



191  
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.**

**CAMPUS ARAGON**

**NECESIDAD DE ERRADICAR EL CARÁCTER  
DISCRECIONAL DE LA CONDONACIÓN DE  
MULTAS, PREVISTAS EN EL ARTICULO 74  
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
**P R E S E N T A N:**

**ALEJANDRO GARCIA LOPEZ  
GREGORIO LECHUGA GARCIA**

284012

**ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCIA**

**SAN JUAN DE ARAGON; ESTADO DE MEXICO, MAYO DE 2000**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

ALEJANDRO GARCIA LOPEZ.

*Este trabajo se lo dedico, con toda mi gratitud, admiración y cariño:*

*A mis padres: Luis y Eva, que con su esfuerzo y ejemplo hicieron posible lo que este trabajo representa.*

*A mi abuela Flora.*

*A mis hermanos: Luis, Raúl y Rocío.*

*Que con sus ejemplos, afectos, virtudes y enseñanzas, han contribuido a mi formación y desarrollo humano e intelectual.*

GREGORIO LECHUGA GARCIA.

*Este trabajo se lo dedico, con toda mi gratitud, admiración y cariño:*

*A mis padres: Benita y Gregorio, por su gran ejemplo y apoyo incondicional, gracias a los cuales he logrado terminar mis estudios.*

*A mis hermanos: Alma Rocío y Marco Antonio, con quienes he compartido toda mi vida y quienes constituyen en mí, un estímulo para seguir adelante.*

*A mis demás familiares.*

*A Blanca Rosa Abreo.*

*A mis maestros, amigos y compañeros de trabajo.*

*Este trabajo se lo dedicamos, con toda nuestra gratitud, admiración y cariño:*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México.  
Campus Aragón.*

*Nuestro más sincero agradecimiento a la "Máxima casa de estudios",  
refugio de los universitarios, por la oportunidad que nos brinda para culminar una  
carrera profesional.*

*A nuestra asesora: Licenciada Alicia C. Rivas García: por su sabiduría  
aportada, para la realización del presente trabajo.*

*Al H. Jurado.*

*A nuestros maestros: que siempre nos han guiado por el camino del  
conocimiento.*

*A Gabriela Alfaro y Lizeth Martínez.*

*NECESIDAD DE ERRADICAR EL CARÁCTER DISCRECIONAL DE  
LA CONDONACION DE MULTAS, PREVISTA EN EL ARTICULO  
74 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.*

INDICE

INTRODUCCION	página
CAPITULO I.	
GENERALIDADES.	
1.1.- Determinación de las contribuciones.	2
1.1.1.- Causación de las contribuciones.	4
1.1.2.- Determinación a cargo de los particulares.	7
1.2.- Facultades del sujeto activo.	10
1.2.1.- Facultad revisora.	12
1.2.2.- Facultad de determinar y liquidar créditos fiscales.	18
1.3.- Concepto de Crédito Fiscal.	26
1.3.1.- Crédito Fiscal Principal.	28
1.3.2.- Crédito Fiscal, Accesorios.	32

## CAPITULO 2.

### MULTAS FISCALES.

2.1.- Concepto de multa.	36
2.2.- Autonomía de la multa.	38
2.3.- Marco Jurídico.	42
2.4.- Clasificación de las multas.	66
2.4.1.- Determinadas.	66
2.4.2.- Determinables.	72
2.4.3.- Autodeterminables.	74
2.5.- Casos de Imprudencia.	76

## CAPITULO 3.

### CONDONACION DE MULTAS FISCALES.

3.1.- Concepto de Condonación de Multas Fiscales.	85
3.2.- Marco Jurídico.	91
3.2.1.- Artículos 8º, 14 y 16 Constitucionales.	92
3.2.2.- Código Fiscal de la Federación.	99

3.2.3.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.	105
3.3.- Procedencia de la Condonación.	106
3.4.- La Condonación como forma de Extinguir las Obligaciones Fiscales derivadas de infracciones.	109
3.5.- Criterios de la autoridad para su otorgamiento.	113
3.5.1.- Concepto de facultad discrecional.	114
3.5.2.- Límites a las facultades discrecionales.	116
3.5.3.- Principio de Legalidad.	118

#### CAPITULO 4.

##### NECESIDAD DE CONSIDERAR FACULTAD REGLADA

##### LA CONDONACION DE MULTAS.

4.1.- Problemática que surge a raíz de existir como facultad discrecional la condonación de multas.	121
4.2.- Considerar facultad reglada a la condonación de multas como solución.	133

## INTRODUCCION

Se ha dicho, y es cierto, que en México existe un terrorismo fiscal del cuál es víctima el particular, fundamentalmente, es por esto, que no es muy raro ni difícil, que existan ciertos abusos por parte de autoridades fiscales contra determinados contribuyentes, pero es aún más grave, el hecho de que esos abusos y arbitrariedades se encuentren reglamentados por alguna ley.

Tal es el caso de la condonación de multas, prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la cuál es una facultad discrecional de la autoridad, siendo importante aclarar, que dicha facultad debe de entenderse como una libertad jurídica para la autoridad, es decir, se trata de una libertad otorgada por la misma ley en determinados casos concretos y siempre con fines específicos. De esta manera surge la controversia, al momento en que los límites a esas facultades en comento no se encuentran bien definidas o regladas, como es el caso que nos ocupa, y al ser obligación de las autoridades, cumplir con el respeto a la ley y sobre todo con el respeto a las garantías constitucionales de los particulares, se debe de evitar siempre, el desvío de ese poder y de esas facultades discrecionales, a otros fines distintos a los que fueron encomendados por la ley.

Sin embargo, actualmente, en lo referente a este tema, existen violaciones constitucionales a las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

Así tenemos, que la resolución que recae a la solicitud de condonación de multas, es una resolución de carácter definitivo, emitida por una autoridad administrativa, por lo que, a pesar de que estamos frente a un acto administrativo, como lo es una resolución definitiva, no existe un verdadero control de legalidad que regule esta situación. De ahí radica la necesidad, de que exista una instancia administrativa procedente, con facultades de revisión de la legalidad de estos actos discrecionales, que desde nuestro muy particular punto de vista, únicamente tienden a confundir al contribuyente.

En ésta investigación, se tratará de explicar todo lo relativo al porqué de la condonación de multas, así como los criterios utilizados por las autoridades, en los diversos aspectos relativos a la condonación, que pudiera ser aplicable, así como toda su fundamentación legal y constitucional, tratando de demostrar el porqué, de la necesidad de considerar facultad reglada, a la condonación de multas.

Todo esto se analizará, con teorías de autores diversos, empleando metodológicamente diversos sistemas aplicables, de manera tal, que se pueda comprobar la necesidad de considerar una facultad reglada la condonación de multas, toda vez que como se pretende, con ello se podrá evitar el abuso de las autoridades fiscales.

Por todo lo anterior, en nuestra investigación se abarcarán cuatro aspectos fundamentales, el primero de ellos, referente a las contribuciones en general, con el objetivo de dar un enfoque hacia el origen de las multas fiscales, las cuales por su gran importancia en el tema, se analizarán en un segundo capítulo, para posteriormente en el tercer capítulo, poder entender claramente la condonación

---

de multas, figura jurídica, que es uno de los objetivos primordiales de nuestra investigación. Todo esto, de tal manera que en el último capítulo nos encontremos en posibilidades de exponer nuestra propuesta, motivo de la presente investigación, que se hace consistir en el hecho de erradicar el carácter discrecional de la condonación de multas, de forma tal, que dicha propuesta contribuya a que este acto, se realice de una manera más accesible y clara, esto, en bien del contribuyente.

## CAPITULO 1

### GENERALIDADES.

*1.1.- Determinación de las contribuciones.*

*1.1.1.- Causación de las contribuciones.*

*1.1.2.- Determinación a cargo de los particulares.*

*1.2.- Facultades del sujeto activo.*

*1.2.1.- Facultad revisora.*

*1.2.2.- Facultad de determinar y liquidar créditos fiscales.*

*1.3.- Concepto de Crédito Fiscal.*

*1.3.1.- Crédito Fiscal Principal.*

*1.3.2.- Crédito Fiscal, Accesorios.*

## GENERALIDADES

### I.1.- DETERMINACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Para comenzar el estudio acerca de las contribuciones en cuanto a su determinación, es importante señalar primeramente que el término "determinación", empleado por el legislador en el Código Fiscal de la Federación, origina cierta confusión en cuanto a su interpretación debido a que en él se manifiesta que la determinación de las contribuciones es un acto que debe realizar el particular, obligación que le impone el mismo Código. Sin embargo no son los contribuyentes quienes determinan las contribuciones a que se esta obligado, sino que dicha tarea recae propiamente en la autoridad fiscal. Antes de entrar en detalles consideramos conveniente exponer que, atendiendo a su significado literal, dicho vocablo proviene del latín *determinare*, que significa indicar con precisión.

Ahora bien, como ya se dijo, el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 6º párrafo segundo, menciona textualmente: *"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo..."*. Sin embargo, creemos que resulta un tanto errónea la utilización de dicho término, atendiendo al criterio expresado por Ramón Valdés Costa: *"La determinación es el acto administrativo, que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia(...). Es un acto administrativo con los efectos propios de éstos; entre ellos principalmente su obligatoriedad, aunque sujeta a los resultados de posibles impugnaciones del administrado. Esto lo diferencia*

*indiscutiblemente de las liquidaciones o pagos hechos por el contribuyente, sin intervención de la administración...”<sup>1</sup>*

De igual manera como lo establece Rigoberto Reyes Altamirano “...la mal llamada autodeterminación del contribuyente, no lo es, por que hace falta la intervención de la administración tributaria, por eso nosotros le hemos denominado, para diferenciarla de la determinación, como autofijación”.<sup>2</sup>

Es por todo esto, que nosotros consideramos que para evitar la confusión a la que nos referimos, resulta conveniente emplear el término “autofijación” para aludir a la obligación de los particulares para fijar las contribuciones a su cargo, haciendo notar que el término “determinación” se refiere a actos específicos en los que interviene la autoridad administrativa. Sin embargo en el presente estudio, creemos conveniente emplear los vocablos determinación de las contribuciones a cargo de los particulares, como sinónimo de autofijación, debido a que la costumbre y la misma ley así lo manejan.

Hechas estas aclaraciones, iniciaremos este tema explicando la causación de las contribuciones, partiendo del hecho generador, momento en que nace la obligación del particular con el Estado y una vez generada la contribución, analizaremos la importancia de la situación de que, es el propio particular quien determina las contribuciones a que esta obligado, para que a su vez cumpla con la liquidación de las mismas. Esto es de suma importancia en el tema, dado que precisamente el incumplimiento indebido de dichas obligaciones a cargo del

<sup>1</sup> VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2ª. Ed. Ediciones Temis, Buenos Aires, Argentina, p. 357.

<sup>2</sup> REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Diccionario de Términos Fiscales, 2ª. Ed. Editorial taxox México 1998 p.323

contribuyente, puede originar la sanción de la autoridad fiscal mediante una multa, la cual podrá ser condonada dependiendo de las circunstancias y situaciones específicas relativas al incumplimiento de las obligaciones multicitadas.

### 1.1.1.- CAUSACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

En un Estado de Derecho, deben existir ciertas normas que regulen las diversas situaciones en que puedan encontrarse los gobernados, el Derecho Fiscal no es la excepción, pues en él precisamente se contienen las situaciones en las que de encontrarse el particular, se verá actualizada la hipótesis jurídica prevista en la norma, creándose así, la relación jurídico tributaria, y nacen por consiguiente obligaciones fiscales a cargo de los particulares. Dichas situaciones necesariamente deben tener un génesis u origen que les dé vida, esto es, a lo que diversos autores han denominado hecho generador y hecho imponible. Algunos autores se refieren a ellos como sinónimos, aludiendo indistintamente a la situación de la causación de la contribución, es decir, al hecho que le da vida a ésta. Asimismo existen otros autores que se refieren a dichos términos con significados distintos, mientras el hecho imponible viene a ser la hipótesis planteada en la norma, que al verse actualizada por el particular da lugar a la obligación tributaria, debe de entenderse como hecho generador, precisamente a la adecuación del supuesto normativo al precepto legal, mediante una conducta determinada y concreta del particular.

A continuación trataremos de exponer lo que diversos autores opinan respecto a esto, así tenemos que Luis Delgadillo Gutierrez, señala que: "...se trata

*de dos aspectos, de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley, para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer. El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general. Haciendo un parangón podríamos decir, que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo es al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal".<sup>3</sup>*

Por otra parte, el legislador establece en el artículo 6° párrafo primero del Código Fiscal Federal que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Al interpretar el sentido de dicha norma, tenemos que la causación o nacimiento de las contribuciones se origina cuando se realizan las hipótesis contenidas en la ley dando lugar a la obligación fiscal.

Nosotros consideramos, que la redacción de dicho precepto por parte del legislador no es correcta, puesto que una situación de hecho, es decir, no prevista

---

<sup>3</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Principios de Derecho Tributario, 3ª. Ed. Editorial Limusa, México 1999 PP. 101,102.

en la Ley no puede dar nacimiento a una obligación tributaria, toda vez que ésta forzosamente debe ser originada por una norma jurídica para que tenga plena validez, ya que resulta claro, que no es posible imponer obligaciones mediante una simple circunstancia de hecho, atendiendo al principio de legalidad contenido en nuestro Derecho Constitucional. Tal y como reza la conocida regla establecida en el derecho romano: *Nullum tributum sine lege* es decir, no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca. En apoyo a esto, Adolfo Arrijo Vizcaino, menciona: *"...Podemos afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando él o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación. Aún cuando la terminología empleada no es todo lo correcta que fuera de desearse, pues se habla de situaciones jurídicas o de hecho, siendo que si en acatamiento del principio de legalidad un tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, resulta erróneo disponer que una situación de hecho, (es decir, no prevista en un texto legal) puede servir de base para su nacimiento, lo importante es destacar que tanto los criterios legales como los doctrinarios coinciden plenamente en este punto".*<sup>4</sup>

Es por esto, que consideramos oportuno destacar el hecho de que necesariamente debe existir una hipótesis normativa, es decir, debidamente prevista en la legislación correspondiente, que una vez que la conducta del particular se actualiza a lo previsto en la norma, surge entonces así, la causación de la contribución.

---

<sup>4</sup> ARRIJO VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 9ª. Ed. Editorial Temis, México 1994, p. 114.

En otro orden de ideas, con el nacimiento de la obligación tributaria se origina como consecuencia la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo, es decir, la autoridad fiscal y el sujeto pasivo, que es el particular, quien con su conducta se adecúa a la hipótesis normativa convirtiéndose automáticamente en contribuyente, al cual se le imponen obligaciones fiscales.

Es importante destacar la relevancia que tiene la obligación fiscal, entendiéndose por obligación el vínculo jurídico en virtud del cual, una persona, llamada deudor, en este caso el contribuyente, esta obligada para con otra, denominada acreedor, siendo ésta la autoridad fiscal, a otorgar o a cumplir una prestación determinada, que es la obligación fiscal. En atención a esto se deriva la relevancia de dicha obligación fiscal, toda vez que ésta es consecuencia inherente y lógica de la relación jurídico tributaria y del hecho generador de la misma.

### 1.1.2.- DETERMINACION A CARGO DE LOS PARTICULARES

La determinación o autofijación, a decir del destacado jurista Mayolo Sánchez H., *"La determinación de la obligación fiscal es el acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de poder proceder a su cumplimiento"*.<sup>5</sup> Así tenemos, que una vez que el hecho generador se actualiza, el siguiente paso lógico es la determinación, entendiéndose por ésta, la actividad que realiza el sujeto pasivo, el sujeto activo o ambos de manera conjunta, tendiente a comprobar y reconocer el

<sup>5</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª. Ed. Cárdenas editor, México 1988, p. 243.

surgimiento de la obligación a cargo del contribuyente, una vez que la conducta del particular se adecuó a la hipótesis prevista en la norma.

Conforme al artículo 6° en su párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación *“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”*.

De acuerdo a lo previsto en este artículo, la obligación de determinar las contribuciones es a cargo del contribuyente por regla general, sin embargo existen algunas excepciones, ya que en ciertos casos va a ser la propia autoridad fiscal quien va a determinar dichas contribuciones, mientras que en otros casos dicha determinación se efectúa mediante acuerdo entre el particular y la autoridad fiscal.

Así tenemos, por ejemplo, a Mayolo Sánchez H. quien habla de varios tipos de determinación, manifestando: *“De acuerdo con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”*.<sup>6</sup>

Como ejemplo de determinación a cargo de la autoridad fiscal tenemos el caso en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de comprobación determina en excepcionales casos las contribuciones

---

<sup>6</sup> Idem

a cargo de los particulares.

Por otra parte, como ejemplo de determinación por acuerdo entre el contribuyente y el sujeto activo, tenemos diversos casos en que el particular proporciona información a la autoridad fiscal, para que a su vez, ésta determine la obligación, tal es el caso de algunos impuestos locales, como el impuesto predial, donde la autoridad, en base a la información obtenida por parte del contribuyente, emite una propuesta de declaración a cargo del contribuyente.

En otro orden de ideas, la determinación a cargo del contribuyente, tiene como principal finalidad el facilitar la actividad recaudadora de la autoridad hacendaria, de modo tal que se le facilite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, toda vez que si dicho proceso se realizará en todos los casos por la propia autoridad hacendaria, esta se vería imposibilitada o simplemente en graves problemas debido a la magnitud de dicha empresa. Sin embargo al delegar de cierta manera, estas facultades al propio contribuyente, se corre el inminente riesgo de que se incurra en irregularidades por parte de los contribuyentes frente al fisco, lo que trae consigo diversos problemas como son, la creación de nuevos impuestos o la elevación de los existentes, con el objeto de obtener los recursos tributarios necesarios para el gasto público, siendo que lo ideal es el mejoramiento en cuanto a recaudación, y también el mejoramiento de la cultura fiscal por parte del particular, que muchas veces no toma conciencia de los problemas que se generan al país, con el incumplimiento de sus obligaciones.

Es por esto, que la determinación a cargo de los particulares, para que posteriormente exista una eficaz recaudación, debe de llenar ciertos requisitos. Así

tenemos que resumiendo lo que menciona Emilio Margáin Manautou,<sup>7</sup> la determinación debe cumplir con los requisitos de sencillez, economía, comodidad y limpieza.

Debiéndose entender por sencillez la circunstancia de que el propio contribuyente entienda el proceso de dicha determinación, e inclusive este en posibilidades de poderlo aplicar, debiendo ser clara, de manera que no constituya un obstáculo o trampa y por el contrario se facilite su realización, evitando la necesidad de que se deban de tener conocimientos técnicos en la materia. Ahorrándose por consiguiente, honorarios que pueden resultar más elevados que la propia contribución, evitando en la mayor medida posible, el contacto entre el contribuyente y el personal hacendario, para hacer de esto un proceso donde se garantice la limpieza.

## 1.2.- FACULTADES DEL SUJETO ACTIVO.

Es sabido, que el Estado para cumplir eficazmente con todas sus funciones, necesita allegarse de recursos financieros, mismos que en gran parte provienen de los gobernados, es aquí, donde nace una relación jurídica forzosa, que deberá estar constitucional y legalmente regulada. Es precisamente por esto, que dentro del derecho tributario, el Estado debe tener ciertas facultades que le permitan cumplir con dichas funciones.

---

<sup>7</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 1999. P. 320.

Es claro que para que exista una obligación tributaria, y más aún una obligación jurídica en general, es necesario que existan ciertos elementos que le van a dar origen, así tenemos que toda relación jurídico tributaria esta integrada por tres elementos básicos que son los sujetos, la relación jurídica y el objeto. Asimismo tenemos que la obligación tributaria podrá consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

En ese orden de ideas, tenemos que para poder hablar de la relación jurídico tributaria, misma que ya se analizó, es menester que existan sujetos, de los cuales va a depender precisamente la relación en mención, dichos sujetos son el activo y el pasivo, además, claro está, que también interviene el objeto que es la propia contribución. Debemos entender por sujeto activo, en la relación tributaria a la propia autoridad hacendaria con facultades para exigir las contribuciones a cargo del sujeto pasivo que es el contribuyente.

La referida obligación tributaria a cargo del particular la consagra nuestra carta magna en la fracción IV del artículo 31, que textualmente establece: *"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."* Es por esto, que la autoridad fiscal necesariamente debe de ser dotada de facultades que le permitan garantizar que el particular, como hace mención el precepto constitucional transcrito, cumpla de manera eficaz dicho ordenamiento.

Igualmente, debemos destacar la importancia de la facultad del sujeto activo, consistente en la liquidación de créditos fiscales, toda vez, que una

contribución no puede constituir un crédito fiscal, sino se ha efectuado la liquidación por parte de la autoridad tributaria, situación que se encuentra prevista en el último párrafo del artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, mismo que a continuación se transcribe: *“La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”*

Resulta conveniente por la relevancia del sujeto activo, o mejor dicho, la relevancia de las facultades de este, dentro de la presente investigación, tratar más a fondo dicho tema, toda vez que es de sus facultades, de donde se desprende la imposición de las multas, punto medular de nuestro estudio.

### 1.2.1.- FACULTAD REVISORA.

Ya se dijo, que el sujeto activo, o sea la autoridad fiscal, debe de tener ciertas facultades para efectos de ayudar al Estado al cumplimiento de sus funciones. Entonces tenemos que, primeramente es prudente mencionar que al igual que toda autoridad, debe de tener la capacidad de imponer obligaciones al particular, incluso con empleo de medios coactivos, siempre y cuando estos últimos se encuentren en los casos previstos por la ley.

Hecha ésta aclaración, resulta conveniente recordar lo expuesto en los subtemas anteriores, respecto de que en la mayoría de los casos, corresponde al particular, efectuar la determinación de las contribuciones a su cargo. Sin embargo, toda vez que la autoridad fiscal le permite al contribuyente realizar bajo protesta

de decir verdad, pero voluntariamente, la determinación de las contribuciones a su cargo, no sería conveniente que dicha autoridad dejará al simple arbitrio del contribuyente, dichos actos, porque esto originaría un desorden social y un detrimento en el patrimonio estatal. Es por esto, que la autoridad fiscal esta dotada de las facultades de comprobación o revisión.

La situación antes referida, no paso desapercibida por el legislador, quién plasmó en los artículos 42 del Código Fiscal de la Federación, y el artículo 55 del Reglamento del ordenamiento antes invocado.

De esta manera, tenemos que el artículo 42 del Código Fiscal textualmente dice: *“Las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas, o los créditos fiscales, así como, para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:*

*I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*

*II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.*

III.- *Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*

IV.- *Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

V.- *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código, de inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dichos registros.*

VI.- *Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*

VII.- *Recabar a los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*

VIII.- *Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria, al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyubante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.*

*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."*

Como se ha venido mencionando a lo largo de este subtema, dichas facultades de revisión de que goza la autoridad fiscal, tienen como principal finalidad el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, toda vez que si tomamos en cuenta el hecho de que la determinación de las contribuciones, por lo general se realiza por parte del propio particular, aún con la circunstancia de que las declaraciones relativas a esto, el particular las debe de efectuar bajo protesta de decir verdad, eso no evita el hecho de que si la autoridad fiscal no contara con dichas facultades de comprobación, sería tanto como estimular la evasión fiscal.

Es claro que todas las actuaciones y diligencias de comprobación y revisión de la autoridad fiscal deberán cumplir con los requisitos de todo acto de autoridad previstos en el artículo 16 constitucional, referentes a que deben constar por escrito, fundados, motivados. Además de que los actos realizados con motivo de estas facultades de revisión o comprobación, también deberán de cumplir con los requisitos que el Código Fiscal de la Federación establece para estos actos, como son el artículo 43, así como los demás aplicables incluso de otras leyes.

De esta manera, el artículo 43 del Código Fiscal Federal establece: *"En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

*I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.*

*II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita, se notificará al visitado.*

*Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente."*

Resulta trascendente, la circunstancia de que la Constitución y leyes secundarias, como en el caso concreto lo es el Código Fiscal Federal, establezca los requisitos que debe de cumplir la autoridad hacendaría al efectuar éste tipo de actos de molestia, todá vez que si no existieran dichos preceptos, el particular se encontraría en un incomodo estado de indefensión.

Lo anteriormente expuesto resulta de suma importancia dentro de la presente investigación, si nos basamos en el hecho de que precisamente con el ejercicio de estas facultades de revisión por parte de la autoridad, se puede derivar el descubrimiento de errores, omisiones o incumplimientos a las disposiciones fiscales de los contribuyentes, lo cual trae aparejada una sanción a éste, la cual podrá ser una multa fiscal. Al respecto el artículo 72 del Código de la materia señala que: *"Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.*

*Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.*

*Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:*

*I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.*

*II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales."*

Con lo expuesto anteriormente, nos podemos dar cuenta de lo relevante que resulta esta facultad de la autoridad fiscal, para el debido cumplimiento de sus funciones, y así lo manifiesta Luis Martínez López al referir que: *"El medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción de las mismas, es la práctica de visitas."*<sup>8</sup>

Creemos importante destacar el hecho de que esta facultad de revisión propia de la autoridad fiscal, trae aparejada necesariamente ciertas obligaciones a cargo de los contribuyentes. En este punto cabe recordar que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, el contribuyente, tiene impuestas por la

<sup>8</sup> MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa S.A. México 1959. p. 203.

propia ley diversas obligaciones, mismas que podrán consistir en un dar, principalmente, y otras no menos importantes, como hacer, no hacer o bien tolerar, y es precisamente ésta última clase de obligación, la que tiene una especial importancia dentro de la facultad de revisión de la autoridad hacendaría, ya que para que sea posible que cumpla con sus obligaciones derivadas de esta facultad, es menester que el propio contribuyente tolere esta circunstancia, no sólo con el hecho de no oponerse a la revisión por parte de la autoridad hacendaría, sino que además debe de facilitar a la autoridad el cumplimiento de estos actos, proporcionando libros de registros, papeles, documentos y demás información que precise la autoridad fiscal.

El que el particular no cumpla con su obligación de tolerar los actos de la autoridad en ejercicio de sus facultades de revisión, puede a su vez, traer como consecuencia el ejercicio de otra facultad propia de la autoridad administrativa fiscal, como lo es la facultad de determinar en forma presuntiva créditos fiscales a cargo del propio particular, situación que se puede observar de la lectura del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, misma que se analizará más adelante.

### 1.2.2.- FACULTAD DE DETERMINAR Y LIQUIDAR CREDITOS FISCALES.

El significado gramatical de liquidación es hacer el ajuste formal de una cuenta; poner término a una cosa, desistir de un negocio o de un empeño. A decir de Mayolo Sánchez H. *"por liquidación de una obligación fiscal debe*

*entenderse la operación o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo o a favor del sujeto pasivo”.*<sup>9</sup>

Al respecto Adolfo Arrijo Vizcaino, manifiesta: *“...debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaría, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los Notarios Públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de esta clase de bienes. La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal del tributo a pagar”.*<sup>10</sup>

Es importante señalar la circunstancia de que la determinación del crédito no da nacimiento a la obligación tributaria, sino que es el hecho generador lo que le va a dar origen, y el siguiente paso de la determinación es la liquidación, que consiste en establecer el cálculo exacto por parte de la autoridad fiscal, del tributo a pagar.

<sup>9</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Ob-cit. p. 245.

<sup>10</sup> ARRIJO VIZCAINO, Adolfo. Ob-cit. p. 116.

Para continuar con el estudio de las facultades del sujeto activo, resulta prudente recordar lo expuesto anteriormente respecto de la determinación a cargo de los particulares donde se manifestó que ésta, por lo regular corresponde a cargo de los contribuyentes, pero también se dijo que en ciertos casos es la propia autoridad hacendaria quién hace esta determinación de créditos fiscales. Esto se va a dar siempre que se trate de los casos también ya expuestos, como son cuando en ejercicio de las facultades de revisión, la autoridad fiscal descubre que el contribuyente ha cometido algún incumplimiento a una disposición fiscal.

Siguiendo ese orden de ideas, encontramos que el artículo 65 establece textualmente: *"Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación."* Lo anterior tiene que ver necesariamente con las facultades de comprobación referidas, en razón de que la autoridad, no puede pasar por alto la circunstancia de que el contribuyente incumpla con sus obligaciones impuestas en nuestra Ley Suprema, de determinar y contribuir respectivamente, motivo por el cual, la autoridad fiscal, en casos de omisión por parte del contribuyente, podrá emitir liquidaciones, y hacer efectivo el cobro del crédito fiscal, e incluso exigir su garantía.

Así tenemos que en cuanto a la determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad fiscal, existen dos clases. Una que se efectúa con la colaboración del contribuyente, y la otra se hace sin la intervención de éste.

En cuanto a la determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad con la intervención del contribuyente, encontramos que el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, señala en la última parte de su párrafo tercero que: *"...Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación."* Como ejemplo de lo anterior tenemos el impuesto predial o el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos, donde la autoridad hacendaria, con base a la información proporcionada por el contribuyente, emite propuestas de declaración sobre dichos impuestos, para que el contribuyente tenga que pagar simplemente.

Por lo que respecta a la determinación del crédito fiscal que realiza la autoridad fiscal sin intervención del contribuyente, se encuentra prevista en el artículo 41 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que establece: *"Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:*

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

*corresponda cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.*

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

*Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, este se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente."*

En ese mismo orden de ideas, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, refiriéndose al tema en comento, dispone lo siguiente: "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- I. *Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*
- II. *No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- III. *Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*
  - a).- *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como, alteración del costo por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
  - b).- *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
  - c).- *Omisión o alteración en el registro de existencias que deben figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*
- IV. *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios, o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*
- V. *No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.*

VI. *Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

*La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar”.*

Para la aplicación de dicho precepto, se deberá de tomar en consideración los procedimientos dispuestos por el artículo 56 de la misma Ley.

De la lectura de los artículos antes transcritos, nos damos cuenta de que la autoridad fiscal, cuando en ejercicio de sus facultades de revisión o comprobación descritas anteriormente, descubrieren cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales que menciona el mismo artículo, podrá, la misma autoridad efectuar dicha determinación de una manera presuntiva, la utilidad fiscal, entendiéndose ésta como la cantidad líquida a cargo del contribuyente, es decir, el mismo crédito fiscal. Lo anterior se extiende aún más allá, al disponer el mismo artículo en comento, que igualmente la autoridad podrá realizar la determinación cuando el contribuyente obstaculice o se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación o revisión de la propia autoridad.

Lo anterior resulta lógico, toda vez que si no fuera esto posible, sería tanto como el que la autoridad fiscal y por consiguiente los particulares dejen de cumplir con sus obligaciones, la primera de recaudar y los segundos de contribuir al gasto público, lo que traería como consecuencia lógica, que al ser la tributación un proceso de interés público, se afectaría enormemente al desarrollo social y del Estado. Con referencia a esto, Delgadillo Gutiérrez manifiesta: *“El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en*

*los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación, de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.*

*Con relación al primer aspecto encontramos que, como ha reconocido la Suprema Corte, el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la Legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tienen derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la Ley, al dejar en desventaja a los sujetos que si pagan frente a los que no lo hacen.*

*El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquello que la Ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la ley.<sup>11</sup>*

Por todo lo expuesto anteriormente, resulta evidente el hecho de que necesariamente, debe la autoridad hacendaria de gozar de ciertas facultades como son, por ejemplo, la facultad de revisión o de determinar créditos fiscales a cargo de los particulares, con el objeto de que se encuentre en posibilidades de cumplir

---

<sup>11</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Ob-cit. PP. 117, 118.

adecuadamente, con las obligaciones delegadas por el propio Estado, todo esto con el fin de lograr el bienestar social.

### 1.3.- CONCEPTO DE CREDITO FISCAL.

Esta figura del crédito fiscal resulta de gran importancia para nuestra investigación, dado que la misma está íntimamente relacionada con otra figura que es precisamente la multa, la cual es parte central de éste estudio, misma que consideramos como un crédito fiscal accesorio. Pero, antes que nada, creemos conveniente empezar por entender lo que es crédito fiscal.

De esta manera, Rigoberto Reyes Altamirano define al crédito fiscal como: *"La obligación tributaria determinada y cuantificada en cantidad líquida, y representa la forma en que se materializa la misma."*<sup>12</sup> Del concepto anterior, se desprende que para que exista el crédito fiscal, es preciso que se efectúe primeramente, una determinación y después un cálculo aritmético exacto, es decir, la propia liquidación, esto traerá consecuentemente que la obligación nacida sea exigible por parte de la autoridad fiscal, es entonces cuando podemos hablar de la existencia del crédito fiscal.

Asimismo el Código Fiscal de la Federación, en el párrafo primero de su artículo cuarto establece que: *"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de*

---

<sup>12</sup> REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Ob.-cit. p. 266.

*contribuciones, de aprovechamientos, o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."*

El propio Tribunal Fiscal de la Federación explicó con claridad, lo referente al nacimiento del crédito fiscal en la resolución siguiente:

*Primera Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948.*

*Tesis: I-J-68*

*Página: 249*

*"OBLIGACION TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad."*

*C.S. entre 551/38 y 550/38.- Resuelta el 13 de enero de 1941.*

De las anteriores consideraciones, podemos señalar que crédito fiscal es aquella obligación jurídico tributaria, a cargo del contribuyente, consistente en una cantidad determinada y líquida, misma que el Estado, a través de las autoridades fiscales facultadas, tiene derecho a exigir su cumplimiento. Estos créditos fiscales podrán ser compuestos por créditos principales y accesorios.

### 1.3.1.- CREDITO FISCAL PRINCIPAL.

Como ya hemos visto anteriormente, el artículo 4º. Del Código Fiscal Federal, divide los créditos fiscales en básicamente en cuatro tipos, los cuales son las contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, así como la cuenta ajena, aquí hablaremos solamente de los principales, es decir, de las contribuciones, aprovechamientos y cuenta ajena.

Respecto a las contribuciones, Luis Carballo Balvanera menciona: *“La palabra contribución tiene su origen etimológico en la expresión latina contributio, onis. Es el sustantivo femenino, que quiere decir acción y efecto de contribuir (...) el verbo contribuir en su acepción más general, significa la acción de concurrir con otros aportando bienes para el logro de un fin determinado; en tanto que, en un sentido netamente fiscal, implica dar o pagar la cuota que, a cada quien le corresponde a fin de sufragar los gastos públicos (...) Esta expresión, además de implicar una acción más democrática y participativa que la imperativa tributo en lo que atañe a la conducta que corresponde individualmente a cada contribuyente,*

*de manera adicional denota que la acción del particular es compartida y concurrente con otros en la realización del fin público al que se destina".<sup>13</sup>*

Por otra parte, Adolfo Arrijo Vizcaíno, define a la contribución como: *"el vínculo jurídico en virtud del cuál el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."<sup>14</sup>* De lo expuesto en las definiciones anteriores, nos damos cuenta de que una característica muy importante de las contribuciones, consiste en que siempre son a cargo de los particulares, y constituyen en una prestación a favor del Estado, mismo que tendrá las facultades necesarias para exigirla.

Es necesario hacer mención de que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º. clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los que son definidos por el mismo artículo en los siguientes términos:

*"...I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de 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*

<sup>13</sup> Cit.-por, REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, PP. 231-232.

<sup>14</sup> Ob.-ct. ARRIJO VIZCAINO, Adolfo, p. 110.

*se 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 y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*

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

*Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."*

En cuanto a los aprovechamientos, el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación los define de la siguiente manera *"son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos, derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal."*

De igual manera, el Poder Judicial Federal, también da su definición de aprovechamientos en la siguiente tesis jurisprudencial:

*Octava Epoca*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XIV-Octubre*

*Tesis: VIII. 2o. 41 A*

*Página: 287*

*"CHEQUE DEVUELTO POR FALTA DE FONDOS. CUANDO ES ENTREGADO POR CONCEPTO DE DEVOLUCION DE UN ANTICIPO DERIVADO DE UN CONTRATO DE OBRA PUBLICA, LA VIA PROCEDENTE ES EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL. Al celebrar un contrato de obra pública con un particular, la Secretaría respectiva actúa en representación de la Federación en una función de derecho público, a fin de proveer lo necesario para el cumplimiento de las funciones gubernamentales, por lo que el citado contrato debe considerarse de derecho público, conforme al artículo 50 de la Ley de Obras Públicas (vigente hasta antes del 1o. de enero de 1994, en que entró en vigor la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas). Acorde a lo dispuesto por el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, los recursos fiscales llamados aprovechamientos, son todos los ingresos que percibe el Estado al realizar sus cometidos de derecho público, con las excepciones señaladas en el mismo precepto; en esa virtud un cheque devuelto por falta de fondos cuando es entregado por concepto de devolución de un anticipo derivado de un contrato de obra pública, constituye un reintegro que percibe el Estado al realizar su actividad o cometido de derecho público y por tanto es un aprovechamiento, que por disposición expresa del artículo 4o. del citado código tributario constituye un crédito fiscal que debe hacerse efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución; asimismo la vía procedente para dilucidar los problemas que se deriven del mismo (por provenir de un contrato de obra pública), lo es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de conformidad con el artículo 23, fracción VII de la Ley orgánica del citado Tribunal Fiscal de la Federación, ya que por no derivar de una relación entre particulares, no puede regirse por la ley común, y por lo tanto no puede tener conocimiento del mismo, el poder judicial del fuero común."*

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.*

*Amparo directo 210/94. Construcciones y Obras de Ingeniería, S. A. de C. V. 11 de julio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Novales Castro. Secretaria: Eida Mericía Franco Mariscal.*

Ya por último, debemos entender por cuenta ajena todos aquellos ingresos que no derivan del Poder Ejecutivo Federal, sino del Legislativo o Judicial, como por ejemplo las sanciones pecuniarias que impone un juez a alguna de las partes en un proceso.

### 1.3.2.- CREDITO FISCAL, ACCESORIOS.

Con respecto a los accesorios, de acuerdo con el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal Federal, y párrafo segundo del artículo 3º son *“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.”*

*“...Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.”*

De la lectura de los anteriores preceptos, nos damos cuenta de que, existe una diferencia sumamente marcada entre un crédito fiscal principal y uno accesorio.. Es por esto que resulta oportuno hacer una breve definición de todos aquellos créditos que entran dentro de este grupo de los accesorios, es decir los recargos, indemnización del 20%, gastos de ejecución y multas fiscales.

Antes que nada, creemos conveniente, que por lo general, salvo algunas excepciones en que pueden ser autónomos y que se detallarán más adelante, los créditos fiscales accesorios van a derivarse de un crédito fiscal principal.

Rigoberto Reyes Altamirano manifiesta respecto de los recargos, indemnización del 20%, gastos de ejecución y multas fiscales, lo siguiente:

*“Los recargos son las indemnizaciones al fisco, por el no pago oportuno de las contribuciones, calculados sobre una tasa del 50% mayor que la Ley de Ingresos de la Federación fija anualmente, que se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.*

*...Indemnización del 20% por cheque devuelto, proviene de igual disposición en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, y se genera cuando un cheque recibido por las autoridades fiscales sea presentado para su cobro, en tiempo y no sea pagado, art. 21 CFF.*

*...Gastos de Ejecución, son las erogaciones realizadas por la autoridad fiscal al aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para el cobro forzado de un crédito fiscal o para exigir el cumplimiento de una obligación. Debe precisarse que en términos del artículo 74-A del Reglamento del Código Fiscal Federal, no se pagarán éstos, cuando hubieran quedado insubsistentes por resolución o sentencia definitiva de autoridad competente.*

*...Multas Fiscales, se clasifican en: multas de fondo, que corresponden al incumplimiento de la obligación de contribuir (Art. 76, del CFF) y multas de forma que se refieren al incumplimiento de los deberes formales y que se encuentran previstas en los artículos 82, 84, 84-B, 84-D, 84-F, 86, 86-B, 86-D, 86-F, 88, 90 y 91 CFF... Con base en la clasificación citada, podemos precisar que no todas las multas son accesorios de las contribuciones, tal y como lo establece el artículo 2º. Del CFF. Ello considerando que las multas denominadas formales no provienen del incumplimiento de la obligación tributaria, sino de deberes formales que van relacionados con esta, pero que son independientes.*<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup>REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Ob-cit. PP. 27-33.

## MULTAS FISCALES

### 2.1.- CONCEPTO DE MULTA.

Para que el Estado pueda ejercer su imperio sobre los gobernados, es necesario que la ley le conceda expresamente facultades para obligarlos a cumplir con sus obligaciones. Así tenemos, que las normas fiscales, como toda norma jurídica, están compuestas de una hipótesis normativa y una consecuencia jurídica, que en el presente caso es una sanción.

Al respecto el maestro Emilio Margáin Manautou señala que *“Las sanciones las podemos dividir en dos clases: las pecuniarias y la privativa de libertad o de prisión. Las primeras, que impone la autoridad administrativa, se subdividen en dos grupos: los recargos punitivos y las multas. Cuando los contribuyentes tienen un elevado concepto de la obligación de tributar procuran no incurrir en las causales de las penas pecuniarias, ya que si el pago correcto de los impuestos les merma considerablemente lo que han obtenido saben que el remanente deben de protegerlo. La segunda, que impone la autoridad judicial es la que más temen los contribuyentes”*.<sup>16</sup>

Las sanciones causan desagrado en algunos contribuyentes, mientras que en otros causan temor. Esto es, porque muchas veces se originan de errores cometidos por los contribuyentes, debido a que se pueden derivar dichos errores

---

<sup>16</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Ob-cit. PP. 201, 202.

del desconocimiento de la ley por parte del contribuyente. Esto se entiende más si tomamos en cuenta el hecho de que en la realidad, gran parte de los contribuyentes como comerciantes, pequeños y medianos empresarios, etc., desconocen por completo la ley además de que cuentan con poca o nula asesoría en la materia. Por otra parte las sanciones, y en específico las multas fiscales, causan temor al contribuyente, en razón de que al ser muchas veces elevadas, afectan considerablemente el patrimonio del particular, lo que origina en este cierto miedo a éste tipo de sanciones.

En lo referente al objetivo de las sanciones, la doctora Margarita Lomelí Cerezo señala que: *“Un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales”*.<sup>17</sup> Creemos oportuno destacar la acertada opinión de la doctora Lomelí, ya que no resulta conveniente para la economía y desarrollo del Estado, el tener este tipo de prácticas, donde la multa, constituya más una fuente de ingresos, que una forma de prevenir el incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, adentrándonos en el tema, continuaremos dando un concepto de multa expuesto por el autor Hugo Carrasco Iriarte, que menciona: *“Se puede*

---

<sup>17</sup> Cit.-por CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 2ª ed. Edit. Haría, México 1993, p. 87.

*definir como una sanción de carácter económico impuesta por una infracción o por una norma legal.*<sup>18</sup>

Nosotros consideramos, que multa fiscal es una sanción pecuniaria establecida en las leyes tributarias, impuesta al contribuyente por el Estado a través de las autoridades fiscales competentes, cuando dicho contribuyente a transgredido alguna disposición tributaria, teniendo dicha sanción la finalidad de castigar a este contribuyente para evitar futuras transgresiones y a su vez influir en el ánimo de los demás contribuyentes.

## 2.2.- AUTONOMIA DE LA MULTA.

Para tratar de la autonomía de la multa fiscal, primeramente debemos referimos a su accesoriadad, ya que estas dos características están íntimamente relacionadas.

Como lo expusimos en el capítulo anterior, la multa fiscal es considerada como un accesorio de las contribuciones, sin embargo, existen diversos autores que consideran que no siempre la multa va a tener tal carácter. Así tenemos que Rigoberto Reyes Altamirano manifiesta que: *"Las multas fiscales se clasifican en: multas de fondo, que corresponden al incumplimiento de la obligación de contribuir (artículo 76 del CFF.) y multas de forma, que se refieren al incumplimiento de los deberes formales y que se encuentran previstas en los*

---

<sup>18</sup> Idem.

artículos 82, 84, 84-B, 84-D, 84-F, 86, 86-B, 86-D, 86-F, 88, 90 y 91, CFF. (Las infracciones y sanciones en materia aduanera tienen su propia regulación, pero se rigen por los mismos principios.)

*Con base en la clasificación citada, podemos precisar que no todas las multas son accesorios de las contribuciones, tal y como lo establece el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Ello considerando que las multas denominadas formales no provienen del incumplimiento de la obligación tributaria sino de deberes formales que van relacionados con esta, pero que son independientes.*

*Por ello, en nuestro particular criterio este tipo de multas formales al no revestir el carácter de accesoriedad de la contribución, no se extinguen con estas, porque tienen vida aparte.*

*Participan las multas en fondo y forma de la naturaleza de las contribuciones, es decir, deben estar previstas en ley y ser proporcionales y equitativas, además de que constituyen créditos fiscales y pueden ser exigidas a través del procedimiento administrativo de ejecución.<sup>19</sup>*

De lo anterior se desprende que la multa fiscal, no siempre tendrá el carácter de crédito fiscal accesorio, por que como ya hemos visto, la multa puede derivarse de una violación a requisitos formales previstos en la ley, para lo cual no necesariamente debe de existir una contribución o crédito fiscal principal, del cual se genere la multa, lo que se apoya con la siguiente tesis jurisprudencial:

---

<sup>19</sup> REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Loc-cit.

*Octava Época*

*Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: IV Segunda Parte-2*

*Tesis: XVI. J/5.*

*Página: 634*

*"MULTAS FISCALES. ARTICULO 76 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, FRACCIONES I, II Y III, NO PUEDEN SER CONSIDERADAS COMO ACCESORIOS. Resulta cierto que conforme al artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, las multas tienen el carácter de accesorios de la contribución; sin embargo, una exégesis correcta del artículo 76 del ordenamiento legal invocado, lleva a determinar que las multas que en distintos porcentajes sobre las contribuciones omitidas establecen las fracciones I, II y III, del referido precepto, no pueden ser consideradas como accesorios que el particular deba cubrir al momento de enterar la contribución omitida, junto con los otros accesorios que conforme a la misma ley se generen, toda vez que el legislador estableció la aplicación de esas multas en forma independiente a los otros accesorios que genere la contribución, al señalar expresamente en las fracciones I y II del numeral citado, que las multas se cuantificarán en un 50% o 100% de las contribuciones omitidas, cuando el obligado las cubra junto con sus accesorios, antes o después de que se cierre el acta final de visita o de que se le notifique el oficio de observaciones, respectivamente, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió, y el mismo artículo, en ninguna forma obliga a que se cubran al momento de enterar la contribución omitida y sus accesorios, las multas a que se refieren las fracciones del multicitado precepto."*

*TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.*

*Amparo directo 1102/87. Olga Otero Martínez. 21 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: Roberto Hernández Pérez.*

*Amparo directo 369/88. Yeso Unico, S. A. de C. V. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Solórzano Zavala. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.*

*Amparo directo 314/88. Promotora de Abarotes del Bajío, S. A. de C. V. 23 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretario: Paulino Lorea Hernández.*

*Amparo directo 634/88. Express Pátzcuaro División Golfo, S. A. de C. V. 30 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: J. Jesús Luis Lerma Macías.*

*Revisión fiscal 42/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: José Trinidad Jiménez Romo. Secretario: Sergio Rafael Barba Crosby.*

**NOTA:**

*Esta Jurisprudencia también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 22-24, Octubre-Diciembre de 1989, página 299.*

*La presente tesis no fue reiterada como vigente, según los acuerdos a que llegó la Comisión Coordinadora encargada de los trabajos para la publicación del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.*

Ahora bien, la autonomía de la multa fiscal, consiste en que al tratarse de una sanción consecuencia de violaciones de la ley, independientemente de que se extinga la obligación principal, está no necesariamente seguirá la misma suerte, porque sería tanto como perdonar el incumplimiento de la ley. Lo anterior queda más claro con el hecho de que la misma ley, en concreto el artículo 145 del Código Fiscal Federal, hace posible la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el cobro de la multa impuesta, es decir, que se podrá aplicar dicho procedimiento de manera independiente y exclusivamente para que se cumpla con el pago de esa multa en específico, con lo que resulta sumamente claro el hecho de que la multa fiscal es independiente del crédito fiscal principal, del cual se pudo haber originado.

Para finalizar este tema, conviene mencionar que la autonomía de la multa tiene su fundamento legal en el artículo 70 del Código Fiscal Federal, que en el primer párrafo establece: *"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..."*

Este precepto es muy claro al mencionar que las multas fiscales podrán exigirse en un procedimiento distinto y de manera independiente al que se efectúe con motivo del crédito fiscal principal y de los otros accesorios.

### 2.3.- MARCO JURIDICO.

Resulta claro, que en un Estado de Derecho, es fundamental que exista un margen legal y constitucional, en el cual puedan desenvolverse armónicamente tanto gobernantes como gobernados, respetándose el conocido principio Kelseniano, que consiste en que el gobernante puede hacer sólo lo que la ley expresamente le permite, mientras que el gobernado puede hacer todo aquello que no le es prohibido por la ley. Lo anterior se encuentra sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial:

*Séptima Época*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 145-150 Sexta Parte*

*Página: 119*

*"FACULTADES IMPLICITAS Y EXPLICITAS. MULTAS. En un sistema constitucional como el nuestro, de facultades específicamente otorgadas a las autoridades, de manera que sólo pueden hacer lo que la ley les permite, a diferencia del particular, que puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, se debe estimar que las autoridades, para actuar con competencia en términos del artículo 16 constitucional al causar perjuicios o molestias a los particulares, deben actuar con facultades legales que les hayan sido otorgadas en la Constitución o en*

alguna ley. Por una parte, si hay cierto tipo de facultades que se otorgan en forma genérica, de manera que las autoridades no pueden actuar fuera de los fines, objetivos y materia que se les señalan, pero que al mismo tiempo, por la naturaleza misma de la facultad otorgada, resulta imposible que la propia Constitución contenga todos los elementos y matices de la facultad otorgada, y en estos casos, se deben estimar constitucionalmente otorgadas todas las facultades implícitas en las expresamente otorgadas, entendiendo por implícitas aquellas facultades sin las cuales sería nugatorio, o estéril, o se vería sustancialmente mermada la facultad que expresamente se otorgó. Y, aun tratándose de las facultades legislativas del Congreso, por ejemplo, que están sólo sucintamente enunciadas en el artículo 73 constitucional, la doctrina ha dicho que si el fin de la ley es legítimo, y si está dentro de los objetivos señalados en la Constitución, y los medios escogidos en la ley son claramente adecuados para alcanzar esos objetivos, y además no sólo no están prohibidos, sino que son compatibles con la letra y el espíritu de la Constitución, esa ley es constitucional. Pero hay otros campos en los que las facultades se otorgan en forma restrictiva, de manera que no puede hablarse ahí de facultades implícitas, y sólo se puede admitir que se ejerciten las facultades expresa y limitativamente otorgadas. Es el caso de las normas que imponen cargas fiscales, reconocido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación y emanado primordialmente de la fracción IV del artículo 31 constitucional, conforme a la cual ningún cobro se puede hacer por la vía económico-coactiva ni aplicarse ninguna otra sanción a un particular, sin acudir a los tribunales previamente establecidos (como excepción a lo dispuesto en el artículo 14 constitucional), si no está claramente determinado en una ley, sin que las autoridades administrativas puedan ampliarse sus facultades al respecto por razones de interés público, o de conveniencia en el ejercicio de sus facultades, ni por ningunas otras. En el caso de las multas y sanciones administrativas se está, evidentemente en la segunda hipótesis de las examinadas, y las facultades para imponer sanciones, así como las sanciones mismas y las hipótesis en que procede su aplicación, deben estar expresa y explícitamente enunciadas en la ley, sin que se pueda ampliar ni facultades, ni sanciones, ni hipótesis de infracción, ni por analogía, ni por mayoría de razón, ni porque indebidamente se estime que el que puede lo más debe poder lo menos. Luego, para imponer las sanciones a que restrictivamente se refiere el artículo 23, fracción VI, del Reglamento Interior de la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos (sin analizar aquí si es el Congreso el que debe fijar las facultades de los órganos de autoridad del Ejecutivo, o si éste puede por sí y ante sí ampliarlas, otorgarlas o modificarlas), con base en ese precepto sólo tiene facultades el Director General de Control y Vigilancia Forestal, sin que pueda asumirlas el Secretario del ramo por analogía ni por mayoría de

*razón, ni por poder lo más, como superior de quien puede lo menos, porque esto violaría el sistema de facultades restringidas para imponer sanciones cobrables por la vía económico-coactiva, o imponibles sin acudir a los tribunales previamente establecidos."*

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Amparo directo 1110/80. Doddoli Hermanos, S. de R. L. 1o. de abril de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.*

Con relación a esto, las multas fiscales no son la excepción, motivo por el cual existe y debe existir una amplia regulación sobre estas que garanticen al particular la exacta aplicación de la ley, como lo menciona la tesis anterior ésta regulación debe de ser restrictiva y explícita, de forma tal que se evite el desvío de poder como resultado de malas interpretaciones de la ley por parte de la autoridad.

Consideramos oportuno, destacar la diferencia existente entre las multas fiscales, tema central de la presente investigación, de otros tipos de multas, básicamente nos referiremos a que las multas fiscales, son fiscales, precisamente porque se encuentran reguladas por normas de tal naturaleza, mismas que se derivan del incumplimiento al artículo 31 fracción IV Constitucional, pero más concretamente se derivan del incumplimiento a disposiciones de carácter fiscal, por lo que no solamente el procedimiento económico coactivo aplicable para su debido cumplimiento, se encuentra previsto en las normas fiscales, sino que además su fundamentación debe encontrarse en este tipo de leyes, como lo manifiesta el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial Federal:

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XI-Marzo*

*Página: 317*

*"MULTAS FISCALES. SON DISTINTAS A LAS SEÑALADAS EN EL ARTICULO 21 CONSTITUCIONAL. La facultad de imponer multas, consagrada en el Código Fiscal de la Federación, no es violatoria del artículo 21 constitucional, pues del texto de este precepto se aprecia que se refiere a aquellas que impone la autoridad administrativa por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, distintas a las que, como sanciones, hace referencia el código mencionado por infringir las leyes fiscales encuentran su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución. De lo anterior se concluye que las multas fiscales se imponen por infracciones a las leyes de tal naturaleza y, las establecidas en el artículo 21 constitucional, se imponen por violación a los reglamentos gubernativos y de policía; lo que evidencia que, tratándose de multas ajenas a esos reglamentos, el constituyente permanente dejó al legislador ordinario la facultad de regularlas."*

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.*

*Amparo directo 225/92. Miguel Angel Buendía Vanegas. 4 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lazcares.*

*De igual manera Luis Martínez López menciona que: "No todas las multas que apliquen las autoridades administrativas, tienen carácter fiscal. Para esto es indispensable que tengan como causa la infracción de una ley tributaria."<sup>20</sup>*

Sin embargo puede resultar un tanto confuso esta diferenciación tomando en consideración que tanto en las multas fiscales como las administrativas, judiciales, penales, etcétera, generalmente se efectúa su cobro mediante el

<sup>20</sup> MARTINEZ LOPEZ, Luis, Ob-cit, PP. 89,90.

procedimiento económico coactivo previsto en las leyes tributarias, además de que pueden ser consideradas créditos fiscales, al poder dárseles el carácter de aprovechamientos, contemplados en el artículo tercero del Código Fiscal de la Federación.

En lo particular, consideramos un tanto erróneo este criterio, toda vez que si bien es cierto que el dinero recaudado con el cobro de todas las multas, siempre tiene como destino el erario del Estado, también es cierto que estas multas pueden derivar de violaciones a ordenamientos no fiscales, por lo que creemos que las multas fiscales deben necesariamente tener una naturaleza fiscal intrínseca, debido a que no resultaría conveniente que cualquier tipo de multa fuera considerada fiscal, ya que necesariamente esta circunstancia originaria, que se dejarán de aplicar otro tipo de legislaciones que las regulan, lo anterior encuentra sustento en la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial Federal:

*Séptima Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 26 Sexta Parte*

*Página: 25*

*"MULTAS NO FISCALES, PRESCRIPCIÓN DE INCOMPETENCIA DE LA PROCURADURÍA FISCAL PARA RESOLVERLA. ATRIBUCIONES DEL EJECUTIVO EN MATERIA ECONÓMICA. Sin desconocer que todas las multas se catalogan dentro de los cobros fiscales (Tesis jurisprudencial 173, Tercera Parte de la última compilación, página 207), en razón de que se sigue el procedimiento económico-coactivo para hacerlas efectivas, la naturaleza jurídica del crédito que implican varían según la materia del ordenamiento legal que establece tales sanciones y la autoridad que las aplica (multas fiscales, administrativas, judiciales, penales, etc.). "Tratándose de multas, ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no todas pueden constituir propiamente un crédito fiscal... el hecho de*

*que todas las multas vayan a parar al erario, no basta para dar el carácter de fiscal, a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinen dichos impuestos... Por tanto, aunque una multa pertenezca al Fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción..."* (Compilación citada, páginas 206-207, Créditos Fiscales). Ahora bien, el texto mismo del Título Segundo, Capítulo III, Sección Cuarta del Código Fiscal anterior, se refiere a prestaciones tributarias al normar la prescripción como causa extintiva de los créditos fiscales, la cual "deberá ser opuesta ante la Procuraduría Fiscal". Y, concordantemente, la fracción XXII del artículo 4a. de la Ley Orgánica de ésta Dependencia establece que la misma es competente "para declarar que ha prescrito la facultad del Fisco para determinar un crédito fiscal y para proceder a su cobro". Luego entonces, si en la especie no se trata de una multa que implique un crédito fiscal en sentido estricto, es claro que no se surte la competencia de la Procuraduría Fiscal para resolver la pretensión de prescripción de la actora, referida a multa que le fue impuesta por la Secretaría de Industria y Comercio por infracciones a la Ley sobre atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica y al Decreto del 2 de enero de 1951."

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Revisión fiscal 658/70. Embotelladora La Favorita, S. A. 26 de febrero de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Gómez Díaz.*

En ese orden de ideas, también consideramos que independientemente de que las multas en general, se puedan hacer efectivas mediante el procedimiento económico coactivo previsto en disposiciones fiscales, no se debe de omitir la materia que les dio origen, es decir, que la autoridad y el ordenamiento que las impuso, es lo que les va dar la naturaleza correspondiente, ya sean fiscales, administrativas, judiciales, o de cualesquier otra materia.

Ahora bien, hecha la anterior aclaración, conviene tratar de explicar más a fondo sobre el marco jurídico en el cuál se sustentan las multas fiscales, en orden

jerárquico recordemos que este tipo de sanciones se fundan, o más exactamente, se originan por incumplimiento al artículo 31 fracción IV constitucional, que a la letra dice:

*“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.”*

Entonces tenemos, que como ya hemos visto en un criterio jurisprudencial anterior, las multas tienen su origen cuando el contribuyente incumple con la obligación de contribuir al gasto público impuesta a su cargo por nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV. Este precepto es muy amplio, ya que no se especifican las sanciones procedentes, sin embargo este problema lo resuelve el legislador al establecer y delimitar las multas en las leyes fiscales. Así tenemos que diversos tipos de estas leyes regulan esta clase de sanciones y como ejemplo tenemos el Código Fiscal de la Federación, que les dedica el capítulo Primero del Título IV.

Al respecto, el artículo 76 del ordenamiento en mención contempla las multas por omisión de pago, y el 77 las reglas para aumentar o disminuir las multas, mientras que el artículo 78 establece las multas por omisión de contribuciones causadas por errores aritméticos, los artículos 79 y 80, hablan de multas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, los artículos 81 y 82, establecen multas por errores relacionados con pagos, declaraciones, avisos y constancias, los artículos 83 y 84 se refiere a multas relacionadas con la

contabilidad, los artículos 84-A y 84-B se refieren a multas por infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito. Empero, resultaría sumamente extenso el entrar en detalle sobre cada tipo de multas en específico, si además tomamos en cuenta que no sólo el Código Fiscal las establece, sino también otras muchas leyes de la materia.

No obstante, existen ciertos preceptos legales de suma importancia en el tema, no sólo por el hecho de que se aplican a diversos tipos de multas fiscales, sino que además es destacable su análisis debido a que se establecen ciertos requisitos de suma importancia que deben de cumplir las autoridades que impongan este tipo de multas. Así tenemos que el artículo 75 de la referida ley, establece: *"Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente..."* El criterio del legislador resulta claro, ya que además de compeler a la autoridad a fundar y motivar sus actos deberá tomar en cuenta lo establecido en dicho numeral, en donde se señalan diversas circunstancias que se deberán observar, para efectos de que el acto donde se imponga la multa, se encuentre debidamente fundado y motivado, cumpliendo con ello con lo establecido en el artículo 16 Constitucional, respecto de que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito, de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y cumpliendo además con los requisitos de todo acto administrativo, mismos que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece: *"Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:*

*I.- Constar por escrito.*

*II.- Señalar la autoridad que lo emite.*

*III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

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

*Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."*

Lo anterior, establecido en la ley, ha sido interpretado y ratificado por diversas tesis sostenidas por el Poder Judicial Federal:

*Novena Epoca*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Marzo de 1999*

*Tesis: VIII. 1o.25 A*

*Página: 1421*

*"MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MINIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS. Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deban especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 70%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar*

*ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los artículos 16 y 22, párrafos primeros, de nuestra Carta Fundamental."*

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.*

*Revisión fiscal 86/98. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Durango. 13 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha.*

*Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 26/99, pendiente de resolver en la Segunda Sala.*

En esta tesis, se señala en lo conducente, que aunque la ley fiscal no contemple expresamente los requisitos de fundamentación y motivación, eso no resulta excusa para que la autoridad deje de cumplir con los preceptos señalados en nuestra Carta Magna, en virtud de que la Supremacía de este se encuentra claramente establecida por la misma.

*Séptima Epoca*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 90 Sexta Parte*

*Página: 158*

*"MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS, EN MATERIA FISCAL. Precisando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se*

fijan en función del impuesto omitido); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción."

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Séptima Época:*

*Volumen 74, Sexta Parte, pág. 42. Amparo directo 1/75. Ingenio Zapoapita, S. A. 4 de febrero de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.*

*Volumen 86, Sexta Parte, pág. 58. Amparo directo 587/75. Alfonso Capistrán Guadalajara. 17 de febrero de 1976. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.*

*Volumen 90, Sexta Parte, pág. 114. Amparo en revisión 71/75. Inmobiliaria Invernal, S. A. 9 de abril de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.*

*Volumen 90, Sexta Parte, pág. 114. Amparo directo 197/75. Gas Azteca, S. A. 9 de abril de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.*

*Volumen 90, Sexta Parte, pág. 114. Amparo directo 607/75. Gaz Azteca, S. A. 25 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.*

La anterior jurisprudencia resulta importante, en el tema, si tomamos en cuenta que muchas veces la autoridad al imponer una multa, se apoya en ciertas facultades discrecionales, motivo por el cuál se establecen elementos que se

deberán valorar al momento de efectuar tales actos, así tenemos que principalmente se deberá tomar en cuenta el daño causado al fisco, la negligencia o mala fe del causante, la reincidencia del mismo, la espontaneidad para acatar la ley y así mismo la condición económica del infractor, entre otros.

*Séptima Epoca*

*Instancia: Tercera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 217-228 Cuarta Parte*

*Página: 203*

*"MULTAS. SU IMPOSICION DEBE FUNDARSE Y MOTIVARSE DE MANERA INDIVIDUALIZADA, PRUDENTE Y ADECUADA. De conformidad con lo que estatuye el artículo 16 de la Constitución Federal de la República, cualquier acto de afectación en el patrimonio de un gobernado o particular, como lo es en la especie de imposición de una multa, debe fundarse y motivarse, pero siempre en forma individualizada, prudente y pormenorizada, según las constancias o datos que informen el caso concreto de que se trate; por lo cual, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima conveniente que en todo suceso concerniente a la imposición de una sanción pecuniaria o multa, se cumpla estrictamente con los citados requisitos de fundamentación y motivación, de manera individualizada, prudente y adecuada, conforme a los datos que se obtengan del asunto respectivo."*

*Recurso de reclamación 304/87. Julieta Name de Name. 22 de abril de 1987. 5 votos. Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra.*

*Séptima Epoca, Cuarta Parte:*

*Volúmenes 205-216, pág. 113. Recurso de Reclamación 6516/85. Moisés Magar. 19 de mayo de 1986. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra.*

La tesis que antecede, resalta la importancia de que la autoridad al imponer la multa, debe de individualizar esta, de manera tal que el monto de esta se encuentre debidamente fundado, motivado y adecuado a las condiciones

específicas del infractor. Por otra parte, el Tribunal Fiscal de la Federación, también se ha pronunciado acerca del tema, en las siguientes tesis:

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año II. No. 12. Mayo - Junio 1980.*

*Tesis: II-TASS-1376*

*Página: 186*

*"MULTAS FISCALES.- REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE AL IMPONERLAS.- De acuerdo con lo previsto por el numeral citado, la autoridad fiscal al imponer multas por infracción a las disposiciones legales respectivas, deberá cumplir con dos tipos de requisitos. Por un lado deberá fundar y motivar la imposición de la sanción, entendiéndose por ello que tipifique la infracción cometida y cite los preceptos jurídicos adecuados tanto a la infracción misma como a la sanción aplicada. Por otro lado, lo anterior si bien es suficiente para acreditar la procedencia legal de la sanción no lo es para justificar su monto, pues para ello la autoridad deberá cumplir con el segundo requisito, a saber, tomará en cuenta las circunstancias especiales del caso al que se refiere la fracción I del artículo 37 del Código Fiscal y sólo mediante la consideración de las mismas fijará el monto de la sanción. De lo anterior, se desprenden las siguientes reglas: a).- Si la autoridad no funda ni motiva su sanción, la misma deberá anularse con base en lo previsto por el artículo 228 inciso b) del Código Fiscal por incumplimiento de las formalidades respectivas; b).- Si la autoridad funda y motiva indebidamente su sanción, la misma deberá anularse por la causal establecida en el inciso c) del citado artículo 228 por no haber aplicado la Ley en forma exacta; c).- Si la autoridad funda y motiva su sanción, pero no el monto de la misma (y este es superior al mínimo), al no tomar, ni expresar las circunstancias del caso, se deberá nulificar en ese aspecto con base en el inciso d) del artículo 228; d).- Si, la autoridad, aun cuando tome en cuenta y exprese dichas circunstancias especiales, previstas en el artículo 37 fracción I no aporta las razones por que considera que dichas circunstancias se dieron en determinado grado o sentido, resulta que su sanción tiene un monto excesivo, y por tanto deberá anularse con fundamento en el inciso d) del multicitado artículo 228, por desvío de poder, e) Finalmente, si aún cuando la autoridad expresa dichas razones que la llevaron a calificar o considerar que se habían dado en determinado grado o sentido las circunstancias del Art. 37-I, el Juzgador considera que las citadas razones son indebidas, procede nuevamente la nulidad del proveído con fundamento en el inciso d) multicitado.*

*Sin embargo en estos dos últimos casos, corresponderá al actor acreditar que se incurrió en dicho desvío de poder, mediante el planteamiento de sus circunstancias especiales y debiendo acreditar la veraz existencia de las mismas; para que dándose estos supuestos la Sala Sentenciadora tenga los elementos suficientes para juzgar si la sanción impuesta fue legalmente adecuada."*

*Revisión 1090/78.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1980, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.*

**NOTA:**

*Esta tesis también aparece en:*

*Informe de 1987, Tercera Sala, tesis 132, pág. 105.*

La anterior tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, establece un margen de requisitos que deberá de observar la autoridad al imponer una multa, consideramos que no obstante, hacer referencia esta tesis a preceptos ya abrogados, se mantiene actual, puesto que las circunstancias manifestadas, se encuentran actualizadas en otras disposiciones.

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año I. Nos. 1 a 6. Agosto/1978 - Julio/1979.*

*Tesis: II-TASS-152*

*Página: 380*

**"MULTAS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.-** *Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la justicia federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes: I.- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II.- Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir,*

*que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III.- Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos."*

*Revisión 60/78. Juicio 9832/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 31 de enero de 1979, por 5 votos a favor y 1 en contra. Ponente: Mag. Lic. Mariano Azuela Güitrón.*

Asimismo, esta tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, enumera una serie de requisitos Constitucionales, que las autoridades deben de cumplir al imponer una sanción. Ahora bien, resulta destacable el énfasis que las anteriores tesis, hacen respecto de la importancia de la individualización de la pena. Consideramos que esto se debe principalmente a que si bien es cierto, como ya sea visto anteriormente, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, establece la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos, pero también lo es, que el mismo artículo señala que esta contribución deberá de ser de manera proporcional y equitativa como se disponga en las leyes, esto es, que la autoridad fiscal, aunque no se salga del margen establecido por la ley al imponer una multa, puede incurrir en falta de motivación y fundamentación, debido a que es indispensable que esta autoridad valore la condición económica del contribuyente que se va a sancionar, porque es claro que se deben exponer los motivos detallados por los cuales determino procedente aplicar dicha sanción, en razón de que no se puede generalizar un acto de esta naturaleza, por el simple hecho de que las condiciones económicas de cada individuo, forzosamente van a variar de uno a otro, de modo tal, que si no se efectúa dicha individualización de la

multa, es obvio que no se cumple con el mandato Constitucional de ser equitativa y proporcional. Lo anterior resulta además de suma importancia, toda vez que al no adecuarse la sanción a las condiciones particulares del contribuyente, se corre el riesgo de que se afecte considerablemente su patrimonio, situación que puede resultar contraproducente para el fisco, ya que si este contribuyente se va a la quiebra, se originaría que en situaciones futuras, éste se encuentre imposibilitado para contribuir con la hacienda pública. Sumado a lo anterior está el hecho, de que como muchos autores lo señalan, la multa no debe tener por objeto recaudar fondos, sino que debe tener como fin el prevenir futuras infracciones por medio de su ejemplaridad.

Con respecto a lo anterior, Emilio Margáin Manautou se ha pronunciado de la siguiente manera: *"La multa tiene como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario."* El mismo autor, también nos da su criterio acerca de la situación concreta de México en lo referente al tema en cuestión: *"Hay reglas para la imposición de las multas, para determinar el monto de éstas en cada caso, pero cuando el grueso del contribuyente vive al margen de las leyes tributarias y son miles las infracciones que a diario se cometen, ello provoca la desviación del personal oficial que está en contacto directo con el infractor e imposibilidad del fisco para poder castigar con justicia y equidad. Tendrá, en estos casos, que implantar cartabones a seguir, según la clase de infracción, monto de lo omitido o posibilidad de que se hubiese omitido, asignando a la misma motivación a situaciones parecidas pero no iguales."*

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

*...En cambio, en los países avanzados se rechaza a la multa como importante fuente de recursos. Las multas no tienen importancia alguna como fuente de ingresos y suele cobrarse sin pensar en que hayan de engrosar el tesoro público...*

*...Bien podemos sostener que el 90% de los contribuyentes del país son acreedores al pago de recargos punitivos y de multas. Saben nuestras autoridades federales y locales de la necesidad de estar reduciendo sustancialmente estas penas pecuniarias, por la imposibilidad del grueso del contribuyente de cubrir las cuando se le imponen o exigen...*

*...A partir de 1990 el fisco mexicano empezó a utilizar esta pena con gran frecuencia, pero al no saber utilizarla como arma psicológica, la evasión no ha disminuido sino que se ha incrementado."<sup>21</sup>*

En el mismo orden de ideas, apreciamos que no existe un procedimiento o criterio concreto expresado en la ley, que la autoridad deba seguir para la

---

<sup>21</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Ob-cit, PP. 203-207

aplicación de las multas fiscales, pero como ya hemos visto la jurisprudencia hace referencia a los requisitos o procedimiento que deben seguirse para tales efectos. Relacionado a esto, se encuentran “Los elementos para la caracterización de la sanción fiscal”, nombrados así y expuestos por Cuauhtémoc Resendiz Nuñez, dentro del “Primer Congreso Nacional de Derecho Financiero”. Con referencia al tema en comento se expone lo siguiente:

*“En el ejercicio de las facultades sancionatorias, como hemos visto, la autoridad debe ajustarse siempre a las disposiciones legales aplicables; en particular, debe aplicar las sanciones de acuerdo con un cierto procedimiento y acatando ciertos principios.*

*Cuando el monto de una multa dependa del impuesto omitido, no será posible imponerla si no se ha fijado previamente en forma definitiva tal impuesto. Carece de justificación la multa que se decreta sobre la base de que hubo omisión en el pago del gravamen, cuando se hallan pendientes de resolución, en un recurso o instancia, los temas relativos a la existencia ó a la cuantía del tributo.*

*La resolución sobre la omisión de los impuestos debe notificarse previamente.*

*Para la cuantificación de las multas, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio, y tomar en consideración los siguientes elementos básicos:*

- a) *El monto del perjuicio sufrido por el fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido);*
- b) *La negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente;*
- c) *Si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y*
- d) *La capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quién tiene menos, por una causa semejante. El único monto que la autoridad puede imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.*

*La resolución que la contenga debe estar firmada de manera autógrafa, ya que aún cuando exista una firma facsimilar, sólo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario, puede establecerse la autenticidad de la resolución...*

*...En consecuencia, el que se consienta pagar el impuesto que las autoridades dicen omitido, no implica necesariamente, y sin más consideración, que tenga que estimarse consentida (o acto derivado de acto consentido) la imposición de la multa relativa a la omisión apuntada.*

*El acto consistente en la imposición de una multa, implica privación de derechos y por ende es necesaria la previa audiencia, de tal manera que se de oportunidad al agraviado para exponer lo que considere conveniente en defensa de sus intereses y rendir las pruebas pertinentes. La previa audiencia debe concederse dentro del mismo procedimiento administrativo de donde emana el acto.*

*Corresponde a la autoridad calificar la gravedad de la infracción, pero esta calificación debe ser fundada en derecho y motivada en hechos probados. Además, tanto la fundamentación como la motivación deben hacerse saber al particular en el momento de notificarle la calificación de la infracción.*

*En la imposición de una sanción deben tomarse en cuenta las condiciones del causante entre la que debe considerarse su capacidad económica y si la autoridad fiscal únicamente se limita a expresar que por la magnitud de las operaciones que realiza, su situación económica es buena, no se cumple con este requisito, pues deben expresarse todos los elementos del juicio que la llevaron a tal conclusión.*

*Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe cumplir ciertos*

*requisitos. I.- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II.- Que la misma se encuentre debidamente motivada: que se señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III.- Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.<sup>22</sup>*

De lo escrito, líneas arriba, nos damos cuenta de un punto muy importante que vale la pena mencionar, se trata de la multa excesiva. A esta se refiere el artículo 22 de nuestra Ley Suprema, que a la letra dice: *“Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales...”*

Como se puede observar, el anterior precepto, prohíbe claramente la multa excesiva, sin embargo la ley no define claramente en que consiste está, es

<sup>22</sup> RESENDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, Elementos para la caracterización de la sanción fiscal. Primer Congreso Nacional de Derecho Financiero Memoria. Publicaciones de la Facultad de Derecho Xalapa Ver. 1987 PP. 387-390

por esto, que el Poder Judicial Federal se ha manifestado al respecto en la siguiente tesis:

*Séptima Época*

*Instancia: Sala Auxiliar*

*Fuente: Informes*

*Tomo: Informe 1969, Parte II*

*Página: 101*

*"MULTAS FISCALES, AMPARO CONTRA LAS LEYES QUE LAS PREVEN. TERMINO PARA INTERPONERLO. No basta que una ley fiscal establezca la posibilidad de imponer multas a los causantes, para que el amparo pueda pedirse en cualquier tiempo en vista de lo que estatuye la fracción II del artículo 22 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, con respecto a los actos prohibidos por el artículo 22 de la misma Constitución; no tiene validez la argumentación que se haga en ese sentido, ni es posible considerar que si una ley otorga, a una ley, a una autoridad, la facultad de aplicar multas a los particulares, el amparo pueda interponerse en cualquier tiempo, bajo la sola apreciación de que la multa que llegue a imponerse será excesiva. El decreto constitucional que contempla el artículo 22 de la Carta Magna del país, en cuanto a la prohibición de imponer multas excesivas, no está vinculado a la facultad prevista en una ley, como situación jurídica general, porque cualquier autoridad pueda decretar sanciones de esa índole. La garantía constitucional en estudio, se contrae a la imposición individual de una multa; pues sólo frente a la situación jurídica concreta podrá determinarse si dicha multa es excesiva, atento, si se trata de multas fiscales, a la capacidad económica del contribuyente, la gravedad de la infracción cometida en perjuicio del fisco federal y a su monto, teniendo en cuenta el arbitrio de que goza la autoridad para fijarla entre el mínimo y máximo prescrito en la ley."*

*Amparo en revisión 5673/65. Transportes Del Noroeste, S. de R. L. y C. V. 6 de junio de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.*

*Amparo en revisión 2028/58. Mercantil Distribuidora, S. A. 6 de junio de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.*

De igual manera el Tribunal Fiscal de la Federación, también se ha pronunciado al respecto en la siguiente tesis:

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año I. Nos. 1 a 6. Agosto/1978 - Julio/1979.*

*Tesis: II-TASS-149*

*Página: 378*

*"MULTA EXCESIVA.- El abuso de poder que la autoridad haya podido cometer al imponer una multa debe probarse, por lo que deberán ser fundados los razonamientos relativos y, en consecuencia, resulta insuficiente para demostrar la inequidad, alegar en forma general, que se considera excesiva la multa."*

*-Revisión 3/71. Juicio 3437/69. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 15 de enero de 1979, de 6 votos a favor, 1 con los resolutivos y otro en contra. Ponente: Mag. Lic. Mario Cordera Pastor.*

Por otra parte, Hugo Carrasco Iriarte sostiene la siguiente opinión acerca de la multa excesiva prevista en el artículo 22 Constitucional: *"...dos son los supuestos en los que se puede hablar de multa excesiva.*

*1) Cuando hay desvío de poder.*

*2) En los casos raros en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación a la gravedad de la infracción.<sup>23</sup>*

Con relación al desvío de poder, el citado autor nos menciona, que tiene relación directa con dos factores que son la gravedad de la infracción y las posibilidades económicas del infractor.

<sup>23</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Ob-cit, PP. 88-89.

En razón de lo anterior, podemos deducir que la multa excesiva, básicamente, se va a presentar cuando la autoridad no realiza una adecuada fundamentación y motivación de la multa, de manera, que esta no se encuentre debidamente individualizada a las condiciones particulares y específicas de la economía del infractor, de tal forma que está sea proporcional y equitativa, para no perjudicar más a quien menos tiene.

Siguiendo ese mismo orden de ideas, y una vez que ya hemos analizado los fundamentos Constitucionales y legales de las multas fiscales, así como los criterios jurisprudenciales emitidos tanto por el Poder Judicial Federal, como por el Tribunal Fiscal de la Federación y las opiniones de algunos autores, nos damos cuenta de que si bien no existe un procedimiento concreto y claro plasmado en la ley, que deba seguir la autoridad al imponer una multa fiscal, es un hecho que la autoridad debe seguir ciertos parámetros y requisitos para que la multa se encuentre apegada a derecho, estos básicamente se pueden resumir en que debe de encontrarse debidamente fundamentada y motivada, debe ser individualizada a la situación específica del infractor, para que sea proporcional y equitativa, evitando así la multa excesiva, tomando en cuenta la espontaneidad del sancionado para acatar las disposiciones transgredidas, el dolo o negligencia con que se actuó, así como su reincidencia y el monto de lo omitido, o bien el daño causado al fisco y al Estado.

## 2.4.- CLASIFICACION DE LAS MULTAS.

Resulta un tanto complicado establecer una clasificación de las multas fiscales, en razón de que existen diversos autores que las clasifican desde su particular punto de vista, de igual manera la jurisprudencia emitida tanto por el Poder Judicial Federal, como por el Tribunal Fiscal de la Federación establecen diversos criterios para la clasificación de las multas. Es por esto, que consideramos conveniente que la más adecuada y fácil, es la clasificación de las multas fiscales desde el punto de vista de su determinación, es decir, en la manera en que su monto se encuentre determinado en la propia ley. De acuerdo a lo anterior, las clasificaremos en multas determinadas, determinables y autodeterminables.

### 2.4.1.- DETERMINADAS.

Este tipo de multas, también conocidas como multas fijas, se refiere a que son determinadas por el legislador, esto es que se establece en la ley una cantidad determinada y exacta, la cual en ningún caso puede variar, sino que simplemente al adecuarse la conducta de la infracción a la hipótesis prevista en la ley, la autoridad sin más trámite, solamente tiene que aplicar la cantidad fija establecida en la misma norma.

Este tipo de multas resulta inconstitucional, ya que no se pueden fundamentar y motivar, en razón de que no se pueden encontrar debidamente individualizadas al caso concreto, es decir, que no se observa la condición económica particular y en consecuencia nunca podrá ser proporcional y equitativa,

violando con ello el mandato Constitucional establecido en los artículos 16, 22 y 31- fracción IV. Esta situación no paso desapercibida para nuestro máximo Tribunal, el cual se ha pronunciado de la siguiente manera:

*Novena Epoca*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: II, Julio de 1995*

*Tesis: P./J. 10/95*

*Página: 19*

*"MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares."*

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

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

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

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

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

*El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.*

*Octava Epoca*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.*

*Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 67, Julio de 1993*

*Tesis: V.1o. J/21*

*Página: 48*

*"MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LAS AUTORIZA. El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribela imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción gramatical del término "excesivo" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que*

contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, niñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150 % sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.”

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

*Amparo directo 248/88. Ley, S.A. 8 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretario: Humberto Bernal Escalante.*

*Amparo directo 25/90. Gonhermex, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Ricardo Ramos Carreón. Secretario: Humberto Bernal Escalante.*

*Amparo directo 410/91. Salvador González López. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Cuevas Zavala. Secretario: José Luis Borrego Verdín.*

*Amparo directo 295/91. Cristahielo, S.A. de C.V. 27 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Cuevas Zavala. Secretaria: Carmen Alicia Bustos Carrillo.*

*Amparo directo 273/92. Distribuidora V. del Noroeste, S.A. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José R. Cuevas Zavala. Secretaria: Carmen Alicia Bustos Carrillo.*

*de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.*

*“El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el*

número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco."

El Tribunal Fiscal de la Federación, máxima autoridad jurisdiccional en materia administrativa se ha pronunciado al respecto en la siguiente jurisprudencia:

*Tercera Época.*

*Instancia: Primera Sección*

*R.T.F.F.: Año XI. No. 124. Abril 1998.*

*Tesis: III-JS-I-6*

*Página: 13*

*"MULTAS.- SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.- Cuando se invoque una jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apoyo de uno de los conceptos de impugnación hechos valer en la demanda de nulidad, y ésta sea efectivamente aplicable al punto cuestionado, el Tribunal Fiscal de la Federación está obligado a su acatamiento en los términos previstos por el artículo 192 de la Ley de Amparo, sin que ello implique en su caso pronunciarse sobre la constitucionalidad de algún precepto sino sólo sobre la legalidad del acto administrativo, tomando en cuenta para ello los preceptos normativos que lo sustentan; atendiendo a lo anterior, cuando se alegue que los preceptos que establecen montos fijos en multas ya han sido declarados inconstitucionales por jurisprudencia firme del Poder Judicial y se advierta que en la resolución impugnada se impusieron precisamente multas fijas, procede declarar su nulidad, por tener ésta su sustento en preceptos legales estimados como inconstitucionales por Órgano competente, y en observancia a lo previsto en la Ley de Amparo como norma adjetiva superior. (4)"*

*III-PS-I-95*

*Recurso de Apelación No. 100(A)-I-361/96/906/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria: Lic. Rosana E. de la Peña Adame. (Tesis aprobada en sesión privada del 13 de junio de 1997).*

*PRECEDENTES:*

*III-PS-I-83*

*Recurso de Apelación No. 100(A)-I-380/93/1096/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos*

*Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez . (Tesis aprobada en sesión privada del 6 de junio de 1997)*

*III-PS-I-84*

*Recurso de Apelación No. 100(A)-I-370/96/900/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos a favor de la ponencia y 1 parcialmente en contra.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez . (Tesis aprobada en sesión privada del 6 de junio de 1997)*

*III-PS-I-85*

*Recurso de Apelación No. 100(A)-I-645/96/1101/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos a favor de la ponencia y 1 parcialmente en contra.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez . (Tesis aprobada en sesión privada del 6 de junio de 1997)*

*III-PS-I-86*

*Recurso de Apelación No. 100(A)-I-660/96/901/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos a favor de la ponencia y 1 parcialmente en contra.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez . (Tesis aprobada en sesión privada del 6 de junio de 1997)*

*Tesis de Jurisprudencia aprobada en sesión privada del 3 de Febrero de 1998.*

Con respecto a lo anterior, nos damos cuenta que actualmente, la legislación fiscal rara vez contempla algún tipo de estas multas determinadas. Su rareza probablemente se debe precisamente a su inconstitucionalidad. Aunque lo anterior no quiere decir que actualmente no se tengan ejemplos de estas, así encontramos las multas a que se refiere el artículo 76 fracción I, el cuál establece: *“Cuando la omisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades se aplicarán las siguientes multas:*

*1.- El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió..."*

Podemos observar que aunque no se establece una cantidad determinada en este tipo de multa, si se establece una cantidad fija al hablar de un porcentaje del 50% de la contribución omitida, el cual siempre será invariable, no dejando un margen de un mínimo y un máximo, en el cual la autoridad pueda motivar su resolución adaptándola a un caso concreto.

Lo antes expuesto, concuerda con el criterio sostenido por Emilio Margáin Manautou el cual dice: *"No interesa aquí, sino en el campo de la técnica fiscal, hablar de las distintas clasificaciones que de las multas se ha hecho, sino examinar la política que se sigue para determinar el monto de ellas. El legislador ha establecido un sistema de multas fijas y discrecionales, tendiendo a eliminarse las primeras visto el criterio que sobre ellas ha adoptado el Pleno de la Suprema Corte."*<sup>24</sup>

#### 2.4.2.- DETERMINABLES.

Estas multas son aquellas en que la ley establece un parámetro mínimo y máximo, en el cuál puede fluctuar el monto de la multa, es decir, aquí la autoridad al imponer la multa va a tener cierto margen en el cuál puede basar su

---

<sup>24</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Loc-cit.

fundamentación y motivación, valorando las condiciones particulares del caso concreto.

En la práctica, encontramos que la mayoría de las multas fiscales son de este tipo, la razón quizás se deba a que como ya hemos visto en el marco jurídico de las multas, este tipo de sanciones, si permite la imposición de una multa apegada a los principios constitucionales, legales y jurisprudenciales. Así tenemos que la mayoría de las multas establecen un porcentaje mínimo o máximo, o bien una cantidad mínima y una máxima en los cuales la autoridad se puede basar. Como ejemplo de lo anterior tenemos la multa por omisión de pago a que se refiere el artículo 76 fracción II, así como la multa por infracciones con relación al Registro Federal de Contribuyentes establecida en el artículo 80, ambos del Código Fiscal de la Federación.

Con respecto al tema que nos atañe, el Poder Judicial Federal ha expuesto lo siguiente:

*Octava Epoca*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: X-October*

*Página: 379*

*"MULTAS, MONTO FIJO DETERMINADO POR LA LEY. CONSTITUCIONALIDAD DE LA. (ARTICULO 76 FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). La determinación de las multas tiene dos supuestos según el sistema que emplee la ley respectiva. Así cuando la ley establece la multa pero para su cuantificación fija un mínimo y un máximo, que permite a la autoridad que la impone, determinar su monto dentro de esos parámetros, será la autoridad administrativa la que en el acto de autoridad respectivo adecue la conducta generadora de la sanción, tomando en cuenta la*

*gravedad de la conducta, el daño ocasionado y la capacidad económica del sancionado. En otros casos es la propia ley la que al mismo tiempo que crea la norma, determina en forma fija su monto; y entonces la autoridad administrativa al aplicar esa norma tiene que imponer ese monto, pues carece de facultades para determinar un monto diferente al expresado en la ley. En esta hipótesis es la propia ley la que debe establecer las conductas que originan la imposición de la multa. Por tanto, tan constitucional es la creación de normas que contienen multas con parámetros entre los cuales la autoridad administrativa debe aplicarla determinando su monto, como la creación de normas que contienen multas cuyo monto fijo es determinado por la propia ley, pues ambos sistemas son ajenos a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 22 constitucional, dado que lo único que es la materia de tutela constitucional estriba en que no sea excesiva y tal adjetivo no puede derivarse del sistema empleado por el legislador para determinar su monto."*

#### *SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Amparo directo 133/92. Aquanálisis, S.A. 17 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Nicolás Castillo Martínez.*

#### 2.4.3.- AUTODETERMINABLES.

Este tipo de multas, son aquellas que el mismo contribuyente se impone, es decir, se autofija, pero es importante señalar que esto sólo es posible en los casos que la misma ley prevé.

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de la autofijación de la multa por parte del particular, al establecer en la fracción I el monto de la multa del 50% del impuesto omitido, pero antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

Consideramos que este tipo de preceptos resultan inconstitucionales, toda vez que como se puede observar en el ejemplo anterior, la multa se basa en un impuesto omitido que aun no ha quedado firme, incluso se puede encontrar pendiente de resolución si se interpuso algún medio de defensa respecto de este. Motivo por el cual consideramos que el particular se tendría que basar, al autofijarse este tipo de multas, en cantidades inexactas y susceptibles de modificarse o anularse.

En razón de este tema, el Poder Judicial Federal expuso el siguiente criterio jurisprudencial:

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: VII-Junio*

*Página: 328*

*"MULTAS FISCALES. CASO EN QUE NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO ACCESORIOS. No obstante lo dispuesto por los artículos 2o. y 32 del Código Fiscal de la Federación, analizando íntegramente el artículo 76 del mismo ordenamiento, se desprende que las multas a que se refieren las dos primeras fracciones de este último dispositivo, no pueden considerarse como accesorios para el efecto de que el propio contribuyente se las autoaplique y cubra el importe correspondiente junto con las contribuciones omitidas y los recargos respectivos, en las declaraciones complementarias que efectúe después de que se le notifique mediante acta parcial de visita, que ha incurrido en alguna omisión, porque la determinación final del resultado de la visita y la calificación de la procedencia de la declaración complementaria, se efectúa por la autoridad exactora que puede detectar mayores o menores contribuciones omitidas y dada la naturaleza de las sanciones que deben ajustarse a los mínimos y máximos que fije la ley, atendiendo a la gravedad de la infracción, es un acto de autoridad que no puede transmitirse al gobernado, por ello la multa que se imponga deberá atender a la oportunidad de la autocorrección según se haya efectuado antes o después del cierre del acta final de visita."*

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.*

*Revisión fiscal 3/91. Subprocurador Fiscal Regional del Centro. 27 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretario: Ulises Domínguez Olalde.*

Con respecto a la anterior tesis, nosotros coincidimos en que la imposición de una sanción, como lo es la multa fiscal, es un acto de autoridad, y por lo tanto es facultad exclusiva de ésta, el imponerla y determinarla o fijarla. Ya que no resultaría adecuado que esa facultad de determinar multas se le confiera al mismo sancionado, porque sería tanto como auto-sancionarse.

## 2.5.- CASOS DE IMPROCEDENCIA.

Con el desarrollo anterior tratamos de establecer que una multa será procedente, entendiéndose por esto, que la autoridad puede hacer efectivo su cobro, siempre que cumpla con los requisitos de estar fundada y motivada y observando las demás circunstancias que la Constitución y la Ley señalan para imponerlas.

Sin embargo, existen ciertos casos, en los que a pesar de haberse cometido la infracción y en algunos casos hasta determinada e impuesta la multa conforme a derecho, su cobro resulta improcedente, en razón de ciertas circunstancias que se presentan, tales como la espontaneidad en el cumplimiento de las disposiciones transgredidas, la condonación, por revocación, por extinguirse el crédito principal que le dio origen y por caducidad o prescripción, situaciones que a continuación detallaremos.

La espontaneidad en el cumplimiento a las disposiciones transgredidas, se refiere a los casos en que el contribuyente de manera espontanea, es decir, sin que la autoridad inicie facultades de comprobación o emita algún tipo de requerimiento o citación, cumple voluntariamente con estas disposiciones legales.

Esta causa de improcedencia se encuentra regulada en el artículo 73 del Código Fiscal de la federación que a la letra dice: *"No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontanea 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. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:*

*I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.*

*II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.*

*III.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.*

*Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos, o a los notarios o corredores titulados los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos y los*

*contribuyentes solo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quién se determino las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes."*

Este mismo artículo nos establece claramente los casos en que no se considerará espontáneo el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, pero también se establece otra situación muy interesante, que en realidad se trata de otra causa de improcedencia, y esta consiste en que tampoco se impondrán multas cuando el contribuyente no haya podido cumplir por causas de fuerza mayor o caso fortuito. Esto es, que cuando el particular se ve imposibilitado para cumplir con las disposiciones fiscales por causas ajenas y extrañas a su voluntad, la autoridad podrá valorar su situación concreta y no sancionarlo con la correspondiente multa. Lo anterior se encuentra sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial:

*Novena Epoca*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IV, Agosto de 1996*

*Tesis: II.2o.P.A.36 A*

*Página: 643*

*"CONDONACION DE MULTAS FISCALES IMPUESTAS POR OMISION DE OBLIGACIONES FISCALES AL CORREGIRSE EN FORMA ESPONTANEA ANTES DE LA NOTIFICACION DE VISITAS DOMICILIARIAS. El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, señala que 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. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: II.- La omisión haya sido corregida por el*

*contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales. Y si la quejosa en su demanda de nulidad señaló que de manera espontánea había corregido la pérdida fiscal manifestada en su declaración anual normal al haber presentado declaración complementaria y dado que la fracción II del precepto legal citado no exime de la multa al contribuyente cuando éste corrija la omisión de sus obligaciones fiscales después de que la autoridad hacendaria notifique una orden de visita domiciliaria; por lo que al corregir la omisión de sus obligaciones fiscales antes de que fuera notificada de la orden de visita domiciliaria, se estima que la declaración anual complementaria fue presentada en forma espontánea, luego entonces es obvio que debe ser condonada de la multa impuesta por la omisión en que había incurrido al haberla corregido de manera espontánea, antes de haber sido notificada de la orden de visita domiciliaria."*

*SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA  
DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Amparo directo 283/96. Francisco Javier Espinoza de los Monteros. 22 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Rogelio Sánchez Alcáuter. Secretario: Eugenio Reyes Contreras.*

El anterior criterio refuerza lo escrito líneas arriba, pero a la vez, nos habla de otra forma de improcedencia de las multas fiscales, por condonación. Este caso resulta de suma importancia en la presente investigación, motivo por el cuál dedicaremos el siguiente capítulo exclusivamente a este tema, limitándonos en este espacio a mencionar que existen dos tipos. Una que se encuentra regulado por el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación y consiste en aquella condonación o perdón que otorga el Ejecutivo Federal por medio de un decreto de carácter general, en los casos que el mismo numeral menciona. El otro tipo de condonación es el regulado por el artículo 74 del mismo ordenamiento, en el cual se establece la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público perdone la multa a un determinado particular, dependiendo de sus

condiciones específicas y concretas. Sin embargo es oportuno aclarar, que la condonación en todo caso podrá ser total o parcial.

Continuando con los casos de improcedencia, tenemos la revocación o nulidad de la multa impuesta. Esto se refiere a que existe la posibilidad de que el contribuyente considere que la multa que se le impuso no se encuentra apegada a derecho, en este caso, la ley establece medios de defensa como el recurso de revocación y el juicio de nulidad que de resultar fundados y procedentes, no se deberá hacer efectivo el cobro de esta multa, aunque, como en el caso anterior, también la revocación podrá ser total o parcial.

La siguiente causa de improcedencia se encuentra relacionada con la anterior, se trata del caso en que se extingue el crédito principal que le dio origen a la multa. Antes que nada cabe recordar lo expuesto páginas atrás respecto de la autonomía de la multa, es decir, que para el cobro de ésta, se puede aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, independientemente del crédito principal del cuál se pudo haber originado, pero no obstante, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que si el impuesto omitido, o el crédito principal se encuentra pendiente de resolución por recurso administrativo o cualquier otro medio ordinario de defensa, o más aún, si ya ha sido revocado o nulificado, la multa, al tratarse de un crédito accesorio, seguirá la suerte del principal, motivo por el cuál no se podrá hacer efectiva. Esto se entiende, si tomamos en cuenta que si el crédito principal que le dio origen, es revocado o anulado, ésta no tendrá razón de ser, e imponerla resultaría arbitrario. Empero debe existir una relación directa e intrínseca entre el crédito principal y la multa, porque como ya se

mencionó, la multa es autónoma y no se debe de confundir este término. Así tenemos el siguiente criterio jurisprudencial:

*Séptima Época*

*Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 145-150 Sexta Parte*

*Página: 172*

*"MULTAS FISCALES. DEBEN DECLARARSE NULAS CUANDO LA RESOLUCION QUE FINCA EL CREDITO PRINCIPAL HAYA SIDO REVOCADA. Si la litis en el juicio de nulidad versa sobre la legalidad de la resolución por la cual se confirmó el cobro de la multa, y la actora exhibe como prueba copia de la determinación que revocó el crédito principal que motivó su imposición, la Sala juzgadora debe declarar su nulidad, en tanto que con la revocación de la obligación principal quedó acreditado que no existió infracción a las disposiciones fiscales correspondientes y, por ende, la improcedencia de la multa impuesta como sanción."*

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Amparo directo 1084/80. Rogelio Villarreal Garza. 8 de mayo de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.*

En cuanto al caso de la caducidad, encontramos que el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 67 establece que las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones a las infracciones a las disposiciones fiscales se extinguen en el plazo de cinco años. Referente a esto el autor Mayolo Sánchez sostiene: *"El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la caducidad, que al operar implica la pérdida de la facultad del erario federal para comprobar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones..."*

*...El plazo aplicable para que opere la caducidad, no esta sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.*

*Finalmente, debe apuntarse que la caducidad no opera y por lo tanto no podrá invocarse tratándose de las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.*

*Los contribuyentes, transcurrido el plazo correspondiente y no mediando notificación alguna por parte de las autoridades fiscales, podrán solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la declaratoria de caducidad con fundamento en el artículo 67 del Código Fiscal de la federación; pero en el caso de que exista notificación, lo procedente para hacer valer tal derecho, es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o recurso administrativo de revocación previsto en el artículo 117 fracción I del Código Fiscal de la Federación.<sup>25</sup>*

Ya por último, con relación a la prescripción, podemos afirmar que se encuentra regulada por el artículo 146 del Código Fiscal Federal, en donde se establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, que se contarán a partir de la fecha en que el pago pudo haber sido legalmente exigido, se podrá hacer valer en el recurso de revocación, y solamente se interrumpe el término para que se consuma la prescripción con el inicio de

---

<sup>25</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Ob-cit. PP. 259-261.

cualquier acto relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre que se notifique al deudor.

Relacionado a esto, encontramos lo expuesto por el Licenciado Mayolo Sánchez: *"En el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se habla de la prescripción como otro medio de extinción de los créditos fiscales.*

*La prescripción implica la pérdida de la facultad del Erario Federal para cobrar un crédito fiscal lo cual supone que el crédito ya haya sido determinado.*

*Por otra parte, la prescripción será reconocida o declarada por la Secretaría de hacienda a petición de cualquier interesado, mientras el crédito no haya sido exigible.<sup>26</sup>*

---

<sup>26</sup> Ibidem. PP. 257, 259.

## CAPITULO 3

### CONDONACION DE MULTAS FISCALES.

*3.1.- Concepto de Condonación de Multas Fiscales.*

*3.2.- Marco Jurídico.*

*3.2.1.- Artículos 8º, 14 y 16 Constitucionales.*

*3.2.2.- Código Fiscal de la Federación.*

*3.2.3.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*

*3.3.- Procedencia de la Condonación.*

*3.4.- La Condonación como forma de extinguir las Obligaciones Fiscales derivadas de infracciones.*

*3.5.- Criterios de la autoridad para su otorgamiento.*

*3.5.1.- Concepto de facultad discrecional.*

*3.5.2.- Límites a las facultades discrecionales.*

*3.5.3.- Principio de Legalidad.*

## CONDONACION DE MULTAS FISCALES

### 3.1.- CONCEPTO DE CONDONACION DE MULTAS FISCALES.

Para abordar el tema de la condonación de multas fiscales, resulta conveniente entender claramente lo que es la condonación en general, así encontramos que si nos remitimos al diccionario, gramaticalmente significa perdonar o remitir, esto es, que el sujeto activo o acreedor, perdona, no realiza el cobro respectivo al sujeto pasivo o deudor.

Esta figura jurídica se encuentra regulada en diversos campos del derecho, pero respecto del ámbito del derecho fiscal, se encuentra regulada por los artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación, principalmente.

Por otra parte, consideramos oportuno conocer opiniones de algunos autores acerca del tema, con el fin de tener un panorama más amplio de lo que es la condonación de multas fiscales. De esta manera encontramos que Raúl Rodríguez Lobato señala con relación al tema que: *"La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaría para declarar extinguido un crédito fiscal, y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas."*<sup>27</sup> Al respecto, nosotros-observamos, que no sólo la autoridad hacendaría se encuentra facultada

<sup>27</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed. Edit. Harla, México 1986, p. 177.

para efectuar la condonación, ya que existen ciertos casos, que más adelante se explicaran, en que el Ejecutivo Federal podrá condonar.

De la misma manera Mayolo Sánchez H. nos da su opinión al respecto: *“Esta forma de extinción de los créditos fiscales se ha establecido con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo ameriten, o bien, cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción y se disminuya ésta.*

*Esta figura jurídica, puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto a la imposición de multas de naturaleza fiscal.<sup>128</sup>*

Asimismo, tenemos que Margáin Manautou, coincide con lo antes citado, al establecer que: *“La condonación tiene puntos de contacto con la remisión de la deuda del Derecho Privado. En efecto, la condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede sólo en casos especiales.<sup>129</sup>*

<sup>28</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Ob-cit. p.255.

<sup>29</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Ob-cit p.288.

De los anteriores conceptos, se desprende que solamente le corresponde decidir a la autoridad sobre la condonación, es decir, que la autoridad, que en el caso de la materia fiscal, podrá tratarse de una autoridad hacendaría o del Ejecutivo Federal, es quién esta facultada por la ley para concederla. Pero esta condonación siempre se otorgará en base a las apreciaciones particulares y especiales, que la misma autoridad efectúe respecto del caso concreto y del contribuyente a quién se beneficiaría.

Así también cabe recalcar que la condonación constituye una excepción de la atribución irrenunciable del Estado, a exigir del particular el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, impuesto a este último por el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna.

Del anterior desarrollo, podemos mencionar que en materia fiscal, básicamente existen dos tipos de condonación. Una de estas, es la que se encuentra regulada por el artículo 39 fracción I que a la letra dice:

*"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:*

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

En razón de esto, Margáin - Manautou, nos comenta: "Como constantemente el fisco federal se ve en la necesidad de acudir en auxilio de giros o de ramas de actividades económicas, que por fenómenos económicos o políticos resultan gravemente afectados, eximiéndolos parcial o totalmente del pago de recargos o de impuestos... hoy se autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades cuando se hayan afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividades, de producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias."<sup>30</sup>

Por otra parte, Raúl Rodríguez Lobato afirma que: "La condonación puede ser total o parcial. En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria."<sup>31</sup>

El autor Mayolo Sánchez H. al respecto menciona: "Conforme al artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en

<sup>30</sup> Ibidem. PP. 288 y 289.

<sup>31</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob-cit. p. 178.

*parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.*<sup>32</sup>

De lo expuesto anteriormente, nos podemos percatar que el Estado está protegiendo al contribuyente para que no se vea afectado en aquellos casos imprevistos que pudieran presentarse, tales como plagas que afecten a determinadas zonas, actividades específicas, o igualmente afectaciones por desastres naturales como terremotos, inundaciones, huracanes, heladas, sequías o cualquier otro fenómeno, incluso también político como es el caso de los bloqueos económicos.

Esta ayuda o protección que le otorga el Estado al contribuyente, que se ve afectado o mermado en su patrimonio, por alguno de los supuestos mencionados en la ley, consiste en condonarle o perdonarle total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios. Dicha condonación no tiene límites, es decir, podrá ser solamente sobre determinados tipos de contribuciones o impuestos y en porcentajes parciales, pero permitiéndose también la condonación de absolutamente todas las contribuciones con sus accesorios.

Estimamos conveniente resaltar la circunstancia de que este tipo de condonación se debe hacer de manera general, es decir, que el Ejecutivo Federal, en uso de la facultad que le confiere la fracción I del artículo 89 Constitucional y que consagra la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal Federal, mediante un

<sup>32</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Ob.-cit. PP. 255, 256.

decreto de carácter general, es decir, un decreto que se dirija a determinado grupo social y no a un solo particular, podrá otorgar la condonación. Esto es con el fin de cumplir con el requisito de generalidad y darle equidad a la condonación, toda vez que ésta se otorgará a todo aquel que se encuentre en los supuestos establecidos de manera general.

Nosotros consideramos, que esta ayuda a que nos hemos estado refinando, otorgada por el Ejecutivo Federal, en gran parte de las ocasiones no resulta muy productiva, en razón de que gran parte de los impuestos, como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre productos y servicios, por mencionar algunos, se calculan sobre una base gravable, es decir, en base a las utilidades o ganancias obtenidas por el contribuyente, y en razón a estas, se calcula una tasa o tarifa para determinar el impuesto a pagar y resulta lógico que si el contribuyente se encuentra con pérdidas ocasionadas por uno de los fenómenos antes descritos, es obvio que sus utilidades o ganancias se encontraran mermadas, y por lo tanto su obligación de contribuir al fisco se verá disminuida.

Ahora bien, en lo que se refiere al otro tipo de condonación, mencionado líneas atrás, podemos decir que se encuentra prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, y procede únicamente respecto de las multas fiscales. También encontramos que aquí, es la autoridad hacendaria quién la concede y a diferencia del otro tipo de condonación analizado anteriormente, ésta será a título particular, como lo menciona Rodríguez Lobato: *"La condonación de multas puede hacerse en forma individual; esto en virtud de que, como ya hemos dicho, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor. Por todo lo*

*anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede solo en caso especial.*<sup>33</sup>

Ya para finalizar, podemos decir que la condonación de multas fiscales, es aquella que otorga la autoridad hacendaria en ejercicio de facultades discrecionales, al infractor que la solicita y demuestra ante la misma autoridad, encontrarse en una difícil situación económica, previa valoración de la autoridad de las condiciones específicas del caso en concreto.

### 3.2.- MARCO JURIDICO.

Ya hemos visto anteriormente, que la condonación de multas fiscales, básicamente se encuentra regulada por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en este capítulo hablaremos de otros preceptos tanto del mismo Código como de su Reglamento, que por su importancia para la aplicación de la condonación, resulta oportuno analizar. De la misma manera, resulta conveniente citar algunos principios Constitucionales que deben regir en el presente tema.

De esta manera, en razón de jerarquía, comenzaremos tratando acerca de los principios Constitucionales previstos en los artículos 8º, 14 y 16 de nuestra Ley Suprema. Una vez hecho lo anterior, nos referiremos a los preceptos legales aplicables, establecidos en el Código Fiscal de la Federación y finalmente

---

<sup>33</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob.-ct. p. 178

mencionaremos sobre los preceptos relativos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

También resulta necesario hacer énfasis, en el fundamento legal contenido en el artículo 21, apartado D, fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que le otorga al Servicio de Administración Tributaria, por conducto de la Administración Local Jurídica de Ingresos correspondiente, la competencia, no sólo para imponer multas fiscales, sino también para condonarlas.

### 3.2.1.- ARTICULOS 8º, 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

Comenzaremos con la exposición del artículo 8º Constitucional, el cual consagra el derecho de petición en los siguientes términos: *“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que este se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.*

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

Al respecto, el autor Gregorio Sánchez León manifiesta que: *“El legislador fiscal debe respetar el derecho de petición, reglamentándolo debidamente en la ley, sin contradecir el mandato constitucional.”<sup>34</sup>*

<sup>34</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas editor, 8º. Ed. México 1991 p. 304

Asimismo, Hugo B. Margáin respecto al derecho de petición menciona que: *"El artículo octavo de la Constitución establece que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición y que a toda promoción de los particulares, ha de recaer un acuerdo por escrito, el cuál debe darse a conocer a los interesados en breve término. De conformidad con el Código Fiscal, el silencio de las autoridades fiscales se considerará como si estas dictarán resolución negativa, el requerimiento formulado habiendo seguido dicho Código, en este punto, las recomendaciones del Congreso del Instituto Internacional de ciencias administrativas, celebrado en Varsovia en el año de 1936."*<sup>35</sup>

Asimismo, el autor en comentario, nos dice: *"El artículo 37 del Código Fiscal en vigor, establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales, deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte. Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido."*<sup>36</sup>

De lo anterior, podemos precisar que el derecho de petición consagrado en el artículo 8º. Constitucional, constituye una de las principales bases sobre las cuales se fundamenta la condonación de multas fiscales. Esto en virtud de que la condonación de multas debe ser solicitada por el infractor, el cual en ese instante,

<sup>35</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, cit-por. P. 431.

<sup>36</sup> Idem.

en ejercicio de este derecho, realiza dicha solicitud a la autoridad de manera pacífica, respetuosa y por escrito y además con los requisitos establecidos en las leyes aplicables, en donde le pide la condonación de la multa. Por su parte la autoridad se encuentra obligada a responder a dicha petición emitiendo un acuerdo por escrito en breve término. En relación a esto último, el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación señala que en el supuesto de que la autoridad, no de respuesta en un término de tres meses a la instancia o petición que se le formuló, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución o bien, esperar a que esta se dicte.

Lo anterior es conocido por la doctrina como negativa ficta. Sin embargo, esta figura, en relación a la condonación de multas, consideramos que resulta inexacta y contradictoria, toda vez que si bien es cierto el artículo 74 del Código en mención establece claramente que la condonación no constituye instancia y por lo tanto no se podrá impugnar la resolución que la niegue, también es cierto, que el artículo 37 menciona la posibilidad de que se interpongan medios de defensa, cuando la respuesta a una petición, como lo es la solicitud de condonación, excede del breve término de tres meses.

Por otra parte, ahora nos referiremos a la garantía de audiencia, instituida en el párrafo segundo del artículo 14 de nuestra Constitución que a la letra dice: *"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."*

En lo relativo a la garantía de audiencia, Hugo Margáin nos dice: *"esta concebida con el propósito de evitar que a ninguna persona se le prive de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sin que medie un juicio, en el cuál se cumpla con las formalidades del procedimiento y se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al caso que se ventila, juicio que necesariamente se desarrollará ante los tribunales ya establecidos. La garantía de audiencia supone y reitera la prohibición de tribunales especiales, de leyes privativas y de leyes con aplicación retroactiva, y envuelve la noción de respeto a las formalidades sustanciales de los ordenamientos procesales y la conformidad de la sentencia con las normas en vigor. A esto último se le denomina garantía de legalidad..."*

*...En virtud de la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, los particulares tienen derecho de atacar y, merced a la intervención judicial, corregir las violaciones que se puedan presentar a las formalidades esenciales del procedimiento, aún desde su iniciación, como en el caso de que no se les notificará y emplazará conforme a derecho, dejándolos sin la posibilidad de defensa. Fijado el debate, la garantía de audiencia protege, tanto el derecho de exhibir pruebas, como el desahogo de las mismas. Finalmente, garantiza la facultad de alegar en los términos de las leyes respectivas..."*

*...El estudio de la garantía de audiencia, por cuanto al derecho de propiedad llevado al campo del Derecho Administrativo, obliga a hacer una consideración somera de los requisitos legales que deben llenarse en las afectaciones de la propiedad, derivadas de adeudos contraídos con el Erario. Para respetar tal garantía, una vez que se conozca el importe líquido de los créditos adeudados por los contribuyentes, y si en la vía ejecutiva es necesario llegar al embargo, tanto las*

*almonedas, como el remate se ceñirán a las normas consagradas en el Código Fiscal, que dan oportunidad al particular de hacer la defensa conveniente de sus intereses...*

*...En resumen, los sujetos de los impuestos en la esfera administrativa, gozan de la garantía de audiencia, con relación a las obligaciones impuestas por la propia legislación fiscal, la cuál en ningun caso puede transgredir, por cuanto a los derechos concedidos a la persona, los principios generales normativos de la estructura jurídica del País.<sup>37</sup>*

Cabe resaltar, que en materia fiscal, no es necesario que la garantía de audiencia sea previa, esto es en virtud de que las obligaciones tributarias son unilaterales y obligatorias como lo menciona Carrasco Iriarte.<sup>38</sup> Sin embargo, lo anterior no quiere decir, que en materia fiscal no opere la garantía de audiencia, pues está al ser mandato Constitucional, forzosamente será obligatorio su cumplimiento para las autoridades, por lo que existe la posibilidad de que el particular ejercite esta garantía, pero una vez que la obligación fiscal se ha generado e impuesto, aunque no ejecutado.

Por lo que hace a la condonación de multas fiscales, resulta de gran trascendencia que se respete la garantía de audiencia, debiendose entender por esta, el hecho de que al particular se le dé oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga, así como también de ofrecer pruebas a fin de que la autoridad, una vez que valore su situación, decida conforme a derecho lo conducente.

<sup>37</sup> MARGAIN B., Hugo. Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa, edit. Porrúa México 1958. PP. 69-71.

<sup>38</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Ob-cit. p. 440.

Por lo que concierne al tema de la presente investigación, el artículo 16 Constitucional establece una garantía que resulta de suma importancia. La garantía de legalidad contenida en el párrafo primero del numeral en comento que menciona: *"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."*

Lo anterior es conocido por la doctrina como el principio de legalidad, del cuál, Hugo Margáin señala: *"El artículo 14 establece el principio de legalidad al prohibir que un sujeto sea privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, lo cual sólo puede acontecer después de un juicio llevado ante un Tribunal, con apego a los requisitos procesales y de acuerdo con las leyes de fondo. Por su parte; el artículo 16 amplía aún más el principio de legalidad, al establecer taxativas al Estado que le impiden molestar a una persona o a su familia, invadir su domicilio, revisar sus papeles e intervenir en sus posesiones, a menos que medie una orden escrita de la autoridad con competencia constitucional, en la cuál se funde y se motive la causa legal del procedimiento..."*

*...El principio de legalidad, contenido en la primera parte del artículo 16, es violado por la autoridad en tres distintas situaciones: con una simple molestia infundada al particular; cuando dicta un mandamiento sin tener base legal y si existiendo fundamento legal, la autoridad ordenadora no es la competente...*

*...En toda acción gubernativa es indispensable la existencia de una orden escrita de la autoridad competente, por virtud de la cual se pueda determinar la responsabilidad del agente del Estado que la ordena, en este documento debe*

*expresarse quien dio la orden; cuales fueron los motivos que se tuvieron en consideración para darla y en que fundamentos legales se apoyo la decisión tomada. Si la orden escrita encubre un atropello, el juicio de responsabilidad en contra del funcionario tendrá en consideración como prueba plena, la orden escrita y firmada.*<sup>39</sup>

En materia de condonación de multas fiscales, el principio de legalidad antes expuesto, consistirá en que la autoridad que otorgue o niegue dicha condonación, deberá hacerlo por escrito, fundando en los preceptos legales en los cuales se basa y motivando, de modo tal que razone las causas en virtud de las cuales decidió el sentido de su resolución, debiendo, dicha autoridad, ser competente para resolver la solicitud formulada.

Lo escrito anteriormente, se refuerza con lo expuesto por Sánchez León, quien expresa que: *"El artículo 16 de la Constitución Federal, establece una garantía de seguridad jurídica cuando prevé: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

*De acuerdo a lo anterior las autoridades fiscales deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitirlas,*

---

<sup>39</sup> MARGAIN B., Hugo. Ob-cit. PP. 76, 78.

*además deben estar debidamente razonadas para lo cuál expondrán los motivos en que las basan.*<sup>40</sup>

En virtud de lo anterior, debemos hacer notar la importancia de que las resoluciones de las autoridades se encuentren debidamente fundadas y motivadas. Y en materia de condonación de multas no es la excepción, ya que al tratarse de una facultad discrecional su otorgamiento, se hace indispensable su adecuada fundamentación y motivación, para evitar abusos por parte de la autoridad.

### 3.2.2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Código Fiscal de la Federación, contempla el principal fundamento legal de la condonación de multas fiscales, en su artículo 74 que establece textualmente: *“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.*

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

---

<sup>40</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob-cit. p. 315.

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

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

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

La autoridad fiscal competente para conocer del caso, conforme al anterior precepto, deberá analizar y valorar la situación concreta del caso, esto es, que valorará los motivos expuestos por el solicitante, como puede ser que la infracción se haya efectuado por causas de fuerza mayor, o por la situación económica precaria del infractor, o por cualquier otro motivo expuesto por el solicitante, asimismo, también se deberán valorar los motivos por los cuales la autoridad fiscal impuso la multa.

Una vez efectuado el anterior análisis y valoración, la autoridad que conozca del caso, podrá decidir si concede la condonación o no, en caso de concederla también decidirá si es total o parcial, en este último caso, decidirá en que porcentaje.

La autoridad, al realizar la anterior valoración del caso concreto, gozará de facultades discrecionales, esto es, que dependerá de su particular punto de vista, dispondrá de su libre apreciación de las circunstancias del caso particular y no se encontrará sujeta a ningún tipo de condición por parte de ninguna ley ni

reglamento u ordenamiento alguno. Aunque en realidad existen criterios internos, que son desconocidos para el particular, pero que sirven a la autoridad para orientarse al emitir sus resoluciones. El carácter discrecional de la condonación de multas se encuentra reforzado en la siguiente ejecutoria del Poder Judicial Federal:

*Novena Epoca*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: V, Junio de 1997*

*Tesis: V.2o.28 A*

*Página: 731*

*"CONDONACIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN TENDIENTE A IMPUGNAR LA LEGALIDAD DE SU NEGATIVA. Del análisis del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que es improcedente el juicio de nulidad que se interpone en contra de las resoluciones que se dictan respecto de solicitudes de condonación de multas, toda vez que dicha disposición no se concreta a excluir el ejercicio de los medios de defensa contemplados en determinados títulos o capítulos del Código Fiscal de la Federación, sino que, en términos generales, excluye la posibilidad de acudir a la totalidad de los medios de defensa que se establecen en él, lo cual se explica si se tiene en cuenta que el propio precepto no impone a la autoridad administrativa la obligación de condonar multas, sino que únicamente contempla una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto a que recae sobre multas que han quedado firmes en donde no existe duda legal sobre la infracción en que se incurrió, su importe pertenece al erario público y, por ende, el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que al no contemplarse en el citado artículo un derecho para el contribuyente sino una facultad discrecional, ello conduce a estimar que en contra de las resoluciones que recaen a las solicitudes de condonación de multas, el juicio contencioso administrativo es improcedente. Lo mismo sucede aunque la solicitud de condonación de multas se haya apoyado en la regla 97-A, contenida en la tercera resolución que reforma, adiciona y deroga a la que establece para mil novecientos noventa y cuatro reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, publicada en el Diario Oficial de doce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, que dispone que se*

*condonarán las multas impuestas por la diferencia que exista entre el total y mil nuevos pesos, cuando el contribuyente se ubique en los casos específicos que se enumeran en la misma, pues esta disposición no debe interpretarse como un derecho absoluto del gobernado a que se condonen las multas impuestas y a que, por ende, en estos casos específicos se encuentre en posibilidad de acudir al juicio de nulidad; por una parte, porque la referida regla 97-A no surge en forma desvinculada del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sino únicamente como una adición o complemento, pero fundamentalmente, porque dichas reglas no pueden estar por encima del Código Fiscal de la Federación, concretamente del referido artículo 74 que en términos generales dispone que las solicitudes de condonación de multas no constituirán instancia y que las resoluciones que se dicten al respecto, no podrán ser impugnadas mediante los medios de defensa que establece dicho código.”*

#### *SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.*

*Amparo directo 158/97. Superservicios, S.A. de C.V. 10 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretaria: María del Rosario Parada Ruiz.*

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III-Abril, tesis XXI.10.9 A, página 365, de rubro: "CONDONACIÓN FISCAL, LAS RESOLUCIONES RELATIVAS A LA. NO SON IMPUGNABLES EN EL JUICIO DE AMPARO."*

Como ya hemos visto, la condonación de multas, en sí, constituye una solicitud que el particular efectúa ante una autoridad, es decir, que se trata de una petición que tiene su fundamento en el artículo 8º. Constitucional. Sin embargo esto origina que se realice en forma ordenada, pacífica y por escrito, entre otras cosas. Debido a esto, la solicitud de condonación de multas, debe reunir todos los requisitos de toda promoción por escrito que se presente ante las autoridades fiscales, establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: *“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a*

menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

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

I.- Constar por escrito.

II.- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y la clave que le correspondió en dicho registro.

III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

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

*Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código."*

Este artículo resulta sumamente claro, y como se puede observar, en el escrito donde se solicite la condonación de multas se deberán señalar los datos del solicitante, así como la autoridad a la cual se dirige, y el propósito de la promoción así como autorizados y domicilio para recibir notificaciones.

Un punto que conviene resaltar, es el hecho de que contra la resolución que recaiga a la solicitud de condonación, no existe ningún medio legal para impugnarse. En razón de que la ley manifiesta que se trata del ejercicio de facultades discrecionales por parte de la autoridad tributaria. En la práctica, podemos observar que gran parte de los contribuyentes hace uso de este medio, una vez que se han agotado todos los medios de defensa legales, como son recurso de revocación, juicio de nulidad o incluso el juicio de amparo. Además, como el mismo artículo 74 señala, sólo procederá la condonación respecto de multas que hayan quedado firmes, es decir, que haya transcurrido un término de 45 días contados desde el día siguiente a que haya surtido efectos su notificación sin que haya sido impugnada, o bien de haberse impugnado, ya se encuentre ejecutoriada la resolución. De igual manera, no podrá solicitarse si existe un acto conexo, como puede ser el crédito principal que le dio origen a la multa, que se encuentre pendiente de resolución de algún medio legal de defensa.

Por último, dicho artículo 74, nos establece la posibilidad de que, si así se solicita por el contribuyente, se suspenda el procedimiento administrativo de

ejecución, esto es, que el procedimiento para hacer efectivo el cobro de la multa, establecido en el artículo 145 del ordenamiento en comento, y aplicado por la autoridad hacendaria, se podrá suspender hasta que se resuelva en definitiva sobre la condonación de multas solicitada. Empero, es necesario, para que lo anterior sea procedente, que el contribuyente garantice el interés fiscal, mediante alguna de las formas establecidas en el artículo 141 del mismo Código, es decir, por depósito, prenda, hipoteca, fianza, fiador, embargo administrativo, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

### 3.2.3.- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Estimamos conveniente, por estar relacionado con la figura de la condonación de multas, hacer una breve mención del Procedimiento Administrativo de Ejecución y de la garantía del interés fiscal, establecidos en los artículos 141 y 145 del Código Fiscal de la Federación, mismos que se encuentran regulados por el Reglamento de dicho Código.

Así tenemos que la garantía del interés fiscal, circunstancia necesaria, para que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución solicitada por el infractor que solicita la condonación de multas, se encuentra regulada por los artículos 60 al 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar que de la solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, va a conocer la autoridad que impuso la sanción, es

decir, el Servicio de Administración Tributaria, competencia que le otorga La Ley del Servicio de Administración Tributaria y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. De igual manera, dichos ordenamientos también establecen la competencia para que el Servicio de Administración Tributaria, conozca de las solicitudes de condonación de multas fiscales.

En ese orden de ideas, tenemos que dicha competencia se desprende de los numerales 1, 2, 3 y 7 fracción XIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como del artículo 21, apartado D, fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

### 3.3.- PROCEDENCIA DE LA CONDONACION.

Fundamentalmente, podemos afirmar, que para que la solicitud de condonación sea procedente, dicha solicitud necesita cumplir con dos tipos de requisitos, los primeros son de forma y fondo y el segundo requisito, consiste en que la multa haya quedado firme. En cuanto a los primeros, los ha establecido el Servicio de Administración Tributaria, y nos los explica detalladamente Sandoval Galindo, de la siguiente manera:

Requisitos de la Solicitud.

*"En cuanto a la forma en que el particular debe presentar la solicitud de condonación de multas, es un hecho que en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, ésta debe ser en los formatos aprobados*

por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien, en escrito libre formulado por el particular, pero en todo caso, deberán reunirse los requisitos de Ley.

La solicitud de condonación de multas para que la autoridad esté en aptitud de resolver, deberá reunir por lo menos los siguientes requisitos:

- a) Señalar la autoridad a quien se dirige;
- b) Datos de identificación del promovente;
- c) Domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes y la clave que le correspondió, y en su caso domicilio para oír y recibir notificaciones y nombres de la persona que se autoriza para tales efectos;
- d) Datos de la resolución mediante la cuál se impuso la multa;
- e) Motivos o razones de la solicitud de condonación;
- f) Manifestar bajo protesta de decir verdad no haber interpuesto medios de defensa, o en su caso, los datos del mismo y su voluntad de desistirse de él si se encuentra subjudice; y
- g) Firma del solicitante.

Anexos que se deberán de acompañar al escrito de solicitud.

Para efectos que la autoridad que resolverá sobre la solicitud, cuente con elementos suficientes para emitir su resolución, en todo caso el particular deberá anexar los siguientes documentos:

- a) Documento en el que se acredita la personería, o datos del representante legal;
- b) Oficio en el que se impuso la multa de la cuál se solicita la condonación;

- c) *Constancia de notificación del oficio mediante el cual se impuso la multa;*
- d) *Copia de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al último ejercicio regular, las complementarias en su caso y, tratándose de personas morales, además un estado de posición financiera; y*
- e) *Cualquier otro documento que el solicitante estime conveniente a sus intereses.*<sup>41</sup>

Como hemos visto, en la cita anterior se nos describen claramente los requisitos que debemos cumplir para que la solicitud de condonación sea procedente. Por otra parte, nosotros agregaríamos, en referencia al último punto, que dentro de cualquier otro documento que el solicitante estime conveniente, se pueden mencionar a todas aquellas pruebas que puedan servir para que el solicitante, demuestre la existencia de alguna circunstancia atenuante de la sanción impuesta, como puede ser alguna causa de fuerza mayor.

Ahora bien, en cuanto al requisito de que se encuentre firme la multa, respecto de la cuál se solicito la condonación, debemos decir que como ya hemos visto, se debe manifestar bajo protesta de decir verdad, que no se ha interpuesto ningún medio legal de defensa en contra de la misma multa, y en caso de haberse hecho, manifestar su conformidad de desistirse en ese instante del mismo. Esto, se extiende al hecho de que tampoco deberán existir medios de defensa respecto de un acto conexo.

---

<sup>41</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal, edit. INDETEC, Guadalajara, México 1998. PP. 122 y 123.

Lo anterior resulta lógico, por la circunstancia de que para que sea procedente la condonación, la multa respecto de la cual se solicita, deberá estar firme. Es decir, que no podrá ser modificada ni revocada por medio alguno. Situación que obliga a que no exista ningún medio de defensa legal, o en caso de existir, que su resolución haya causado ejecutoria, o bien que haya transcurrido el término de 45 días después de haberse notificado la multa sin haberse impugnado, situación que prevé el último párrafo del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

### 3.4.- LA CONDONACION COMO FORMA DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE INFRACCIONES.

En este tema, trataremos sobre la extinción de las obligaciones fiscales, pero con especial atención a las que se originan con motivo de infracciones y más específicamente, sobre las multas fiscales.

Es por esto, que consideramos conveniente, dar un panorama sobre la extinción de las obligaciones fiscales en general, así tenemos que Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta respecto de las formas de extinción de la obligación fiscal: *"La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación."*<sup>42</sup>

<sup>42</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob.-cit. p. 167.

Por su parte, Gregorio Sánchez León expone lo siguiente: *"Las obligaciones fiscales se extinguen por regla general, por los mismos medios que establece el derecho privado, aunque con modalidades especiales y propias que les imprime el Derecho Fiscal, debiendo aclararse que determinadas formas de extinción del derecho común no son autorizadas por el derecho fiscal.*

*Las formas de extinción de la obligación tributaria son las siguientes: el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, el remate y adjudicación fiscal de bienes, la prescripción.*"<sup>43</sup>

Sin embargo, otros autores, nos dicen que además de las anteriores formas de extinción de las obligaciones fiscales, existen otras formas, como lo expone Mayolo Sánchez Hernández: *"En términos generales, la extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.*

*Según se desprende de la legislación fiscal federal, las formas de extinción de la obligación fiscal son: el pago o cumplimiento de la obligación; la compensación; la condonación; la cancelación; la prescripción; la caducidad; la dación en pago; la revocación; la nulidad; el aviso de disminución de obligaciones y suspensión de actividades; la confusión de derechos; la transacción.*"<sup>44</sup>

<sup>43</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob-cit. p. 225.

<sup>44</sup> cfr. SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Ob-cit. PP. 249-264.

En lo particular, concluimos, que el tratar de dar una enumeración detallada de las formas de extinción de las obligaciones fiscales, resultaría un tanto complicado por la diversidad de criterios existentes al respecto. Es por esto, que nosotros estimamos que simplemente, las formas de extinción de las obligaciones fiscales, son todos aquellos actos establecidos en la ley, en virtud de los cuales el contribuyente, se libera del cumplimiento de su obligación fiscal, cabe resaltar, que esta liberación, en ciertos casos podrá ser parcial.

Como ya se mencionó, lo escrito líneas atrás, hace referencia a la extinción de las obligaciones fiscales en términos generales, es decir, a todo tipo de obligación fiscal. Empero, a nosotros en particular solamente nos interesa la extinción de obligaciones fiscales generadas de infracciones a las disposiciones fiscales, y más concretamente respecto de las multas fiscales.

Así tenemos, que la doctora Lomelí Cerezo<sup>45</sup> afirma que las formas de extinción de la responsabilidad administrativa por infracciones fiscales son el cumplimiento de la pena, pago, compensación; condonación; prescripción y muerte del infractor.

Personalmente, nosotros consideramos, que ya hablando concretamente de las formas de extinción de las multas fiscales, como obligaciones fiscales que son, gran parte de las formas mencionadas a lo largo del presente subtema, operan en materia de estas sanciones.

---

<sup>45</sup> LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. 3ª. Ed. Edit. Porrúa S.A. México 1998. PP. 227-240.

Sin embargo, por ser parte fundamental de la presente investigación, nos abocaremos específicamente a la condonación prevista en el artículo 74 del Código Fiscal Federal, como forma de extinción de las multas. De esta manera, encontramos lo expuesto por la doctora Lomelí Cerezo que nos dice: *“La condonación, es otra forma de extinción de los créditos fiscales y consiste en el acto por virtud del cuál, el poder público declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente los créditos a favor de la hacienda pública.”*<sup>46</sup>

En ese mismo orden de ideas, encontramos lo manifestado por Rodríguez Lobato en referencia a la condonación de multas que dice: *“En virtud de que la facultad que comentamos permite a la autoridad hacendaría declarar extinguidos créditos fiscales, la condonación opera, no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se impone a los infractores de las disposiciones impositivas.”*<sup>47</sup>

De esta manera, podemos concluir que la condonación de multas fiscales, prevista en el artículo 74, del Código Fiscal de la Federación, constituye una forma de extinción de la obligación fiscal, esto en virtud de que a pesar de que la multa es una sanción derivada de un incumplimiento a una obligación fiscal, la multa igualmente tiene un carácter de obligación fiscal al constituir un crédito fiscal autónomo aunque accesorio.

---

<sup>46</sup> Idem.

<sup>47</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob-cit. p. 178.

Para finalizar, recordaremos que la autoridad fiscal, por medio de la condonación de multas, extinguirá la obligación fiscal, parcial o totalmente, dependiendo de las circunstancias concretas del caso.

### 3.5.- CRITERIOS DE LA AUTORIDAD PARA SU OTORGAMIENTO.

Como se desprende del propio artículo 74, párrafo primero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para decidir sobre la solicitud de condonación de multas, tiene facultades discrecionales de las cuales derivan los criterios en los cuales se basará la autoridad para el otorgamiento de la propia condonación.

Con referencia a los criterios mencionados, encontramos que principalmente se encuentran plasmados en el "Manual de Condonación de Multas" emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como lo menciona Sandoval Galindo.<sup>48</sup>

Dicho manual, consiste en una serie de criterios para uso interno de la propia autoridad, motivo por el cuál son desconocidos para el contribuyente, el cual debe entender el carácter discrecional de la condonación de multas, como el fundamento en que la autoridad fiscal se basa para su otorgamiento. Es por esta razón, que a continuación trataremos de comprender más a fondo sobre esta facultad discrecional.

---

<sup>48</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Ob-cit p. 124.

### 3.5.1.- CONCEPTO DE FACULTAD DISCRECIONAL.

Debemos entender por facultad discrecional, según Gregorio Sánchez León, como: *"Una libertad jurídica, (Sub lege libertas: libertad, pero sometida a la ley), permitida al órgano ejecutivo, por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica."*<sup>49</sup>

De igual manera Sandoval Galindo, define a las facultades discrecionales como: *"aquellas consagradas por una norma jurídica en la cual se faculta a un órgano administrativo para que con cierta libertad, ante determinadas circunstancias de hecho, decida lo que es oportuno hacer o no hacer."*<sup>50</sup>

De lo escrito, podemos decir, que facultad discrecional es una libertad que debe ser restringida a ciertos límites, que la ley le otorga a la autoridad para efectos de que decida sobre ciertas situaciones y actos específicos relativos al particular.

De facultad discrecional, también el Tribunal Fiscal de la Federación emitió su definición en las siguientes tesis aisladas:

<sup>49</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob-cit. p. 254.

<sup>50</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Ob-cit. p. 166.

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año II. No. 9 Suplementario. Julio - Diciembre 1979.*

*Tesis: II-TASS-735*

*Página: 46*

*"FACULTADES DISCRECIONALES.- SON AQUELLAS QUE LA AUTORIDAD EJERCITA CONFORME AL ARBITRIO QUE LA LEY OTORGA, PERO FUNDANDOLO Y MOTIVANDOLO ADECUADAMENTE.- Debe entenderse por facultades discrecionales aquellas que tiene la autoridad para actuar conforme a cierta libertad o arbitrio que la ley le otorga, es decir, que no se trata de una facultad que la autoridad esté obligada a ejercitar una vez que se cumplan ciertas condiciones previstas en las disposiciones legales, pues en este caso se trataría de facultades regladas. Sin embargo, la libertad de actuación de la autoridad en el ejercicio de su arbitrio no implica arbitrariedad, lo que quiere decir, que esa libertad de la autoridad debe ser ejercitada dentro de un marco legal y siempre sobre la base de las garantías individuales de los ciudadanos."*

*Revisión No. 973/78.- Resuelta en sesión de 4 de julio de 1979, por mayoría de 7 votos y 1 en contra, con voto particular del Magistrado Mario Cordera Pastor.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Edgar Hernández Carmona.*

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año V. No. 40. Abril 1983.*

*Tesis: II-TASS-4866*

*Página: 746*

*"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan preestablecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculados por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar o no actuar, para obrar en una o en otra forma, para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su discreto juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o*

*tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales. (91)"*

*Revisión No. 226/82.- Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. (La parte considerativa se publicará en el suplemento correspondiente).*

#### *PRECEDENTES:*

*Revisión No. 363/80.- Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez.*

*Revisión No. 440/82.- Resuelta en sesión de 26 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Manuel Castellanos Tortolero.*

De las tesis transcritas, nos percatamos que el hecho de que un acto se encuentre fundado en una facultad discrecional por parte de la autoridad, no significa que dicho acto dependa de criterios caprichosos de la autoridad, por lo que debe ser en todo caso, respetuoso y apegado al sentido de la ley.

Debido a esto, es por lo que las facultades discrecionales, necesariamente deberán tener ciertos límites que garanticen al particular la exacta observancia de la ley.

### 3.5.2.- LIMITES A LAS FACULTADES DISCRECIONALES.

Como hemos visto, la facultad discrecional, no puede depender totalmente del criterio, muchas veces caprichoso, del funcionario fiscal a quien se le dota de la misma, ya que esto sería peligroso para el particular y para la administración de

justicia. En razón de esto, es que deben de existir límites a este tipo de facultades, respecto de los cuales, Sánchez León sostiene: *"Las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, dibujan o marcan los límites de la autoridad en el ejercicio de la facultad discrecional. De acuerdo al 14 Constitucional la autoridad debe concederle al particular el derecho de ofrecer y rendir pruebas dentro de la esfera administrativa.*

*Por su parte, el artículo 16 Constitucional al acoger el principio de legalidad nos conduce a la garantía Constitucional conocida como garantía de legalidad que hace referencia a las nociones: fundamentación y motivación.*

*Por ello, al ser el principio de legalidad uno de los límites de la facultad discrecional, al estar consagrado en el artículo 16 Constitucional, cuando la administración Pública utilice sus facultades discrecionales para fines distintos a los señalados por la ley, violara la esencia de la misma y por consecuencia, el propio principio de legalidad.<sup>51</sup>*

En razón de lo anterior, se desprende, que si bien es cierto, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 74 establece una facultad discrecional a favor de la autoridad, también lo es que dicha facultad se habrá de ejercitar dentro de los límites establecidos en Nuestra Carta Magna, concretamente en sus artículos 14 y 16, toda vez que ninguna ley puede estar por encima de ésta, ya que si se sobrepasan estos límites, se corre el grave riesgo de caer en problemas como el desvío de poder.

---

<sup>51</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob-cit. PP. 254, 255.

### 3.5.3.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Retomando, lo expuesto en el subtema anterior, nos encontramos con que la autoridad, en este caso la autoridad fiscal concretamente, nunca deberá encontrarse por encima de la Constitución, aún cuando una ley le conceda facultades discrecionales, como es el caso que nos atañe, por lo que siempre, estas facultades deberán de encontrarse apegadas al principio de legalidad establecido en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

De esta manera, tenemos que el mismo autor, comenta al respecto: *"Este principio establece la sumisión de la Administración Pública a la ley. La Constitución Federal acoge el principio de legalidad en sus artículos 14, 16 y 31 fracción IV. Es en materia fiscal donde adquiere una singular importancia el principio de legalidad. Específicamente cuando el derecho objetivo otorga a la Administración Pública facultades discrecionales.*

*En materia fiscal, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es hechos imponibles, sujetos pasivos, así como el objeto y la cantidad de la prestación, esto es, todos los elementos del tributo deben estar contenidos en la ley.*

*En general, en materia fiscal, por la presencia de la garantía de legalidad consignada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la figura de la potestad discrecional en la norma tributaria, se reduce su ámbito esencialmente para regular el acto jurídico que por esencia constituye la principal manifestación de la facultad discrecional en materia fiscal como son las cuestiones relacionadas*

*con la imposición y condonación, de multas o sanciones por violación a leyes fiscales, porque desde la Ley de Justicia Fiscal el legislador la circunscribió solamente a las sanciones.*

*Por ello es de suponerse que la presencia de la potestad discrecional en la norma sustantiva debe limitarse a aquellas cuestiones cuyo contenido no vulnere el principio de legalidad.<sup>52</sup>*

De la cita transcrita en el párrafo que antecede, resulta interesante una cuestión de suma importancia para la presente investigación y radica en el hecho de que en materia fiscal se dota a la autoridad de facultades discrecionales, pero solamente en lo que se refiere a la imposición y condonación de multas o sanciones por violaciones a las disposiciones fiscales. A nosotros, particularmente, nos interesan las facultades discrecionales relacionadas con la condonación, donde consideramos que se debe de tener especial cuidado de que la autoridad no abuse de la amplia libertad que la ley le concede, actuando fuera del margen de legalidad impuesto por nuestra Ley Suprema y disposiciones relativas, ya que de lo contrario nos encontraríamos en un total estado de autoritarismo.

---

<sup>52</sup> Idem.

## CAPITULO 4

### NECESIDAD DE CONSIDERAR FACULTAD REGLADA LA CONDONACION DE MULTAS

*4.1.- Problemática que surge a raíz de existir como facultad discrecional la condonación de multas.*

*4.2.- Considerar facultad reglada a la condonación de multas, como solución.*

*4.2.1.- Posibles beneficios y afectaciones al particular.*

*4.2.3.- Posibles beneficios y afectaciones al fisco federal.*

## NECESIDAD DE CONSIDERAR FACULTAD REGLADA LA CONDONACION DE MULTAS

### 4.1.- PROBLEMATICA QUE SURGE A RAIZ DE EXISTIR COMO FACULTAD DISCRECIONAL LA CONDONACION DE MULTAS.

Actualmente, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece entre otros, que para la condonación de multas fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. De lo cual se desprende que el legislador concede una facultad discrecional a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a su vez, la delega en la dependencia competente para conocer de dichas cuestiones.

De lo anterior, surge una problemática para el contribuyente, que consiste en que, aún cuando la autoridad ésta obligada a respetar el principio Constitucional de legalidad, esto se convierte en una tarea un tanto difícil para ésta, toda vez que la ley al otorgarle una facultad discrecional respecto de la condonación de multas fiscales, es decir, que la ley le esta otorgando a la autoridad cierta libertad para que decida sobre dichos actos respecto del particular, pero la autoridad, al ser necesariamente un funcionario, es decir, un hombre con defectos inherentes a tal, está sujeto a posibles errores, que normalmente se ven reflejados en contra del

contribuyente que ha cometido una infracción, causándole graves problemas al verse obligado a pagar a la hacienda pública exageradas multas.

Ahora bien, la autoridad fiscal, que en el presente estudio se trata del Servicio de Administración Tributaria (SAT) por conducto de la Administración Local Jurídica de Ingresos correspondiente, según se desprende de los artículos 7º. Fracción XIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 21, Apartado D, Fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se guía para resolver sobre la solicitud de condonación de multas efectuada por el contribuyente, en criterios internos de la propia autoridad, como es el caso del manual de condonación de multas, que en ningún caso, podrán tener el carácter de obligatorios, al ser primeramente, totalmente desconocidos para el contribuyente y segundo por el hecho de que al no tener el carácter de generalidad y obligatoriedad, no tienen la fuerza de una ley o reglamento.

Esto puede resultar un tanto arbitrario, ya que en un Estado de Derecho no puede dejarse una situación tan delicada, como es el caso que nos ocupa, en manos de la autoridad, que si bien es cierto, esta facultad le es conferida por la ley, la misma no tiene una regulación jurídica que le de confianza, y sobre todo garantía al contribuyente infractor.

Uno de los más graves problemas que origina esta situación, se ve reflejado en pequeños contribuyentes, como pequeños empresarios, comerciantes, etcétera, que al contar con poca o nula asesoría técnica al respecto, antes que impugnar la resolución que les impone la multa, por arbitraria que sea, y por resultar mucho más fácil elaborar una solicitud de condonación de multas, que un

recurso de revocación, que necesariamente debe hacerse por persona con conocimientos técnicos en la materia, deciden solicitar dicha condonación. La cuál al no encontrarse regulada expresamente en la ley, en cuanto a requisitos de la solicitud, documentos que se acompañan y procedimiento de la autoridad para su otorgamiento, gran parte de las veces ocasiona al contribuyente negativas por parte de la autoridad, con la consigna de ya no estar en posibilidades de recurrir a ningún medio legal de defensa que no sea directamente el juicio de amparo, que al tratarse de un medio de control Constitucional, seguramente no resultará favorable al contribuyente, el cuál, además de la pérdida de tiempo y dinero por los trámites engorrosos, tendrá que pagar excesivos recargos por el tiempo transcurrido. Esto, se encuentra sustentado en la siguiente tesis, que a continuación transcribimos para su mejor entendimiento, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito:

*Novena Epoca*

*Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: III, Mayo de 1996*

*Tesis: I.4o.A.103 A*

*Página: 658*

*"MULTA, LA NEGATIVA DE SU CONDONACION NO ES IMPUGNABLE A TRAVES DEL JUICIO DE NULIDAD. El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación establece entre otros que "... 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...", por lo que si la Sala con fundamento en ello, determinó que no procedía el juicio de nulidad, contra la negativa a condonar la multa, y el particular considera que tal disposición viola la garantía de audiencia, debió impugnar la inconstitucionalidad del referido precepto por lo que a este aspecto atañe; pues la Sala Fiscal está obligada a acatar la legislación aplicable, en el caso, el Código Fiscal de la Federación, y por*

*ende, cualquier aspecto relativo a la condonación de multa, incluida su fundamentación y motivación, no puede impugnarse mediante los medios de defensa previstos en el referido ordenamiento legal."*

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 3364/95. Almacenes Nacionales de Depósito, S.A. 22 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.*

Otro problema que genera el ejercicio de esta facultad discrecional, es la vulneración a los principios Constitucionales de equidad y proporcionalidad, que resultan primordiales en materia tributaria. Lo anterior en virtud de que, al valorar discrecionalmente la autoridad las circunstancias específicas del caso, en la realidad se actualiza que dos infractores en circunstancias similares no tienen ninguna garantía de que la aplicación de la ley, sea en el mismo sentido para ambos, por no existir una reglamentación jurídica que sirva de parámetro a la autoridad para darle sentido justo, equitativo y proporcional a sus resoluciones.

De lo expuesto, resulta claro que el ejercicio de la facultad discrecional referida, puede traer como consecuencia, entre otras el desvío de poder, que ha decido de Sánchez León se presenta de la siguiente manera: *"Cuando la autoridad administrativa en ejercicio de la facultad discrecional se sirve de ésta para un fin personal o administrativo diverso al querido por la ley, el acto se encontrara viciado y surge así el concepto de Desvío de Poder, que permite la anulación del acto cuyo fin es distinto del considerado por la ley, pero tratándose de condonación de multas, no es posible hacerlo valer por los medios de defensa*

*que establece el Código Fiscal, según lo previsto en el segundo párrafo del artículo 74 del Código citado, aunque si por medio del juicio de amparo.<sup>163</sup>*

De esta manera, podemos observar, que el desvío de poder se presenta cuando en ejercicio de la facultad discrecional se llega a un fin distinto, al que quiso llegar el legislador. Aunado a lo anterior, resulta difícil para la autoridad, el motivar debidamente un acto de esta naturaleza en razón de no se puede llegar a una apreciación detallada de las circunstancias que se presenten en la realidad, como se puede apreciar en la siguiente tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación:

*Cuarta Época.*

*Instancia: Segunda Sección*

*R.T.F.F.: Año II. No. 6. Enero 1999.*

*Tesis: IV-P-2aS-56*

*Página: 104*

*"FACULTADES DISCRECIONALES. SU MOTIVACION.- El ejercicio de las facultades discrecionales debe estar debidamente fundado y motivado; sin embargo, la motivación de dichas facultades atiende fundamentalmente a criterios de oportunidad que suponen un juicio subjetivo del autor del acto que como la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha reconocido, no puede ser substituido por el criterio del juez. De ahí que la motivación de las facultades discrecionales pueda efectuarse de forma general, de suerte que el juzgador pueda comprobar la legalidad de su ejercicio, o sea la potestad que tiene el funcionario para ejercer sus facultades y en los casos en que la ley lo establezca, las condiciones requeridas para su ejercicio. Lo anterior, no significa que dichas facultades no puedan ser controladas por desvío de poder o cuando su ejercicio no sea razonable, sino desproporcionado o arbitrario y caprichoso o notoriamente injusto o contrario a la equidad. No obstante, no es posible motivar el ejercicio de las facultades discrecionales con el detalle que permita al juez apreciar que el juicio subjetivo del autor del acto sea razonable. La razonabilidad*

<sup>163</sup> Idem.

*del ejercicio de las facultades discrecionales, así como la posibilidad de tacharlo de nulidad por desvío de poder, no pueden derivarse de la motivación del acto sino que deben atender, fundamentalmente, al fin del acto, o sea, a la intención subjetiva de su autor y a sus consecuencias fácticas. (15)"*

*Juicio de Nulidad No. 100(14)1/98/18088/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.  
(Tesis aprobada en sesión de 20 de octubre de 1998)*

A fin de tener un concepto más claro, de cuando se presenta el desvío de poder, tenemos lo dicho por Alibert: *"El desvío de poder es el hecho del agente administrativo que, realizando un acto de su competencia, y respetando las formas impuestas por la legislación usa de su poder en casos, por motivos y para fines distintos de aquellos en vista de los cuales este poder le ha sido conferido. La desviación de poder es un abuso de mandato, un abuso de derecho. Puede un acto administrativo haber sido realizado por el funcionario competente con todas las apariencias de regularidad y, sin embargo, este acto discrecional realizado, que el funcionario calificado tenía el derecho estricto de realizar, puede estar afectado de ilegalidad si su autor ha usado de sus poderes para un fin distinto de aquel en vista del cuál le han sido conferidos, o para retener la fórmula de la jurisprudencia para un fin distinto que el interés general o el bien del servicio. La teoría de la desviación del poder es la defensa de la moralidad administrativa."*<sup>54</sup>

En ese orden de ideas, Sandoval Galindo expone lo siguiente: *"La desviación de poder tiene como fundamento conceptual la regularidad de los fines en la conducta de los órganos administrativos. La actividad administrativa tiene*

<sup>54</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. cit-por. p. 168.

*como finalidad y los órganos administrativos reciben una competencia restringida con una finalidad: de tal manera que el administrador al ejercitar su competencia debe hacerlo de acuerdo con el fin contemplado por la ley, pues legalmente sólo está autorizado a usar el poder de la ley con la finalidad establecida en ella.*

*La doctrina ha considerado que existe desvío de poder, que determina la nulidad del acto administrativo, en tres casos, cuando el funcionario actúa con:*

*1.- Un fin personal. En este caso, el acto administrativo ha sido emitido para satisfacer las aspiraciones personales del agente público: como puede ser venganza, partidismo, favoritismo, lucro, etcétera.*

*2.- Con una finalidad de favorecer a un tercero o a un grupo de terceros.*

*3.- Con una finalidad de favorecer a la administración pública. En este caso se trata de un fin administrativo pero distinto del contemplado por la ley. Se presenta con mayor intensidad que los anteriores. El funcionario protege un interés general pero diverso al esperado por la ley. Por ejemplo, aplicar mayor número de multas no para desalentar el incumplimiento de ordenanzas, sino para obtener mayores fondos para la comuna.*

*Pero no obstante que el desvío de poder se encuentra contemplado como una causal de nulidad de los actos administrativos, en el orden procesal, existe dificultad probatoria para demostrar dicha causal.*

*La dificultad de demostrar el desvío de poder obedece al carácter subjetivo de las intenciones del funcionario, el cual normalmente procura disimular que actuó con un fin distinto al requerido por la ley, ya que como se ha dicho, el acto es emitido con la competencia requerida, con las formalidades y procedimientos establecidos, lo cuál hace que tal acto se encuentre revestido de una aparente legalidad, y por lo mismo, la desviación existente no es fácil demostrarla.*

*Sin embargo, esa dificultad no resulta insalvable, ya que el funcionario que actuado con desvío de poder ha dejado constancias de su conducta ilegal que puede acreditarse con pruebas documentales, testimoniales, presuncionales u otras que sean idóneas para tal menester...*

*...Así, con apoyo en las presuncionales, tenemos que los síntomas denunciadores del desvío de poder consisten en:*

- a) La contradicción del acto con actos o medidas posteriores. Como es el caso de que el funcionario fiscal se ha rehusado ha conceder dispensa de garantía del interés fiscal y en cambio, en meses posteriores concede otras peticiones de dispensa sin haber variado sus criterios por las que negó la anterior.*
- b) Contradicciones del acto con actos o medidas anteriores. Como puede acontecer en el caso de que se deje sin efectos el nombramiento de un funcionario público, argumentando razones de incapacidad, cuando días antes se le habían confiado encargos delicados de confianza, los cuales había resuelto satisfactoriamente.*

- c) *Motivación excesiva.* La cual puede servir de indicio de que el funcionario pretende defender su acto en forma a priori, justificando fuera de lo normal su actuación.
- d) *Injusticia manifiesta.* Consiste en las determinaciones impuestas en razón de un interés privado, sin la suficiente razón de interés público.
- e) *Disparidad de tratamiento.* Lo que se presenta cuando el funcionario ante hechos iguales, adopta medidas contradictorias.
- f) *Presiones sobre el funcionario.* Tiene lugar cuando el funcionario, después de ser presionado por un tercero toma una decisión contraria a la esperada por el gobernado.

*Pero para que tales presunciones puedan ser eficaces para demostrar la desviación alegada, es necesario, como se expresó al analizar la prueba, invocar los supuestos en que se apoyan, así como los diversos medios probatorios de los cuales se derivan tales hechos.*<sup>165</sup>

De la misma manera, Clemente Soto Alvarez manifiesta que: *"Hay desviación de poder cuando en un acto administrativo se utiliza la potestad legal mediante él ejercida para fin distinto de aquél para el que se encuentra conferida, utilizándola para servir a fines ajenos a los que, de acuerdo con ella existe la posibilidad jurídica de perseguir."*<sup>166</sup>

Del desarrollo anterior, nosotros concluimos que él desvió de poder, consiste en un acto de la autoridad que se emite con fines distintos a los que

<sup>165</sup> *ibidem*, PP. 168-170.

<sup>166</sup> SOTO ALVAREZ, Clemente. Selección de Términos Jurídicos, Políticos, Económicos y Sociológicos. Edit. Limusa, México 1990. p. 105.

pretendía el legislador, al momento que dotó a dicha autoridad de facultades discrecionales. Pudiendo seguirse fines personales, fines de lucro o simplemente en contra del interés público.

Ahora bien, respecto del tema que nos atañe, estaremos en desvío de poder ante la presencia de un acto en virtud del cual una autoridad fiscal, concretamente el Servicio de Administración Tributaria, niegue la condonación de multas alegando, según sus facultades discrecionales, un fin que no sea el deseado por la ley, y contrario al interés público, afectando de esta manera no sólo al infractor que hizo la solicitud de condonación, sino a todo el interés público.

El desvío de poder, en lo referente a la condonación de multas se ha convertido en un tema central, en razón de la íntima relación que guarda con la aplicación de facultades discrecionales, como lo ha sostenido el Poder Judicial Federal en la siguiente ejecutoria:

*Novena Epoca*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: V, Junio de 1997*

*Tesis: V.2o.28 A*

*Página: 731*

*"CONDONACION FISCAL. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION TENDIENTE A IMPUGNAR LA LEGALIDAD DE SU NEGATIVA. Del análisis del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que es improcedente el juicio de nulidad que se interpone en contra de las resoluciones que se dictan respecto de solicitudes de condonación de multas, toda vez que dicha disposición no se concreta a excluir el ejercicio de los medios de defensa contemplados en determinados títulos o capítulos del Código Fiscal de la Federación, sino que, en*

*términos generales, excluye la posibilidad de acudir a la totalidad de los medios de defensa que se establecen en él, lo cual se explica si se tiene en cuenta que el propio precepto no impone a la autoridad administrativa la obligación de condonar multas, sino que únicamente contempla una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto a que recae sobre multas que han quedado firmes en donde no existe duda legal sobre la infracción en que se incurrió, su importe pertenece al erario público y, por ende, el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que al no contemplarse en el citado artículo un derecho para el contribuyente sino una facultad discrecional, ello conduce a estimar que en contra de las resoluciones que recaen a las solicitudes de condonación de multas, el juicio contencioso administrativo es improcedente. Lo mismo sucede aunque la solicitud de condonación de multas se haya apoyado en la regla 97-A, contenida en la tercera resolución que reforma, adiciona y deroga a la que establece para mil novecientos noventa y cuatro reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, publicada en el Diario Oficial de doce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, que dispone que se condonarán las multas impuestas por la diferencia que exista entre el total y mil nuevos pesos, cuando el contribuyente se ubique en los casos específicos que se enumeran en la misma, pues esta disposición no debe interpretarse como un derecho absoluto del gobernado a que se condonen las multas impuestas y a que, por ende, en estos casos específicos se encuentre en posibilidad de acudir al juicio de nulidad; por una parte, porque la referida regla 97-A no surge en forma desvinculada del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sino únicamente como una adición o complemento, pero fundamentalmente, porque dichas reglas no pueden estar por encima del Código Fiscal de la Federación, concretamente del referido artículo 74 que en términos generales dispone que las solicitudes de condonación de multas no constituirán instancia y que las resoluciones que se dicten al respecto, no podrán ser impugnadas mediante los medios de defensa que establece dicho código."*

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

*Amparo directo 158/97. Superservicios, S.A. de C.V. 10 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretaria: María del Rosario Parada Ruiz.*

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III-Abril, tesis XXI.10.9 A, página 365, de rubro: "CONDONACION FISCAL, LAS RESOLUCIONES RELATIVAS A LA. NO SON IMPUGNABLES EN EL JUICIO DE AMPARO."*

El desvío de poder, derivado del mal ejercicio de las facultades discrecionales, puede originar el incumplimiento al principio constitucional de legalidad, dicho principio nos establece la obligación por parte de la autoridad de fundar y motivar el acto donde niegue o conceda la condonación. Para fundarla deberá de precisar las normas jurídicas donde se basa para emitir su acto, sin embargo el motivar dicha resolución resulta más complicado, debido al carácter subjetivo de la facultad discrecional, por lo que necesariamente deben de expresarse los motivos que precedieron y dieron lugar al acto discrecional, los cuales deben darse en la realidad práctico-jurídica y no ser manifestados simplemente a priori por la autoridad, debiéndose vincular la resolución correspondiente con los actos o hechos directamente imputables al solicitante, de tal forma que las apreciaciones subjetivas de hechos que sean manifestadas por la autoridad no sean parte de la motivación, como lo manifiesta Sandoval Galindo,<sup>57</sup> debiendo ser esta motivación, en relación a los hechos que originaron la sanción y los hechos en que la autoridad se baso para emitir su resolución.

Otro de los problemas que se presentan para el contribuyente, consiste en el hecho de que se le está privando de la oportunidad de impugnar la negativa ficta, en caso de que no se resuelva su petición en el plazo de tres meses, como lo dispone el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo 74 le priva de tal derecho, que de cierta manera, le otorga en términos generales, el artículo 37.

---

<sup>57</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Ob-cit. p. 125.

En resumen, estimamos que en un sistema Constitucional como el nuestro, no resulta conveniente que en una materia tan delicada, como lo es el caso de la condonación de una multa fiscal, se le otorguen a la autoridad competente facultades discrecionales para efectos de decidir en el ámbito jurídico del gobernado. Esto en razón de que, como hemos estado observando, las facultades discrecionales, aunque en teoría no deben depender de la voluntad del funcionario dotado de ellas, en la realidad nos encontramos que el hombre, por su propia naturaleza tiende a cometer errores de apreciación, motivado por diversas circunstancias, lo cuál origina, que por la naturaleza subjetiva de la condonación de multas como facultad discrecional, hace que el funcionario público, actué de conformidad con un juicio subjetivo o interno, de tal manera, que el contribuyente infractor, se ve afectado al no haber sido valorado su caso particular conforme al espíritu de la ley, es decir, como es sabido, la ley puede ser interpretada de diversas formas, y al no existir un procedimiento concreto para la aplicación de esta facultad, en lo referente al tema, provoca que pueda ser interpretada en un sentido distinto, siendo el único perjudicado el particular, que en muchas ocasiones no cuenta con la asesoría técnica apropiada.

#### 4.2.- CONSIDERAR FACULTAD REGLADA A LA CONDONACION DE MULTAS COMO SOLUCION.

A lo largo de la presente investigación, hemos observado la problemática relativa al carácter discrecional de la facultad de la autoridad para la condonación de multas fiscales, dicha problemática consiste básicamente, en que el infractor, que por diversas ocasiones no pueda impugnar mediante un medio legal de

defensa, la resolución que le impone la multa, se encuentra con que la solicitud de condonación, al no constituir instancia, es decir, al no ser un medio de defensa, resulta que no constituye ninguna garantía para el infractor, aunque tenga motivos justificados para que la autoridad lo condone aunque sea parcialmente, esto debido principalmente a que al ser una facultad discrecional, misma que tiene una naturaleza subjetiva, frecuentemente se originan problemas como el desvío de poder o la violación a garantías constitucionales, dándose esto principalmente, por la falta de reglamentación de dicha facultad. Esto es bastante grave para el particular, por las situaciones analizadas antes, ya que si no logra la condonación, no sólo tendrá que pagar la multa, sino que también habrá aumentado su ya muy excesiva actualización.

Así nosotros, al igual que la doctora Lomelí Cerezo, consideramos que esta situación constituye un retroceso en nuestro derecho positivo, y tenemos a bien, transcribir el siguiente criterio de la autora en comentario al referirse al artículo 74 del Código Fiscal de la Federación vigente: *"También se establece en el referido precepto que la solicitud de condonación no constituirá instancia; que las resoluciones que dicté la Secretaría de Hacienda al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal, y que sólo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación..."*

*...Lo anterior constituye a mi juicio, un retroceso en la regulación de la condonación porque actualmente, en virtud de la aplicación del artículo 74, aunque existan las circunstancias antes mencionadas, que hacen que la multa sea*

*injustificada, puede suceder que se niegue su condonación sin que el afectado pueda acudir a los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal.*"<sup>58</sup>

Siguiendo ese orden de ideas, debemos estar conscientes de la necesaria e indispensable regulación de la condonación de multas fiscales, toda vez que sólo a través de esta medida se podrá evitar el desvío de poder, violaciones constitucionales y en general, errores cometidos por los funcionarios públicos que se visualizan en detrimento de la esfera jurídica del contribuyente, afectando en consecuencia, al erario público, ya que en situaciones futuras, debido a la sanción, posiblemente no justificada, se haya afectado a tal grado al contribuyente, que se encuentre imposibilitado para seguir contribuyendo, con la consigna de que se puedan generar otras infracciones.

Empero, antes que nada, creemos conveniente saber que se debe entender por facultad reglada, señalando al respecto el autor Sánchez León, lo siguiente: *"Concepto de Facultad reglada.- La libertad de acción de la autoridad administrativa, debe ser ejercitada dentro de un marco legal, fijado por una norma jurídica predeterminada, que señala la conducta específica que debe seguir el órgano y siempre sobre la base del respeto de las garantías individuales de los ciudadanos.*

*Por lo contrario, en todo acto administrativo, existen elementos que necesariamente son reglados, lo que permite concluir que no hay actos plenamente discrecionales.*

---

<sup>58</sup> LOMELI CERESO, Margarita. Ob.-ct. p. 230.

*La actividad discrecional no es enteramente una actividad libre. En el Estado de Derecho Moderno es punto menos que imposible que alguna actividad escape a la previsión del legislador. En todo caso la administración debe plegarse en desarrollo de la potestad discrecional al fin específico contenido en la norma.<sup>59</sup>*

De la misma manera, además de encontrarse definida la facultad reglada por la doctrina, el Tribunal Fiscal de la Federación también se ha pronunciado al respecto en la siguiente jurisprudencia:

*Segunda Época.*

*Instancia: Pleno*

*R.T.F.F.: Año V. No. 42. Junio 1983.*

*Tesis: II-J-165*

*Página: 871*

*"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales."*

*Revisión No. 363/80.- Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 más con los resolutiveos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez.*

<sup>59</sup> SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob-cit. PP. 253-254.

*Revisión No. 440/82.- Resuelta en sesión de 26 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Manuel Castellanos Tortolero.*

*Revisión No. 2267/82.- Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 165. (Texto aprobado en sesión de 18 de mayo de 1983).*

De acuerdo a lo expuesto, nosotros definimos a la facultad reglada como aquella facultad de cual se encuentra investido el funcionario público, que lo dota de competencia y además le impone su obligación de actuar y la manera de cómo debe hacerlo, de tal forma que se establezca un procedimiento claro para el funcionario y para el contribuyente al cual deben apegarse, sin dejar margen para que la autoridad actué de acuerdo al juicio subjetivo del funcionario.

Por otra parte, nos encontramos con que la condonación de multas fiscales, prevista como facultad discrecional en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, precisamente por tal naturaleza, no constituye ninguna garantía para el contribuyente, que posiblemente decidió no impugnar la multa, por considerar tener motivos para obtener su condonación.

En ese orden de ideas, debemos hacer notar que el conocer haber cometido una infracción, es decir, el aceptar la multa fiscal, no debe significar que se está de acuerdo con ella, esto en razón de que, el no impugnarla puede ser originado por la circunstancia de que el contribuyente conoce la infracción cometida, sin embargo, creemos que sería un error el que la autoridad tomará tal circunstancia, para considerar que el contribuyente la ha reconocido o aceptado, porque como ya se dijo, dicha infracción pudo haber sido cometida por causas de

fuerza mayor, o circunstancias tales, que hagan que el infractor considere que la sanción no corresponde a la realidad, de tal forma que tenga elementos suficientes para obtener su condonación, aunque sea parcialmente.

La circunstancia antes referida nos hace estimar la necesidad de que la condonación de multas fiscales prevista en el Código Fiscal de la Federación, exista como una facultad debidamente reglada para la autoridad, por la ley, en dicha reglamentación, retomando lo expuesto en capítulos anteriores, se debe indicar el procedimiento a seguir, para la aplicación de la condonación, en el cual se deben considerar, entre otros elementos: la culpabilidad o el dolo con que se ha cometido la infracción, resultando esto de suma importancia, ya que la autoridad debe valorar la intención del contribuyente para cometer la infracción, por que al igual que en el derecho penal, no se debe castigar con el mismo rigor, al que tenía intención de afectar al fisco, y al que infringió la ley fiscal con alguna causa atenuante de su responsabilidad.

De igual manera, será importante valorar y reglamentar la reincidencia del infractor, es decir, su predisposición a volver ha cometer la infracción. También resulta trascendente la reglamentación de la calidad particular, es decir que personas directa e indirectamente fueron las responsables de la infracción.

Otro punto que hace necesaria su reglamentación, es la magnitud del daño causado al fisco, es decir, debe tener más probabilidades de que se le condone su multa el que menos daño ha hecho.

También, como se ha expuesto anteriormente, se debe tomar en cuenta la situación económica del infractor, porque no se debe provocar la ruina del contribuyente, ya que posteriormente se afecta al propio erario público.

Por último, también resultaría conveniente la reglamentación de ciertos hechos o circunstancias que podrían constituir pruebas supervenientes, es decir, que las constancias de lo anterior, se puedan presentar una vez que haya quedado firme la multa.

Consideramos, que se debe conjuntar igualmente de manera ordenada y reglada, para efectos de establecer los parámetros donde la autoridad se pueda guiar, para determinar si es conveniente una condonación total o parcial y en este último caso, en que porcentaje.

Lo anterior originaria que el contribuyente infractor, tenga cierta seguridad jurídica, respecto de la solicitud de condonación de multas que le formule a la autoridad. Así lo ha establecido la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial Federal:

*Quinta Epoca*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: LXVI*

*Página: 706*

*"CONDONACION DE MULTAS FISCALES, NATURALEZA DE LA. En términos generales, la condonación o reducción de multas y adeudos fiscales, debe estimarse, en cuanto a su origen, como un acto gracioso, libre y espontáneo del poder público, que no constituye un derecho exigible por el intestado; pero si la ley fija los requisitos mediante los cuales se ha otorgado la gracia, entonces deja*

*de tener el acto, características de espontaneidad, y nace, en favor del causante, un verdadero derecho, que puede exigir del poder público, y que éste tiene obligación de otorgarle, cuando se surten esos requisitos."*

*Amparo administrativo en revisión 5486/40. Vallejo Barajas Vicente, sucesión de. 24 de octubre de 1940. Unanimidad de cinco votos. Relator: Agustín Gómez Campos.*

De esta manera, consideramos que la reglamentación de la condonación de multas constituye una solución a la problemática derivada de está, toda vez que la autoridad no sólo tendría una reglamentación jurídica a la cual deba apegarse, sino que también tendría una guía que le serviría de parámetro para orientar el sentido de sus resoluciones. De tal manera que se evitarían, o por lo menos se disminuirían en gran medida, los abusos por parte de las autoridades, derivados de la falta de reglamentación en la cuál se pueda orientar el funcionario público dotado de la facultad discrecional.

Siguiendo ese orden de ideas, nos encontraríamos con que la reglamentación de la condonación de multas, traería como consecuencia inherente la aplicación en la materia de un control de legalidad, es decir, el contribuyente estaría en posibilidad de interponer un medio legal de defensa, para el caso de que su situación, no hubiese sido valorada por la autoridad, conforme a la reglamentación jurídica pretendida.

Lo anterior, tendría como efecto que el contribuyente no quedará en incomodo estado de indefensión frente a una negativa injusta y caprichosa a su petición como actualmente acontece. Empero, esto no quiere decir que se esté otorgando al particular otra instancia de defensa, porque en caso de que se haga valer éste medio de defensa, será únicamente en lo referente a la ilegalidad de la

resolución de negativa y no respecto del acto donde se le impuso la multa, en razón de que esta ya ha quedado firme, por lo que en tal caso, deberá ser improcedente.

Así, al existir una reglamentación de la condonación, deberá existir forzosamente un medio de control de legalidad, que garantice al contribuyente la exacta aplicación de la reglamentación en el procedimiento correspondiente.

Siguiendo ese mismo orden legal, nos encontraríamos que en caso de violaciones legales a esta reglamentación, se podrían interponer los medios ordinarios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación, adquiriendo cierta relevancia el Recurso de Revocación, previsto en los artículos 116 y 117 del citado ordenamiento por la amplitud de su margen legal, como lo expone la siguiente tesis, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

*Octava Epoca*

*Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: VIII-October*

*Página: 267*

*"REVOCACION, RECURSO DE, PREVISTO EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. PROCEDE AUN CUANDO LA RESOLUCION IMPUGNADA NO ENCUADRE EN NINGUNO DE LOS SUPUESTOS QUE PREVE EL ARTICULO 117 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación se advierte que los particulares afectados por algún acto administrativo en materia fiscal, pueden optar por impugnarlo a través del recurso de revocación o promover directamente el juicio de nulidad, debiendo intentar la misma vía elegida si pretende controvertir un acto administrativo que sea antecedente o consecuencia de otro. Ahora bien, el hecho*

*de que la resolución controvertida no encuadre en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 117 del mismo ordenamiento, el cual señala los actos que son materia de impugnación a través del referido recurso, no es obstáculo alguno para la procedencia del recurso de revocación, pues es de explorado derecho que la interpretación de las normas jurídicas contenidas en un mismo cuerpo legal debe hacerse de una manera armónica e integral, y así, como ya se dijo, el artículo 125 del propio Código Fiscal ofrece al afectado otra hipótesis que lo hace procedente a su favor, la autoridad no puede, en aras de una interpretación aislada del citado artículo 117, privarlo de esa oportunidad."*

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 794/91. Cía., Naviera Minera del Golfo, S. A. de C. V. 8 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.*

*Revisión fiscal 964/89. Primer Subprocurador Fiscal de la Federación en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 28 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.*

Como se desprende del anterior criterio, el recurso de revocación es el medio legal más apropiado para que de existir la reglamentación aludida, el contribuyente afectado pudiera atacar la ilegalidad de la resolución en que se le niega la condonación, toda vez que según lo anterior, el artículo 125 del Código Fiscal Federal, establece esa posibilidad a favor del contribuyente.

Finalmente, estimamos prudente, que la reglamentación de la condonación de multas fiscales prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, a que con tanta insistencia nos hemos referido, podría contemplarse en el Reglamento del ordenamiento en comento.

#### 4.2.1.- POSIBLES BENEFICIOS Y AFECTACIONES AL PARTICULAR.

Consideramos, que la reglamentación de la condonación de multas prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación beneficiaría en gran medida al contribuyente que se le ha impuesto una multa por haber cometido una infracción a una disposición fiscal, haciendo la aclaración que no se trata de beneficiar a todo infractor, sino solamente al que demuestre encuadrar en los requisitos que se establecerían en la reglamentación.

Este beneficio es en virtud, de que el contribuyente infractor, que conozca de la multa que se le impuso, es decir, aquel que acepte la infracción, más no la sanción por considerarla injusta o inadecuada para su situación particular, estará en posibilidades de solicitar la condonación de multas, con la garantía de que si aporta los elementos probatorios que hagan constar su adecuación a los requisitos establecidos en la reglamentación pretendida, se encontraría en posibilidades de obtener una resolución favorable a sus intereses en la proporción adecuada, esto en razón de que el particular, conocería las normas aplicables para la condonación de multas fiscales, al establecerse en un reglamentación de carácter general, y no como acontece en la actualidad, donde la autoridad se basa en criterios internos para decidir el sentido de sus resoluciones, mismos que le son completamente desconocidos al particular.

Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente infractor se vería beneficiado con la garantía de que, en el supuesto de que existiese alguna causa de ilegalidad o abuso por parte de la autoridad fiscal en el procedimiento de solicitud de la condonación, estaría en posibilidades dicho contribuyente de utilizar los

médios legales de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación, que podría ser el recurso de revocación ante la misma autoridad tributaria, o bien, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, máximo órgano jurisdiccional en materia administrativa, encontrándose incluso, en posibilidades de impugnar la negativa ficta, mediante juicio de nulidad, en caso de que no se resuelva su petición, dentro del plazo de tres meses, como lo establece el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La reglamentación de la condonación de multas fiscales, necesariamente originaria, como consecuencia de establecer márgenes legales, que servirían a la autoridad para guiar el sentido de sus resoluciones, menos abusos, arbitrariedades y violaciones a garantías constitucionales por parte del funcionario público, que necesariamente se presentan en la actualidad, al depender en gran medida, los funcionarios, de un apreciación subjetiva y discrecional sin límites expresos que se establezcan en la ley.

Todo lo anterior, traería como consecuencia que la condonación de multas fiscales, al estar reglamentada, se convertiría en un derecho para el particular que encuadre en los casos que se establezcan en la misma reglamentación jurídica, tendrá derecho a exigir del Estado. De esta manera se evitaría el carácter gracioso y libre de la autoridad fiscal respecto de estas facultades, que muchas veces se desvían del espíritu de la ley en perjuicio del contribuyente.

Es posible que también se le pudieran ocasionar afectaciones al particular, y éstas necesariamente tienen que ver con el tiempo, toda vez que en el supuesto de que la multa haya sido impugnada sin obtener resolución favorable y

posteriormente haber sido solicitada su condonación y al ser negada fuere impugnada dicha negativa con resultado desfavorable, nos encontraríamos con que en este proceso, habría transcurrido un largo periodo de tiempo, que al tener que ser ejecutada dicha multa, se vería con la consecuente carga de un aumento de recargos y actualizaciones.

Pero lo escrito, tiene que ver con lo expuesto anteriormente, donde comentábamos que no se trata de beneficiar a todos los infractores, sino solamente a aquellos que lo merezcan de conformidad a la regulación jurídica que exista. Es por esto, que los infractores que lo merezcan de acuerdo a su situación particular, tendrían mayor dificultad para evitar su responsabilidad.

#### 4.2.2.- POSIBLES BENEFICIOS Y AFECTACIONES AL FISCO FEDERAL.

Retomando lo anterior, debemos hacer notar que la reglamentación de la condonación de multas, indiscutiblemente también originaría beneficios a la autoridad fiscal, en razón de que, al existir un procedimiento legalmente delimitado, los infractores que lo merezcan, tendrían mayor dificultad para evadir sus responsabilidades fiscales relativas al pago de multas, evitándose con ello, que incluso lleguen a la evasión fiscal, ya que además se evitarían prácticas actuales como el desvío de poder, tendientes a beneficiar a determinados contribuyentes infractores.

Otro beneficio que resultaría, sería que la autoridad ya contaría con un margen legal, con el cuál el funcionario público se podría guiar para emitir el

sentido de su resolución, evitándose así, el índice de quejas y amparos por parte del contribuyente, que entorpecen la recaudación. Cabe mencionar que aunque existe el manual de condonación de multas, emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, nunca podrá compararse con una reglamentación jurídica de observancia general.

Consideramos, que la propuesta de reglamentación de la facultad de condonación de multas fiscales, podría originar mayor carga de trabajo para la autoridad hacendaría, en virtud de que al ser un medio con mayor seguridad jurídica, aumentaría el número de contribuyentes que hicieran uso de él.

De igual manera, se abriría una instancia más, aunque en realidad sólo se podría impugnar lo referente al acto de la negativa de condonación y no así la imposición de la multa misma, que son actos de autoridad distintos, pero que necesariamente derivarían en mayor trabajo para la autoridad, a lo que particularmente consideramos que vale la pena, si con ello se evitan atropellos y violaciones constitucionales por parte de la autoridad tributaria en contra del contribuyente, ya castigado con nuestro sistema fiscal represivo.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- La determinación de las contribuciones a cargo de los particulares, es la autôfijación del tributo a pagar, realizada por el propio contribuyente, como lo dispone el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, ésta tiene como principal finalidad facilitar la actividad recaudadora de la autoridad hacendaría, facilitando de igual manera, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, al mismo contribuyente.

SEGUNDA.- La facultad revisora de la autoridad fiscal, tiene como objeto, el vigilar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, dicha facultad consiste, en que la autoridad podrá revisar y exigir la documentación necesaria que demuestre el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

TERCERA.- Para el caso de que el contribuyente, no cumpla con sus obligaciones fiscales, la autoridad fiscal, tiene la facultad de emitir liquidaciones a cargo de estos contribuyentes, y asimismo practicar visitas domiciliarias y de inspección, mediante las cuales se determine el crédito fiscal.

CUARTA.- La autoridad fiscal, también tiene la facultad de exigir el crédito fiscal, a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

QUINTA.- El crédito fiscal se encuentra constituido por aquellos ingresos que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos, o de sus accesorios,

incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

SEXTA.- La multa fiscal, es una sanción de carácter pecuniario, establecida en las leyes tributarias, impuesta al contribuyente por el Estado a través de las autoridades fiscales competentes, en el supuesto de que dicho contribuyente haya transgredido alguna disposición tributaria.

SEPTIMA.- La multa fiscal, debe tener como objetivo, el castigar al contribuyente que no ha cumplido con alguna disposición fiscal, para evitar futuras transgresiones por parte de éste, y a su vez, influir en el ánimo de los demás contribuyentes, y no debe tener como finalidad, el recaudar ingresos para el fisco.

OCTAVA.- La multa fiscal, a pesar de ser un crédito fiscal accesorio, goza de autonomía en el sentido de que constituye un crédito fiscal diverso al que le pudo haber dado origen, ya que incluso, la autoridad fiscal, podrá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el cobro de dicha multa, independientemente de cualquier otro crédito fiscal.

NOVENA.- La condonación de multas fiscales prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, es aquella figura jurídica, en virtud de la cuál, la autoridad hacendaria en ejercicio de facultades discrecionales, perdona al infractor que lo solicita, la multa que ha quedado firme, si éste, demuestra ante la misma

autoridad, encontrarse en una difícil situación económica, previa valoración por parte de la autoridad de las condiciones específicas del caso en particular.

DECIMA.- La condonación de multas fiscales, es una facultad discrecional de la autoridad fiscal, ésta facultad discrecional, es aquella que tiene la autoridad para actuar conforme a cierta libertad o arbitrio que la ley le otorga, es decir, que no se trata de una facultad que la autoridad esté obligada a ejercitar, aunque se cumplan ciertas condiciones previstas en las disposiciones legales.

DECIMO PRIMERA.- Al existir, como facultad discrecional, la condonación de multas fiscales, se presenta el problema de que, aún cuando la autoridad está obligada a respetar el principio Constitucional de legalidad, al ser necesariamente un funcionario el depositario de ésta facultad, es decir, un hombre que está sujeto a cometer errores de apreciación subjetiva, resultan frecuentes estos, mismos que, en muchas ocasiones, se ven reflejados en perjuicio del contribuyente que ha cometido una infracción.

DECIMO SEGUNDA.- Establecer como facultad reglada, la condonación de multas fiscales, resulta la mejor solución, para evitar problemas a los contribuyentes, inherentes a las facultades discrecionales, tales como el desvío de poder. Toda vez que con esto, la autoridad fiscal, tendría una valiosa guía para la aplicación de la condonación, misma que se traduciría en mayor seguridad jurídica para el contribuyente infractor, derivada de una exacta aplicación de la ley, al no otorgarse a la autoridad, la posibilidad de emplear apreciaciones subjetivas y establecerse un marco jurídico concreto, al cuál debe apegarse.

DECIMO TERCERA.- Crear a la condonación de multas fiscales, como una facultad reglada, sería benéfico para el contribuyente, en virtud de que con ello conocería el procedimiento y los requisitos necesarios, para obtener la condonación, y en el caso de no reunirlos, se vería imposibilitado para evadir su obligación fiscal.

DECIMO CUARTA.- El precepto legal que regule la condonación de multas fiscales, deberá indicar el procedimiento a seguir, para la aplicación de la condonación, en el cual se deben considerar: la culpabilidad o el dolo con que se ha cometido la infracción; la reincidencia del infractor, o sea, su predisposición a volver ha cometer la infracción; la calidad particular, es decir, que personas directa e indirectamente fueron las responsables de la infracción; la magnitud del daño causado al fisco; la situación económica del infractor; la reglamentación de ciertos hechos o circunstancias que podrían constituir pruebas supervenientes, esto es, que las constancias de lo anterior, se puedan presentar una vez que haya quedado firme la multa.

DECIMO QUINTA.- En la actualidad, atento a lo establecido en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la condonación de multas fiscales, al ser una facultad discrecional, priva al contribuyente, de cualquier medio legal de defensa para la ilegalidad de una resolución que perjudique su esfera jurídica.

DECIMO SEXTA.- Considerar como facultad reglada, la condonación de multas fiscales, traería como consecuencia, el permitir al contribuyente, hacer uso de los medios legales de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación,

## BIBLIOGRAFIA.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 9ª. Ed. Editorial Temis, México 1994.

CARRASCO IRIARTE, Hugo Derecho Fiscal Constitucional, 2ª. Ed. Editorial Harla, México 1993.

DE LA GARZA, Francisco, Derecho financiero mexicano, editorial Porrúa S.A. México 1983.

DELGADILLO GUTIERREZ, Principios de Derecho Tributario, 3ª. Ed. Editorial Limusa, México 1999.

LOMELI CERESO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, 3ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 1998.

-----, Estudios Fiscales. Tribunal Fiscal de la Federación, colección de estudios jurídicos, volumen VI, México D.F. 1984.

MARGAIN B., Hugo, Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa, editorial Porrúa S.A. México 1958.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, El Recurso Administrativo en México, editorial Porrúa S.A. México 1999, 5ª. Edición.

-----, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 1999.

-----, Nociones de Política Fiscal, 2ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 1998, 2ª. Edición.

MARTINEZ LOPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa S.A. México 1959.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Diccionario de términos fiscales, 2ª. Ed. Editorial taxxx, México 1998.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho fiscal, 2ª. Ed. Editorial Harla, México 1986.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Derecho tributario, 2ª. Ed. Cárdenas editor, México 1988.

SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas editor y distribuidor, 9ª. Edición, México 1994.

SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal, editorial INDETEC, Guadalajara México 1998.

SOTO ALVAREZ, Clemente, Selección de términos jurídicos, políticos, económicos y sociológicos. Editorial Limusa, México 1990.

VALDEZ COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2ª. Ed. Ediciones Temis, Buenos Aires, Argentina 1995.

#### LEGISLACION.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 130ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 1999.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 54ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 2000.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 54ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 2000.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. 54ª. Ed. Editorial Porrúa S.A. México 2000.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION  
TRIBUTARIA. (SAT).

### JURISPRUDENCIA.

JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS 1917-1999, ius 9, Suprema Corte de  
Justicia de la Nación.

JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SIGLO XX, Tribunal Fiscal de la  
Federación, SCJN.

### OTRAS FUENTES.

RESENDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, Elementos para la caracterización de la  
sanción fiscal. Primer Congreso Nacional de Derecho Financiero, Memoria.  
Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Veracruzana, Jalapa  
Veracruz, verano 1987.