo, queda a la facultad discrecional de la autoridad fiscal, ya que las modalidades de pago no constituyen un derecho del sujeto pasivo, sino una opción de pago a elegir para cumplir con sus obligaciones fiscales.

38 Semanario Judicial de la Federación, Pleno Décima Época, Libro IX, Junio de 2012, Tomo 2. Página 884 MULTAS IMPUESTAS POR NO ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS. SU PAGO PUEDE AUTORIZARSE EN PARCIALIDADES. Revisión fiscal 105/2009. Subadministrador de la Administración Local de Recaudación de Toluca en ausencia del Administrador Local de Recaudación de Toluca del Servicio de Administración Tributaria. 14 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Julia María del Carmen García González. Secretario: Carlos Alberto Bautista Medina.

De esta manera, quedamos sujetos a la discrecionalidad de la autoridad fiscal para cubrir el pago de multas fiscales, en el entendido, de que el crédito fiscal se pueda pagar en parte y la otra a plazos.

2.1.4 PAGO DIFERIDO.

Tratándose de la autorización del pago a plazos en forma diferida, el monto a cargo será el resultado de restar el pago del 20% antes mencionado, del monto total del adeudo.

El monto a liquidar, se calculará adicionando a la cantidad que se adeuda, la cantidad de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo con lo publicado en la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago en forma diferida y hasta la fecha señalada para liquidar el adeudo, por el monto que se difiere.

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación del año 2013, “la tasa de recargos que se aplicó fue del 1.5% mensual, tasa que se ha mantiene hasta el año en curso.”³⁹

Este monto deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago señalada por el contribuyente, de lo contrario puede ser sancionado con multas correspondientes a lo incumplido por el contribuyente, en este caso, si este último decide optar por la condonación, deberá demostrar que se encuentra al corriente con sus pagos y así obtener el porcentaje que determine la autoridad.

³⁹ VID. Capítulo Tercero, Artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación del año 2013 y 2017.

2.1.5 COMPENSACIÓN Y SALDOS A FAVOR.

Rafael de Pina, define a la compensación “como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendida en la otra.”⁴⁰

De acuerdo con la definición anterior, podemos decir que la compensación como forma de extinción de las obligaciones fiscales, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocamente, siendo un requisito indispensable para que opere dicha compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, es decir, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.

“Cuando los contribuyentes estén obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales; por lo que el contribuyente presentará el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes aquel en que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que le sea requerida en forma oficial que para tal efecto se publique”.⁴¹

40 DE PINA VARA, Rafael Diccionario de Derecho, editorial Porrúa, 2000.

41 VID. Artículo 19 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (vigente) establece que cuando el contribuyente no le sean generados recargos por pago extemporáneo, es posible, que el contribuyente realice el pago mediante la compensación de saldos a favor o pago de lo indebido, hasta por el monto de los mismos, siempre y cuando el contribuyente haya presentado la declaración que contenga el saldo a favor o se haya realizado el pago de lo indebido con anterioridad a la fecha en la que debió pagarse la contribución o aprovechamiento que se trate.

Es menester hacer mención que en cuanto a los créditos fiscales, el artículo 23 párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación, establece que la compensación de saldos a favor se podrá aplicar a estos últimos, cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso deberá hacerse sobre el saldo insoluto⁴² al momento de efectuarse dicha compensación.

También es importante señalar que las multas fiscales no son susceptibles de ser pagadas a través de la compensación de saldos a favor.

También en nuestra legislación fiscal se contempla la compensación de créditos y deudas entre la Federación, Ciudad de México, Estados y/o Municipios.

2.2 INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Cuando el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, el poder sancionador de la Administración Pública, puede ser ejercido de dos maneras distintas, dependiendo de la gravedad de la omisión o de la acción del contribuyente: la primera de ellas son las sanciones por infracciones administrativas y la segunda en aplicación de penas por actos u omisiones tipificadas como delitos fiscales.

⁴² A la cantidad que resta una vez que se descuenta cada uno de los pagos se le llama saldo insoluto. Cuando se habla de que en un crédito pagarás intereses sobre saldos insolutos, se refiere a que el interés que te están cobrando, se cobrará sobre lo que resta de tu deuda, no sobre el monto originalmente recibido.

Es primordial, señalar que estas violaciones, siempre tendrán un carácter de derecho público, ya que la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para cubrir el gasto público.

Es necesario que la autoridad fiscal, base su actuar en la legalidad de las sanciones, toda vez que en la actualidad, es notorio que muchos contribuyentes (dueños de grandes corporaciones) usan diversos beneficios fiscales que disminuyen las sanciones que se les aplicaron, por lo tanto el legislador deberá prever un sistema eficaz para determinar la capacidad contributiva en relación al monto de las sanciones de cada contribuyente de forma individual, bajo los principios de proporcionalidad, equidad y no confiscatoriedad, por ejemplo, no es lo mismo que la autoridad fiscal otorgue diversos beneficios a un determinado sector del comercio que le ayuden a disminuir el monto de multas que para sus actividades no provocan un menoscabo en su capacidad económica y contributiva, a otro tipo de contribuyentes que por el régimen bajo el cual están inscritos no les es posible acceder a dichos beneficios y por lo tanto, si el contribuyente es obligado a cubrir un monto más alto en concepto de multas y recargos, a diferencia del monto al cual estaba obligado, estamos frente a una desigualdad implícita, a una multa excesiva, prohibida en el artículo 22 de la Constitución Federal.

Se considera que la autoridad fiscal, deberá evaluar en forma concreta cada caso, ya que se evalúa por régimen, pero no todos los contribuyentes que pertenecen a un mismo régimen, obtienen los mismos ingresos ni realizan las mismas deducciones, por lo que es imprescindible que la determinación de créditos fiscales sea en base a la evaluación de cada contribuyente.

Definimos que el mínimo existencial del contribuyente, es el conjunto de apoyos dinerarios o en especie que el Estado otorga a cada persona para que pueda procurarse en sus necesidades básicas, por lo que si la autoridad fiscal aplica una multa excesiva al mismo, significaría exigir a los contribuyentes más de sus posibilidades para pretender dar un cumplimiento con las obligaciones fiscales.

En este tenor de ideas, es ilegal que la autoridad fiscal pretenda castigar por medio de sanciones a contribuyentes, por determinadas acciones que impliquen una infracción, sin verificar el caso concreto, generalizando sectores de la sociedad, que bajo los beneficios de los mismos, se aplican multas y recargos a algunos, siendo que a los demás se les concede la condonación de las sanciones impuestas por los beneficios que se otorgan en leyes dispersas.

2.2.1 INFRACCIONES.

La infracción primordialmente consiste en el incumplimiento de la norma que establece una obligación para el contribuyente y que por consecuencia trae una sanción.

Cuando el contribuyente tiene una omisión o realiza un acto ilícito que violente las leyes fiscales, incurre en una infracción, de acuerdo con el jurista Gregorio Sánchez León:

“La infracción es la acción u omisión, dolosa o culposa, que puede ser cometida por el contribuyente y que esta sancionada administrativamente por una sanción pecuniaria.”⁴³

En nuestro Código Fiscal de la Federación, encontramos un listado de infracciones en las cuales podemos observar que tipo de acciones u omisiones puede llevar a cabo el contribuyente y que por ello amerita una sanción, estas infracciones las encontramos en el Título Cuarto, Capítulo Primero del Código Fiscal de la Federación, no solo por no dar cumplimiento constante a las obligaciones fiscales, si no que buscando realizar su cumplimiento ante las autoridades fiscales, puedan utilizar artimañas o argucias al presentar documentos apócrifos o bien, se presente una elusión fiscal, por medio de la obtención de beneficios y estímulos fiscales.

Si la infracción la entendemos como todo acto u hecho que viola el orden establecido por la Administración Pública; para que exista dicha infracción, en atención a lo establecido por nuestra legislación fiscal, “...debe haber una clara violación de una norma de derecho fiscal, la responsabilidad derivada de una infracción fiscal, comprende no solo a la obligación de reparar el daño causado al fisco, el pago de los impuestos o derechos más los recargos correspondientes, sino de sufrir un castigo por el incumplimiento de sus obligaciones”.⁴⁴

Como lo hemos manifestado a lo largo de esta investigación, no estamos en contra de las sanciones que en determinado momento sean aplicables, sin

43 <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/19612/Capitulo1.pdf> (20 de octubre de 217 10:45 am).

44 VID. Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (vigente). Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código, las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

embargo, consideramos que los contribuyentes deben contar con el respaldo de una Ley que proteja sus derechos y garantías, es decir, que las multas impuestas a un determinado contribuyente cumplan con los principios de legalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Si bien es cierto que las multas son consecuencia (sanción) de una infracción cometida por el contribuyente, también lo es que pueden ser condonadas en un tiempo establecido, por lo que la solicitud de dicha condonación violenta otros principios, al no estar debidamente reglamentada, aunado a la situación en la que la propia autoridad fiscal coloca a los contribuyentes en un estado de indefensión por no permitir que ejerzan sus garantías de seguridad jurídica, cuando estos últimos consideran que el crédito fiscal no fue determinado conforme a derecho por la autoridad o bien al evitar que dicha solicitud de condonación o reducción de multas, no cause instancia y por lo tanto no pueda ser impugnada por los medios ordinarios establecidos.

Para el autor Hugo Carrasco Iriarte⁴⁵ las infracciones en materia fiscal se clasifican en:

a) Infracciones que producen perjuicio económico: por ejemplo cuando se incumple con el pago de impuestos.

b) Infracciones en las cuales aún no existe perjuicio económico: por ejemplo cuando el contribuyente omite presentar avisos de cambio de domicilio.

⁴⁵ Ídem, pág. 343.

c) Infracciones dolosas y/o culposas, en las primeras hay voluntad de incumplir con la norma fiscal y en cierta forma una rebeldía para cumplir con las obligaciones fiscales, mientras que las segundas no existe la voluntad del contribuyente en cometer la violación: a diferencia de las primeras, en estas últimas contamos con el precedente que el contribuyente omitió por alguna circunstancia el cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo esta la primera ocasión, situación en la cual se hace hincapié a la falta de distribución de la información a todos y cada uno de los contribuyentes sobre su régimen y obligaciones.

Ya que si bien es cierto cada contribuyente puede contratar a un contador, también lo es que si este último comete diversas infracciones y no realiza su trabajo con honradez y cuidado, no solo el contador puede ser señalado por la comisión de delitos fiscales, sino de igual forma el contribuyente, bajo el principio general **“Ignorantia juris non excusat o ignorantia legis neminem excusat”**⁴⁶ siendo que consideramos que la ley no es totalmente amigable en su redacción y dispersión jurídica para el debido conocimiento de los contribuyentes.

d) Infracciones sustantivas y formales, las sustantivas se cumplen cuando se vulnera una norma fiscal principal y la segunda, se refiere a infracciones de los deberes formales u ordinarios que tiene que cumplir el contribuyente: entendemos por infracciones sustantivas como la falta de pago del impuesto y las infracciones formales, por ejemplo, sería el incumplimiento del contribuyente al momento de no realizar las declaraciones que de acuerdo a su régimen debe realizar en cada período determinado por la ley.

⁴⁶ *Ibidem*. Diccionario de Derecho. Del latín, la ignorancia no exime del cumplimiento de la ley.

e) Infracciones según los sujetos que las realizan, ya sea por el propio contribuyente o por terceros en perjuicio del propio contribuyente: En este supuesto, como lo referimos en líneas anteriores, es de suma importancia que la autoridad fiscal, analice la situación de las infracciones y delitos de los contadores y la debida comunicación entre la autoridad fiscal y el propio contribuyente.

Derivado de la acción u omisión que el contribuyente realice, la autoridad fiscal determinara el tipo de infracción y la sanción correspondiente, sin embargo, dicho actuar de la autoridad deberá estar debidamente fundado y motivado, ya que la infracción y sus sanciones, son considerados como actos de molestia y como tales deben ser ejercidos conforme a derecho, es decir, que haya legalidad en los actos que realice la autoridad fiscal al momento de determinar y encuadrar el tipo de infracción y sus consecuencias.

De tal suerte, que si el Sistema Tributario en nuestro país, resulta ineficaz en sus estrategias, esto permitirá una evasión fiscal de trascendencia por parte de ciertos contribuyentes; a diferencia de otros que cumplen con sus obligaciones fiscales pero que por alguna circunstancia o por terceros cometen una infracción y se les establece una multa excesiva, siendo estos últimos los que soporten una carga fiscal superior a la de otros contribuyentes que evaden el pago de impuestos o bien utilizan los mecanismos fiscales (estímulos, beneficios a sectores, discrecionalidad de la autoridad fiscal) para disminuir sus cargas tributarias y reducir sus obligaciones, por lo que es una situación injusta que se observa cuando se realizan programas de condonación masiva, bajo una facultad reglada por períodos de tiempo que varían entre tres a seis años aproximadamente.

Nuestra legislación, debe redactarse de tal forma que los contribuyentes tributen en circunstancias iguales (si en su caso cuentan con la misma capacidad económica y real), toda vez que el legislador tiene que formular los impuestos y en dado caso las sanciones por incumplimiento respectivas, de manera que no afecten el mínimo existencial de cada persona, ni menoscabe la solvencia económica que el contribuyente necesita para realizar sus actividades; debe fijar una multa que no resulte confiscatorio, ni tampoco que en conjunto resulten inconstitucionales, es decir, el crédito fiscal se compone de la suerte principal que se omitió pagar, más los recargos y su debida actualización, aunado a las multas, gastos de ejecución, entre otros accesorios, por lo que si en conjunto, dicho monto del crédito fiscal menoscaba la esfera económica básica para la existencia del contribuyente, de igual manera se estaría en un atentado a los derechos humanos del propio contribuyente.

También es importante que se planeen estrategias para la divulgación y debido entendimiento de los contribuyentes de todas y cada una de las leyes que en materia fiscal hay, ya que es de conocimiento popular la dispersión legal de las mismas, por lo que los contribuyentes se encuentran en estado de indefensión al no tener acceso directo a la información necesaria, no solo para cumplir sino también para vigilar el correcto desempeño de los contadores que hayan contratado, evitando infracciones y delitos fiscales.

Ya que el cometer una infracción administrativa, además de violar lo establecido por la Administración Pública, limita los fines de la misma, que son mantener el orden público, prestar servicios eficientes a la sociedad; por lo que los ingresos del Estado, al verse afectados, detonan sanciones a quien no cumpla con sus obligaciones.

2.2.2 SANCIÓN.

Las sanciones administrativas son actos propios de la autoridad administrativa que consisten en una privación de derechos como consecuencia de una conducta ilícita del administrado.

Tienen ciertas características, las cuales son:

- a) proceden de una autoridad administrativa,
- b) Son consecuencia de un ilícito,
- c) cumplen una finalidad represora y;
- d) su imposición exige la observancia de un procedimiento administrativo.

Las sanciones principalmente se dividen por su carácter pecuniario, corporal o de contenido diverso; en el ordenamiento mexicano, “la principal sanción ha sido la multa que tiene ese carácter pecuniario, otras sanciones diversas serían por ejemplo la clausura o suspensión.”⁴⁷

También se presentan dentro del procedimiento administrativo al surgir el ilícito tributario, o dentro del procedimiento de ejecución en cualquiera de sus etapas: embargo, intervención y remate de bienes para garantizar el interés fiscal.

⁴⁷ Venegas Álvarez, Sonia Op Cit, pág. 246.

La principal clasificación de sanciones que se conoce es: multa, arresto, clausura, suspensión de actividades y confiscación de bienes, en materia fiscal procede la determinación de los créditos omitidos y realizar el procedimiento de ejecución.

Son responsables de la comisión de las infracciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, todas aquellas personas que realicen cualquiera de los supuestos señalados en el título cuarto, “así mismo las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.”⁴⁸

Como lo hemos señalado en el primer capítulo de la presente investigación, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación nos enlista la clasificación de las contribuciones, señalando en su fracción IV, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto son y serán accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas, por lo que cuando una contribución no es pagada en tiempo y forma o bien se cometen ciertas infracciones de las previstas en nuestra legislación fiscal, los accesorios también formarán parte del crédito fiscal.

De igual forma es menester señalar que las sanciones impuestas por infracciones a disposiciones legales que ameriten multa, son tomados como aprovechamientos en materia fiscal y los mismos podrán ser utilizados para gastos de operación o de inversión de las dependencias encargadas de aplicar y vigilar el cumplimiento de dichas disposiciones, tal y como se señala en el artículo tercero del Código Fiscal de la Federación.

48 VID. Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación (vigente).

Recordemos que un crédito fiscal siempre se integra de la suerte principal (monto de los impuestos no pagados por el contribuyente), los recargos, las multas, gastos de ejecución y en su caso de igual forma la indemnización por cheque devuelto.

Así la sanción es una consecuencia derivada del incumplimiento; el incumplimiento de una obligación es lo que llamamos infracción; y la consecuencia que va a producir la infracción, es principalmente la multa.

2.3 GENERALIDADES DE LA MULTA.

Las multas, se aplican por infracciones cometidas por los contribuyentes, las cuales tienen por finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, cuando no se da el cumplimiento en sus obligaciones fiscales en el tiempo y forma establecidos en la ley.

“La multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos, que se tienen que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto al pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como el resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se comentan en perjuicio del gasto público”.⁴⁹

49 Enciclopedia Jurídica, edición 2004, www.enciclopedia-juridica.biz.com/d/derecho-administrativo/derecho-administrativo.htm (18 de noviembre de 2017, 11:35 pm).

La multa atiende al carácter represivo de la sanción, en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los contribuyentes no vuelvan a incurrir en desacato, mora u omisión en el cumplimiento de sus obligaciones.

Es decir, la imposición de multas, más que un castigo es también una forma de coerción para que todo contribuyente cumpla en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, con la primicia de una consecuencia en caso de no hacerlo.

Por lo tanto, la multa posee dos características, la primera de ellas es que tiene un fin primario consistente en la represión del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, mientras que la segunda tiene como finalidad consistente en amenazar o intimidar a los demás contribuyentes de la misma obligación y sus consecuencias por el incumplimiento.

La multa principalmente se genera en el momento en que el contribuyente no paga el crédito fiscal determinado o bien por no cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, esto con fundamento en los artículos 41 y 65 del Código Fiscal de la Federación.

El fundamento legal para la aplicación de multas fiscales, se encuentra en el artículo 70 en relación con el 75 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

“Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código...”

“Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución...”

Sin embargo, en el artículo 73 del multicitado Código, también señala que no se impondrán multas cuando se cumplan de forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

De lo anterior, se vislumbra que en caso de incumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales, además de la actualización se aplicará la multa fiscal y será aplicada por la autoridad fiscal a los contribuyentes cuando realizan acciones u omisiones que traen como consecuencia una infracción a las leyes fiscales; siendo potestad de las autoridades fiscales, manejar la condonación en los ejercicios de carácter fiscal, con una facultad reglada, lo que ayuda a la reducción del total del crédito actualizado.

CAPÍTULO 3.

CONDONACIÓN DE MULTAS COMO CRÉDITOS FISCALES.

3.1 CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.

Desde el punto de vista civil, la palabra *condonar*, proviene del latín *condonare*, cuyo significado es ofrecer, dar, regalar, obsequiar; por lo que en base a su etimología, condonar se define como perdonar o dispensar una determinada deuda.

Es decir, el condonar una deuda, es la manera idónea de extinguir la obligación que el deudor género al incumplir con una obligación, la cual el acreedor expresará mediante la remisión, perdón o exoneración, para liberar al deudor del pago.

“La condonación es la renuncia a todo derecho que tenga el acreedor de exigir el cumplimiento de dar, en este caso, el pago, que el deudor por las obligaciones que contrajo debe cumplir.”⁵⁰

Así mismo establece que la condonación de la deuda principal extinguirá los accesorios; sin embargo, la condonación de accesorios, no liberan al deudor del pago de la deuda principal.

50 VID. Artículos 2209 y 2210 del Código Civil Federal (vigente).

En atención a nuestro tema, la condonación a la que nosotros hacemos referencia es respecto de las multas que la autoridad fiscal a raíz de sus facultades de comprobación impone al contribuyente, es decir, si la autoridad fiscal al momento de ejercer sus facultades de comprobación determina que el contribuyente no cumplió en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, impondrá una multa, por lo que el contribuyente optará por solicitar la condonación de la misma, ya que si considera que al analizar su situación económica y capacidad contributiva, no cubre con el crédito fiscal completa, sería imposible cubrir también las multas fiscales.

En materia fiscal, hay tres formas de condonación de multas, la primera figura en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece lo siguiente:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos, por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código. La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide o se garantiza el interés fiscal.

Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”⁵¹

Del artículo transcrito con anterioridad, se advierte que el beneficio de la condonación, recae en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria, que podrá condonar hasta el 100% de multas por infracción a disposiciones fiscales y aduaneras.

Sin embargo, en el mismo Código también hace mención de el segundo tipo de condonación, específicamente en su artículo 39, en cual señala que el Ejecutivo Federal a través de Reglas de Carácter General podrá otorgar la condonación parcial o total de contribuciones, cuando se afecte a una determinada rama de la industria o bien alguna región del país.

En cuanto a la primera condonación, la cual contempla el tema que nos ocupa; se refiere a que el contribuyente cuando solicita la condonación de multas por infracciones, ya sea detectadas por él mismo o bien por la autoridad fiscal, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria; deberá cumplir con algunos requisitos que establece la legislación fiscal, sin embargo, dicha solicitud no genera una seguridad jurídica en el contribuyente, ya que la condonación de multas fiscales a la que hacemos referencia, es una **Facultad Discrecional** de la propia autoridad fiscal.

51 VID. Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

A diferencia de la condonación que otorga el Ejecutivo Federal; si bien es cierto que goza de la Facultad Discrecional señalada, también lo es, que al hacer condonaciones solicitadas por industrias o regiones específicas y las cuales son primordiales para el desarrollo del país, son mayormente susceptibles de que las multas generadas sean condonadas al 100%, toda vez que pueden incurrir diversas situaciones que afectan gravemente a la economía de los contribuyentes de ese determinado sector.

A partir de la reforma fiscal del año 2014, los contribuyentes cuentan con la oportunidad de acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) a fin de resolver sus diferencias con la autoridad fiscal.

En dicha reforma, se creó la figura jurídica de los “Acuerdos Conclusivos”, los cuales son un medio alternativo para la solución anticipada de actos de fiscalización, que ofrecen a los contribuyentes las posibilidades para regularizar su situación fiscal.⁵²

La finalidad de esta figura jurídica es buscar un acercamiento flexible entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, cuando aquellos consideren que en las facultades de comprobación, la autoridad fiscal apreció los hechos de una manera incorrecta.

En nuestro Código Fiscal de la Federación, los acuerdos conclusivos se encuentran del artículo 69-C al 69-H, de los cuales encontramos que el contribuyente puede optar por una tercera forma de condonación, la cual es

⁵² Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se adiciona el capítulo II, título III del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013.

otorgada al momento de suscribir un acuerdo conclusivo, misma que al ser la primera vez, le serán condonadas sus multas fiscales al 100%, a diferencia de los contribuyentes que ya han suscrito más de un acuerdo conclusivo, la condonación se realizará conforme a lo establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Siendo los acuerdos conclusivos para efectos de la condonación de multas fiscales, el medio idóneo para que los contribuyentes tengan una certeza jurídica al momento de ejercer su derecho a regularizar su situación fiscal.

Sin embargo, para efectos de nuestra investigación, la condonación otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente podrá ingresar su solicitud de condonación ante la Administración General de Recaudación que le corresponda en atención al domicilio fiscal o bien a través del Buzón Tributario⁵³.

Los documentos que acompañan la solicitud de multas fiscales son los siguientes:

- Documento mediante el cual se acredite la personalidad o datos del registro del representante legal, es decir, deberá contener los datos de identificación, así como los hechos, montos y adeudos con sus

⁵³ El 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo presentó la iniciativa de la Reforma Hacendaria, en la cual se propuso la creación de la figura de "Buzón Tributario" a fin de tener una comunicación directa entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, dicha figura entro en vigor el 30 de junio de 2014. Anexo 4, noticias fiscales, PRODECON. <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/02/ANEXO-4-NOTICIAS-FISCALES-55.pdf> (15 de junio de 2017, 3:00 pm).

respectivas actualizaciones, señalando la autoridad que emitió el acto, debidamente firmado.

- Oficio en el que se impuso la multa de la cual se solicita la condonación.
- Constancia de notificación del oficio referido.
- Copia de la declaración del impuesto sobre el cual se determinó el crédito fiscal y sus accesorios del último ejercicio fiscal regular, las declaraciones complementarias en su caso; y en caso de personas morales, además, un estado financiero.
- Cualquier otro documento que el solicitante estime conveniente de acuerdo a sus intereses.⁵⁴

Los lineamientos sobre los cuales deberá actuar la autoridad fiscal y los contribuyentes ante el procedimiento de condonación de multas fiscales, se establece cada año por medio de Resoluciones Misceláneas que se publican en el ejercicio fiscal que se trate.

La condonación de multas fiscales en México, es un medio por el cual la autoridad de manera discrecional otorga a los contribuyentes con el fin de reducir el monto del crédito fiscal que se adeuda; la ley señala en su artículo 74 del Código multicitado, que los contribuyentes no pueden impugnar las resoluciones que impongan dichas multas o bien si las impugnó, debe desistirse de los medios de defensa interpuestos.

Así mismo, dicha solicitud al no provocar como tal una instancia, no puede ser impugnada por recursos ordinarios, situación que consideramos inconstitucional, toda vez que se violentan las garantías individuales contenidas

en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, por lo que si en dado momento el contribuyente promueve un juicio de amparo, al no cumplirse con el principio de definitividad del mismo, sería una causal de sobreseimiento, de esta manera consideramos que si la ley fiscal no contempla o especifica qué medio de impugnación diverso a los ordinarios, para no quedar en estado de indefensión, el contribuyente puede ejercer otros medios de impugnación, sin embargo, estas lagunas no permiten la interpretación por la aplicación estricta de la ley fiscal, contemplada en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación.

La condonación de multas es una solicitud de carácter extraordinario, mediante la cual el contribuyente solicita una segunda opinión en cuanto a la imposición de las multas fiscales y por las cuales considera que deberían eximirse de su pago; dicha condonación posee las características de la figura de Reconsideración Administrativa, la cual se encuentra contemplada en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. El cual establece:

“Artículo 36... Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente, y en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.”

Por lo tanto al ser figuras equivalentes entre sí, de acuerdo a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ambas figuras, si bien es cierto no constituyen instancia y por lo tanto no pueden ser impugnadas por los medios ordinarios de defensa, ambas podrán impugnarse a través del juicio de amparo indirecto, en caso de que el contribuyente considere que han afectado sus derechos humanos y garantías individuales que contempla la Constitución, tal y como se establece en los siguientes criterios:

“RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECIONAL Y LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE DEBERÁ ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACIÓN EN AMPARO, DEBERÁ CONCEDERSE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO. De los dos últimos párrafos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual desfavorables a un particular emitidas por sus subordinados y, en el supuesto de que se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, pero siempre que éstos: a) no hubieren interpuesto medios de defensa; b) hubieren dejado transcurrir los plazos para presentarlos; y, c) no haya prescrito el crédito fiscal. A todo ello debe sumarse que, conforme a dicho fundamento, esta reconsideración no

constituirá una instancia a la que tengan derecho los particulares y, además, las resoluciones que con motivo de su ejercicio se dicten no podrán ser controvertidas por los contribuyentes. No obstante, en la jurisprudencia 2a./J. 61/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 325, de rubro: "RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36, TERCERO Y CUARTO PÁRRAFOS, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO.", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la prohibición de impugnación a que se refiere la parte final del citado numeral no comprende al amparo como medio extraordinario de defensa, razón por la cual, la resolución que recaiga al ejercicio de dicha reconsideración puede ser impugnable en la vía indirecta, independientemente del resultado en cuanto al fondo. Sobre las bases anteriores, si la autoridad administrativa determina ejercer dicha facultad para revisar resoluciones de sus subordinados y, como resultado, emite resolución escrita que no está debidamente fundada ni motivada, la cual es materia de impugnación en amparo indirecto, debe concederse la protección constitucional para el efecto de que dicha autoridad emita una nueva resolución de fondo que se ajuste a la regularidad constitucional; lo anterior, porque si la autoridad ya decidió ejercer la referida facultad discrecional -tanto así que ya emitió una resolución de fondo al respecto- entonces, al igual que todo acto de autoridad, éste sólo podrá considerarse constitucionalmente válido si se emite por escrito con una fundamentación y motivación adecuadas al caso, lo que significa que la resolución de reconsideración no escapa al control constitucional

de su legalidad y seguridad jurídica, ni puede ser cualquiera la fundamentación y motivación que le sirva de sustento, máxime que las facultades discrecionales, para ser constitucionalmente válidas y razonables, no deben ser caprichosas ni arbitrarias.”⁵⁵

Ya que la imposición de multas fiscales, por su naturaleza, son actos administrativos, es decir, son considerados actos de molestia, que realiza la autoridad, dichas multas deben estar debidamente fundadas y motivadas, de igual forma, la negativa de la condonación de multas fiscales, por lo tanto, si no cuenta con la legalidad necesaria para su negativa, violentan el artículo 16 Constitucional, consecuencia que al no proceder un medio de defensa ordinario como los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, dejan en estado de indefensión al contribuyente, al establecer como requisito primordial que las multas fiscales hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Por lo que consideramos que la Facultad Discrecional para condonar multas fiscales es ineficaz para el Estado, ya que genera que los contribuyentes piensen que sus derechos no son respetados y a su vez la autoridad fiscal cuenta con más carga de trabajo al resolver las impugnaciones que deriven de la negativa a la condonación, por lo que una reforma al artículo 74 del Código Fiscal de la federación, es una solución eficaz y eficiente que evitará múltiples impugnaciones y ahorrará al Ejecutivo realizar programas cada cierto período

55 Tesis Aislada II.3o.A.183 A (10a.) del Pleno de la SCJN, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECIONAL Y LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE DEBERÁ ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACIÓN EN AMPARO, DEBERÁ CONCEDERSE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO. Agosto 2014, p. 1929.

de años para recuperar los recursos que se han dejado de percibir por créditos fiscales incobrables que se han generado en años.

3.2 ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES ESTABLECIDA EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 2013 Y LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Para nosotros, los dos principales ejercicios de los cuales nos motivan a realizar la presente investigación, son los correspondientes a los años 2007 y 2013, los cuales, en su respectiva Ley de Ingresos de la Federación, se abordó el tema de la condonación.

Toda vez de que en dichos años se notó una participación activa de los contribuyentes que al no contar con la solvencia económica suficiente para cubrir los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, contaron con la oportunidad de disminuir la carga adeudada por medio de la condonación de multas fiscales.

En el año 2007, se facultó al Ejecutivo Federal para que durante el año señalado, otorgara los beneficios fiscales necesarios para dar debido cumplimiento a las resoluciones derivadas de la aplicación de mecanismos internacionales para la solución de controversias legales, entre estos beneficios se encontró la condonación total o parcial de multas fiscales, siempre y cuando el contribuyente cumpliera con los requisitos señalados en su artículo séptimo

transitorio y bajo los formatos y tiempos establecidos en Reglas de Carácter General publicadas en ese año.⁵⁶

En dicho ejercicio, se vio favorecido el Servicio de Administración Tributaria, al aumentar el número de contribuyentes que regularizaron su situación fiscal, por lo que posteriormente, en el año 2013, el Gobierno creó a través de la Ley de Ingresos de la Federación de ese año, el programa “Ponte al corriente”, el cual tuvo como objetivo el regularizar la situación fiscal de más de medio millón de contribuyentes que tenían atrasados pagos de créditos fiscales.

Las principales características de dicho programa fueron:

- Sustentado en el Artículo Tercero TRANSITORIO, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013.
- Tiene como fin que los contribuyentes se pongan al corriente en el pago de sus adeudos fiscales.
- Para acogerse al programa, el contribuyente debe presentar su solicitud a través del portal de internet del SAT, de manera sencilla y recibe respuesta inmediata, en línea.
- El sistema ya contiene capturados los adeudos controlados por la autoridad, en los casos que no aparezca algún adeudo, el contribuyente podrá agregarlo.
- Si tiene cantidad a pagar, el contribuyente generará en el sistema la línea de captura para realizar el pago y una vez efectuado concluirá el trámite.
- Se dispensa del pago de hasta 80% de las contribuciones omitidas y 100% de multas, recargos y gastos de ejecución.

⁵⁶ Acuerdo-JG-SAT-IE-3-2007 por medio del cual se emiten Reglas de Carácter General para la condonación total o parcial de los créditos fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de abril de 2007.

- El programa concluyó el 31 de mayo de 2013.

En el programa, participaron contribuyentes de todo el país y de los distintos sectores económicos, se logró una recaudación de 40 mil 335 millones de pesos en un tiempo record de tres meses y medio.⁵⁷

Benefició tanto a la autoridad fiscal como a los contribuyentes, ya que generó un acercamiento eficiente y eficaz entre ambos, para conciliar las diferencias y cubrir con las expectativas de recuperar los recursos adeudados, por lo que es necesario que la implementación de este tipo de programas no se limite a cierto período de tiempo, al contrario, que los lineamientos seguidos bajo este esquema sean eje para la condonación establecida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, que a diferencia del programa, dicho artículo no genera una certeza jurídica al contribuyente, ni estipula parámetros previamente establecidos para que el contribuyente tenga el conocimiento de que si no cumple con los requisitos, no podrá obtener la condonación de sus impuestos, por lo que una reforma a dicho artículo no solo generaría una mayor participación continua de los contribuyentes, sino que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contará con mayores ingresos para que sean presupuestados, para cubrir con el gasto público presupuestado año con año.

3.3 RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.

Las leyes fiscales señalan que para el mejor cumplimiento de sus facultades, las autoridades fiscales proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual, se publican anualmente las resoluciones que establezcan

⁵⁷ Informe "Ponte al Corriente" emitido por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la página www.sat.gob.mx (12 de diciembre de 2017, 2:45 am).

disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento.⁵⁸

Estas reglas tienen por objeto subsanar posibles irregularidades contenidas en las leyes fiscales y únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de ley, es decir, que su contenido no establezca cargas adicionales para los contribuyentes respecto de las que establecen las leyes fiscales, mismas que deben subordinarse a lo dispuesto por la Constitución para preservar las garantías individuales y derechos humanos consagrados en dicho ordenamiento.

En dichas reglas se detallan los procedimientos de cómo realizar un trámite a través de la página del SAT (Servicio de Administración Tributaria) o directamente en sus oficinas, especificando además la documentación para cada uno de ellos.

Por lo que se puede definir a la Resolución Miscelánea Fiscal como un conjunto de disposiciones fiscales de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de informar sobre las modificaciones o reformas a las leyes fiscales, relativas a la captación de ingresos por parte de la Federación y sobre el procedimiento que se efectuara para cada trámite que el contribuyente realice.

En las Resoluciones Misceláneas de 2007 y 2013, se especificó que los contribuyentes que podían ingresar la solicitud de condonación de multas fiscales, en atención a su régimen, comportamiento fiscal y porcentaje a

58 VID. Artículo 33, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

condonar, aunado a los plazos y requisitos que se debían cumplir para acceder ha dicho beneficio.

3.4 FACULTAD DISCRECIONAL Y FACULTAD REGLADA.

El poder discrecional, es esencial a la administración pública, pero debe contar con los medios necesarios para ejercer plenamente sus responsabilidades, como lo es la libre apreciación de los hechos frente a los fines públicos por alcanzar.

Corresponde a la ley fijar el poder discrecional, a través de sus fórmulas o textos, de mayor o menor alcance genérico, con más o con menos precisión, con señalamiento de una o más condiciones para su ejercicio, en fin, establecer la medida de su ejercicio.

En consecuencia, cuando la ley es omisa y no establece las bases del proceder de las autoridades, no se está en presencia de un poder discrecional otorgado por la Ley, ya que las decisiones tomadas bajo esta facultad, pueden afectar los derechos de los ciudadanos.

En otras palabras, decimos que hay facultad discrecional cuando una ley o reglamento deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en qué momento debe obrar, cómo debe obrar y qué contenido va a dar a su actuación. Consiste entonces en la libre apreciación de la Administración para decidir lo que es oportuno hacer o no hacer.

“La facultad discrecional es el poder de libre apreciación que la Ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus acciones; esta libertad, otorgada por la Ley, puede ser de mayor o menor rango.”⁵⁹

En la condonación de multas fiscales, la legislación es parcialmente clara en establecer que la autoridad fiscal puede o no otorgar este beneficio a los contribuyentes, sin embargo, dicha facultad, no se encuentra establecida bajo ordenamientos claros que permitan al contribuyente tener la certidumbre jurídica de que sus derechos serán respetados, aunado al hecho de la orden de desistirse de sus medios de impugnación si pretenden obtener la condonación referida, por lo que consideramos que la facultad discrecional si bien es cierto es esencial para la administración pública por la economía en procedimientos y tramites derivados de estas funciones, también lo es, que la facultad discrecional no debe ser aplicada en procedimientos o tramites que afecten directamente con los derechos y garantías de los contribuyentes.

“FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN. LOS ADMINISTRADOS TIENEN INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR SU EJERCICIO CUANDO AFECTEN SUS DERECHOS. El Estado Mexicano, al ser un Estado de derecho constitucional democrático, condiciona toda actuación de la autoridad pública al imperio de la ley y, por ende, al control jurídico del ejercicio del poder, porque sólo a través de éste se constata si aquélla se ajusta al orden jurídico y corresponde con los fines del Estado. La facultad discrecional, desde esa óptica, no supone la libertad de la administración para actuar prescindiendo de la

⁵⁹ leyderecho.org/diccionario-juridico-mexicano/ (15 de diciembre de 2017, 8:31 am).

necesidad de justificar la realidad de la actuación concreta. Por tanto, en el acto administrativo debe integrarse lo que es discrecional de lo que es regla de derecho que le rodea, para encausarlo, dirigirlo y, sobre todo, limitarlo. Tal situación pone de manifiesto la vinculación de la administración al ordenamiento jurídico. Así, la discrecionalidad debe partir del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, el cual postula una distinción neta entre arbitrariedad y discrecionalidad, entre lo que es fruto de la mera voluntad o el puro capricho de los administradores y lo que, por el contrario, cuenta con el respaldo -mayor o menor, mejor o peor, es otra cuestión- de una fundamentación que lo sostiene. Esto es, discrecionalidad no es arbitrariedad, nunca es permitido confundir, pues aquello (lo discrecional) se halla o debe hallarse cubierto por motivaciones suficientes, discutibles o no, pero considerables en todo caso, y no meramente de una calidad que lo haga inatacable, mientras que lo segundo (lo arbitrario), o no tiene motivación respetable, sino -pura y simplemente- la conocida *sit pro ratione voluntas* o la que ofrece lo es tal que escudriñando su entraña, denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter realmente indefinible y su inautenticidad. De esta forma, como la facultad discrecional está limitada por el respeto irrestricto a los derechos humanos, su ejercicio es un acto de poder que debe estar fundado y motivado. Por tanto, los administrados poseen interés jurídico para controvertirlo cuando afecte sus derechos.”⁶⁰

Por lo que si el contribuyente, al solicitar la condonación de multas fiscales, la autoridad al ejercer su facultad discrecional, no fundamenta y motiva su

⁶⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2, FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN. LOS ADMINISTRADOS TIENEN INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR SU EJERCICIO CUANDO AFECTEN SUS DERECHOS, TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Amparo en revisión 498/2011. Juan Antonio Rodríguez Sepúlveda. 27 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretario: José Antonio Bermúdez Manrique.

proceder bajo el control de la legalidad a la que hacemos referencia, cuenta con el interés jurídico y el derecho de impugnar el acto de autoridad por medio del Juicio de Amparo.

El ejercicio de la facultad discrecional está subordinada a la regla del artículo 16 de la Constitución Federal, en cuanto este precepto impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar los actos que puedan traducirse en molestias a la posesión y derechos de los particulares.

En cuanto a la facultad reglada, también llamada como facultad obligatoria, ya que la Ley establece de forma estricta cuál autoridad debe actuar, en qué momento y de qué forma, sin dejar lugar a una valoración subjetiva.

Entonces, cumplidas ciertas condiciones establecidas en la norma, la autoridad fiscal tiene la obligación de actuar en determinado sentido, por ejemplo, concediendo la condonación de multas fiscales, si el contribuyente cumple conforme la propia norma haya previsto de modo preciso y completo.

En nuestra Constitución Federal, el principal ejemplo de la facultad reglada se encuentra en el artículo 89, fracción I, que establece:

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

(...)⁶¹

Consideramos que si bien es cierto que el Ejecutivo es el único facultado por la Ley para establecer reglamentos a Leyes, también lo es que con esta investigación, pretendemos que la condonación de multas fiscales del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, cuente con los requisitos, plazos y bases de actuación del contribuyente y la autoridad fiscal, conforme a lo ya establecido en la Ley de Ingresos de la Federación emitida en los años 2007 y 2013, ya que han generado mayores beneficios a los contribuyentes y mayor recaudación por parte de la autoridad fiscal, es decir, que para la tramitación de la condonación de multas fiscales, es necesario, que la autoridad fiscal actúe bajo reglas debidamente establecidas y eliminar la facultad discrecional de sus acciones en este rubro, toda vez que la condonación de multas fiscales no solo se concentra en una infracción con su sanción, sino que interactúa directamente con los derechos y prerrogativas que tiene el contribuyente para impugnar lo que crea conveniente.

61 VID. Artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

CAPÍTULO 4.

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1 ESTUDIO DE LOS ARTÍCULOS 8, 14, 16 Y 22 CONSTITUCIÓN POLÍTICA EN RELACIÓN A LOS REQUISITOS DE LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, establece que los contribuyentes que tengan un crédito fiscal determinado, pueden solicitar la condonación de multas fiscales, señalando únicamente la autoridad fiscal facultada para condonar multas fiscales, el porcentaje máximo que puede condonar, así como diversas consideraciones que el contribuyente deberá tomar en cuenta si es que desea condonar las multas fiscales que tenga a su cargo.

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% de multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de la condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación⁶²

Dicho artículo solo hace referencia de manera superficial a las reglas básicas para la solicitud de condonación de multas fiscales, por lo que la autoridad competente para conocer de dicha solicitud, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria.

Refiere como características importantes a considerar, que dicha solicitud no constituirá instancia y que las resoluciones que se dicten no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.

Así mismo, señala que la condonación de multas fiscales solo procederá de aquellas que sean firmes y que los actos administrativos conexos a las mismas no se encuentren impugnados.

Por lo que desde nuestro punto de vista, dichas manifestaciones legales, son inconstitucionales y violatorias de las garantías individuales consagradas en la Constitución, toda vez que en ningún artículo a la que se haga referencia a la solicitud de multas fiscales, establece algún plazo cierto y determinado para que

62 VID. Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación. (vigente).

la autoridad dicte una resolución, situación que se prevé en el artículo octavo constitucional.

“Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo se podrá hacer uso de este derecho, los ciudadanos de la Republica. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a la que se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”⁶³

Derivado de la investigación, encontramos que solo en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, se establece un plazo para que las autoridades fiscales emitan una resolución a aclaraciones solicitadas por los contribuyentes, dicho plazo es el de 6 días contados a partir de aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución. Hacen hincapié en que solo procederán dichas aclaraciones en cuanto al incumplimiento de obligaciones formales, más no a las obligaciones fiscales de pago, también hace referencia a que las aclaraciones tampoco constituyen instancia y no pueden ser impugnadas.

“CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO. El artículo 34 del Código Fiscal de

63 VID. Artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Vigente).

la Federación establece que las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados. Sin embargo, dicho numeral no debe interpretarse en sentido estricto, sino conforme al principio constitucional que establece el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a fin de salvaguardar el derecho de todo gobernado de que a toda petición debe recaerle un proveído, sin perjuicio de esto último, cuando la autoridad respectiva emite respuesta a una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, ésta constituye un acto de aplicación con respecto a los preceptos legales en que se funde, aunque no exista determinación de un crédito fiscal, la cual es susceptible de ser impugnada a través del juicio de amparo, siempre que se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso.”⁶⁴

Derivado de la jurisprudencia transcrita con anterioridad, se deduce que la autoridad fiscal debe contar con un plazo establecido debidamente en la ley, para que el contribuyente tenga la seguridad jurídica de contar con una respuesta pronta a cualquier solicitud o petición realizada y así continuar con los trámites o medios de impugnación necesarios que el contribuyente considere prudentes, de lo contrario, se estaría en un estado de indefensión, al no contar con una respuesta pronta que emita cumplir con los plazos establecidos en ley para poder impugnar los actos de autoridad violatorios de sus derechos.

64 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXV, tesis 2a./J. 2/2007, página 491, enero 2007, Jurisprudencia, CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO. Amparo en revisión 2755/98. Alberto Saba Raffoul. 27 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu. Amparo directo en revisión 1724/2002. Embotelladora Metropolitana, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada. Tesis de jurisprudencia 2/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de enero de dos mil siete.

Por otra parte, tanto las aclaraciones solicitadas por el contribuyente y las solicitudes de condonación de multas fiscales, no constituyen instancia, por lo que al no constituir instancia, deberán ser reglamentados para evitar por una parte, la acción dolosa del contribuyente al querer obtener el beneficio de la condonación fiscal, sin cumplir con los requisitos básicos para obtenerla y a su vez, evitar que la autoridad fiscal vulnere los derechos de los contribuyentes.

Aunado al hecho de que la figura jurídica de la condonación de multas fiscales, establecida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sostiene que dicha condonación solo será otorgada si el contribuyente se desiste de los medios de impugnación que interpuso, por lo que es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, protegidas por los artículos 14 y 16 de la Constitución, toda vez que el contribuyente si considera que durante las facultades de comprobación fiscal surgieron diversos acontecimientos que presuponen alguna violación y que por consecuencia recae en un crédito fiscal, cuenta con el derecho de promover los medios de impugnación necesarios para dirimir las controversias necesarias, por lo que consideramos que el contribuyente primero debe concluir los procesos de impugnación y una vez, con la sentencia firme realice su solicitud de condonación de multas fiscales, bajo los parámetros establecidos por la autoridad jurisdiccional.

4.2 ACUERDOS CONCLUSIVOS (COMO FORMA DE CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES).

Los acuerdos conclusivos, es una alternativa para que el contribuyente corrija su situación fiscal, en caso de que las autoridades fiscales, al momento de ejercer sus facultades de comprobación fiscal, señalen de manera errónea actos u omisiones que entrañen un posible incumplimiento de obligaciones fiscales y causen sanciones al contribuyente.

“Artículo 71. Para los efectos del artículo 69-C, segundo párrafo del Código, los contribuyentes podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo antes del levantamiento de la última acta parcial u oficio de observaciones, o antes de la resolución provisional a que se refiere el artículo 53-B del Código, siempre que la autoridad fiscal, previo a la emisión de dicha acta, oficio o resolución, haga constar la calificación correspondiente e actas parciales, oficios o notificaciones emitidos para tales efectos.”⁶⁵

Por lo que los contribuyentes podrán adoptar acuerdos conclusivos, siempre y cuando sean objeto de las facultades de comprobación, tales como requerimientos a contribuyentes, responsables solidarios y terceros, visitas y auditorias o bien la práctica de revisiones electrónicas, y en tanto se haya solicitado el acuerdo conclusivo a partir del inicio de dichas facultades y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, previa revisión y calificación de los hechos y omisiones por parte de la autoridad fiscal.

⁶⁵ VID. Artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (Vigente).

Los acuerdos conclusivos se solicitan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente adjuntando la documentación necesaria para su evaluación y trámite, posterior a ello, se requerirá a la autoridad fiscal para que en un plazo de 20 días, manifieste si acepta o no los términos bajo los cuales se suscribe el acuerdo conclusivo, o bien, manifestar lo que a su derecho convenga y exprese bajo que términos puede adoptar un acuerdo conclusivo.

Recibida la contestación de la autoridad fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuenta con el plazo de 20 días para concluir el procedimiento y se firme el acuerdo conclusivo por el contribuyente, la autoridad fiscal y la propia Procuraduría.

Es menester señalar, que en los acuerdos conclusivos, la condonación de multas fiscales adquiere gran relevancia, toda vez que establece un sistema de condonación que beneficia tanto a los contribuyentes como a las autoridades fiscales, porque una vez que el contribuyente adopta un acuerdo conclusivo, por primera ocasión, se procederá a condonarle hasta el 100% de multas fiscales, por lo que si dicho contribuyente, es reincidente de incumplimiento, dicha condonación se verá afectada y reducida, a razón de pagar el 20% o 30% de las multas, de acuerdo al caso concreto, tal y como se establece en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

La figura de los acuerdos conclusivos y su procedimiento para la condonación de multas fiscales, nos brinda una pauta para reformar el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación y lograr estipular de manera ordinaria los requisitos y reglas con las cuales se condonarán las multas fiscales en futuros ejercicios.

4.3 PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La reforma del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no se basa en simples apreciaciones en beneficio de los contribuyentes, su principal fundamento es el de respetar las garantías individuales y derechos humanos de los contribuyentes, así como generar economía administrativa a las autoridades fiscales, ya que disminuye su carga laboral, al proporcionar a los contribuyentes las reglas y requisitos bajo los cuales podrán optar por la condonación de multas fiscales.

Por lo que se propone la modificación del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, con la incorporación de los requisitos para la procedencia y aprobación de la condonación de multas fiscales, es decir, el referido artículo debe establecer los requisitos, plazos y reglas para que la condonación de multas fiscales, sea un trámite eficiente y eficaz, no solo para los contribuyentes, sino para la autoridad fiscal.

Ya que no se ha visto que el Servicio de Administración Tributaria haya realizado acciones eficientes para lograrlo, toda vez que la recaudación de impuestos, se ve afectada por el amplio margen de población que obtiene ingresos de manera informal, ya sea por temor a inscribirse en el Registro Federal de contribuyentes, por no tener certidumbre jurídica en el actuar de las autoridades fiscales o bien por la acción de no hacerlo para evadir impuestos, en ambos puntos de vista, hemos observado que durante la condonación de créditos fiscales, realizados en los ejercicios del año 2007 y 2013, ha aumentado la participación activa de los contribuyentes y en su mayoría ha generado una nueva confianza ante las autoridades fiscales de que sus derechos serán respetados.

El principal objetivo de modificar el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, es generar una nueva imagen de las autoridades fiscales hacia los contribuyentes, es decir, dar certidumbre jurídica a los contribuyentes, de que la recaudación fiscal si bien es cierto puede llegar a ser coactiva cuando se incumplen con las obligaciones fiscales, también lo es, que podemos lograr que los propios contribuyentes accedan a reconocer sus adeudos y paguen sus créditos fiscales con el beneficio de condonar un determinado porcentaje por su voluntad de acercarse al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

A su vez, se creará una economía en los plazos y trámites que aumenta la carga de trabajo en las oficinas de recaudación, sin contar con las múltiples impugnaciones que se reciben año con año en cuanto a la imposición de sanciones.

“SENTENCIA DE AMPARO QUE CONCEDE LA PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE NIEGA LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN EN QUE SE FUNDAN. NO DEBEN IMPRIMIRSE EN ELLA EFECTOS ENCAMINADOS A LA CONCESIÓN DE DICHO BENEFICIO. Los efectos de la concesión de la protección constitucional contra la resolución de una autoridad administrativa que determina negar la condonación de multas fiscales con fundamento en una disposición de carácter general declarada inconstitucional en el propio fallo protector, no pueden tener el alcance de autorizar la dispensa de mérito, en razón de que la autoridad fiscal competente es quien deberá verificar su procedencia, la cual podría estar limitada por algún impedimento que conforme a las leyes que rigen los créditos

fiscales que originaron la sanción pecuniaria imposibilitaría su concesión, o bien, el beneficio podría estar sujeto a la satisfacción de los requisitos previstos en las normas que lo regulen. Bajo ese contexto, en la ejecutoria de garantías no deben imprimirse efectos encaminados a la concesión del comentado beneficio, pues el juzgador se sustituiría a la autoridad fiscal en una determinación que no le corresponde, ya que ésta es la única facultada para establecer, entre otros aspectos, si la solicitud se realizó en tiempo, si procede en el monto requerido, o bien, si las circunstancias del caso o los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción lo permiten. En ese orden de ideas, conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo, los alcances restitutorios del fallo protector constitucional deberán limitarse a que la responsable se abstenga de aplicar nuevamente la disposición declarada inconstitucional, pues de otra manera se contravendrían la ley y el orden público.”⁶⁶

Toda vez que la autoridad fiscal es la única que puede establecer si el contribuyente cumple o no con los requisitos para acceder a la condonación de multas fiscales, no debemos dejar de observar, que la condonación de multas fiscales, establecida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no cuenta con los requisitos básicos para diferenciar entre contribuyentes y hechos generadores para lograr una adecuada aplicación del numeral en comento, por lo que la facultad discrecional que tiene la autoridad fiscal en este rubro no solo es violatoria de los derechos de los contribuyentes, sino que contribuye a un aumento de juicios de amparo que en última instancia resolverá que solo será

⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, tesis I.7o.A.605 A, página 2835, tesis aislada, SENTENCIA DE AMPARO QUE CONCEDE LA PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE NIEGA LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN EN QUE SE FUNDAN. NO DEBEN IMPRIMIRSE EN ELLA EFECTOS ENCAMINADOS A LA CONCESIÓN DE DICHO BENEFICIO. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 408/2008. Laboratorios Columbia, S.A. de C.V. 12 de noviembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Arturo González Vite.

inaplicable la disposición jurídica que se utilizó para la negativa de la condonación de multas fiscales, dejando con amplios efectos a la autoridad fiscal que vuelva a incurrir en la negativa y afectar al contribuyente.

En primera instancia, la condonación de multas fiscales se realizará bajo tres tipos de contribuyentes:

- A. Contribuyentes sujetos a acuerdos conclusivos: Este grupo de contribuyentes, se regirá por las reglas establecidas en los artículos 69-C del Código Fiscal de la Federación, 17 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Lineamientos para la adopción de los Acuerdos Conclusivos y demás reglamentos aplicables, siempre y cuando no haya realizado ninguna solicitud de condonación de multas fiscales anterior a la solicitud de Acuerdos Conclusivos. Los Acuerdos Conclusivos al tener efectos de resolución, no podrán ser impugnados por ningún medio de defensa, toda vez que entrañan la voluntad del contribuyente para suscribirlo, aunado al reconocimiento que hace el contribuyentes de los hechos y omisiones detectadas por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- B. Contribuyentes con primer solicitud de condonación de multas fiscales: Los contribuyentes que cuentan con un historial limpio en su cumplimiento de obligaciones fiscales y cuenten con uno o dos créditos fiscales determinados por la autoridad o autodeterminados, procederá la condonación del 100% de multas fiscales y recargos actualizados, siempre y cuando las infracciones cometidas sean referentes al incumplimiento de obligaciones distintas al pago, o bien del 80% en incumplimiento en su obligación de pago.

C. Contribuyentes Reincidentes: Este grupo de contribuyentes irregulares, al momento de solicitar la condonación de multas fiscales, solo procederá por el 50% de la condonación de las multas fiscales, siempre y cuando compruebe que durante los últimos cinco ejercicios fiscales, dio cabal cumplimiento a sus obligaciones; por otra parte, si cuenta con tres de cinco ejercicios fiscales dando cumplimiento, en tiempo y forma a sus obligaciones fiscales, solo procederá la condonación de multas fiscales y su actualización hasta por un 30% de las mismas. En este grupo, al ser contribuyentes que ya han realizado múltiples solicitudes de condonación, no se le condonarán más de dos ocasiones en un período de 10 ejercicios fiscales, ya que de manera premeditada y dolosa estarían bajo el caso concreto de elusión fiscal.

El pago de la parte no condonada, se realizará dentro del plazo de 15 días, una vez transcurrido este plazo y el contribuyente no realice el pago, se tendrá por no presentada la solicitud de condonación de multas fiscales y recargos, iniciando de manera inmediata el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por lo que acontece a los contribuyentes que hayan interpuesto algún medio de impugnación, deberán esperar a que se resuelva a fin de que tanto este último como la autoridad fiscal, cuenten con la certeza jurídica para realizar los análisis necesarios de los requisitos y así considerar el otorgamiento de la condonación de multas fiscales.

El contribuyente a través del buzón tributario, realizará la solicitud de condonación de multas fiscales, acompañada de la documentación que compruebe su situación fiscal así como los medios de prueba necesarios para acceder a dicha condonación.

La autoridad debe estudiar cada caso en concreto de acuerdo a la situación jurídica del contribuyente, emitirá un dictamen provisional en el término de 15 días hábiles, dicho dictamen contendrá:

1. Datos de identificación del contribuyente.
2. Fecha de presentación de la solicitud de condonación fiscal.
3. Documentos que se presentaron con la solicitud de condonación fiscal.
4. Observaciones.
5. Nombre y firma de la autoridad fiscal, así como la fecha en que se realizó el dictamen.

Si el dictamen cuenta con observaciones y son subsanables, el contribuyente cuenta con 5 días hábiles para cumplir con lo solicitado por la autoridad, de lo contrario su solicitud será desechada de plano.

Una vez que el contribuyente realice las aclaraciones solicitadas la autoridad emitirá un dictamen final en el que motive y fundamente el otorgamiento de la condonación de multas fiscales o bien la negativa a la misma, dentro del término de 10 días hábiles.

Esta condonación al estar debidamente reglamentada, sus dictámenes no podrán ser impugnados.

Se respetarán las siguientes reglas:

1. No se podrán condonar multas fiscales y recargos ya pagados y en ningún caso la condonación dará lugar a devoluciones, compensaciones, acreditamiento ni saldos a favor.
2. No se condonarán créditos fiscales ni sus accesorios, cuando deriven de infracciones por las cuales exista sentencia condenatoria en materia penal.
3. El pago de la parte no condonada, solo se aceptará en efectivo, sin dar lugar a pagos en especie, dación en pago ni compensación, ya que generaría más gastos a las autoridades fiscales para aplicarlo al gasto público.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. La condonación del 100% de multas fiscales, se realizará siempre y cuando el contribuyente demuestre que ha cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales durante los últimos cinco ejercicios fiscales anteriores a la fecha de la solicitud de la condonación.

SEGUNDA. Cuando se trate de multas fiscales de uno o más ejercicios fiscales, solo procederá la condonación del 50% siempre y cuando el contribuyente demuestre que ha cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales de forma regular.

TERCERA. La condonación de multas fiscales más que un derecho del contribuyente, es una facultad de la autoridad fiscal, la cual debe actuar bajo los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, por lo que la facultad discrecional vulnera los derechos de los contribuyentes al no estar debidamente reglamentada.

CUARTA. Los requisitos que actualmente se establecen en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, dejan en estado de indefensión al contribuyente, en cuanto a que no respetan las garantías de seguridad jurídica establecidas en la Constitución Federal.

QUINTA. La autoridad fiscal contará con un plazo de 15 días hábiles para revisar la situación jurídica de los contribuyentes y los documentos anexos a la

solicitud de condonación de multas fiscales, para emitir un dictamen provisional que resuelva si es procedente o no, tal pedimento.

SEXTA. Los contribuyentes contarán con un plazo de 5 días hábiles para realizar las aclaraciones necesarias en su solicitud de condonación de multas fiscales, bajo el apercibimiento que de no hacerlo; se tendrá por no ingresada la solicitud de condonación de multas fiscales.

SÉPTIMA. Los contribuyentes que hayan interpuesto medios de impugnación relacionados con el crédito fiscal al que pertenecen las multas fiscales que desea solicitar su condonación, deberá esperar a que se resuelva, con el fin de otorgar a la autoridad fiscal certeza jurídica.

OCTAVA. La solicitud de condonación fiscal, al ser una figura claramente reglamentada, los dictámenes emitidos por la autoridad fiscal, no podrán ser impugnados.

NOVENA. Considero que sería conveniente permitir la condonación de multas fiscales al 50%, respecto el pago provisional del ejercicio anual sobre aquellos contribuyentes que compensen créditos sobre impuestos federales en su declaración anual.

DECIMA. Los acuerdos conclusivos son un medio alternativo de solución a conflictos entre el Estado y los contribuyentes, siempre y cuando no se utilice la figura jurídica como salvavidas permanente para contribuyentes acostumbrados a no cumplir con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.

DECIMA PRIMERA. La condonación del 100% multas fiscales, recargos y demás accesorios que señalan en los acuerdos conclusivos, es una muestra de legalidad y proporciona seguridad jurídica a los contribuyentes y a las autoridades fiscales, toda vez que establece claramente que solo se podrá obtener por única ocasión.

DECIMA SEGUNDA. La solicitud de condonación de multas fiscales da lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando la garantía del interés fiscal sea en base al monto total de las multas fiscales y su actualización.

DECIMA TERCERA. La determinación de un crédito fiscal, por parte de las autoridades fiscales, al estar debidamente fundado y motivado su actuar en un procedimiento distinto a la condonación de multas fiscales; no procede que se utilicen los mismos motivos y razonamientos jurídicos para fundar y motivar la negativa de la condonación fiscal, ya que al ser distintos procedimientos, requiere ser congruente con lo solicitado.

FUENTES CONSULTADAS.

BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Decimoprimer edición, Editorial Themis, México, 1996.

CABALLERO URDIALES, Emilio, Los ingresos Tributarios de México, Primera edición, Editorial Trillas, México, 2009.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Sexta edición, Editorial Oxford University Press, México, 2008.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal, Iure editores, México, 2004

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Vigésimosexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Trigésima edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Quinta edición, Editorial Limusa, México, 2013.

FLORES GARCÍA, Fernando, Introducción al Estudio del Derecho (ensayo de instrucción programada), Primera edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1985

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Trigesimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 1993.

GOLDSTEIN, Mabel, Diccionario Jurídico Consultor Magno, Primera edición, Editorial REYMO, Argentina, 2010.

HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto, Para entender los impuestos en México, Nostra ediciones, México, 2009.

MARGAÍN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimoctava edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho Procesal Fiscal, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2009.

PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo, Derecho Fiscal, Decimoprimer edición, Editorial Limusa México, 2005.

PONCE RIVERA, Alejandro y otros, Condonación Fiscal 2007, Primera edición, Editorial ISEF, México, 2007.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Segunda edición, Editorial Trillas, México, 1994.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, Temas Selectos del Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2008

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Segunda edición, Cárdenas editor y Distribuidor, México, 1988.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Decimosegunda edición, Cárdenas editor y Distribuidor, México, 2000.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Estrategias Financieras De Los Impuestos, Cuarta edición, Editorial, GASCA, México, 2010.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México, 2012.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, Decimoprimer edición, Editorial Porrúa, México, 1994.

LEGISLACIÓN.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 2007.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 2013.

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LINEAMIENTOS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO PARA LA ADOPCIÓN DE ACUERDOS CONCLUSIVOS ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013, en relación con los artículos 69-C a 69-H del Código Fiscal de la Federación.

DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, MEDIANTE EL CUAL SE ADICIONA EL CAPÍTULO II, TÍTULO III DEL

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013.

Acuerdo-JG-SAT-IE-3-2007 por medio del cual se emiten Reglas de Carácter General para la condonación total o parcial de los créditos fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de abril de 2007.

JURISPRUDENCIA.

Semanario Judicial de la Federación, Primera Sala, Décima Época, página 160. LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. NO POSEEN UN CONTENIDO MERAMENTE INFORMATIVO, SINO QUE PUEDEN REGULAR ASPECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS. Amparo en revisión 543/2014. Disciplina de Comercialización, S.A. de C.V. 25 de febrero de 2015. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo. Tesis de jurisprudencia 1/2017 (10ª.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha siete de diciembre de dos mil dieciséis.

Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Novena Época, página 16. RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregory Poisot.

Semanario judicial de la Federación, Segunda Sala, Novena Época, página 333. MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Tesis de jurisprudencia 8/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Volumen 199-204, primera parte, página 144. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Amparo directo 1041/2001. Plásticos Integrados, S.A. 31 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretario: Fernando Silva García.

Semanario Judicial de la Federación, Pleno Décima Época, Libro IX, Junio de 2012, Tomo 2. Página 884 MULTAS IMPUESTAS POR NO ENTERAR CONTRIBUCIONES RETENIDAS. SU PAGO PUEDE AUTORIZARSE EN PARCIALIDADES. Revisión fiscal 105/2009. Subadministrador de la Administración Local de Recaudación de Toluca en ausencia del Administrador Local de Recaudación de Toluca del Servicio de Administración Tributaria. 14 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Julia María del Carmen García González. Secretario: Carlos Alberto Bautista Medina.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, II.3º.A.183 A (10ª.) del Pleno de la SCJN, RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS

PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECIONAL Y LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE DEBERÁ ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACIÓN EN AMPARO, DEBERÁ CONCEDERSE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO, TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO, Amparo en revisión 464/2011. Taxis Aéreos del Valle de Toluca, S.A. de C.V. 4 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Enrique Orozco Moles, Agosto 2014.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXV, tesis 2ª./J. 2/2007, página 491, enero 2007, Jurisprudencia, CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO, Amparo en revisión 2755/98. Alberto Saba Raffoul. 27 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu. Amparo directo en revisión 1724/2002. Embotelladora Metropolitana, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada. Tesis de jurisprudencia 2/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de enero de dos mil siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, tesis I.7º.A.605 A, página 2835, tesis aislada, SENTENCIA DE AMPARO QUE CONCEDE LA PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE NIEGA LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN EN QUE SE FUNDAN. NO DEBEN IMPRIMIRSE EN ELLA EFECTOS ENCAMINADOS A LA CONCESIÓN DE DICHO BENEFICIO. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 408/2008. Laboratorios Columbia, S.A. de C.V. 12 de noviembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Arturo González Vite.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2, FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN. LOS ADMINISTRADOS TIENEN INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR SU EJERCICIO CUANDO AFECTEN SUS DERECHOS, TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Amparo en revisión 498/2011. Juan Antonio Rodríguez Sepúlveda. 27 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretario: José Antonio Bermúdez Manrique.

FUENTES ELECTRÓNICAS.

- El 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo presentó la iniciativa de la Reforma Hacendaria, en la cual se propuso la creación de la figura de “Buzón Tributario” a fin de tener una comunicación directa entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, dicha figura entro en vigor el 30 de junio de 2014. Anexo 4, noticias fiscales, PRODECON. <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/02/ANEXO-4-NOTICIAS-FISCALES-55.pdf> (15 de junio de 2017, 3:00 pm).

- Enciclopedia Jurídica, edición 2004, www.encyclopedia-juridica.biz.com/d/derecho-administrativo/derecho-administrativo.htm (18 de noviembre de 2017, 11:35 pm).
- <http://tesis.uson.mx/digital/tesis/docs/19612/Capitulo1.pdf> (20 de octubre de 2017 10:45 am).
- <http://www.encyclopediafinanciera.com/finanzas-publicas/gasto-publico.htm>, (23 de octubre de 2017, 10:00).
- Informe “Ponte al Corriente” emitido por el Servicio de Administración Tributaria, a través de la página www.sat.gob.mx (12 de diciembre de 2017, 2:45 am).
- leyderecho.org/diccionario-juridico-mexicano/ (15 de diciembre de 2017, 8:31 am).
- Página del Servicio de Administración Tributaria http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_149_cff.aspx. (12 de septiembre de 2017, 1:36 pm)