

40721
213



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"CAMPUS ARAGÓN".

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 84,
FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE
LA FEDERACIÓN**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A N:
LUIS ANTONIO HERNÁNDEZ GARCÍA
EDUARDO RAFAEL DAVILA**

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

2003

A



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedico la presente Tesis:

A MI PADRE, por todo el apoyo que me brindó en vida; cuyos sacrificios y consejos, me han formado como persona y profesionalista, y aunque físicamente no se encuentra; su recuerdo, cariño y amor siempre lo están.

A MI MADRE le agradezco su amor incondicional que me da día a día; así como sus palabras de aliento en las situaciones mas adversas, lo cual me ha permitido llegar hasta esta etapa de mi vida académica, por lo que mis logros son suyos.

Quedando estas líneas cortas, para demostrarles mi profundo agradecimiento hacia ellos.
LOS QUIERO.

B

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Le agradezco en especial a:

A MI HERMANO JORGE, gracias carnal por todo el apoyo y cariño que me brindas.

A MIS HERMANAS; Angélica, Alma y Ana, que me han rodeado con su cariño y sobre todo por creer en mi.

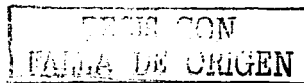
A MI TIO CARLOS Y SU FAMILIA, por su amor incondicional, ya que siempre han estado en los momentos en que he necesitado de su apoyo.

A MI TIAS; CANDE, TERE Y CRUZ, por su cariño y amor, y quienes me han demostrado que a pesar de las adversidades se puede seguir adelante.

A MIS ABUELOS, TIOS, PRIMOS, por el amor que me brindan.

A MI PRIMO ALEJANDRO, gracias "CHONO" por darme lata todos los días.

AL LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVAN, por sus consejos, apoyo y su conocimiento, dentro de las aulas de clase, y en especial en la realización de la presente Tesis.



C

A la UNAM, por abrirme las puertas del conocimiento, por lo que siempre llevo y llevare en alto el Espiritu Universitario.

A LALO, principalmente por su amistad incondicional dentro de la universidad y fuera de ella, y por ser mi compañero en la presente Tesis.

A MIS AMIGOS, por su apoyo y cariño brindado en las buenas y en las malas.

A LOS ABOGADOS: ARTURO GONZALEZ Y MARIANELA GRACIELA MONDRAGÓN, primordialmente por su amistad brindada, y por todo su apoyo, al compartir conmigo su experiencia laboral.

LUIS

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

0

A mi madre Maria del Carmen Dávila Vega, por haberme dado la vida, por ser mi ejemplo, por amarme hasta el último día de tu vida, hoy mamá te dedico esta tesis y te digo que el esfuerzo de toda tu vida no fue en vano, te quiero y te extraño mamá.

A LA MEMORIA DE MI MADRE

Me hace falta tu fortaleza,

Perdida en su agonía

Y aunque la promesa será cumplida,

Me hace falta la esperanza, de tu compañía.

Tu me enseñaste lo que vale el cariño

Y con la fortaleza de tu alma

Me enseñaste a ser hombre desde niño.

Estoy seguro de que Dios te tiene en su regazo

Y aunque me llevas tan solo unos pasos

Yo seguiré adelante con mi vida

El día que me engendraste

Y te enteraste que yo existía

Se que fue el mejor de todo tus días

Madre me duele tu partida

Tu amor y tu amistad fallida

Más tengo fe y amor en Dios,

Para inspirarme y recordarte toda mi vida.

La muerte en sus brazos te llevó

Y el miedo inmenso de no volverte a ver

Me dejó un gran vacío en mi corazón.

Madre aunque tu y yo somos uno en esencia

Para que mi fortaleza fuese como antes

Cambiaría toda mi vida

Por un momento de tu existencia

Madre aún recuerdo tu partida

y la ofrenda que te hice aquel día no se me olvida

Más si los que hoy me examinan

Tienen a bien aprobarme

Madre, la promesa será cumplida.

TESIS CON
FALTA DE URGEN

A mi tía Yolanda Dávila Vega. Que es como mi segunda madre. Para ti al igual que a mi mamá no tengo palabras para agradecerte todo lo que les debo, por ti y para ti estoy aquí., gracias "Tallita" por la confianza y el amor puestas en mi. También te dedico esta tesis y todo lo importante que pueda haber en mi vida.

TAMBIEN TE CUMPLO LA MISMA PROMESA

*Fuiste el brazo fuerte de mi madre
y el encuentro de mi fortaleza para poder cumplir mi promesa.
Contigo a mi lado sigo viviendo la esperanza de su compañía perdida.*

*Las enseñanzas de cariño y fortaleza de sus almas
hicieron valiente mi corazón de niño.
Como tu, sé que desde el cielo bendice nuestros pasos
que van por el camino al que ella se adelanto.*

*Como tu, yo también la recuerdo
y como a ti también me duele su partida
más el amor que por ti en mi sembró vivirá toda la vida.*

*Con tu presencia y amor aliviaste el miedo que sentía,
y me ayudaste a llevar con valor
el vacío que su muerte en mi corazón dejó.*

*Tallá, tú trabajaste a su lado,
te desvelaste con ella para cuidarme a mi y a mis hermanos
eres madre nuestra sin habernos engendrado.*

*Tallá, a ti también te cumpla la misma promesa
y de ser aprobado por los hoy me examinan
recibe en su nombre la ofrenda que le hice el día de su partida.*

TESIS CON
VALIA DE URGEN

Agradecimientos:

A mi hermana Leticia Rafael Dávila Gracias hermana por apoyarme sin condiciones. Gracias hermana por alentarme para seguir adelante, por la confianza y la esperanza nunca perdidas de que algún día validarías el cumplimiento de esta promesa. Gracias por todo y te recuerdo que si hoy estoy aquí no es por mi solo tu estuviste conmigo, así que lo hicimos "gordita" de ser aprobado el triunfo también será tuyo.

A mi cuñado Enrique M. Aguilar Mosqueda, Gracias por preocuparte y cuidarme como mi hermano, por apoyarme y desvelarte conmigo cuando fue necesario. Como mi hermana, también fuiste un pilar fundamental en mi formación, gracias "gordito" por estar con nosotros en todo momento, y también te hago extensivo esto que hoy vivo.

A mi hermano Rogelio Rafael Dávila Gracias por ser mi hermano, se que puedo contar contigo cuando lo necesite.

A Jesús San Juan Badillo por tantos años de amistad, por ayudarme y apoyarme en parte de mi vida personal y profesional.

A mi maestro y asesor de tesis Lic. Gustavo Jiménez Galván Gracias por formarnos como profesionistas por todo el apoyo en la realización de la presente tesis, por ser un ejemplo de abogado para nosotros los que tuvimos la fortuna de conocerlo en el aula.

A mi compañero de tesis Luis Antonio Hernández García, Por ser mi amigo, por el apoyo, compañerismo y paciencia que tuvo en la realización de nuestra tesis.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A Antonio Vázquez Morales por tantos años de amistad y el apoyo en mi vida personal y profesional.

A la Universidad Nacional Autónoma de México. Por abrirme las puertas del conocimiento y darme la oportunidad de saber lo que es el espíritu universitario.

A los abogados Arturo González Martínez y Marianela Graciela Mondragón de la Peña por su amistad y todo lo que me han enseñado y apoyado en mi vida profesional.

A todos mis amigos que han estado presentes en el transcurso de la carrera, compartiendo momentos buenos y malos.

Eduardo Rafael Dávila

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

#

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

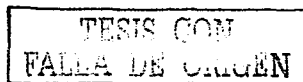
INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. CONCEPTOS GENERALES

1.1. Derecho Fiscal	1
1.2. Contribuciones	3
1.2.1. Impuestos	5
1.2.2. Aportaciones de Seguridad Social	6
1.2.3. Contribuciones de Mejoras	7
1.2.3. Derechos	10
1.3. Crédito Fiscal	11
1.3.1. Principal	14
1.3.2. Accesorio	15
1.3.2.1 Recargos	17
1.3.2.2. Multa	18
1.4 Sanción	20
1.4.1 Clausura	23
1.4.2. Multa	23
1.5. Infraacción	24
1.6. Constitucionalidad e inconstitucionalidad	27

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

2.1. Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	31
2.1.1. Generalidad	35
2.1.2. Obligatoriedad	38
2.1.3 Proporcionalidad y equidad	41



2.1.4. Legalidad	49
2.1.5. Igualdad	55
2.2. Artículos 14 y 16 Constitucionales	57

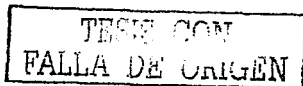
CAPÍTULO III. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. Causación	65
3.2. Determinación	70
3.2.1. A cargo de la autoridad	78
3.2.2. A cargo del particular	82
3.2.3. Mixta	84
3.3. Obligación Sustantiva	85
3.4. Obligación Formal	88
3.4.1. Hacer	91
3.4.2. No hacer	97
3.4.3. Tolerar	98

CAPÍTULO IV. FACULTAD SANCIONADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

4.1. Fundamento Constitucional	102
4.2. Identificación de una infracción	106
4.2.1. Requisitos del acto administrativo a notificar	107
4.2.2. Comprobación de la infracción	114
4.3. Imposición de la sanción	119
4.3.1. Adecuación de la sanción a la infracción	121
4.3.2. Imposición de multas	125
4.4. Garantías en la imposición de una sanción	131
4.4.1. Irretroactividad de la Ley	132
4.4.2. Seguridad Jurídica	134
4.4.3. Artículo 22 Constitucional	136
4.4.4. Artículo 23 Constitucional	142

3



CAPÍTULO V . LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 84 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

5.1. Violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	145
5.1. Inequidad y desigualdad en la norma	145
5.2. La frase "PODRÁN, ADEMÁS" como violación al principio " <i>NOM BIS IN IDEM</i> ".....	154
5.3. Consecuencias de la inconstitucionalidad de una norma.....	164
5.3.1. Injusticia	164
5.3.2. Indefensión.....	166
5.3.3. Incongruencia.....	167
5.3.4. Burocratismo	167
5.3.5. Opresión.....	168
5.4. Modificación al texto de la fracción IV, del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación	169
5.4.1. Sustitución de la frase "PODRÁN ADEMÁS" por la disyuntiva "O"	172
5.4.2. Eliminación de la palabra "SALVO"	173
5.4.3. Modificación de la sanción atendiendo a la capacidad económica del contribuyente	174
CONCLUSIONES	176
BIBLIOGRAFÍA	181

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

Desde el ingreso a la carrera de derecho, comenzábamos a fabricar muchos sueños y metas. Las cuales, con el paso del tiempo y con cada semestre que aprobábamos se fueron cumpliendo. Una de ellas es el presente trabajo a realizar, **NUESTRA TESIS** que habremos de sustentar para obtener un título profesional.

El tema la **INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 94, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, es uno de tantos temas que existen en nuestra legislación que, a consideración de nosotros, sólo trae consigo abusos e injusticias para aquel a quien se le tiene que aplicar dicha fracción del citado numeral.

¿Por qué hacer nuestro trabajo en materia fiscal y en específico en el artículo arriba mencionado?

Una de las razones del porqué escogimos la materia fiscal para buscar nuestro tema de tesis, es el habernos encontrado desde el inicio de la carrera profesores que promovían la materia como una de las mejores y, al llegar el semestre en que habríamos de estudiarla, toparnos con alguien, que sin pensarlo siquiera él, para muchos de nosotros fue, con su enseñanza, motivo del que ahora busquemos aprender y desarrollamos dentro de ese campo laboral.

El artículo en cita, como ya lo habíamos mencionado en párrafos anteriores, es uno de tantos que podemos encontrar en nuestro Código Fiscal Federal, pero sobre todo porque hemos conocido gente, contribuyentes a los que se les ha aplicado la multa y la clausura de su negocio, porque así lo señala la fracción del numeral que señalamos nosotros como inconstitucional, y los cuales han sido en ocasiones sujetos de corrupción, pues tratan con dádivas que dan a inspectores,

de que se les aminore su castigo o que de plano no lo haya.

Si bien es cierto que, para que el citado numeral deba ser aplicado al contribuyente, es menester que éste haya incurrido en una falta de las que el mismo Código Fiscal de la Federación señala. También lo es que esto no significa que una medida que sancione dicha falta deba de ser con el propósito de causarle un perjuicio al contribuyente dejándolo sin percibir los ingresos que pudiera obtener el tiempo que dure cerrado su establecimiento y además, tenga que darle al fisco, el dinero de la multa que se generó.

Además de lo anterior, creemos que si lo que se busca con cada una de las reformas fiscales, es una recaudación de impuestos, para una mayor y mejor distribución de los beneficios que se pueden obtener con ello, con leyes que carecen de los requisitos constitucionales, no podrá lograrse el objetivo planteado en cada ejercicio fiscal, pues seguirá generándose el círculo vicioso que hasta el día de hoy ha existido.

Viendo nosotros este problema, encontramos que para el contribuyente que cuenta con apenas un negocio en desarrollo, en muchos de los casos no es que no quiera cumplir con las obligaciones fiscales, sino que no sabe cómo y no tiene los recursos para contratar profesionistas que le lleven la administración de su empresa. Si a esto le añadimos el toparse con personas que, aprovechándose de esta ignorancia y de las propias lagunas de la ley, amedrentan a este tipo de contribuyentes, y que desafortunadamente son mayoría este tipo de contribuyentes, provocan como consecuencia de ello, corrupción, descrédito para el fisco y en mucho de los casos, el cierre del negocio.

Por otra parte, existen los contribuyentes que cuentan con los recursos, gente preparada que, al contrario de los anteriores contribuyentes, éstos abusan en su favor de las lagunas o vicios que existe en la Legislación Fiscal, y aprovechándose



de ello, evaden el pago de impuestos mediante una defensa jurídica.

En ambos casos, vemos que si se siguen creando leyes que no cuenten con los requisitos constitucionales esenciales, como lo es el caso del artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, no podrá entonces cumplir el estado con el objetivo de impulsar el desarrollo económico, pues no se puede percibir ingresos, ni por el lado del pequeño contribuyente que no sabe si dar lo poco que tiene como dádiva al inspector corrupto o prefiere cerrar su negocio; ni tampoco por el lado del grande contribuyente que prefiere la elusión fiscal, pues cuenta con el conocimiento y los medios necesarios para hacerlo.

Por ello y porque nos ha tocado conocer al pequeño contribuyente, que está preocupando porque no sabe si invertir en su negocio o pagar al fisco lo que debe a causa de alguna infracción, que se hizo todavía más grande por los mismos vicios que tiene la ley. Así entonces, pensamos que si la ley fiscal fuera más clara, concisa y más apegada a los lineamientos constitucionales, nuestro sistema tributario sería mejor.

El método de investigación a utilizar en el presente trabajo será aquel que nos lleve de una generalidad a una particularidad, es decir, en nuestro tema de investigación queremos llegar a un punto en específico, para lo cual es necesario tomar puntos muy generales para poder acercarnos poco a poco a lo que nosotros queremos demostrar, por lo que el método que creemos mas conveniente para utilizar será el método deductivo pues según lo hemos visto es el más conveniente según lo expresado en este párrafo.

Ahora bien en cuestión de los capítulos del presente trabajo, encontraremos en el primer capítulo, como su nombre lo indica, son **CONCEPTOS GENERALES**, que son utilizados con mucha regularidad en nuestra materia -el derecho fiscal- y que

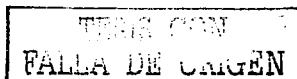
suelen ser en ocasiones confundidos o confusos para muchos de nosotros.

En el segundo capítulo denominado **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**, exponemos los lineamientos que debe seguir nuestro Derecho Fiscal, bien sea para los legisladores al momento de crear las leyes que impongan alguna contribución o para las autoridades que tengan como objetivo la aplicación de estas normas.

El tercer capítulo llamado **NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**, abordamos los momentos más importantes en el proceso que sufre ésta -la obligación fiscal- para convertirse a un crédito fiscal exigible, asimismo hacemos la diferencia de la obligación sustantiva de la formal.

En el cuarto capítulo denominado **FACULTAD SANCIONADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL**, exponemos el fundamento constitucional que le da las facultades a la autoridad para imponer una sanción, así como los requisitos y la comprobación que debe tener una infracción para poder ser identificada, también las garantías que debe de respetar la autoridad al imponer una sanción.

El quinto capítulo llamado **INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 84 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**; manifestamos las razones por las cuales consideramos este artículo como contrario a lo establecido a nuestra Ley Suprema y damos una propuesta con la que dejaría de contravenir los lineamientos constitucionales.



CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PAGINACIÓN DISCONTINUA

1.1 DERECHO FISCAL

El problema doctrinario que existe al definir lo que es el Derecho Fiscal, es el hecho de que tratadistas le dan el nombre de Derecho Tributario, Derecho Impositivo, Derecho Financiero, Derecho Fiscal. Sin embargo, en sentido estricto hay una diferenciación entre cada uno de ellos, pero "En lo que todos coinciden es en que las normas que lo componen regulan las relaciones que derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos; pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos."¹

Por lo anteriormente expuesto, al realizar nuestra definición no podemos perder de vista la actividad del estado para recaudar ingresos en el desarrollo de sus actividades; es decir, al hablar de Derecho Tributario, hacemos referencia a lo que es el tributo, cuya noción se utilizó en la antigüedad en dos sentidos: la primera fue como contribución de forma obligatoria que imponían los pueblos vencedores a los que eran derrotados en una guerra; y la segunda, como ofrenda a distintos dioses. Obviamente, este concepto fue cambiando como lo menciona Adolfo Arrijo Vizcaíno, puesto que "...en la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado."² Es así como la doctrina Italiana suele utilizarlo con gran frecuencia.

En cuanto hace al Derecho Impositivo, éste se distingue por el hecho de que considera a los impuestos como el principal ingreso del estado; sin embargo, es

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Noriega Editores, México, 1991, página 16

² *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1982, página 16



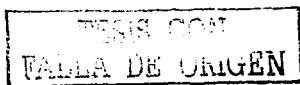
tan restringido su contenido que por lo mismo no nos es demasiado útil, para definir al Derecho Fiscal.

El Derecho Financiero, por el contrario, suele ser amplio su concepto, pues contempla los ingresos recaudados de los ciudadanos, así como otras formas de obtener recursos para el sostenimiento del estado como lo son: la emisión de bonos de deuda pública, los empréstitos, la explotación de bienes patrimoniales del estado, entre otros. También establece la forma de administrar y destinar los diversos recursos económicos obtenidos.

Ahora bien, observando la definición que realiza Mario Pugliese, en cuanto al Derecho Financiero establece que "... es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas."³ Vemos que el objeto de estudio de este Derecho, va más allá de lo que pensamos que es el Derecho Fiscal, por lo tanto, habremos de señalar que no es posible equiparar estos conceptos, porque consideramos al punto en estudio -Derecho Fiscal- como una rama del Derecho Financiero.

Por último, "fiscum", en latín significa bolsa o cesto, y retomando lo que históricamente sucedía con este objeto, fue que el recaudador visitaba al contribuyente una vez al año en su domicilio, con el objeto de revisar el libro diario y se le notificaba la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta en ese momento, mediante el depósito del importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto que el recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada, y por tal

³ PUGLIESE, Mario, *Derecho Financiero*, Fondo de Cultura Económica, México 1939, página22



motivo la palabra "fiscum", se utilizó para identificar al órgano del estado que realizaba la recaudación de los tributos.

Habiendo analizado las distintas acepciones que tiene nuestra materia. Preferimos nosotros, para efectos del presente trabajo, apoyarnos en el término de Derecho Fiscal que se refiere al "... conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, que es el órgano del Estado encargado de la determinación, recaudación y administración de los Tributos."⁴

En nuestro concepto consideramos al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico-tributarias que se den entre el estado y los particulares, así como todo lo relacionado con las contribuciones.

1.2 CONTRIBUCIONES

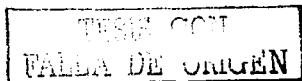
La contribución, como tal, también la encontramos en la doctrina y basándonos en la que realiza Arrijoa Vizcaino, la contribución "...es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."⁵

De la definición antes citada, se desprenden ciertos elementos que son:

- ⇒ La existencia de un vínculo jurídico**
- ⇒ El Estado como sujeto activo**
- ⇒ Los particulares como sujetos pasivos**
- ⇒ El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria**

⁴ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, ob. cit., página 18.

⁵ Ibidem, página 118.



Además de los anteriores elementos y, tomando como punto de partida nuestra Constitución, que en su artículo 31 fracción IV, establece la obligación de los mexicanos a contribuir para cubrir los gastos públicos, es menester agregar las siguientes notas:

- ⇒ Es de naturaleza netamente personal
- ⇒ Su destino es cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal o municipal.
- ⇒ La aportación debe ser proporcional y equitativa
- ⇒ No puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca; "*Nullum tributum sine lege*"

Asimismo, en la Ley Secundaria de nuestra materia, en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6, establece:

"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."

En dicha transcripción, lo que realmente se refleja es la causación de las contribuciones, y no así un concepto claro de éstos, por lo que para poder definir este punto nos apoyaremos en criterios tomados de la doctrina.

Así, podemos concluir que las contribuciones son aportaciones que realizan los particulares en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio hacen al estado, conforme con el régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social y las necesidades colectivas.



1.2.1 IMPUESTOS

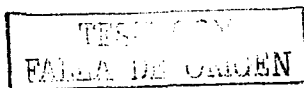
Etimológicamente, la palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa tributo o cargo. Desprendiéndose así y trasladándolo a nuestro sistema jurídico, obtenemos que es una obligación coactiva de transmisión principalmente en dinero y a favor del estado, con fundamento en una ley, en donde las condiciones de la prestación son fijadas en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación.

En este orden de ideas, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, fracción I en vigor, establece lo que son los impuestos, y que a la letra señala:

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

De la transcripción antes hecha, se observa que lo establecido por el legislador, es insuficiente desde el punto de vista lógico para definir al impuesto, toda vez que el numeral en cuestión pone énfasis en lo que no es un impuesto de aquél que sí lo es.

La doctrina ha definido a los impuestos como aquellas prestaciones que pueden ser en dinero y excepcionalmente en especie, pagadas por aquellos sujetos que se encuentren en una situación jurídica establecida por la ley y que pueden ser exigidas por el estado en virtud de su poder de imperio



Como características que se encuentran inherentes a los impuestos son de destacarse las siguientes:

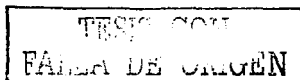
- ⇒ Es de precisarse que los elementos que integran a la contribución son de aplicación simultánea a los impuestos, toda vez que se considera que la primera es el género y los segundos la especie.
- ⇒ La creación de un impuesto debe encontrar su origen en una norma jurídica con rango de ley.
- ⇒ Como principal diferencia que se desprende del impuesto con las demás definiciones de las contribuciones "...para que surja la concreta y particular obligación de pagar un impuesto a cargo de un sujeto individual, no es preciso la realización de alguna conducta administrativa de parte del estado que tenga al obligado como destinatario."⁶ Verbigracia, podemos citar a las contribuciones de mejoras, en cuanto que es necesario que debe concurrir la acción estatal.

Por último, es indiscutible que debe haber poder de imperio para exista el impuesto, y que el producto de su recaudación es la cobertura del gasto público.

1.2.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

En todo régimen jurídico es obvio que se encuentra en transición constante la materia fiscal; así pues, observamos que el Código Fiscal de la Federación que nos rige actualmente ha sufrido constantes reformas, entre ellas se encuentra la de 1983, realizada en el artículo 2 del citado ordenamiento, en donde se incluye este tipo de contribución.

⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, cuarta edición ECAFSA, 1996, México, Página 92



El artículo 2, fracción II, del Código Fiscal de la Federación en vigor a la letra señala:

"II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

Como característica de estas contribuciones, al igual que todas, se desprende que es una prestación en dinero, sólo que son prestaciones establecidas a cargo de los contribuyentes que son sustituidos por el estado en el cumplimiento de las obligaciones que dichos contribuyentes tienen de acuerdo a la ley, y que dicha obligación se encuentra en la ley especial respectiva, refiriéndonos a la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto de Seguridad Social para los Trabajadores del Estado, la Ley del Infonavit, la del Instituto del Seguro Social para las Fuerzas Armadas. Asimismo, por el hecho de establecerse en una ley determinada nos encontramos con el principio de legalidad; como destino final, las aportaciones de seguridad social están destinadas a constituir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados, creados por ley, para la prestación de los servicios de seguridad social.

1.2.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Ahora bien, en lo referido a este punto, tomando en consideración lo establecido por el legislador, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación nos señala:



"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"

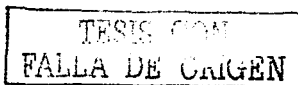
Como quedó claro en tópicos anteriores, la diferencia fundamental entre las diversas contribuciones, es el hecho generador que el legislador sitúa para cada una, desprendiéndose así que: "...el elemento objetivo del hecho generador de la obligación del pago del tributo a título de tal la percepción de un beneficio individual y adicional al experimentado por el resto de las personas en su condición de miembros de la sociedad por parte de ciertos sujetos, beneficio que bajo su modalidad más común se traduce normalmente en el incremento del valor de un bien inmueble de su propiedad y que sólo es imputable a dicha obra pública, pero que bien puede asumir otras modalidades dependiendo de la obra pública."⁷

Con lo que expone Arrijo Vizcaino, en cuanto a "...que la contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate."⁸

De lo anteriormente expuesto, podemos observar que dicha contribución en cuestión, es una prestación que deriva de un acto unilateral por parte del estado, es decir, la autoridad a su criterio es quien selecciona los sitios que considera que

⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, ob cit., página 134

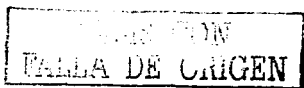
⁸ Ob. cit., página 351



necesitan atención y asimismo determina la naturaleza, el costo y los alcances de dichos trabajos de urbanización.

Considerando así el hecho de que con tales trabajos de urbanización, quienes resultan beneficiados directamente son los propietarios de los inmuebles circundantes, puesto que el valor de los mismos incrementa, dejando a un lado si benefician a la totalidad de la población, pues si bien es cierto que quienes lo utilicen será también beneficio de ellos, también lo es que no es un beneficio directo y específico, ya que es relativo. Por tal motivo, el gravamen de tales trabajos de urbanización sólo corresponde a quienes se benefician de manera directa y específica, concluyendo que el contribuyente debe reunir dos requisitos, que se destacan de las demás contribuciones, que son: ser propietario de un bien inmueble y que dicho bien esté dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la administración pública.

Ahora bien, como lo señala Emilio Margain Manautou, "...se han presentado serios problemas cuando se esta frente a una obra costosa, cuyos beneficios no se circunscriben a una área geográfica determinada sino a una sola ciudad. Este problema ocurrió por primera vez en el distrito federal con motivo del Viaducto Miguel Alemán, pues no obstante ser una obra que quedaba comprendida dentro del impuesto de planificación, dado que benefició enormemente a los predios colindantes, se observó que si se pretendía derramar su elevado costo entre los propietarios de los predios que estaban dentro del área geográfica imponible, sobre todos los que están frente a esa obra, sería tanto como obligarlos a comprar nuevamente sus inmuebles. Por otra parte se consideró que esa vía publica no solo beneficiaba a los propietario cuyos predios estaban dentro del área geográfica, sino todos los habitantes del Distrito Federal y por ello el Departamento se abstuvo de exigir esta prestación por estimar como se señalo, que es una obra que beneficia toda la colectividad, a todo el Distrito Federal, y que



por su elevado costo sería injusto pretender recuperarlo exclusivamente de los propietarios de los predios que están dentro del área geográfica gravable."⁹

De lo transcrito anteriormente, es de la misma forma en que se ocupan de las contribuciones de mejoras a nivel federal, concluyendo que se beneficia a una colectividad y no sólo a una área geográfica determinada.

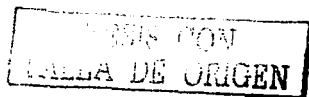
1.2.4 DERECHOS

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción IV, enuncia lo que son los Derechos, y a la letra dice:

"IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la 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 al Estado."

De lo anteriormente expuesto, entendemos como Derechos la contraprestación expresamente señalada en la ley, y que es exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares, es decir, el estado fija una tasa a

⁹ Ob. cit. página 104.



pagar cuando el gobernado en modo particular se sitúa ante la actividad administrativa del mismo.

Los elementos que se desprenden, abordados por el autor Adolfo Arrijo Vizcaino, a saber, son tres:

La primera es que dicha contraprestación deriva de una relación bilateral, en donde el contribuyente realiza el pago en aportación económica, recibiendo así del estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica, es decir, entre el estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

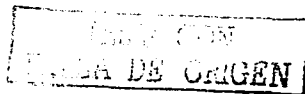
Como segundo elemento, se considera que tales Derechos son establecidos por el Poder Público, es decir, es una obligación que deriva de una ley.

Es de destacarse que dicho ingreso, deriva de un acto de soberanía, puesto que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago conforme a los términos y condiciones que de antemano el estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

El tercer elemento, se refiere al destino de tal recaudación, puesto que el objeto es el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles, ya que esta clase de servicios beneficia a quien hace uso de ellos y no a la ciudadanía en general.

1.3 CRÉDITO FISCAL

Es necesario mencionar lo que es la obligación tributaria para poder llegar al punto medular de la misma, consistente en un crédito, y que en nuestra materia se denomina Crédito Fiscal. Asimismo, de la presencia de una norma jurídica que en



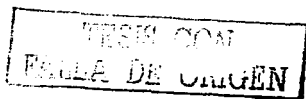
si y por sí no obliga a nadie, mientras no se dé el hecho o situación prevista por la misma norma. Se deduce que se necesita la realización del supuesto normativo para que las consecuencias de la aplicación de la norma le puedan ser imputadas al sujeto pasivo; tales consecuencias se traducen en la existencia, modificación, transmisión o extinción de la obligación fiscal.

Atento a lo anterior, es perceptible que la obligación fiscal no puede ser exigible de inmediato tratándose de la obligación de dar, por lo que la exigibilidad de ésta, se refiere primero a la transformación a Crédito Fiscal, llevándose a través de la determinación en que se precisa el monto de tal obligación, es decir, hasta el momento en que se conoce a ciencia cierta el monto de la contribución a pagar a cargo del sujeto obligado.

El hecho de hablar de un crédito nos hace retrotraernos a nuestros conocimientos en materia civil, en donde por crédito se entiende, según el Maestro De Pina Vara el "Derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora), la prestación a que ésta se encuentra obligada"¹⁰, es decir, tenemos un sujeto que puede exigir de otro sujeto cierta conducta y que éste precisamente debe realizarla; acreedor y deudor en una posición contrapuesta desde la cual se genera para el primero un crédito y para el segundo una deuda o débito. El término crédito implica un derecho para exigir el objeto de la obligación y deriva del latín "credere", que significa prestar, fiar, confiar, de tal forma que aquel que realice cualquiera de estas acciones adquiere sobre su deudor un derecho.

Atento a lo anteriormente señalado, un Crédito Fiscal lo es cuando el sujeto activo, -que es el titular del crédito, en este caso es el Fisco, y sin prejuzgar sobre el concepto del cual deriva el importe del adeudo- lo hace exigible. No omitimos mencionar que el Código Fiscal de la Federación de 1987, definía de una forma

¹⁰ *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 1996, página 203.



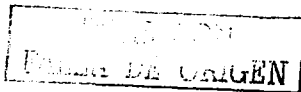
sencilla y clara lo que se debía de entender por Crédito Fiscal, el cual señalaba que "El Crédito Fiscal es la Obligación Fiscal determinada en cantidad líquida", y que el actual Código Fiscal de la Federación que nos rige, en su numeral 4, establece lo siguiente:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los 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."

De la transcripción realizada se desprenden tres elementos importantes, como los son que:

- I. Involucra al sujeto activo, el estado y organismos descentralizados;
- II. Los conceptos que integran a dicho crédito son las contribuciones, aprovechamientos, accesorios de ambos, los provenientes de responsabilidades los servidores públicos, de los particulares, y los que tengan tal carácter por disposición de la ley;
- III. A la fecha la recaudación de los ingresos de la Federación se efectúa por las instituciones de crédito autorizadas.

Para finalizar este punto en comento, se concluye que toda obligación determinada en cantidad líquida es un Crédito Fiscal, pero no todo Crédito Fiscal



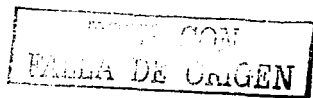
deriva de una obligación fiscal. Siguiendo ese orden de ideas, el Crédito Fiscal es el derecho de la Federación de exigir de un sujeto pasivo denominado contribuyente y/o responsable llamado también así por el Código Fiscal de la Federación, el pago de una cantidad de dinero por concepto de las diversas formas de ingreso del Fisco: contribuciones, aprovechamientos, accesorios, responsabilidades de servidores públicos federales, y aquellas que son señaladas por disposición de la ley.

1.3.1 PRINCIPAL

Como lo hemos ya señalado, un Crédito Fiscal va a ser el pago de una cantidad de dinero hecho por un sujeto pasivo por algún concepto de las diversas formas de ingresos del Fisco; ahora bien, siguiendo lo establecido por el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, como Crédito Fiscal tenemos a los que provengan de contribuciones, 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, y aquellos que son señalados por disposición de la Ley.

Ahora bien, tratando de explicar lo que es el Crédito Fiscal principal, diremos que es aquella obligación que nace con la realización de un hecho generador principal, es decir, el resultado final de aquel acto que un sujeto pasivo realice y que provoque una determinación fiscal, es a lo que podremos llamar Crédito Fiscal principal. De modo que si el Código Fiscal de la Federación señala que son créditos los que provengan de contribuciones de los particulares, está haciendo referencia a los principales.

Como ejemplo podemos señalar lo que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º, al imponer la obligación de pago de este impuesto a



las personas que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios; así, si una persona que realice cualquiera de las cuatro formas que señala esta ley contribuir a los ingresos del estado con este tipo de impuesto, el resultado es la obligación de pagar una cantidad de dinero por la actividad principal que haya realizado, materializándose el monto del impuesto que se debe pagar en el Crédito Fiscal Principal.

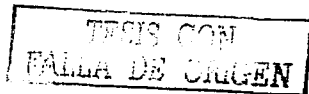
A manera de conclusión, podemos decir que el Crédito Fiscal Principal es la cantidad en dinero determinado que se debe pagar, como resultado de una actividad económica, la cual no considera a los accesorios.

1.3.2 ACCESORIO

Al accesorio lo define de Pina Vara como el "Objeto o derecho que se encuentra en una relación de dependencia con otro llamado, por esta circunstancia, principal."¹¹

Algunos autores como Arrija Vizcaino, lo considera como contribuciones accesorias, y dicha denominación se debe a que tales son parte de los llamados "ingresos tributarios residuales", que el Fisco suele percibir. Asimismo, menciona que no es posible definirlos utilizando términos genéricos o globales que nos proporcionen una idea abstracta del concepto que se quiera expresar, sino que debe ser de forma excluyente, es decir, se deben eliminar los tributos que son definibles de forma conceptual para expresar residualmente los accesorios en cuestión.

¹¹ *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 1996, página 21

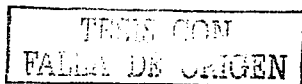


Otros doctrinarios los han llamado accesorios legales, como es el caso del Licenciado Narciso Sánchez, al señalar que éstos –accesorios legales- "Se generan, cuando una persona física y moral cuya situación coincide con el hecho generador de una contribución o de un aprovechamiento no cubre el importe principal dentro del plazo, día o momento previsto en la norma jurídica respectiva, propiciándose con ello una infracción de índole fiscal, o simplemente cuando se concede una prórroga para el pago de impuestos, derechos, o contribuciones especiales. También tienen su origen cuando el Estado inicia un procedimiento administrativo de ejecución y que como consecuencia se generan los gastos de ejecución; o al efectuarse el pago de contribuciones o aprovechamientos mediante cheques con cargo de alguna institución de crédito y ésta por alguna causa no paga ese documento. En todos estos casos tales accesorios legales forman parte de la naturaleza jurídica de la suerte principal que les dio origen, y se pueden cobrar en forma coactiva para lograr la vigencia del derecho, estos conceptos son: las multas, recargos, gastos de ejecución y la indemnización."¹²

Por otra parte, nuestra legislación fiscal, específicamente el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su última parte, establece qué es lo que debemos entender como accesorios de las contribuciones.

"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 éstas. 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 1°"

¹²Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa, México 1999, página 307



Por lo anteriormente expuesto, deducimos que como accesorios del Crédito Fiscal, se encuentran los recargos los que se establecen dentro del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación como son indemnización por expedir cheque nos pagados, recargos por pagar a plazos, entre otros; y dentro de las sanciones se encuentran la multa, la indemnización, todos ellos como consecuencia del incumplimiento de la obligación fiscal.

A manera de conclusión diremos que los créditos accesorios son aquellas obligaciones que derivan del incumplimiento de las obligaciones principales.

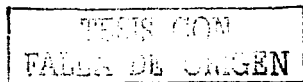
1.3.2.1 RECARGOS

Los recargos se entienden como los "...ingresos que percibe el estado por concepto de indemnización al Fisco, por enterar en forma extemporánea un tributo, o simplemente por otorgarse una prórroga para el entero del mismo, y también se aplican como un accesorio de los aprovechamientos en aquellos casos que así lo estatuyan los preceptos jurídicos en la materia."¹³

La causación de los recargos son, como lo establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, una indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno, de lo que es de observarse que existen dos tipos de recargos, manejados por el autor en cita, como recargos punitivos, y recargos moratorios, por lo que tiene un fin reparatorio y de resarcimiento del daño producido al Fisco.

De lo expuesto y por lo que señala Giorgio Tesoro, citado por Narciso Sánchez Gómez, "...el recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a la castigada con

¹³SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, ob. cit., página 309



una pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija, determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste, por lo que sigue las mismas condiciones del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación."¹⁴

Para el maestro Arrijo Vizcalfo, "Los recargos tienen en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso al Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda."¹⁵ Por eso constituye una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos o los aprovechamientos son pagados extemporáneamente. Por tal motivo, se definen como los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar al Fisco en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo o de un aprovechamiento, con el objeto de resarcirlo de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.

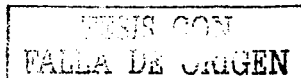
Asimismo, del hecho que los recargos sean un accesorio, es de desprenderse lógicamente que el estado no puede exentar el pago de dichos recargos, ya que participan de la misma naturaleza de las contribuciones.

3.3.2 MULTA

Para el maestro Hugo Carrasco Iriarte, la multa "Es la sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su

¹⁴ Ibidem, página 309.

¹⁵ Ob. Cit., página 371.



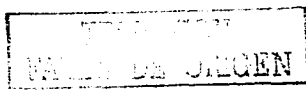
imposición es castigar la transgresión de las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no recaudatorio.¹⁶

Ahora bien, la multa ha resultado ser uno de los medios de sanción con mayor uso en la gran parte de sistemas jurídico-fiscales, puesto que, tal y como lo menciona el tratadista Narciso Sánchez Gómez, consiste en que la autoridad exige al particular que se encuentra en el supuesto establecido en el precepto legal, una suma de dinero adicional a la suerte principal de un tributo, y su monto, por tanto, se determina con base en la norma jurídica que debe aplicarse en cada caso particular, fundando y motivando la resolución o acto que contenga para que sea válida y eficaz.

La multa, es considerada como contribución accesorio, por así estar establecida en nuestra legislación fiscal, toda vez que la autoridad hacendaria la impone como sanción económica, al infringir el contribuyente las leyes fiscales, teniendo dos finalidades: la primera, resarcir el pago de daños y perjuicios que el infractor le ha ocasionado al estado al desobedecer la obligación contributiva, y que no fue realizada en forma oportuna para cubrir el gasto público y, como segunda finalidad, es el hecho de imponerle un castigo y escarmiento, para que regularice su situación y para que no vuelva a reincidir en tales omisiones.

Cabe señalar como punto importante para este tópico, que si bien es cierto, que la autoridad fiscal tiene facultades para imponer multas a quienes se encuentren en el supuesto jurídico por incumplimiento a las normas, también lo es que dichas facultades de la autoridad deben encontrarse del mismo modo en la legislación fiscal, evitando así la imposición a capricho o arbitrio de las autoridades, sujetándose a los principios de la Constitución Política.

¹⁶ *Diccionario Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal*, Segunda Parte, Volumen III, Segunda Edición, Oxford, México, 2002, página 606.



De acuerdo a lo anteriormente señalado, concluimos que para nosotros la multa es aquella sanción de carácter pecuniario, impuesta por la autoridad fiscal, de acuerdo a las facultades que la propia ley le otorga, cuando una persona física o moral incumple con sus obligaciones fiscales.

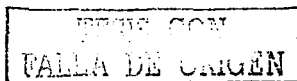
1.4 SANCION

La sanción, es una forma *sui generis* de manifestación de las consecuencias de Derecho, es decir, toda norma jurídica trae consigo determinada consecuencia por el incumplimiento del deber que el derecho objetivo impone; de este modo, el tratadista García Maynez, lo define "...como consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado."¹⁷

Es preciso mencionar que la potestad sancionadora del Estado la ejercen los tres poderes de la unión, así como los propios de las entidades federativas, tomando en consideración el desarrollo del Poder Público que es encomendado al estado. Es decir, el Poder Legislativo es quien define y clasifica las faltas o infracciones, los delitos y las sanciones que deben aplicarse a los que contravienen las normas jurídicas; el Ejecutivo, es quien lleva la ejecución de las sanciones administrativas; y el Judicial, es quien se encarga de resolver toda clase de controversias suscitadas entre los particulares, o los particulares y el estado, y para ese efecto dispone de la fuerza o autoridad necesaria para hacer cumplir sus fallos.

De lo anteriormente expuesto, y siguiendo las palabras de Narciso Sánchez "...la sanción administrativa es la medida disciplinaria o coercitiva que imponen las dependencias y organismos del Poder Ejecutivo, Federal, Estatal y Municipal a los

¹⁷ *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1996, página 295



infractores de los preceptos jurídicos de la misma naturaleza. Se trata de medidas represivas que buscan mantener la vigencia del derecho positivo, el respeto al ejercicio de sus funciones del Estado y las buenas relaciones entre gobernantes y gobernados.¹⁸

Desprendiéndose así, que el interés general de la población es tutelado por este conjunto de consecuencias jurídicas que se dan por el incumplimiento e inobservancia de la norma jurídica.

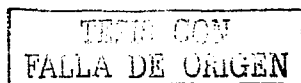
Al referirnos a las sanciones administrativas, son propias para definir a las sanciones fiscales, toda vez que corresponden a un aspecto en especial de la Administración Pública, por lo que los elementos y características de ambas, son las mismas.

Ahora bien, al transportar la definición de sanción a la materia fiscal, que del modo en que lo define Narciso Sánchez Gómez, "...es la consecuencia que se produce por una autoridad en tal materia y en ejercicio de la potestad represiva del Estado, en contra del infractor de una disposición legal en ese rubro, la cual generalmente es identificada como una multa que debe aplicarse según la gravedad de la falta cometida por el transgresor, aunque también existan otras cosas como son: el decomiso de bienes, o la clausura de empresas o negocios, y que para su validez y eficacia debe respaldarse en el principio de legalidad que rige todo acto de autoridad.¹⁹

Como ya se ha señalado, entre la sanción administrativa y la fiscal, existen las mismas características, así establecemos las siguientes:

¹⁸ *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México 1999, página 467.

¹⁹ *Ibidem*, página 469.



- a) Son impuestas por una autoridad dependiente del Poder Ejecutivo Federal, Estatal, o en su caso Municipal.
- b) Es una consecuencia del incumplimiento de las normas de naturaleza fiscal, estipulado en el mismo precepto jurídico transgredido.
- c) Debe estar establecido en una resolución administrativa de autoridad competente, por lo tanto, debe estar fundada y motivada.
- d) Es equiparable a un escarmiento o castigo correspondiente a la persona ya sea física o moral como sujeto activo de la infracción.
- e) Es el medio de obligar al contribuyente o al infractor para regularizar su situación contributiva, evitando su reincidencia.
- f) Es un ingreso fiscal.
- g) La sanción fiscal, es indispensable de la sanción judicial, ya que la primera es calificada y aplicada por una autoridad administrativa y la segunda corre a cargo de un tribunal judicial.

La sanción fiscal, es una determinación de la autoridad fiscal, por lo que debe de reunir requisitos constitucionales de la misma.

En conclusión, la sanción fiscal la entendemos como una medida correctiva aplicada por la autoridad fiscal, a quien incumpla o viole alguna norma jurídico-tributaria, cuya finalidad es la de ordenar la situación contributiva del sujeto pasivo, evitando que vuelva a cometer los hechos que dieron origen a la sanción.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.1 CLAUSURA

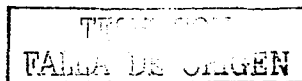
La clausura de negocios, empresas o establecimientos, consiste en la determinación que hace una autoridad fiscal competente para que una persona ya sea física o moral quede impedida de realizar determinadas actividades relacionadas con la industria, el comercio o la prestación de servicios de diversa índole, por razones de orden público y de interés social, y ello puede ser en forma parcial o temporal y definitiva, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impiden legalmente al infractor desarrollar las actividades de que se trate y que dieron origen a dicha sanción.

La clausura es una medida represiva que ha sido muy criticada por los estudiosos de la materia, por su notable inconstitucionalidad, toda vez que conforme a la Constitución Política Federal, el cierre de negocios o establecimientos sólo puede ser dictada por la autoridad judicial.

De lo expuesto, tal como lo señala Carrasco Iriarte, se estima que es inconstitucional esta sanción, puesto que si dentro de una sana política fiscal, resulta incoherente cerrar la fuente económica que genera riqueza y el pago de los tributos.

1.4.2 MULTA

El presente tópico ha sido expuesto con anterioridad, en el punto 1.3.3.2 del presente capítulo, en virtud de que la multa es considerada como un Crédito Fiscal Accesorio, ahora bien, en el presente punto corresponde exponerla como un tipo de sanción.



Sin embargo, el concepto no cambia en ninguna de sus formas estudiadas, es por ello que para no adentrarnos más en disertaciones y caer en obvias repeticiones, nos permitimos señalar como anteriormente lo hicimos, que la multa es aquella sanción de carácter pecuniario, impuesta por la autoridad fiscal, de acuerdo a las facultades que la propia ley le otorga, cuando una persona física o moral incumple con sus obligaciones fiscales.

Así, de esta forma concluiremos el presente punto sin señalar más que lo expuesto.

1.5. INFRACCION

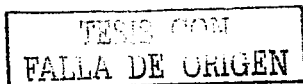
Tal y como ya se mencionó en puntos anteriores, es obvio que si la obligación que deriva de una ley, no es debidamente cumplida, el responsable se hace acreedor a una sanción; tal incumplimiento es conocido como infracción.

Ahora bien, etimológicamente hablando encontramos que la palabra *infracción*, proviene del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto.

Siguiendo el orden de ideas antes señalado, encontramos en la doctrina el siguiente criterio que dice que la infracción "Es la contravención a las normas de carácter administrativo derivado de una acción u omisión."²⁰

Dichas infracciones son sancionadas por autoridades administrativas competentes, por la transgresión de disposiciones de la misma naturaleza, y quien es responsable de dicha violación pueden ser ya sea personas físicas o morales.

²⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *ob cit*, página 455



Narciso Sánchez Gómez, define la infracción administrativa como la "...conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con lo que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa, y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente, según la gravedad de la falta o violación cometida."²¹

Trasladando lo anterior a la materia que nos ocupa, **Mayolo Sánchez Hernández** señala, que infracción fiscal es "...todo acto u omisión que trae como consecuencia, dejar de hacer lo que la Ley Fiscal ordena o efectúa lo que la misma prohíbe."²²

En términos generales, la infracción es la violación de la ley, y que en nuestra materia, se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación, puesto que el artículo 71, establece quiénes encuadran en la comisión de infracciones, señalando lo siguiente:

"Artículo 71.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos."

Las características de las infracciones fiscales son las siguientes:

I. Es una violación a las normas jurídicas administrativas.

²¹ Ob. cit., página 455.

²² *Derecho Fiscal*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1998, página 501



- II. Tales normas están encuadradas dentro del marco del Derecho Público, cuya conducta ocasiona, un daño a los intereses de la colectividad o del propio estado.
- III. La responsabilidad que se finca al infractor debe ser reparada mediante una sanción administrativa y en su caso de índole judicial, conforme a la gravedad de la contravención cometida.
- IV. La infracción puede ser ocasionada por dolo o por culpa, el primer caso, hay mala fe o el propósito razonado y manifiesto de cometer este tipo de conducta para lesionar los intereses públicos; en el segundo, a lo sumo puede haber ignorancia, negligencia, descuido o imposibilidad física, pero sin el ánimo directo de violar la norma jurídica.
- V. Para calificar la infracción cometida por las personas físicas y morales y para aplicar la sanción conducente, previamente se debe seguir por la autoridad administrativa competente el procedimiento legal respectivo, para que conforme a los antecedentes, constancias o pruebas que logren allegarse alcance la convicción de que se ha cometido o no una violación al marco jurídico administrativo, para posteriormente aplicar la sanción según la gravedad de la falta.
- VI. La clasificación de la gravedad de la infracción y el fincamiento de la sanción administrativa debe estar apoyada en las normas legales sobre la materia, para que exista adecuación entre la conducta imputable al transgresor y la clase de sanción o castigo que debe recibir por ese proceder ilícito.

Ahora bien, Margain Manautou, realiza la siguiente clasificación para dichas infracciones:

- I. Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.
- II. Infracciones instantáneas e infracciones continuas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- III. **Infracciones simples e infracciones complejas.**
- IV. **Infracciones leves e infracciones graves.**
- V. **Infracciones administrativas e infracciones penales**

Como última definición de infracción fiscal, se concluye que es una conducta típica antijurídica, culpable o dolosa, con la que se incumple una obligación de hacer de no hacer o de tolerar, por parte de una persona física o moral que aparece como sujeto pasivo directo o responsable solidario, de una contribución, y que por tal motivo se le debe sancionar conforme a la gravedad de ese ilícito en observancia de las normas jurídicas de la materia.

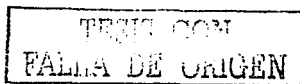
1.6 CONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD

La constitucionalidad es una parte fundamental dentro de nuestro sistema jurídico mexicano, pues como explica el autor Arriola Vizcaino **su contenido explica, justifica y complementa el principio de legalidad, atento a lo antes escrito por el maestro, creemos que por tener un sistema netamente constitucionalista, es menester señalar que todas las leyes deben guardar respeto a los principios establecidos en nuestra constitución.**

No podemos hablar de constitucionalidad o inconstitucionalidad, sin antes haber estudiado el concepto de Constitución.

"Constitución Política es la ley fundamental que resume el orden jurídico de un Estado. Se diferencia del resto de las normas jurídicas por el carácter político de su objeto."²¹

²¹ TOMAS BIOSCA. Ezequiel. *Nociones de derecho Positivo Mexicano*, Porrúa. México, 1996, página 59



Otra definición de Constitución la encontramos en la obra del Maestro Bolaños Linares, que define a la Constitución de la siguiente manera:

"...la Constitución es la ley fundamental de la organización del Estado, es la norma fundante o primaria de la cual deriva todo un sistema jurídico que tiene su origen y su fin en la misma, toda vez que el sistema normativo en su conjunto surge de ésta y está limitada por ésta, ..."²⁴

Ahora bien, la constitucionalidad para el maestro Rafael de Pina, es la "Característica de un acto o norma que responde al sentido político-jurídico de una constitución"²⁵

De las anteriores definiciones encontramos, que la Constitución, como Ley Suprema, va a ser quien estará encargada de regular la estructura del estado, su organización y las relaciones que existen entre los órganos del poder público. Asimismo, nuestra Ley Suprema va a establecer limitaciones del poder del estado, en cuanto a los derechos fundamentales de la sociedad, traducidas en una serie de derechos (garantías individuales) que no puede pasar por alto un acto de autoridad o la misma ley.

Como se ha dicho, la constitución como ley primaria reglamentará la creación de leyes inferiores y establecerá para éstas, principios que de ninguna manera podrán ser violados y de ser así fácilmente serán invalidadas por quienes en su aplicación les pare un perjuicio, acudiendo a las instancias correspondientes

²⁴ *Curso de Derecho, Estudio Introductorio al Conocimiento del Derecho*, Porrúa, México, 2000, página 24

²⁵ *Ob. cit.*, página 184



"La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo contradecirla o alterar el sentido de los enunciados generales"²⁹

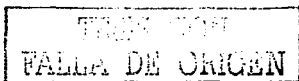
Siguiendo entonces los anteriores criterios, podemos definir a la constitucionalidad como aquel principio que establece la subordinación hacia nuestra Ley Suprema y los principios que de ella derivan, de todas las leyes secundarias, con la finalidad de que exista un buen equilibrio en nuestro orden jurídico.

Ahora bien, trasladándonos hacia nuestras normas fiscales, encontramos que éstas deben, de acuerdo a lo que hemos establecido como constitucionalidad, seguir las guías que establece nuestra constitución en materia de impuestos, para que puedan ser validamente aplicados y puedan cumplir efectivamente con su objetivo.

Por otra parte, si hemos hablado que la constitucionalidad es aquel principio, encargado de que las leyes cumpla con los principios emanados de nuestra Carta Magna, entonces cuando éstas -las leyes- no respetan la guías constitucionales para su validez, reflejan insubordinación de las mismas hacia nuestra Constitución. Por decirlo de alguna manera, existen vicios de inconstitucionalidad en ellas, pudiendo entonces ser impugnadas interponiendo el Juicio de Garantías, por aquel al que se le vean afectados sus intereses con la aplicación de una norma que no se ajustó, ni respeto los lo establecido por nuestra Constitución.

Dicho de otra forma, "... las llamadas 'Leyes Secundarias' (...) tengan que sujetarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo

²⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. ob cit página 25



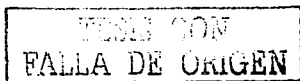
contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos pueda ser declarada por los tribunales Federales, a solicitud de cualquier interesado mediante la imposición del llamado juicio de amparo.²⁷ Ahora bien, aplicando lo anterior en sentido contrario, diremos que la inconstitucionalidad es aquella falta de observancia de los principios constitucionales de la ley y la omisión de esa sumisión que todas las leyes secundarias le deben a la ley primaria, provocando una posible invalidez, que será declarada por un Tribunal Federal a petición de algún interesado.

Como en un principio lo mencionamos, la constitucionalidad es un complemento y justificación del principio de legalidad, esto es, que ambos principios buscarán un justo y adecuado equilibrio, hablando en materia de impuestos, de las relaciones jurídico tributarias que se susciten entre el fisco y los sujetos que tengan la calidad de contribuyentes.

De modo que no podemos, ni debemos confundir la constitucionalidad con el principio de legalidad, como en ocasiones lo han hecho algunos litigantes, pues mientras una -la Constitucionalidad- vigila que las leyes sigan las líneas limitantes establecidas en nuestra Ley Fundamental, el otro -el principio de legalidad- va a establecer que los actos de autoridad no se encuentren viciados, es decir, que se encuentren debidamente fundados y motivados, de este último principio no podemos profundizar más en su estudio, puesto que será tema de análisis en el capítulo subsiguiente.

Por último, diremos que estos principios son de suma importancia para nuestro Derecho Fiscal, por lo que es preciso entenderlos pues los estaremos utilizando constantemente en el desarrollo de nuestro trabajo, amén de que en nuestra vida práctica serán muy provechosos con mucha regularidad.

²⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, ob cit. página 26.



CAPÍTULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.1 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Los principios constitucionales son parte fundamental en nuestro Derecho Fiscal, pues son estos principios los que van a establecer en forma general, reglas a las cuales deben de sujetarse las legislaciones secundarias, estableciendo de esta forma el sentido sobre cual deben girar nuestras normas tributarias.

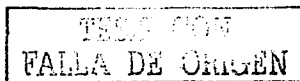
Por otra parte, cuando una legislación tributaria no respeta esta sumisión a nuestra Constitución que debe guardarle de acuerdo a los principios a los que nos referiremos más adelante, entonces nos encontraríamos en una situación de inconstitucionalidad, trayendo como consecuencia el que no tenga validez jurídica toda ley que no respete estos principios. Hablando específicamente de la materia fiscal, que no siga los lineamientos establecidos por nuestra Carta Magna y por tanto, pueda ser impugnada a través del Juicio de Garantías cuando una persona se vea afectada por dicha ley o acto que derive de ella.

Lo anterior ha sido explicado por el autor Adolfo Arrijo Vizcaino de la siguiente manera:

“ ...uno de los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige....”²⁸

Como ya ha quedado manifestado, nuestro sistema Tributario está regido por principios derivados de nuestra Constitución Política, lineamientos básicos que se

²⁸ Ob. cit., página 245.



desprenden del artículo 31, fracción IV; con ello no queremos decir que nuestra legislación fiscal sólo debe respetar los principios establecidos por este artículo, sino que toda norma tributaria debe seguir las guías establecidas por nuestra Ley Fundamental para no correr el riesgo de que sean impugnadas a través de los distintos medios de defensa que tiene todo gobernado que se vea afectado por una ley o acto que carezca de estos requisitos.

Uno de los principios que establece la fracción del artículo en comento, es el del destino que deben tener las contribuciones, el cual deben ser única y exclusivamente para el gasto público, pues así ha sido señalado en su texto y 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."

Ahora bien, los gastos públicos debemos entenderlos como aquellos que tenga que realizar el estado en ejercicio de su poder soberano.

El artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal establece que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,

TRIBUTOS
CON
FALTA DE ORIGEN

IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la Republica,

V. El Departamento del Distrito Federal, (sic)

VI. Los Organismos Descentralizados,

VII. Las Empresas de Participación Estatal Mayoritaria,

VIII. Los Fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal (Sic) o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

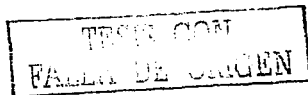
Sólo para los efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa

Por otro lado, la doctrina señala que para que exista el gasto público, son necesarios tres requisitos: **a)** que la asignación de fondos sea para expresar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; **b)** que quien haga el gasto sea la Administración Pública Centralizada o Descentralizada, o los Poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; y **c)** que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 184, visible en la página 319, del Semanario Judicial y su Gaceta ha definido a los gastos públicos de la siguiente manera:

"GASTOS PÚBLICOS, DEBE ENTENDERSE.

Por gastos públicos debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto



excluidos de su comprensión los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual."

De las expresiones anteriores, podemos interpretar que los gastos públicos son las erogaciones que realiza el estado con el fin de cumplir todas sus funciones, atendiendo a esto vemos que si la finalidad de pagar impuestos es la de sufragar los costos de los servicios públicos que presta el estado, entonces en realidad no existe ninguna otra razón que justifique el derecho del estado a exigir ni la obligación de los gobernados a cubrirlos.

Este principio, más que conceder un derecho a los gobernados, constituye una obligación a cargo del estado, es decir, la de destinar los ingresos fiscales a cubrir los gastos públicos.

Esto es, se podría decir que existe la presunción de que el dinero que pagan los particulares por concepto de impuesto, efectivamente se destina a sufragar el gasto público.

Para dejar más en claro los gastos públicos a los que se refiere este principio, vemos que no son otra cosa que las erogaciones que el estado hace, para cumplir con algunas de las necesidades de la población como son la construcción de escuelas, carreteras, alumbrado público, etc. De esta manera, si los ingresos que percibe el estado a través de las contribuciones no se destina para satisfacer estas necesidades, no podría haber de ninguna manera un desarrollo económico y se tendría a la población en un estado de gran descontento.

Así, mientras los gobernados observen que el estado satisface las necesidades básicas, a través de servicios públicos, menor será la retinencia a cubrir los impuestos; pero por el contrario, cuando los servicios públicos que presta el

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

estado son de mala calidad, la retinencia a pagar impuestos aumenta, pues los gobernados dudan que el dinero que pagan se destine al gasto público.

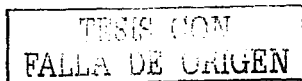
Por otra parte, veremos que del mismo texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además del Principio de Destino al Gasto Público, se desprenden otros principios, los cuales serán desarrollados en el presente capítulo de nuestro trabajo, y son los siguientes:

- 1.- El Principio de Generalidad ,
- 2.- El Principio de Obligatoriedad,
- 3.- El Principio de Proporcionalidad y Equidad,
- 4.- El Principio de Legalidad
- 5.- El principio de Igualdad.

2.1.1 GENERALIDAD

Para hablar de este principio es necesario aclarar, como lo han hecho todos los autores consultados, que éste es consecuencia directa del principio de legalidad, el cual en su oportunidad será estudiado.

Es claro, que de la simple lectura del artículo 31, fracción IV, no se aprecia con claridad este principio, por lo que debemos adentrarnos un poco más en el texto del mismo cuando establece como una obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de una manera proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes; entonces, haciendo un análisis de lo anterior observaremos que lo que quiere decir este numeral, es que si una contribución que está establecida en la



ley, ésta -la ley- debe entonces, tener el carácter general, abstracto e impersonal, que toda disposición debe guardar.

Al respecto Adolfo Arrijo, comenta que: "... los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la Ley."²⁹

De esta manera, decimos que una ley de la materia que guarda las características de las que hemos hablado, no quiere decir que será aplicada para todos los mexicanos, sino que será dirigida para un sector de personas que se ubiquen dentro del supuesto normativo que los obliga a contribuir con los gastos públicos, sean mexicanos o no.

Para el maestro Flores Zavala, el Principio de Generalidad significa que "...no todos deben pagar impuesto, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto."³⁰

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación vigente hace referencia a este principio cuando en su artículo primero enuncia en una forma somera quiénes están obligados a contribuir para el gasto público, así, el citado numeral establece lo siguiente:

"Artículo 1. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

²⁹ Ob. cit., página 248.

³⁰ Ob. cit., página 215.

El numeral transcrito, como lo comentamos en el párrafo anterior, deja ver en forma muy general, que no todos los mexicanos están obligados al pago de impuestos, sino nada más las personas físicas y las morales que de acuerdo a cada legislación en específico le corresponda contribuir. Un ejemplo de ello, lo podemos encontrar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual de una manera más específica determina quiénes están obligados al pago de este impuesto; es decir, enuncia una generalidad de personas que si se ubican en determinados supuestos que el mismo numeral enuncia, serán esos sujetos los que deben de cumplir con dicha obligación.

Para dejar más claramente lo manifestado, creemos conveniente citar el artículo primero de la ley en comento.

“Artículo 1°.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o

cuando teniéndolos, dichos ingresos nos sean atribuibles a éstos."

Con la transcripción anterior vemos que el Principio de Generalidad contenido en la ley, no se refiere a que todos debemos pagar un impuesto, en este caso sería el Impuesto Sobre la Renta, sino nada más para aquellas personas a las que la misma ley se refiere; lo mismo sucederá con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o cualquier otra Ley.

Al respecto, nos permitiremos citar nuevamente al autor Arrijo Vizcaino, cuando nos enuncia el Principio de Generalidad diciendo:

"...sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias,...."³¹

En conclusión, entendemos que el Principio de Generalidad se refiere a aquella manifestación que hace la ley de una generalidad de personas que, por encontrarse dentro de ciertas circunstancias que la misma norma señala, quedan por ese simple hecho obligadas al pago de un impuesto.

2.1.2 OBLIGATORIEDAD

Al igual que el punto anterior, el principio de obligatoriedad nace del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, guardando una estrecha relación

³¹ Ob. cit., página 248.

ambos principios, pues como ya lo habíamos señalado, cuando una persona se ubica dentro de un supuesto determinado, éste y no otros quedan obligados a contribuir para los gastos públicos, según sea el caso, bien sea Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo u otro.

Siguiendo esta idea, encontramos que cada una de las legislaciones que gravan alguna actividad económica, obligan al sujeto pasivo a contribuir por esa relación jurídico tributaria que se crea al realizar el hecho generador, como lo es el también el caso Ley del Impuesto al Valor Agregado y que en su artículo primero establece los siguiente:

"Artículo 1°.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes

IV. Importen bienes o servicios."

De la transcripción anterior vemos una forma de obligación que tienen los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tal y como se impone por el constituyente implicando un acto imperativo y no permisivo, es decir, que se debe cumplir, toda vez que de lo contrario, el contribuyente incurrirá en responsabilidad, haciéndose acreedor a las sanciones correspondientes que apliquen las autoridades fiscales

El autor Arrijo Vizcaino, establece que esta obligación o deber "...significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca."³²

Por otra parte, para que el estado pueda desarrollar en una forma adecuada sus actividades, es necesario que los sujetos que están obligados al pago de los impuestos, cumpla puntualmente, evitando así se inicie en su contra el procedimiento económico coactivo, por medio del cual se le hará exigible el Crédito Fiscal que se omitió pagar.

Al respecto es bien sabido, que en materia tributaria el incumplimiento de una obligación fiscal, como el de cualquier otra, trae consecuencias de diversa naturaleza, como bien lo señala Francisco Murillo Belmontes, cuando dice: "...al incumplirse el plazo que la ley concede al deudor para que efectuó el entero, sin que ello se realice, automáticamente la obligación se torna exigible a través del procedimiento económico coactivo. O sea, que la obligación trae aparejada ejecución."³³

Tomando en consideración que las contribuciones están destinadas al gasto público para que el gobierno cuente con los recursos suficientes para prestar servicios públicos y ejercer sus funciones de gobierno, queda clara la razón por la cual es un imperativo que los contribuyentes paguen sus contribuciones.

³² Ob. cit., página 250.

³³ *Lecciones de Derecho Tributario*, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México 1985, página 199.

De esta forma, el acto de pagar o no las contribuciones constituye una acción que por mandato constitucional los gobernados deben cumplir, el cual no queda sujeto al arbitrio de los gobernados. Los gobernados o contribuyentes no cuentan con la alternativa u opción legal para pagar los impuestos

Así, podemos concluir que en materia fiscal, en virtud del principio de obligatoriedad, los contribuyentes se encuentran obligados de manera imperativa a pagar los impuestos que se causen en términos de las disposiciones jurídicas, de lo contrario, las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinarán contribuciones omitidas así como las multas correspondientes, pudiendo incluso ejercer, en su caso, su facultad económico coactiva.

2.1.3 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En los términos del precepto constitucional antes transcrito, es claro que únicamente puede obligarse a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

La proporcionalidad y equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad significa la justicia tributaria.

Estos principios, son los que denotan más cercanía con los contribuyentes; son los que a nuestro parecer denuncian de inmediato cuando un impuesto no está siguiendo las líneas dadas por nuestra Constitución, ya que las personas en primera instancia no saben si un impuesto que se les está aplicando tiene la obligación de pagarlo o no, o si éste se va a destinar al gasto público, o si cuenta con el requisito de generalidad, o si está correctamente establecido en una legislación; en fin, no puede saber a primera instancia si cuenta con esos requisitos, lo que sí puede saber es si lo que está pagando por un impuesto, va de acuerdo a los ingresos que está generando y si se le está aplicando de la misma manera a una persona que se encuentran en idéntica situación jurídica. La proporcionalidad y la equidad para nosotros, al igual que la mayoría de los autores, nos hablan básicamente de la justicia que debe existir en nuestro derecho fiscal.

La proporcionalidad y la equidad en materia tributaria, han sido analizadas por criterios de distintos autores, los cuales no tienen un concepto general en cuanto a este principio -el de proporcionalidad y equidad-, pues mientras unos lo consideran como uno solo, otros tienen a bien considerar como dos conceptos diferentes.

Así, los que consideran el principio que nos ocupa como un solo concepto, han sostenido que este principio debe ser considerado como una noción de justicia, como lo ha señalado Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, cuando dice: "Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31

Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si nos es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos."³⁴

Por otro lado, los autores que consideran que la proporcionalidad y la equidad deben de ser tomados por separado, consideran al primero -la proporcionalidad- como un requisito previo que fija la Constitución al legislador, para que la ley cuente con la calidad, destino y rendimiento del gasto público, mientras que el segundo -la equidad- figura como la justicia que debe tener la legislación tributaria, y este criterio ha sido sustentado también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia visible en la Gaceta número 38, Febrero de 1991, Primera Parte, Tercera Sala, Página 15, Octava Época que a la letra dice:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y la equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primero significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias

³⁴ Página 272.

deben estar igual a los iguales y desigual a los desiguales."

Ahora bien, los conceptos de proporcionalidad y equidad distan mucho de ser sinónimos, por ello es necesario precisar en forma por separada a qué se refieren cada una de ellas -la proporcionalidad y la equidad-.

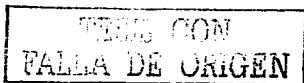
La proporcionalidad, se refiere a la justa medida con la que se debe contribuir a los gastos públicos; esto es, que la persona que tenga tal obligación lo debe de hacer proporcionalmente a los ingresos que éste genere. Al respecto Arriola Vizcaino ha establecido lo siguiente:

"... cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos..."³⁵

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia en la siguiente Tesis de jurisprudencia, IX Época, Tomo III, marzo de 1996, página 437, ha reconocido lo siguiente:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados

³⁵ Ob. cit., página 257.

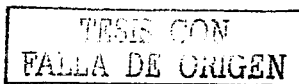


Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendido ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de movimiento de una riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida a la que se aplica la tasa de la obligación."

Como ha quedado claro, cuando hablamos del Principio de Proporcionalidad debemos entenderlo como aquella justa medida con la que el sujeto que tenga la calidad de contribuyente debe aportar para el gasto público en forma tal que no rebase los ingresos que éste percibe, es decir, debe ser en forma proporcional al de los ingresos percibidos.

Ahora bien, siguiendo el mismo criterio adoptado en cuanto que iremos aclarando cada concepto, Arrijo Vizcaino, a la equidad la ha definido como: "...la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias."³⁶

³⁶ Ob. cit., página 259.



Siguiendo también el esquema que hicimos anteriormente cuando expusimos al principio de proporcionalidad, señalaremos otro criterio que ha emitido nuestra Suprema Corte de Justicia respecto al Principio de Equidad, el cual lo podemos encontrar en el semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre de 1995, página 208, al establecer lo siguiente:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-

De una revisión de las diversas tesis sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se

TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

Como ha quedado manifestado anteriormente, vemos que la doctrina y la jurisprudencia son acordes al señalar que la equidad tributaria prevista en el citado artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

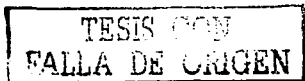
Así, para que una disposición de carácter fiscal respete el principio de equidad es indispensable que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias.

De igual manera, la Suprema Corte ha desarrollado más a fondo las características esenciales de estos dos principios -proporcionalidad y equidad- en la siguiente Tesis de jurisprudencia que a la letra dice:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe de ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicable, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar



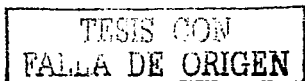
el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Después de la exposición por separado de cada uno de los principios de proporcionalidad y equidad, y habiendo encontrado el punto medular en los cuales radica cada uno de ellos, podemos emitir nuestro propio criterio al respecto, considerando para ello la finalidad que tienen ambos principios.

En tal circunstancia, vemos que los principios de proporcionalidad y equidad, si bien son conceptos distintos, también lo es que se necesitan entre sí para llegar a un fin común que es la justicia tributaria, por tal razón, consideramos que no sería correcto separar ambos principios pues representan la justicia que debe de haber en nuestro derecho fiscal.

2.1.4 LEGALIDAD

Del análisis que estamos realizando del artículo 31, fracción IV, Constitucional, además de encontrarnos con los principios desarrollados en puntos anteriores, también se encuentra el principio de legalidad, puesto que el numeral en comento establece que las contribuciones a pago, ya sea para la Federación como del distrito Federal o del Estado y Municipio, tendrán que ser de manera proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes, es decir, el principio de legalidad se traduce en que todo acto de autoridad debe realizarse conforme a la disposición de la ley.



Ahora bien, el reforzamiento constitucional del principio de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, consistiendo en que las autoridades sólo pueden hacer lo que las leyes le permiten.

Es de resaltarse que la garantía de legalidad tributaria "... se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostenta con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, al gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público."³⁷ Asimismo, tal garantía en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*.

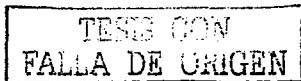
En estas consideraciones, es de transcribir los planteamientos de Ignacio Burgoa, que al respecto dice que: "La garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contiene en la *expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento*."³⁸ En este orden de ideas, es necesario recurrir al estudio de los conceptos de fundamentación y motivación.

a) FUNDAMENTACIÓN

La fundamentación legal de todo acto de autoridad que origina molestias, conforme lo previsto por el artículo 16 constitucional, debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual proceda realizar el acto de autoridad, y que exista una ley que lo autorice. Dicho en otras palabras, la fundamentación de todo acto de autoridad es una

³⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Colegio de Contadores Públicos, A.C., México 1994, página 29.

³⁸ Garantías Individuales, Porrúa, México 1997, página 601.

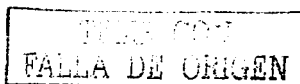


consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

En estas consideraciones, se desprende que la fundamentación consiste en que la autoridad tiene que señalar el precepto en que funda el acto. Asimismo, es de hacer hincapié en que no basta que las autoridades responsables invoquen determinados ordenamientos legales para estimar que tales actos se encuentran debidamente fundados, sino que es necesario que los preceptos invocados sean precisamente los aplicables al caso de que se trate, verbigracia, en una multa no basta con sólo hacer mención que *en fundamento del Código Fiscal de la Federación*, sino hay que mencionar los artículos que realmente se están aplicando y que sustentan al acto, de lo contrario, evidentemente dejaría al particular en igual desamparo que si la garantía de legalidad no existiese.

En apoyo a lo expresado es de citarse la Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, número 54, junio de 1992, página 49, que a la letra señala:

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



que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”

En este contexto y tomando en cuenta las condiciones que todo acto de molestia debe contener, tenemos como tales las siguientes:

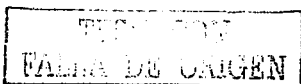
1. Que el órgano del estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;
2. En que el propio acto se prevea en dicha norma;
3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;
4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

El objetivo de la fundamentación tan reiterado en párrafos anteriores, es el de justificar el hacer de las autoridades, demostrando que los actos que realice no sean arbitrarios, puesto que si se demuestra que sí lo son, nos encontramos a lo que nos hemos referido como la ilegalidad del acto.

b) MOTIVACIÓN

La motivación que debe tener todo acto de autoridad, consiste en la necesaria apreciación que debe realizar la autoridad entre la norma en que se funda el acto de molestia y el caso específico, en el cual va a surtir sus efectos. En caso que no se realice dicha apreciación nos encontramos ante la violación al principio de legalidad.

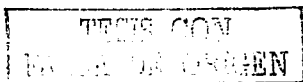
De tal manera, la autoridad responsable debe relacionar el caso concreto en donde va a operar el acto de molestia con la norma jurídica, es decir, debe



señalarse con precisión, las circunstancias especiales razones particulares o causas inmediatas que se hagan en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, que en el caso se concreten las hipótesis normativas.

Robustece a lo anterior la transcripción de la Tesis jurisprudencial número III-J-270 emitida por el Tribunal Fiscal Federal, de la Primer Tercera Época 1937-1998, que a la letra señala:

“MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD- PARA QUE SE DEN ESTOS REQUISITOS, BASTA QUE QUEDA CLARO EL RAZONAMIENTO SUBSTANCIAL.-
El artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos; dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresen las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaja en la hipótesis normativa, bastando que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor abundancia que la exigencia de lo estrictamente necesario para que se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no de elementos al particular para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por la autoridad, podrá fundar la declaración de nulidad de las

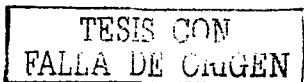


resoluciones impugnada por falta de requisito formal de motivación."

Ahora bien, del análisis que realiza el maestro Ignacio Burgoa en su obra *Garantías Individuales*, en relación de lo que es la motivación legal y la facultad discrecional, es preciso destacar que: "La motivación legal no siempre exige que la referida adecuación sea exacta, pues las leyes otorgan a las autoridades administrativas y judiciales lo que se llama *facultad discrecional* para determinar si el caso concreto que vayan a decidir encuadra dentro del supuesto abstracto previsto normativamente. La mencionada facultad, dentro de un régimen de derecho donde impera el principio de legalidad, debe consignarse en una disposición legal, pues sin ésta, aquélla sería arbitraria, es decir, francamente conculcadora del artículo 16 constitucional. Lo discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se mueve dentro de supuestos generales consagrados en la norma jurídica. Por tanto, la facultad discrecional se ostenta como el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis normativa preexistente, cuyos elementos integrantes debe necesariamente observar. En otras palabras, la facultad discrecional maneja estos elementos para referirnos a la situación específica de que se trate, pero jamás importa la potestad de alterarlos. La sola idea de que una autoridad pueda, a pretexto de ejercitar dicha facultad, actuar sin ley o contra ley, equivaldría a subvertir todo régimen de derecho mediante la vulneración al principio de legalidad que lo sustenta."³⁹

De lo anteriormente transcrito, es de concluirse que la motivación legal es la adecuación que realiza la autoridad al caso concreto en que opere el acto de molestia con la norma jurídica con la que se fundamenta el mismo, es decir, los supuestos que son abstractos se den en tal caso, teniendo así que deben

³⁹ Página 253.



especificarse las razones de aplicabilidad de los preceptos legales o reglamentarios necesarios.

En las consideraciones hechas, se retoma que la garantía de legalidad en materia tributaria reviste gran importancia y significa, desde luego, un respeto a la seguridad jurídica de los gobernados, puesto que si a falta de la motivación y fundamentación, nos encontramos en la violación del principio de legalidad.

Del desarrollo conceptual de fundamentación y la motivación, es de apreciarse que son elementos primordiales para el principio de legalidad, traduciéndose este último en que la ley en la que se encuentra establecida la contribución debe de contemplar tanto los elementos, así como los supuestos de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible, los sujetos de dicha obligación, el objeto, tasa, cuota o tarifa, época y lugar de pago, las deducciones y otras características del gravamen; elementos que se encuentran establecidos en un ordemaniento legal propio que los regula, denominada ley especial, verbigracia, toda contribución debe estar contenida en la ley de ingresos.

2.1.5 IGUALDAD

La igualdad, en palabras de Burgoa lo explica como "...la posibilidad o capacidad que tiene una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de que es titular todo sujeto que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida."⁴⁰ Es decir, es la situación cierta y determinada en la que se encuentran varias personas, mediante la cual adquieren derechos y obligaciones.

⁴⁰ Ibidem, página 254.

Asimismo, Narciso Sánchez Gómez, al respecto señala que "...las disposiciones legales que se refieren a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o de seguridad social; materialmente deben ser generales, obligatorias e impersonales y aplicarse sin distinción de personas, condiciones económicas, políticas sociales, religión, idiosincrasia o partido político, a manera de que en un plano de igualdad sea observada y respetada por todos sus destinatarios, cuidando dichas características..."⁴¹

De la lectura de lo expuesto, es de desprenderse que si bien es cierto que debe aplicarse la norma en un plano de igualdad, también lo es que no puede enablarse una igualdad concreta que guarde una persona colocada en una situación jurídica determinada, con la que tiene un individuo perteneciente a otro estado de derecho particular referente.

Para sustentar lo anterior, Narciso Sánchez en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, menciona que: "La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si se realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones. En cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico."⁴²

La igualdad o equidad, así señalada por Ignacio Burgoa, y criterio que tomamos en el presente trabajo, se sustenta en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, toda vez que "...un impuesto, para que no sea inconstitucional, *debe ser igual o equitativo*, es decir, decretarse para todo individuo que se encuentre en

⁴¹ Ob. cit., página 152.

⁴² Ibidem, página 147.

la situación determinada que aquél grava. Por ende, no sería equitativo un impuesto que debiese pagar una persona que no se encuentra en la situación específica para la que fue creado.”⁴³

Sobre el particular Adolfo Arriola Vizcaino señala que “...una ley es general y equitativa cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.”⁴⁴

De lo anterior es de concluirse que la equidad, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico de acuerdo a la hipótesis de causación, debiendo sólo variar el quantum del tributo de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, por lo que constituye la seguridad a dicho contribuyente.

2.2 ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

Mediante estos dos preceptos constitucionales se le protege al gobernado frente al poder público, mediante las garantías de seguridad social. Asimismo, se confirma que el ejercicio de la potestad tributaria tendrá que ser congruente con el marco constitucional, es decir, que por medio de tales garantías se asegure “...que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados...”⁴⁵

De esta forma, al establecer la seguridad jurídica como el contenido de varias

⁴³ Ob. cit., página 253.

⁴⁴ Ob. cit., página 81.

⁴⁵ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ob. Cit., página 139.

garantías individuales, previstas en nuestra Constitución, mediante la cual se le otorga al gobernado diversos derechos subjetivos públicos individuales que son oponibles y exigibles al estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos y observarlos.

A continuación realizamos el estudio de los artículos 14 y 16 constitucionales.

a) ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL

En este artículo se encuentran contenidas cuatro garantías fundamentales a saber:

- a) La de irretroactividad de la ley -párrafo I-**
- b) La de audiencia -párrafo II-**
- c) La de legalidad en materia judicial civil y judicial administrativa -párrafo IV-**
- d) La de legalidad en materia judicial penal -párrafo III-**

Ahora bien, toda vez que el propósito del estudio de los artículos 14 y 16 constitucionales, acorde en materia tributaria, es menester sólo abordar la garantía de irretroactividad de la ley y la de audiencia, sin olvidar el principio de legalidad que ya fue precisado anteriormente.

I. *Garantía de irretroactividad de las leyes.* La retroactividad de la ley consiste en que esta, obre en el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, puesto que las leyes sólo deben normar acontecimientos o estados producidos después de que entren en vigor y no retrotraerse para modificar o suprimir un derecho ya obtenido en los términos de la ley vigente en el momento en que se adquirió.

En ese sentido, el principio de la irretroactividad de la ley, consiste en que ninguna ley o ningún acto de autoridad pueden tener efectos hacia el pasado para lesionar derechos generados precisamente con anterioridad a la vigencia de la ley o a la expedición del acto de autoridad.

Se sustenta lo anterior de la lectura de tal numeral en su párrafo I, en los siguientes términos:

"Artículo 14.- A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

El principio antes señalado se traduce en que "...el legislador y el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos, llamados adquiridos, el primero por la expedición y el segundo, por la aplicación de una ley."⁴⁶

En este contexto Sergio Francisco de la Garza señala que "...a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, he ahí el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo para que expida leyes retroactivas, sino también al poder Ejecutivo para que no las aplique."⁴⁷

II. *Garantía de audiencia.* Esta garantía se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo constitucional en estudio, que a la letra dice:

"Artículo 14.-

Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino

⁴⁶ PONCE GÓMEZ, Francisco, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1998, página 61.

⁴⁷ Ob. cit., página 301.

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."

Tal garantía implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a los actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus derechos o intereses.

Ahora bien, Francisco Ponce Gómez, comenta que la garantía de audiencia en materia administrativa o fiscal, consiste en: "...que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido de la cuestión que va a debatirse, así como de las consecuencias que se producirán y que se le dé la oportunidad, tanto de presentar sus defensas, como de organizar un sistema de comprobación, para quien sostenga una cosa lo demuestre, quien diga lo contrario también demuestre su veracidad y que, cuando se agote la tramitación, se de oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; por último, el procedimiento concluye con una resolución que decida lo debatido y señala la forma de cumplirse."⁴⁸

Hechas las anteriores consideraciones, es preciso hacer mención que del artículo 14 constitucional en su párrafo I, se desprenden cuatro garantías:

- a) Garantía de que a ninguna persona se le puede privar de sus bienes jurídicos, tutelados por la disposición constitucional que se comenta, sino que precisamente se siga un juicio.**
- b) Que el juicio se sustancie ante los tribunales establecidos con anterioridad.**
- c) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.**

⁴⁸ Ob. cit., página 62.

Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho que hubiere dado motivo al juicio.

Al respecto, Narciso Sánchez establece que mediante la tramitación de las instancias administrativas de aclaración, o relativas al derecho de petición, con los recursos administrativos, con la promoción del juicio contencioso administrativo, del juicio de amparo alcanza plena eficacia dicho principio de audiencia, para que en caso de que los procedimientos tributarios se encuentran viciados, sean nulos o ilegales, pueden ser revocados, modificados o dejados sin efecto al hacer valer cualquiera de las instancias o medios de defensa legal referidas, sobre todo para que la determinación, exigibilidad y el pago de las contribuciones se haga conforme a derecho.

b) ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

Este artículo, en su primer párrafo señala:

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

De la lectura, se desprende el principio de legalidad y seguridad jurídica, principio que fue estudiado con anterioridad, abordando implícitamente la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad, toda vez que este numeral es el reforzamiento de tal principio derivado del artículo 31, fracción IV, Constitucional. Por lo tanto de forma sencilla y breve definiremos los conceptos que comprende la presente fracción del artículo 16 de nuestra carta magna.

i.- **PERSONA**, mediante este elemento, el acto de molestia puede afectar no solamente a la individualidad psico-física del sujeto con todas las potestades naturales e inherentes, sino su personalidad jurídica propiamente dicha, es decir, se establece en atención a la capacidad imputable al individuo.

ii.- **FAMILIA**, cualquier acto de autoridad que lesione a una persona sólo puede ser impugnado en la vía constitucional por el sujeto a quien directa o inmediatamente le perjudique.

iii.- **DOMICILIO**, debe entenderse el hogar del gobernado, o sea, su casa o habitación particular donde vive su familia; tratándose de personas morales, es el sitio o lugar donde se halle establecida su administración, conforme a lo dispuesto por el artículo 33 del Código Civil.

iv.- **PAPELES**, se comprenden todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico.

v.- **MANDAMIENTO ESCRITO**, trasladándonos a la materia fiscal, las resoluciones de la administración pública deben ser por escrito, dictadas por la autoridad competente y con expresión de los hechos y los fundamentos de derecho en que se basen, los cuales se harán del conocimiento de los interesados.

Asimismo, el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación a la letra señala:

“Artículo 238.- Se declarara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dicto en contravención de las disposiciones aplicadas o dejo de aplicar las debidas.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

De lo expuesto con anterioridad, es de observarse la protección al particular en los casos en que la autoridad ha dejado de cumplir con estos requisitos.

De las disertaciones realizadas, es de concluir que del mismo precepto constitucional "... establece la verificación de actos de control de los impuestos, por medio de la inspección de papeles y libros de los causantes para conocer si han cumplido con sus obligaciones fiscales; estas visitas deben cubrir las formalidades previstas para los casos, las cuales se mencionan a continuación:

- La orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa
- Debe ser por escrito
- En la orden debe hacerse constar el lugar o lugares en que debe practicarse la vista, la persona visitada y el objeto de la diligencia
- Al concluir la diligencia debe levantarse el acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."⁴⁹

En atención a lo anterior, a la ley especial de la materia, el Código Fiscal de la Federación establece en sus artículo 38 y 43, los requisitos tanto para un acto administrativo, así como para las visitas domiciliarias.

⁴⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco, Ob. Cit., página 64.

CAPÍTULO III

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

3.1 CAUSACIÓN

Para el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señaló en la norma jurídica. Por lo tanto, la obligación tiene su origen en la ley y por esta misma ley se obliga a quien realiza el hecho generador del crédito fiscal a cubrir el importe de la contribución respectiva, y por dicha ley nace el derecho del estado de cobrarla.

Pues bien, la práctica del derecho fiscal nos ha demostrado que los contribuyentes, en especial entre quienes no son concedores del derecho fiscal, piensan que el pago de la contribución es porque los sujetos voluntariamente se ubican en el hecho generador del crédito fiscal, pero realmente en esta obligación poco opera la voluntad para que la misma se cause; así, el deudor lo es porque la ley lo establece, y el acreedor igualmente, puesto que este último no puede dejar de cobrar las contribuciones, pues ello le impediría subsistir, y el estado no puede renunciar a su existencia, ya que la misma representa la vida social, la cuál no le pertenece. De este modo, es el estado quien se encuentra facultado para vigilar y exigir el cumplimiento de las contribuciones.

Ahora bien, para complementar lo antes mencionado, Luis Humberto Delgadillo nos menciona que "...es el individuo el que realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en el caso en que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que la obligación naciera. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación."⁵⁰

⁵⁰ Ob. cit., página 88.

De este modo, podemos observar que al referirnos al hecho que prevee la norma jurídica en forma hipotética, la doctrina le ha dado diversos vocablos, como lo son: hecho imponible, presupuesto de hecho de la obligación tributaria, hecho generador, o hipótesis de incidencia. Mientras otros doctrinarios realizan una distinción entre lo que es el hecho imponible y el hecho generador, como es el caso de Luis Delgadillo Gutiérrez, que establece: "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, da lugar a 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 al hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal."⁵¹

En nuestra legislación se ha utilizado el término de situación jurídica o de hecho, como es de apreciarse en el artículo 2°, fracción I y 6° del Código Fiscal de la Federación, numerales que a la letra señalan:

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

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se 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."

"Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho,

⁵¹ Ibidem, página 90.

previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

Por estas razones, para uniformar criterios dentro del presente trabajo, de aquí en adelante optaremos por utilizar el concepto de hecho generador.

Analizando lo que es el hecho generador de la contribución, Antonio Jiménez González, se refiere a este como "... una realidad compleja configurada por elementos de naturaleza fáctica, referencias a determinados sujetos, referencia espaciales, temporales, etc., es decir, constituye un agregado de diversos elementos a partir de los cuales se construye tal realidad jurídica."⁵² Así, de este modo, como ejemplo, podemos mencionar el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, destacando los siguientes elementos: elemento objetivo, subjetivo, espacial y por último, el temporal.

"Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes

IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

⁵² *Lecciones de Derecho Tributario*, México, 1985, página 254.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por trasladado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1°-A ó 3°, tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o él que hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido."

De la transcripción hecha, es de observarse que el elemento objetivo consiste en la situación base, es decir, el hecho que fue tomado en cuenta por el legislador para establecer la contribución; mientras que el elemento subjetivo, consiste en que el hecho generador se le atribuye a cierto sujeto; el elemento espacial se presenta al realizarse el hecho generador dentro de una determinada circunscripción territorial; por último, se encuentra el elemento temporal, refiriéndonos al tiempo en la fijación del hecho generador.

El doctrinario Luis Humberto Delgado Gutiérrez establece en cuanto a las situaciones jurídicas lo siguiente: "... es cierto que es el individuo el que realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero

esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en el caso en que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que la obligación naciera. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación."⁵³ Y complementando lo anterior, Antonio Jiménez González afirma que: "La ley viene a ser entonces la línea divisoria entre la infinidad de eventos que acaecen a diario en el tráfico de la vida, (...) y los hechos imponibles, dado que para que del universo de los eventos diarios de la vida surjan los hechos imponibles se requiere de la acción directa del legislador que eligiendo de entre tales eventos sólo los que a su juicio sean reveladores de capacidad contributiva."⁵⁴

Ahora bien, la posición de los contribuyentes ha reflejado una serie de dudas y reticencia para realizar el pago de sus obligaciones fiscales, puesto que a su criterio no existe una legislación fiscal exenta de contradicciones en la que se establezca claramente lo que es el hecho generador, pero también es cierto lo que expone Narciso Sánchez Gómez en cuanto a que "La producción y desarrollo de las diversas actividades económicas de la población, es una prueba palpable del nacimiento del hecho generador del tributo, pues al percibirse una riqueza indiscutiblemente la persona física o moral que la detente queda obligada a contribuir al gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y una vez que ello ocurre, se debe cuidar el siguiente paso a seguir, que es la determinación y el entero del gravamen, para que logre su debida eficacia la obligación contributiva"⁵⁵

Ahora bien, en pocas palabras, el hecho generador es esa situación jurídica o de hecho prevista para la ley, para que nazca la obligación de pagar la contribución

⁵³ Ob. cit, página 88.

⁵⁴ Ob. cit, página 251.

⁵⁵ Ob. cit, página 343.

que como consecuencia de la misma se produzca, y a que se refiere el artículo 6o. de nuestro Código Fiscal de la Federación.

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

En materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación fiscal o de su causación no siempre coincide con el de su exigibilidad; asimismo, los contribuyentes dentro de su confusión fiscal argumentan que no han causado un impuesto dado que la autoridad no se ha enterado, no les ha requerido o simplemente jamás quedó informada del acto que celebran. Lo cual es un error evidente por parte de ellos, puesto que al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva da por consiguiente el hecho generador y a su vez la causación de la contribución, argumentos sostenidos dentro de este tópico. Este mismo momento del nacimiento de la obligación, es de suma importancia, toda vez que esta circunstancia nos permitirá saber los alcances de las autoridades fiscales, en cuanto a su cuantificación y a su exigibilidad.

3. 2 DETERMINACIÓN.

Una vez que se encuentra establecida la causación, es inminente el hablar de la determinación, puesto que una vez que se realiza el hecho imponible, éste da por consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria; pero es necesario saber como contribuyente a cuánto asciende la deuda o crédito fiscal, tratándose de la obligación sustantiva. Es claro que a esa cuantificación que se realiza, con el propósito de aportar una parte de nuestra riqueza al estado para cubrir al gasto público, se le denomina “Determinación”.

Para Narciso Sánchez Gómez, la determinación "...consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para caracterizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco."⁵⁶

Por su parte Grazzero, que es citado por Sánchez Piña establece que es "La actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible' y 'el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos', así como también 'el acto administrativo que caracteriza la constatación'".⁵⁷

En razón de lo anteriormente expuesto, la determinación implica enunciar el importe de las contribuciones en forma expresa, partiendo de la fuente de las mismas, puesto como ya se abordó dentro del tópico correspondiente a las "Contribuciones" (Capítulo I) del presente trabajo, es necesario precisar que no todas las contribuciones en nuestra legislación tienen exactamente la misma fuente. Asimismo, es de recordarse que para dar origen a la causación no se necesita de la voluntad del sujeto pasivo, pero en el caso de los "derechos", nos encontramos en la excepción de la regla. Verbigracia:

⇒ El impuesto es una **prestación establecida por el estado**, y como tal, no implica contraprestación. También el impuesto surge con o sin voluntad del sujeto pasivo.

⁵⁶ Ob. cit., página 346.

⁵⁷ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Quinta Edición, Editorial PAC, México, 1991, página 45.

⇒ Los derechos, como ha quedado apuntado en el primer capítulo, es una **contraprestación**. Contribuciones que se causan porque el contribuyente voluntariamente se ha ubicado en el hecho generador del crédito fiscal, sustento jurídico encontrado en el Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 2.

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...”

Cabe precisar además que sólo en el caso de los derechos es indispensable la voluntad del sujeto pasivo obligado a cubrirlos; quien puede optar por usar y aprovechar o no, los bienes a que alude el precepto o bien, recibir o no los servicios a que igualmente se hace referencia; por lo tanto, éstos no se causarán, como sí se causan frecuentemente otras contribuciones. En este contexto, aunque se encuentran los derechos regulados por la ley, no se origina exclusivamente en dicha ley, y por el contrario, el origen del resto de las contribuciones están condicionadas a que la ley las establezca, e igualmente a que se realice el hecho generador.

De acuerdo al criterio de Gregorio Rodríguez Mejía, “... no deben confundirse la determinación con el cálculo del impuesto; como se ve, la primera implica diversas acciones, en tanto que el cálculo es una operación matemática simple que casi cualquier persona puede llevar a cabo.”⁵⁸ La importancia de la determinación radica que sustenta el cumplimiento de la obligación.

⁵⁸ Ob. cit., página 90.

Ahora bien, al hablar de "... cierta determinación o precisión de obligaciones fiscales, que no son de pagar la contribución; y efectivamente, para cumplir cualquier obligación es necesario determinarla; llegar a su expresión exacta no siempre resulta sencillo para todo responsable; por ejemplo, llevar una contabilidad ajustada a la Ley, implica el conocimiento e interpretación de los preceptos que a ello se refieren; otro tanto habrá de decir de la formulación de declaraciones, de las fechas y forma de los pagos, etcétera; todo ello exige un conocimiento que el contribuyente y otros responsables fiscales deben poseer."⁵⁹

Cabe precisar además que nuestra legislación fiscal -en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación- dice que:

"ARTÍCULO 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Dichas 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."

Robustece lo anterior el criterio establecido por los Tribunales Colegiados de Circuito, tomado del Semanario Judicial de la Federación, en su parte XIV-Julio, página 523, que a la letra dice:

"CRÉDITO FISCAL, DETERMINACIÓN DE. SE RIGE POR LA LEY VIGENTE EN LA ÉPOCA EN QUE SE CAUSA. Conforme a lo prevenido por el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, la obligación fiscal nace

⁵⁹ RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio, Ob. cit., página 94.

cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. Por ello, las disposiciones legales que rigen la existencia y la suerte del crédito fiscal a cargo del quejoso son las que estuvieron en vigor en el tiempo en que se reunieron los elementos constitutivos del mismo, por ser entonces cuando se origina dicho crédito, mas no las de años posteriores, en que lo estudia y resuelve la autoridad fiscal. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.”

A mayor abundamiento, es de citarse que “La contribución se determina al constatar la realización de las situaciones de hecho y los demás elementos de aquéllas, para fijar su monto. A la determinación le son aplicables las normas vigentes en el momento en que se lleva a cabo.”⁶⁰

Para Delgadillo Gutiérrez la determinación se encuentra constituido por dos aspectos distintos:

“a) Por un parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se constata que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar, o el crédito fiscal.”⁶¹

⁶⁰ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús, Ob. cit, página 46.

⁶¹ Ob. cit., página 96.

En este contexto, es de observarse que el crédito fiscal nace con el acto de determinación, por lo que se desprende que tiene un carácter declarativo de la obligación sustantiva, y que a través de dicha cuantificación se corrobora la existencia del hecho imponible con todos sus elementos -sujetos, objeto, base, tasa o tarifa-.

Por otra parte, es elemental hacer mención sobre lo importante que es establecer un método para realizar la determinación de la obligación tributaria, el cual debe tener como elementos los siguientes:

- ⇒ La sencillez, nos referimos a un método sencillo, cuando es fácil de entender y de aplicar;
- ⇒ Economía, en cuanto a que es económico porque el contribuyente no debe de realizar demasiados gastos para la atención de las contribuciones, puesto resulta que en ocasiones sólo se trabaja para el contador y para el fisco;
- ⇒ Comodidad, al respecto lo relacionamos para evitar molestias innecesarias;
- ⇒ Limpieza, en este aspecto nos enfocamos a que se debe evitar el contubernio entre el obligado y el personal hacendario.

La doctrina hace una división de la forma en que se realiza la determinación, la cuál puede ser con base cierta, con base presunta y con base estimada. Dicha división también se encuentra tomada por nuestra legislación, y se encuentra sustentada por el criterio de los Tribunales Colegiados, en el *Semanario Judicial de la Federación*, sexta parte 217-228, página 541, que a la letra señala en qué consiste cada tipo de determinación:

"RENTA, DETERMINACIÓN CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS. En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". **La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo**

ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: **el método presuntivo**. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente

comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO"

En razón de lo transcrito anteriormente, queda señalado en que consiste la determinación cierta, presuntiva y estimativa. Las anteriores determinaciones, consisten en la clasificación conforme a la base en la que se realicen dichas determinaciones, y las cuales son importantes de señalar, ya que serán abordadas cuando analicemos la determinación dependiendo del sujeto que la realice, y que estas determinaciones pueden ser a cargo del particular, a cargo de la autoridad o puede ser mixta, entendiéndose esta última como la determinación coordinada entre el particular y la autoridad fiscal. Tales clases de determinación que como fin en común buscan reconocer que se ha realizado un hecho generador, con el objeto de cuantificar el adeudo en caso de tratarse de una obligación sustantiva.

3.2.1 A CARGO DE LA AUTORIDAD

Esta determinación la realizará la autoridad fiscal. Normalmente la hace cuando descubre que el contribuyente ha omitido por error, ignorancia, o por dolo, el cumplimiento de la obligación fiscal; dicha medida también se le conoce como "determinación de oficio".

Este tipo de determinación también recibe el nombre de determinación con base presunta, que radica en que cuando no se tienen todos los elementos, se recurre a indicios por parte del fisco.

La importancia de determinar el momento en el que nace la obligación tributaria radica en que a partir de ese momento, se crean los derechos y obligaciones correspondientes a cada sujeto; se procede a iniciar actos administrativos tendientes a verificar el pago, se fijan las leyes aplicables, e inicia el término para que opere la caducidad de las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas y de sus accesorios así como para imponer sanciones.

Sustenta lo anterior lo establecido por el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, señalando:

“Artículo 51.- Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, **determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.**

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.”

Entre dichas autoridades que señala el artículo anteriormente transcrito, se encuentra el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado que es de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que se encuentra facultado para realizar tales determinaciones conforme a lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que a la letra dice:

“Artículo 7. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera;

III. Representar el interés de la federación en controversias fiscales;

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;”

Corroboro todo lo expuesto en este tópico, la Tesis de jurisprudencia número P./J. 17/92, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, parte 53, mayo de 1992, página 12, que a la letra dice:

"IMPUESTOS. SU DETERMINACIÓN Y COBRO NO SON ACTOS INMINENTES. Conforme con la legislación fiscal, **las autoridades pueden determinar créditos** y proceder al cobro de los mismos cuando los contribuyentes **no hayan cumplido con sus obligaciones de autodeterminación y pago.** Sin embargo, de ello no se sigue que, cuando esto ocurra, los referidos actos de determinación y cobro sean inminentes, toda vez que el mismo Código Fiscal, en sus artículos 67 y 146, prevé las figuras de caducidad y prescripción lo que, por sí solo, demuestra que no existe la referida inminencia."

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo III, establece que en caso que corresponda a las autoridades fiscales realizar la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Para concluir, este tipo de determinación, "...consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, elementos, documentos o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente, del objeto, ingresos o acto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del sujeto pasivo o pagador del gravamen, para que la base gravable y la liquidación del tributo esté apegada a derecho."⁶² Es de suma importancia para el fisco realizar dicha determinación para ejercer su cobro al contribuyente. También se le llama como heteroaplicación.

⁶² SANCHEZ GOMEZ, Narciso, Ob. cit., página 352.

3.2.2 A CARGO DEL PARTICULAR

El sujeto pasivo, mediante los cálculos correspondientes, cuantifica el importe correspondiente que debe entregar en dinero a la autoridad; actividad con la que se está reconociendo la atribución de un hecho generador realizado por el contribuyente. Este tipo de determinación también se le llama autodeterminación, puesto que no interviene la autoridad fiscal, y ésta se toma como un deber ante el estado.

Los sujetos pasivos quedan obligados a respetar lo establecido en la legislación fiscal en lo relativo al nacimiento de la obligación fiscal, para que éstos demuestren la existencia del hecho generador de dicha obligación.

Ahora bien, este tipo de autodeterminación radica en el sentido de la buena fe fiscal, por parte del contribuyente puesto que éste se encuentra obligado a declarar lo que conforma su riqueza, para así aportar una parte de ella.

Una forma relevante en la cual el particular lleva a cabo su determinación es a través de la declaración, la cual encuentra su sustento jurídico en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala:

“Artículo 31. Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, **declaraciones** o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los

datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran."

En cuanto a lo referente a la determinación que realizan los particulares por medio de declaraciones, éstas deben presentarse de acuerdo al término fijado en la norma jurídica. En este contexto y tomando en cuenta que el derecho se encuentra en constante transformación, y en especial a lo que se refiere a la materia de recaudación, las autoridades fiscales se han beneficiado de los avances tecnológicos como lo son los sistemas electrónicos y de comunicación, destacándose lo relativo al Internet, que son parte de nuestra vida cotidiana. Y con el objetivo por parte de las autoridades de simplificar y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones fiscales de una manera cómoda, segura, económica y rápida, se emitió un decreto en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de agosto del 2002, con el que las declaraciones podrán realizarse por medio de la transmisión electrónica de datos y de la transferencia electrónica de fondos (vía Internet), que a la letra dice:

"2.14.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y segundo párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios o impuesto sustitutivo de crédito al salario, a través de medios electrónicos, a partir de las correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar, respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, vía

Internet, proporcionando los datos que se contienen en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D, de esta Resolución, **a través de los desarrollos electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos.** Las instituciones de crédito enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo, el cual deberá contener el sello digital generado por las mismas, que permita autenticar la operación realizada y, en su caso, el pago."

El carácter declarativo que se menciona párrafos arriba, es lo que constituye el crédito fiscal, constatándose así la existencia del hecho imponible con todos los elementos que conlleva, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

3.2.3 MIXTA

Este tipo de determinación se establece entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo, o por mandato de ley, en donde el segundo se encarga de proporcionarle los datos documentos, constancias o informes pertinentes a la primera, para que se llegue el acto, operación, tipo de ingreso o actividad que dio, se origen al tributo a concretizar, con el objeto de que con base en todos estos elementos fije la base gravable. A este tipo de determinación también se le llama "concordato tributario."

Por lo que es de observarse que esta forma de determinación, es en esencia la aportación de elementos para el fisco, para que se establezca de una forma

coordinada con el sujeto pasivo para determinar la obligación tributaria, ya sea una obligación sustantiva o de una formal.

3.3 OBLIGACIÓN SUSTANTIVA

Para que pueda existir una obligación primero debe crearse una relación entre dos o más sujetos que los obligue a cumplir con determinados acuerdos pactados entre ellos; ahora bien, partiendo de esta idea, veremos que para que exista una obligación fiscal debe primero crearse una relación tributaria entre el estado (sujeto activo) y un particular (sujeto pasivo). Esta relación tributaria implica una existencia de obligaciones fiscales formales -de las cuales nos ocuparemos más adelante- y la posible existencia de una obligación sustantiva.

De las ideas anteriormente expuestas, pensamos que es necesario dar una breve explicación de lo que debemos entender por relación tributaria y por la obligación jurídico tributaria: para ello tomaremos como referencia lo que Emilio Margáin Manautou explica sobre este tema y que a la letra dice:

“...la relación jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”⁶³

Ahora bien, las obligaciones a las que se está refiriendo este autor, engloban tanto las obligaciones formales como las sustantivas; si bien la naturaleza de ambas es de índole fiscal, el objeto de ellas no es el mismo. No obstante ello, ni la doctrina ni

⁶³ Ob. cit. página 272.

la legislación, ni los juristas o litigantes hacen distinción alguna cuando se refieren a una obligación de carácter fiscal; pero que de cualquier manera, sea la obligación que fuere, necesariamente debe existir esta relación jurídico tributaria a la que hicimos referencia en la transcripción hecha en el párrafo anterior.

Ya en un capítulo anterior (primer capítulo), abordamos un poco sobre el tema que nos ocupa sin llegar a desarrollarlo como pretendemos hacerlo ahora, puesto que en su momento la intención era explicar otro tema y no el de obligación fiscal como tal; en ese momento, al referirnos a este tipo de obligación expresamos la necesaria realización del supuesto normativo para que las consecuencias de su aplicación le pudieran ser imputadas al sujeto pasivo; consecuencias que se traducían en la existencia, modificación, transmisión o extinción de la obligación fiscal.

Por otra parte, el autor en el que nos apoyamos para explicar a la relación jurídico tributaria, nos dice que la obligación tributaria es:

“...el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación ...”⁶⁴

Lo que podemos apreciar de la transcripción anterior respecto a lo que se debe entender por obligación fiscal, es la existencia de un derecho a favor del estado, derivado de un vínculo jurídico (relación tributaria), que puede ser exigible a un sujeto pasivo.

⁶⁴ Oh. cit. página 230.

Como lo mencionábamos en párrafos anteriores, al hablar de obligaciones fiscales nadie hace distinción en sus tipos, por lo que debemos estar pendientes de lo que se habla para saber a cuál se está refiriendo, bien sea sustantiva o formal

Otro punto que debemos tomar en cuenta al respecto para poder hacer la distinción entre las obligaciones fiscales formales de las sustantivas, es el objeto, y que en las obligaciones derivadas por la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar, es decir, entregar una cantidad de dinero al estado y que muy rara vez se cumple este tipo de obligación en especie.

Por ejemplo, la obligación sustantiva en el tema de la presente tesis, vemos que la podemos encontrar cuando en la parte que corresponde a la fracción IV, del artículo 84, del Código Fiscal de la Federación, establece las cantidades a pagar por concepto de una sanción impuesta por no haber cumplido con ciertas obligaciones formales. Esto es la multa que va de \$9,345.00 a \$ 53,398.00 o bien de \$ 934.00 a \$ 1, 869.00.

Más claramente, el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal establece lo siguiente:

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IV. De \$ 9, 345.00 a \$ 53,398.00 a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, Capítulo VI, secciones II ó III, de la Ley del Impuesto Sobre



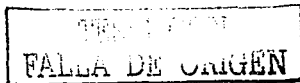
la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,334,944.00, supuestos en los que la multa será de \$ 934.00 a \$ 1,869.00. Las autoridades fiscales podrán además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales, tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.”

Como se puede observar en el presente caso, para que pueda imponerse una multa a un contribuyente que no haya atendido a una disposición que lo obligaba a realizar ciertas tareas de carácter formal debió primero haber existido ese vínculo jurídico que lo obligara a cumplir con esa norma. Ahora, por no haberlo hecho, las consecuencias se convierten en otra obligación que se debe cumplir y que se extingue al pagar (dar) las cantidades que el mismo Código establece, esto es, el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, la cual se refiere al pago en efectivo que se va a realizar a favor del estado.

De todo lo expuesto podemos concluir, que cuando se habla de una obligación que deba cumplirse única y exclusivamente con un dar, sin duda se está refiriendo a las obligaciones fiscales sustantivas

3.4 OBLIGACIÓN FORMAL

Ya ha quedado anteriormente manifestado lo que debemos entender como una obligación y, dado que no queremos caer en obvias repeticiones, omitimos volver



a dar el concepto que puede ser consultado en los párrafos anteriores. Así, solamente atenderemos al objeto de este tipo de obligaciones.

El objeto de estos deberes puede variar de acuerdo a las características de cada contribuyente o bien, a lo que la misma ley disponga. Aquí su objeto puede ser uno solo, dos o hasta tres de acuerdo a lo que la norma lo obligue. Así, encontramos en la ley que cada contribuyente es distinto, y como nosotros sabemos, no todos tienen una misma fuente de riqueza, por lo que se deben distinguir dentro de nuestra legislación a unos de los otros; de esta forma vemos que existe un régimen de tributación para cada giro o fuente de riqueza al que se dediquen las personas que estén dadas de alta en un Registro Federal de Contribuyentes.

Por ejemplo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta está dividida en varios capítulos, dentro de los cuales hace la distinción entre el tipo de contribuyentes, bien sean personas morales o físicas; pero no todas las personas morales tienen la misma forma de obtener ingresos, ni tampoco las personas físicas se dedican a lo mismo.

De esta forma, vemos que no por el hecho de obtener ingresos y estar dentro de un registro de contribuyentes, éstos tienen las mismas obligaciones formales; podrán coincidir en algunas, pero este tipo de obligación no es como la sustantiva en la que todos debemos caer en algún momento pues todos estamos obligados a dar, a pagar los impuestos que nos correspondan, pues esta obligación —la sustantiva— tiene más bien un carácter crediticio y no así las obligaciones formales.

Estamos de acuerdo con Abraham Olguín Jiménez, quien en su obra *Obligaciones Fiscales y Tramitación Ante las Oficinas de Gobierno que Intervienen en su Negocio*, expresa: "...no todos por el hecho de ser comerciantes, tienen las mismas obligaciones de acuerdo con las leyes y reglamentos que controlan el comercio, porque tenemos que, según la actividad que se explote en el negocio

serán las leyes y reglamentos que tengan que observar, y éstas con mayor o menor grado, de acuerdo con la actividad,...."⁶⁵

Por otro lado, Sergio Francisco de la Garza explica que este tipo de obligaciones "... no derivan siempre de la ley en forma directa, sino que en algunas ocasiones tienen su fuente en actos jurídicos administrativos de la autoridad fiscal, en virtud de las facultades, a veces vinculadas y en ocasiones discrecionales, que les confieren las leyes, que se conocen con los nombres de acuerdos, órdenes, proveídos, etc."⁶⁶

Ahora bien, en cuanto al nacimiento de estas obligaciones -las formales-, observamos que éstas pueden surgir en un mismo tiempo, antes e incluso después de haber surgido una obligación fiscal principal, al respecto en la obra Derecho Financiero Mexicano, ejemplifica el surgimiento de las obligaciones formales de la siguiente manera:

"...la simple apertura de un establecimiento produce la obligación del empresario de inscribirse en el registro federal de contribuyentes, aun cuando la obligación de pagar el tributo nacerá cuando se produzca el hecho generador del tributo, por ejemplo, la obtención de ingreso gravable para el impuesto sobre la renta, lo mismo sucede con la de tener los libros autorizados, que debe cumplirse con la apertura del establecimiento. La auditoría de libros y documentos puede producirse después de que el comerciante haya clausurado su establecimiento."⁶⁷

⁶⁵ 2ª Edición, Editorial Olgüín, México, 1975, página 5.

⁶⁶ Ob. cit. página 484.

⁶⁷ página 484.



De acuerdo a todo lo expuesto, debemos entender a las obligaciones formales como aquellas tareas de hacer, no hacer o tolerar, para poder desarrollar una actividad económica gravada o no, es decir, son formalidades que nacen en la ley o bien pueden también surgir de actos jurídicos administrativos y que obligan a cumplirlas a aquellas personas que estén registradas en un padrón de contribuyentes.

Esas formalidades a las que se refiere este tipo de obligaciones, son en si requisitos con los que deben cumplir los sujetos pasivos de una relación jurídico tributaria para poder así llevar buen desarrollo de la actividad fiscal.

Por eso, es necesario saber a qué obligaciones formales está sujeto cada una de estas personas -los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria-, es decir, saber qué debe o no realizar o bien, a qué limitarse nada más.

Queda claro que las obligaciones formales a las que nos estamos refiriendo, no solamente pueden ser obligaciones de una sola clase como lo es en el caso de las obligaciones fiscales sustantivas. En este tipo de obligaciones encontramos tres formas de ellas que son de hacer, no hacer o tolerar.

3.4.1 HACER

El hacer dentro de las obligaciones fiscales formales, como su propio nombre lo indica se refiere a realizar ciertas tareas de carácter positivo.

Un ejemplo de obligación fiscal formal de hacer podemos decir que es el deber de declarar, el cual esta íntimamente relacionado con las obligaciones fiscales sustantivas, no obstante vemos que cada una de estas obligaciones se encuentran en presupuestos distintos.

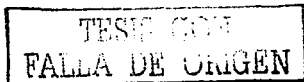
El deber de declarar se encuentra en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal de 2002, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:

"... A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indica:"

De la transcripción anterior, observamos que la obligación de declarar implica una acción, la realización de cierta formalidad para poder cumplir con otra obligación de carácter sustantiva, que es el pago de las contribuciones mediante una declaración la cual conlleva a otra acción, que es la de presentarla en las oficinas autorizadas en determinados plazos que el mismo Código establece. Todo esto podemos considerarlo como una acción positiva a la cual está obligado el contribuyente.

Ahora bien, la declaración sólo es parte final de otra obligación formal de hacer, que es la de llevar una contabilidad. Esta -la contabilidad- la define Elías Lara Flores, en su libro Primer Curso de Contabilidad como:

"... la disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, e instituciones de beneficencia, etc.)"



Quizás nos pueda resultar un poco complicado entender la definición anterior, pero es necesario mencionarla para comprender la obligación de llevar una contabilidad como un hacer, pues el hecho de ordenar, analizar y registrar todas las actividades que realice una persona moral o física, implican una acción, la cual tiene como consecuencia inmediata la realización en su momento de una declaración a través de un formato establecido por las autoridades hacendarias que deberá presentarse en las oficinas autorizadas para recibirla.

La obligación formal de llevar la contabilidad, está reglamentada por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 28 al 30, así como del 26 al 41 de su Reglamento. Así, el primer numeral citado establece lo siguiente:

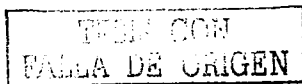
"Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la



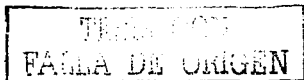
contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales."

Por otra parte, el mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 83, establece las infracciones por no cumplir con las obligaciones de llevar la contabilidad estableciendo lo siguiente:

"Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:



I. No llevar contabilidad.

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

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

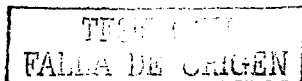
IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V.- (Se deroga).

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

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

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



IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien o use el servicio correspondiente.

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

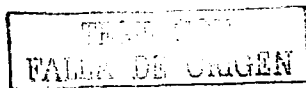
IX.- Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

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

XIII.- No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

Como ya anteriormente lo dijimos, esta obligación conlleva realizar acciones de carácter positivo, es decir, es una obligación formal de hacer; pero amén de ejemplificar este tipo de deberes, estos artículos están relacionados con el tema principal del presente trabajo; por tal motivo es que nos atrevimos a señalarlos,



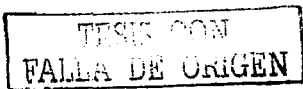
pues la omisión de esta obligación genera la imposición de la multa establecida en el artículo cuya fracción tachamos de inconstitucional.

En conclusión, podemos decir que las obligaciones formales de hacer son aquellas que implican la realización de una conducta, una acción de carácter positivo

3.4.2 NO HACER

Antonio Berliri, citado por Sergio Francisco de la Garza, respecto a las obligaciones formales de no hacer, dice que "... cuando el legislador considera que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente puede proceder, mejor que mediante la creación de una obligación *ex-lege* negativa mediante el establecimiento de una prohibición. Viniéndose a apreciar el aspecto más característico de la diferencia entre ambos institutos en el momento de su violación: si el sujeto pasivo de una obligación negativa hace aquello que está prohibido, el acreedor dispone de una acción por daños; si el súbdito viola uno de los límites a la libertad establecido por la ley, el Estado, o quien actúe en su lugar, puede imponerle una sanción. Ahora bien, en el campo tributario casi siempre se está ante límites a la libertad, pues el legislador amenaza con sanciones (de carácter civil o penal) para el caso de que se actúe en desacuerdo con la norma; y sólo en el caso excepcional de obligaciones asumidas libremente y de carácter meramente accesorio (por ejemplo, en el campo de los depósitos aduaneros, de los almacenes de garantía, de los depósitos francos, etc.) puede hablarse propiamente de obligaciones negativas."⁶⁸

⁶⁸ Ob. cit., página 482.



Atendiendo al anterior criterio, podemos decir que “el no hacer” dentro de las obligaciones fiscales formales, se refiere a aquellas acciones de carácter negativo, es decir, no realizar aquellos actos que la ley prohíbe.

3.4.3 TOLERAR

La tolerancia como obligación formal se refiere a aquella acción de soportar otras acciones positivas, es decir, permitir que las actuaciones de otra persona afecten la esfera del sujeto que está obligado a tolerar.

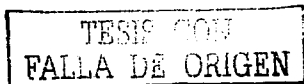
Atendiendo a lo anteriormente señalado, en materia fiscal, la persona que tiene esa obligación de soportar queda siempre a cargo del contribuyente, quien es el que sufre las acciones positivas del estado en base a su poder soberano.

Al respecto, Ezio Vanoni, citado también por Sergio Francisco de la Garza explica “que el objeto de las obligaciones de soportar consiste en la tolerancia de la actividad de la Administración financiera que invade la esfera de autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendría, en su caso, el derecho de oponerse.”⁶⁹

Un ejemplo de esta obligación de tolerar, puede ser las facultades de comprobación fiscal, las cuales surgen como un derecho que tiene el estado de verificar que lo declarado por los contribuyentes efectivamente sea correcto o bien que éstos –los contribuyentes- cumplan con las obligaciones que le son impuestas por la legislación fiscal vigente.

Estas facultades se encuentran establecidas en el artículo 42 de nuestro Código Fiscal Federal, el cual, a la letra dice lo siguiente:

⁶⁹ Ob. cit., página 482



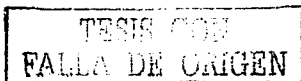
“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión 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



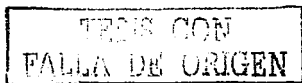
impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

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, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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



CAPÍTULO IV

FACULTAD SANCIONADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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 coadyuvante 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.”

De lo anterior, podemos apreciar que nuevamente nos encontramos con otra de las obligaciones relacionadas con los deberes que tiene que atender el contribuyente al que se le va a aplicar la fracción IV del artículo 84, **y que es el deber de tolerar que la autoridad fiscal, en base a sus facultades de comprobación, verifique si ha cumplido correctamente con sus obligaciones que le impone la legislación fiscal, en el presente caso, la imposición de llevar una correcta contabilidad; de no ser así, como ya lo vimos en párrafos anteriores, el artículo 83, señala cuáles son las infracciones por violar disposiciones que imponen esta obligación. Así mismo, la fracción, del numeral que mencionamos al principio de este párrafo señala que sanción le corresponde.**

A manera de conclusión vemos que la obligación formal de tolerar es aquella en la que el sujeto pasivo en virtud de su calidad de subordinado tiene que sufrir una actuación positiva del sujeto activo.

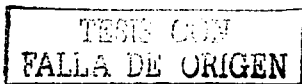
4.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Atendiendo al principio de obligatoriedad que expusimos en capítulos anteriores, vemos que todos los contribuyentes se encuentran obligados de manera imperativa a pagar los impuestos que se causen en términos de las disposiciones jurídicas, de lo contrario, las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinarán contribuciones omitidas así como las multas correspondientes, pudiendo incluso ejercer, en su caso, su facultad económico coactiva.

En nuestra legislación, esas facultades las encontramos establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal Federal, el cual, en su primer párrafo establece lo siguiente:

"Artículo 42. 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..."

De la transcripción anterior, podemos observar que sólo quienes son autoridad fiscal pueden ejercer estas facultades; tratándose de nuestro tema de tesis, la autoridad encargada de verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales es el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que "A partir del primero de julio de 1997 surge ... como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuenta con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que



hasta ahora ha ejercido la Subsecretaría de Ingresos, que tendrá por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual gozará de autonomía técnica para dictar sus resoluciones."⁷⁰

Ahora bien, el artículo 7, en su fracción IV, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece como atribuciones de ésta, el vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

Por otra parte, el reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria lo define como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Atendiendo a lo anterior, es lógico que el SAT, como toda autoridad y en específico como autoridad fiscal, en ejercicio de esas facultades que la ley le da para verificar el debido cumplimiento de la legislación tributaria, si encuentra irregularidades en su cumplimiento deberá ejercer también sobre el contribuyente infractor de la norma su poder sancionador.

Ahora bien, como más adelante lo veremos, estas facultades que tiene la autoridad, amén de estar fundadas dentro de las leyes secundarias, deben también de estar fundamentadas en nuestra Constitución Política, de lo contrario,

⁷⁰ www.sat.gob.mx. (consultado en fecha 1 de octubre de 2002)

los actos de la autoridad resultarían nulos y violatorios de garantías constitucionales.

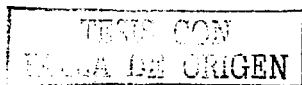
Todos los autores concuerdan en que, si bien es cierto las autoridades en ejercicio de su poder soberano pueden emitir actos que sancionen las violaciones a las normas, también lo es que estas facultades además de estar contempladas en una ley secundaria que regule las actuaciones de cada autoridad, deben estar fundadas en nuestra Constitución Política.

Explica Narciso Sánchez Gómez que la potestad de sancionar "... nace de nuestra Ley Suprema, se hace extensiva en las leyes y reglamentos materiales y procedimentales que tienen que ver con esta cuestión, y deben ejercitarse cuando hay necesidad de castigar, reprimir, advertir o poner un escarmiento a las personas físicas y morales que violen nuestro orden Jurídico."⁷¹

Partiendo de la idea del autor anteriormente transcrita, de que la facultad de sancionar nace de nuestra Constitución, veremos que si realizamos un análisis interpretativo al artículo 21 de nuestra Carta Magna encontramos que la facultad pero en una forma muy limitada a la autoridad administrativa para sancionar, así el artículo en comento en su texto expresa lo siguiente:

"Artículo 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al ministerio público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía,

⁷¹ Ob. cit., página 439.



las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas."

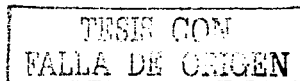
Literalmente, del texto de este artículo no se desprende facultad alguna que autorice a la Administración Pública (autoridad fiscal) para aplicar sanciones por infracciones a leyes fiscales, pues los reglamentos gubernamentales o de policía a los que se refieren son únicamente del orden municipal.

Al respecto, Margarita Lomelí Cerezo, en su obra *Derecho Fiscal Represivo* manifiesta que "... la Administración no puede constitucionalmente sancionar las violaciones a las leyes de cuya aplicación está encargada, por ejemplo, las leyes sobre aguas, bosques, pesas y medidas, vías generales de comunicación, salubridad o impuestos."⁷²

Por otra parte, coincidimos con Efraín Urzua Macías, citado por la misma autora mencionada en el párrafo anterior, respecto a que existen defectos en la redacción del artículo 21 de nuestra Carta Magna, pues como bien lo señala omite todos los casos que prevé una ley administrativa, como lo es el caso del Código Fiscal de la Federación.

Si bien es cierto que del texto del artículo 21 constitucional no se desprenden facultades para la administración de imponer sanciones por violaciones a las leyes administrativas, también lo es que no puede circunscribirse o limitarse la competencia a una sola esfera, ya sea local o municipal y con ello dejar sin sanción a quien viole alguna legislación administrativa.

⁷² LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, México, 1998, página 32.



Por ello, decimos que al interpretar el artículo 21 constitucional, se debe atender no solamente a la literalidad del mismo, sino que al practicar el análisis, debe hacerse en forma relacionada con los demás artículos constitucionales que prevén facultades para la administración relativos a esta cuestión.

No es nuestra intención, para efectos del presente trabajo, debatir o cuestionar la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la administración, pero sí señalar el presente artículo 21 de nuestra Ley Suprema como un punto del cual nace la facultad sancionadora de la autoridad fiscal.

4.2 IDENTIFICACIÓN DE UNA INFRACCIÓN

En el capítulo primero de la presente tesis, concluimos que la infracción es una conducta típica antijurídica, culpable o dolosa, con la que se incumple una obligación de hacer, de no hacer o de tolerar, por parte de una persona física o moral que aparece como sujeto pasivo directo o responsable solidario, de una contribución y que, por tal motivo se le debe sancionar conforme a la gravedad de ese ilícito en observancia de las normas jurídicas de la materia.

Atento a lo anterior, veremos en el presente tema que, antes que la autoridad sancione a quien haya cometido alguna infracción, debe primero identificarla perfectamente, esto, con la finalidad de aplicar la sanción correspondiente, la cual debe estar establecida dentro de una norma jurídica expedida con anterioridad a la comisión de la infracción.

Ahora bien, la identificación de la infracción a la que nos referimos en el presente tema, no es otra cosa que el reconocimiento de la violación a la norma, a través de los diferentes medios por los cuales la autoridad puede verificar el exacto cumplimiento de ellas; así, una de las formas por la cual la autoridad puede darse

cuenta de que algún contribuyente no está cumpliendo con sus obligaciones fiscales, es ejercitando las facultades que tiene para ello.

Al respecto, Narciso Sánchez Gómez manifiesta que "... el estado inicia un procedimiento de investigación de carácter administrativo, cuidando las formalidades legales respectivas, para que se determine la existencia o no de la infracción administrativa."⁷³

De las consideraciones hechas en párrafos anteriores, vemos que la autoridad fiscal -para identificar la infracción- necesita realizar un acto administrativo en el cual notifique el inicio de un procedimiento que tiene como finalidad la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales. En esta tesitura desarrollaremos los siguientes puntos: el acto administrativo a notificar, así como el procedimiento que lleve a la comprobación de la infracción.

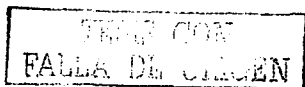
4.2.1 REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO A NOTIFICAR.

Cabe recordar, que "... el acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de su potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general."⁷⁴

Partiendo de esta definición, veremos que la autoridad fiscal como órgano del ejecutivo, al realizar su función administrativa, produce efectos jurídicos en relación al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; así, la actividad que

⁷³ Ob cit., página 455.

⁷⁴ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Décimo Tercera Edición, Porrúa, México, 1997, página 811.



realiza debe materializarse en un acto administrativo, el cual tiene que cumplir con requisitos esenciales sin los cuales esa actividad no tendría validez.

Ahora bien, tal y como lo manifestamos en el tema anterior, la autoridad fiscal detecte o identifique las infracciones cometidas por los contribuyentes a través de sus facultades de comprobación; y que en el caso que hemos estado desarrollando, la multa deriva de una infracción que debe ser detectada en ejercicio de las facultades de la autoridad, verbigracia: la de no expedir comprobantes fiscales o expedirlos pero que no cumplan con los requisitos que establece la ley para tal efecto, o bien no entregar comprobante de sus actividades cuando la legislación lo establezca, atendiendo a esto, ella -la autoridad fiscal- debe sancionar esta conducta infractora.

Por otra parte, para que la autoridad pueda verificar a dicho contribuyente, primero debe existir un acto administrativo que le notifique al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, que va a ser inspeccionado, bien sea con posterioridad o en el mismo momento de la realización del acto administrativo, el cual debe reunir ciertos requisitos legales.

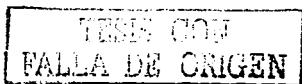
Al respecto habremos de señalar primeramente lo que nuestra Constitución establece en el artículo 16 y que a la letra dice:

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

...

(párrafo octavo)

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar



que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

(párrafo noveno)

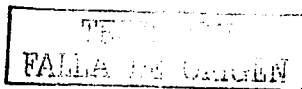
La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos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

En una interpretación que se haga al los párrafos tránsitos, se observa que las ordenes de visitas domiciliarias que vaya a practicar la autoridad, deben, ser por escrito, fundando y motivando la causa legal de su proceder.

Por otra parte, la Ley Federal del Procedimiento Administrativo en su artículo 3° señala como elementos y requisitos del acto administrativo los siguientes:

"Artículo 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente a través de Servidor Público, y en caso de que dicho órgano fuere



colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI.- (Se Deroga)

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

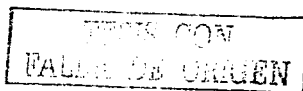
XI.- (Se Deroga)

XII. Ser expedido, sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y



XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley."

De los numerales anteriormente transcritos se observa que las autoridades para cerciorarse de que se han respetado las disposiciones de las leyes fiscales, deben emitir actos administrativos que forzosamente tienen que reunir requisitos indispensables que le den validez constitucional y vida jurídica.

Verbigracia para que la autoridad pueda ejercitar sus actividades verificadoras, primero debe notificarle al contribuyente que se le practicará una inspección. Así, en el caso de la fracción V, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se establece un procedimiento para darle a conocer el acto, el cual está previsto dentro del artículo 49 del mismo ordenamiento legal, verbigracia el citado procedimiento se llevará de la siguiente manera:

"Artículo 49. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.



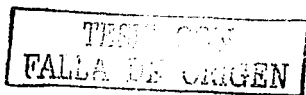
Por otra parte, Emilio Margáin Manautou, en su obra **Las Facultades de Comprobación Fiscal** establece requisitos **esenciales** y **formales** que deben cumplir las visitas domiciliarias, los primeros son:

- ⇒ La existencia de un mandamiento;
- ⇒ conste por escrito;
- ⇒ esté emitida por autoridad competente;
- ⇒ efectuarse la visita en el domicilio fiscal;
- ⇒ consignar el nombre del visitado;
- ⇒ esté fundada y motivada;
- ⇒ contenga firma autógrafa;
- ⇒ precise el objeto;
- ⇒ señale el periodo sujeto a revisión;
- ⇒ consigne los nombres de los visitadores;
- ⇒ exhibición de la contabilidad y papeles en el domicilio fiscal;
- ⇒ sujetándose a las leyes respectivas;

Los requisitos de forma los señala como sigue:

- ⇒ Levantarse una acta circunstanciada;
- ⇒ en presencia de dos testigos;
- ⇒ por la autoridad que practique la diligencia.

De los requisitos anteriormente señalados, se observa que no existe incongruencia con los establecidos en nuestra constitución (artículo 16), así como los que se establecen en el **Ley Federal del Procedimiento Administrativo** (artículo 3°); solo que éste autor los aplica en una forma mas concreta a un acto administrativo.



Ahora bien, como lo hemos estado observando, el acto administrativo tiene como objetivo notificar la orden de verificación, la cual tiene por objeto final informar sobre la revisión que se practicara del debido cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales y demás obligaciones que señala la misma fracción V, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, llevando el procedimiento establecido en el artículo 49 del mismo ordenamiento; así, también el acto que derive como consecuencia de ella -de la visita domiciliaria-, bien sea para crear, modificar o extinguir alguna obligación fiscal; y en ambos casos se deben cumplir con los requisitos que para tal efecto nuestra Constitución y las leyes secundarias respectivas señalan, de lo contrario, se produciría una nulidad, si llegasen a ser impugnadas ante los tribunales establecidos para ello, por los contribuyentes que consideren les para algún perjuicio.

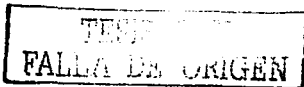
4.2.2 COMPROBACIÓN DE LA INFRACCIÓN.

La autoridad fiscal, para poder identificar una infracción, debe ejercitar sus facultades de comprobación; así, a través de ellas es cuando se descubren las violaciones hechas a las normas fiscales, debiendo sancionar de acuerdo a lo que la misma legislación establece para tales casos; asimismo, debe comprobar que verdaderamente se ha cometido la infracción recabando las pruebas suficientes que así lo demuestren.

Al respecto, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en sus distintas fracciones establece como facultades de las autoridades fiscales las siguientes:

"Artículo 42. ...

- 1. 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, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto

TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

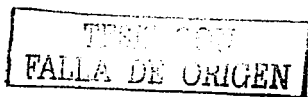
VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de 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 coadyuvante 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."

De las facultades que otorga el artículo transcrito a la autoridad fiscal, sólo tomaremos como referencia la citada en la fracción V, pues, es ésta con la que se



inicia el procedimiento de inspección de comprobantes fiscales, que aunque no es el tema principal de la presente tesis sí deriva de su incumplimiento la multa que tachamos de inconstitucional; así, veremos que al ejercitar dicha facultad puede bien detectar o identificar la conducta típica antijurídica que una persona, ya sea física o moral esté realizando, es decir, puede identificar la comisión de una infracción siendo ella misma -la autoridad fiscal-, la que le corresponde sancionar a quienes la cometan.

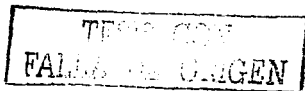
Emilio Margáin Manautou, manifiesta que: "Al poder determinar contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas o bien solamente éstos cuando se infrinjan disposiciones fiscales secundarias, se ejercen facultades de las cuales las autoridades administrativas deben estar investidas."⁷⁵

Ahora bien, un artículo que nos interesa comentar en este momento para efectos del buen desarrollo del presente trabajo de tesis y, en específico, de éste tema, es el artículo 83 del Código Fiscal Federal, pues señala infracciones que se identifican al momento de ejercer las facultades de la autoridad y porque además guarda estrecha relación con aquel numeral que pretendemos como inconstitucional, pues de la comisión de las infracciones que menciona el primero, dependen las sanciones que se van a aplicar y que están establecidas en el segundo.

Así, el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo establece lo siguiente:

"Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean

⁷⁵ Las Facultades de Comprobación Fiscal, Porrúa, México, 1999, página 3.



descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:"

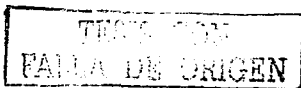
De lo anterior, vemos que la autoridad, al ejercer sus facultades y encontrar alguna irregularidad u omisión en el cumplimiento de las obligaciones a que está sujeto cada contribuyente, puede castigar las conductas infractoras como se establece en el artículo 84 del mismo ordenamiento legal. En este momento sólo nos ocuparemos del primer párrafo y la fracción IV, del citado numeral, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

...

IV.- De \$9,345.00 a \$53,398.00 a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo VI, secciones II o III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,334,944.00, supuestos en los que la multa será de \$934.00 a \$1,869.00. Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código."

La infracción que sanciona el numeral en su fracción arriba transcrito, es la que se refiere a la no expedición de comprobantes fiscales o a expedirlos sin los



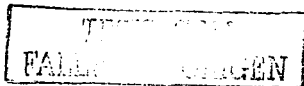
requisitos legales o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan, la cual está establecida en la fracción VII, del artículo 83 del mencionado Código Fiscal de la Federación.

Como se podrá observar, si la autoridad, al practicar las visitas domiciliarias a los contribuyentes con la finalidad de verificar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales a la que se refiere la fracción V, del artículo 42 del multicitado Código, encuentra que el contribuyente no expide los comprobantes mencionados o los expide, pero éstos no cumplen con los requisitos que establece la ley para tal efecto, o bien no entrega comprobantes de sus actividades cuando la legislación lo establezca así, la infracción podrá identificarse como una de las cometidas por no llevar contabilidad, a la cual le corresponde una sanción que corrija al contribuyente infractor y que está establecida en la fracción IV, del artículo 84 del mismo ordenamiento Federal.

Así, a manera de conclusión, decimos que la autoridad, a fin de comprobar las infracciones, debe poner en marcha sus facultades de comprobación para darse cuenta qué contribuyentes cometen violaciones a las normas fiscales.

4.3 IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN.

Es de advertirse que cuando la obligación tributaria no es cumplida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, dicho sujeto -que se le denomina infractor- se hace merecedor a una sanción. Cabe precisar que la imposición de dicha sanción no puede ser dejada al arbitrio de la autoridad, sino que debe de ser aplicada conforme a los lineamientos que señala la ley. Lineamientos que encontramos específicamente en el Código Fiscal de la Federación en su título IV, preceptos que contemplan lo relacionado a las infracciones y los delitos fiscales.

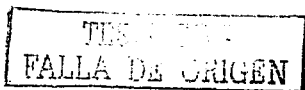


Recordando lo expuesto en el primer capítulo de la presente tesis, en lo referente a las sanciones, donde mencionamos que las sanciones que pueden aplicarse, mismas que se encuentran consideradas dentro de nuestro código tributario, son las siguientes: la multa que es la más común, así como lo son el decomiso de bienes y la clausura de empresas o negocios. Las cuales se impondrán cuando se estén vulnerando las normas jurídicas que contienen dichas obligaciones, ya sea tratándose de una obligación sustantiva o que sea una obligación formal.

Por otra parte, y algo que suele ser común en la práctica, es el hecho de que los contribuyentes, cuando son objetos de alguna sanción, la reacción que tienen es la de querer saber cuál es el fundamento y motivación de la resolución y qué procedimiento aplicó la autoridad fiscal para llegar a dicha determinación. Ahora bien, para llegar a dichas determinaciones por la autoridad fiscal, hay que recordar que para ello hace uso de sus facultades de comprobación, y que uno de sus fines es la de corroborar si el contribuyente o causante ha cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales, conforme a lo que establece el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Luego entonces, la autoridad, al detectar el incumplimiento de la obligación tributaria procede imponer la sanción.

Ahora bien, toda vez que hemos establecido de qué forma surge la infracción y su comprobación, es importante saber de qué forma se adecua la sanción a la infracción, no sin antes recordar que en materia tributaria la aplicación de la sanción es de forma distinta de las que se estipulan en materia civil, mercantil, laboral, etc., puesto que la administración pública aplica las sanciones cuando se han transgredido las leyes o preceptos de carácter administrativo y en especial los que pertenecen a la materia tributaria, las cuales -sanciones- se imponen sin acudir a ninguna instancia jurisdiccional.

Dentro del objetivo que se persigue con las sanciones por parte de la autoridad fiscal, se encuentra que es una medida represiva para asegurar que el fisco,

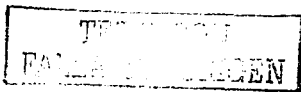


reciba de forma cabal, puntual y espontánea las prestaciones pecuniarias, tratándose de la obligación sustantiva. Asimismo, en algunas ocasiones, este tipo de medidas impuestas por la autoridad fiscal, le permitirá poder desarrollar sus funciones y atribuciones que le competen, que se traducen en el control y vigilancia del cumplimiento de las obligaciones, ya sean formales o sustantivas, con el objeto de mantener la vigencia del derecho positivo. Atento a las consideraciones vertidas, es de estudiarse con mayor detenimiento cómo se adecua la sanción a la infracción.

4.3.1 ADECUACIÓN DE LA SANCIÓN A LA INFRACCIÓN.

La sanción que es impuesta por una autoridad fiscal, lo hace en ejercicio de la potestad represiva del estado, por lo que obviamente las sanciones impuestas deben de estar conforme a los principios constitucionales de la materia fiscal. Permittiéndonos nosotros destacar fundamentalmente el principio de legalidad, que ha sido definido y utilizado reiteradamente por su importancia como garantía individual que es, puesto que al igual que toda contribución la sanción debe de estar contenida en un ordenamiento legal. Y una vez que la potestad sancionadora de la autoridad fiscal se encuentra regulada por la Constitución, buscamos su fundamento en la ley especial de la materia, puesto que en ella encontraremos los elementos que nos lleven a la adecuación de la sanción a la infracción que se ha cometido. Así las cosas, tenemos que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 71, establece en qué momento se considerarán como responsables las personas que omitan el cumplimiento de las obligaciones por las disposiciones fiscales, numeral que a la letra dice:

“Artículo 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se



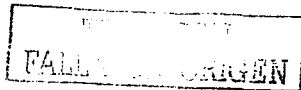
consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Quando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga."

La adecuación de la sanción a la infracción, se traduce en la apreciación, interpretación y congruencia que debe realizar la autoridad fiscal de acuerdo a los preceptos legales que contienen la sanción, tomando en cuenta la transgresión de tales preceptos. Es decir, la autoridad fiscal, al imponer una sanción, debe de tomar en consideración si el sujeto es reincidente con agravantes o no lo es; asimismo, debe de tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, su nivel de preparación, etc. En este orden de ideas, los principios constitucionales deben de regir toda determinación que es hecha por la autoridad, y sólo por mencionar uno, se encuentra el principio de equidad y proporcionalidad, puesto que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales atendiendo además que deberán de contribuir al gasto público en justa medida a su capacidad contributiva, entre otros principios.

Otros aspectos que se deben de tomar en cuenta al adecuar la sanción a la infracción, es que si bien es cierto que el infractor debe de recibir un escarmiento o castigo para evitar su reincidencia, también lo es que otra de sus finalidades es la regularización de su situación contributiva, sin ignorar además que se trata de un ingreso fiscal que es llamado "accesorio legal".

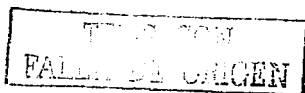
No debe perderse de vista que se encuentran factores que no son tomados en cuenta por el legislador, pero que deben ser tomados por las autoridades en la imposición de la sanción, puesto que las autoridades no pueden ir más allá de lo que la ley señala.



Nos hemos encontrado a contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones fiscales, pero las sanciones impuestas no son de acuerdo a su capacidad contributiva, trayendo como consecuencia que el contribuyente no pague las excesivas multas, provocando así el cierre del negocio.

Ahora bien, en este mismo caso, si el infractor tiene conocimiento de los medios de defensa, y en el supuesto de que dicha determinación de la multa hecha por la autoridad fiscal se encontrara con algún vicio ya sea de fondo o de forma, entonces el sujeto infractor podrá interponer los medios de defensa que la propia ley prevé, y si las sanciones se declaran nulas una vez que se realizó su proceso correspondiente, obviamente su consecuencia es la invalidación de las sanciones, por lo que en este último supuesto, la autoridad fiscal no recibe el beneficio de las sanciones impuestas, que en este caso era el monto de la multa, teniendo por consecuencia lo contrario a su propósito, el cual era indemnizar al fisco por el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Dando por resultado en los anteriores supuestos, que el contribuyente no realizó el pago de las multas que se había hecho acreedor, ya sea por una u otra causa. En estos términos, si la autoridad considerara los argumentos vertidos, creemos que se tendrían por realizado el propósito de las sanciones.

Ahora bien, las sanciones que queremos demostrar que son inconstitucionales, se fundamentan en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, numeral que establece las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad. Es decir, este artículo señala en que momento el sujeto pasivo se encuadra en los supuestos de una infracción. En esta tesitura, el precepto que establece la sanción que se debe de aplicar lo encontramos en el artículo 84 del mismo ordenamiento, por lo que es de observarse que a quienes se les aplicarán las sanciones contempladas en la fracción IV -artículo 84-, sólo se impondrá en los supuestos de que los obligados no expidan o no entreguen comprobantes de sus actividades,



cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan, o cuando sean expedidos sin requisitos fiscales. Pero la misma fracción establece una excepción para no considerarse como infracción, a saber, cuando las personas físicas o morales tributen dentro del régimen simplificado en las actividades empresariales o tratándose de los que pertenecen al régimen de pequeños contribuyentes conocidos como REPECOS.

Por otra parte, retomando que si hablamos de que la autoridad debe realizar una apreciación, interpretación y congruencia del precepto a aplicar y de la sanción a imponer, es de mencionarse que otro de los aspectos destacables contenido en el artículo 84 en comento, en específico su fracción IV, es el hecho de considerar como sanción la multa con un mínimo y un máximo, surgiendo la inquietud de que cuándo la autoridad fiscal aplicará una multa fuera de la cantidad establecida como mínima; inquietud que será disipada cuando se analicen los momentos en que una multa se considerará multa excesiva (tema que es abordado más adelante). Asimismo, es de notarse que cuando la autoridad fiscal, al imponer la multa contemplada en la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, en ocasiones hay una indebida motivación en relación a los elementos que debe considerar la autoridad al imponerla, a saber: en cuanto si el infractor es reincidente o cuál es su capacidad económica, entre otros aspectos. Es de gran importancia que la autoridad establezca la sanción que le corresponde a la infracción, con su correspondiente fundamentación y motivación, toda vez que la indebida aplicación de la sanción podría ocasionar que en su determinado momento se dé su invalidez.

Así las cosas, ya que se estableció la conducta traducida en la infracción y su resultado que es una sanción, nos llevara en su momento a establecer la sanción imponer, ya sea en una multa o una clausura, que el sujeto infractor deberá de cumplir.

TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

4.3.2 IMPOSICIÓN DE MULTAS.

Como ya se había abordado, la multa consiste "... en la sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su imposición es castigar la transgresión de las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no recaudatorio."⁷⁶ Es de resaltarse que el beneficio que trae implícita la multa, se refleja en un fin económico al fisco, considerándola como una forma de represión. Asimismo la autoridad procura hacer efectivas las sanciones más cuantiosas, en el sentido, por decirlo de alguna forma, que sea remunerable, pues tal y como lo menciona Margarita Lomelí Cerezo, la autoridad fiscal hace celebre la siguiente frase: "... si consigo atrapar a uno, éste paga por todos, concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional ético".⁷⁷

Pretendemos en este tópico resaltar las reglas comunes que fundamentan la imposición de las multas. Ahora bien, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece la caducidad de las facultades para imponerlas, señalando a la letra:

"Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años ..."

Del artículo anterior, se desprende que las autoridades tienen un plazo de cinco años para imponer multas, en caso contrario, se tendrá por extinguido el derecho de la autoridad para hacer exigibles dichos créditos. Asimismo, otra regla que

⁷⁶ *Diccionarios Jurídicos Temáticos, Derecho Fiscal*, ob. cit., página 606.

⁷⁷ Ob. cit., página 171.



establece el mismo código en comento, en su artículo 70, es la relativa a que tanto a la aplicación como la exigibilidad de las multas se podrán realizar independientemente de la exigibilidad del crédito principal, apreciándolo a la letra:

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

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

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustaran de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en porcentos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1'334,944.00, se consideraran reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes. Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la

TEXAS CON
FALLA DE ORIGEN

existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición."

Como ya lo hemos mencionado, otro de los aspectos a destacar en la imposición de una sanción, es que la autoridad debe contemplar elementos como lo son, la capacidad contributiva, la gravedad del delito, si se trata de un reincidente con agravantes o no; entre otros, por lo que es importante señalar el artículo 75, el cual contempla entre otros aspectos, que las multas deben de estar debidamente fundadas y motivadas, traducándose en el principio de legalidad, así como los momentos en que se considerará como agravante la conducta que dio origen a la infracción, apreciándose lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

- A) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.
- B) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- C) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- D) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- E) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- F) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
- G) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48 fracción VII de este Código.

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

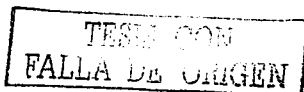
IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

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

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

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se le notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código."

El artículo anterior transcrito nos señala los supuestos en los que una infracción se deberá de estimar como agravante, por lo que es forzoso por parte de la autoridad, al imponer una multa, tomar en consideración los elementos



agravantes, debiendo de realizar un estudio de la conducta infractora a la multa que impondrá, por incumplimiento a las obligaciones tributarias. En la misma tesitura, es de invocarse el artículo 77, puesto que en este numeral encontramos los argumentos que podrá hacer válidos la autoridad impositora, cuando se aumente o en su caso disminuya una multa, señalando a la letra lo siguiente:

"Artículo 77.- En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

A) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

B) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

C) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

A) (Se deroga).

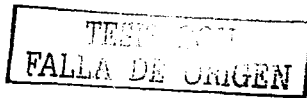
ESTE CON
FALLA DE ORIGEN

B) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

Así, con todas las consideraciones vertidas en el presente tópico, es como la autoridad fiscal, deberá de adecuar la sanción a la infracción que haya cometido el sujeto infractor, por lo que tendrá que realizar la fundamentación y motivación de la misma, puesto que de no hacerlo en estos términos, se entenderá que fue determinada al arbitrio de la autoridad, dando origen a la inconstitucionalidad de las sanciones.

4.4 GARANTÍAS DE LA IMPOSICIÓN DE UNA SANCIÓN

No hay que perder de vista, que las sanciones son aquellas determinaciones que realiza la autoridad fiscal, y como toda resolución de una autoridad fiscal deben de contener los mismos principios que rigen a todas las resoluciones. Dicho de otra manera, deben aplicarse los principios constitucionales derivados del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, que se traducen en generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad y equidad, legalidad e igualdad, así como el principio de seguridad jurídica. Por otra parte hay que sumarle los artículos 22 y 23 constitucionales, que hablan específicamente de las garantías que deben considerarse en la imposición de una sanción, como es el caso de la multa, tipo de sanción –multa- que es muy común en nuestro sistema fiscal, así como el principio *nom bis in idem*. En este orden de ideas, si la autoridad fiscal impone una sanción



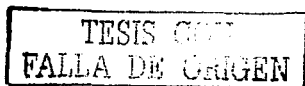
debe de hacerlo cuidando los derechos y garantías que han quedado mencionados, puesto que si estos principios no son respetados, es entonces que el gobernado queda en un evidente estado de indefensión. Sin embargo, existen medios de defensa en caso de que se transgredan dichos principios.

4.4.1 IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

La irretroactividad de la ley consiste en que ninguna ley o ningún acto de autoridad tendrán efectos hacia el pasado para lesionar derechos generados precisamente con anterioridad a la vigencia de la ley o a la determinación del acto de autoridad. En este caso, no podrá aplicarse alguna sanción que lesione los derechos ya sea de una persona física o moral, que hayan adquirido con anterioridad.

El principio constitucional de irretroactividad de la ley, consagrado en el artículo 14 de nuestra Constitución, ya fue desarrollado en su oportunidad y vuelto a mencionar dentro del presente tópico debido a su importancia dentro de la imposición de sanciones que realizan las autoridades fiscales. Siendo inadmisibles que una sanción sea impuesta por alguna circunstancia que no se había previsto con anticipación por la ley. Asimismo, hay que hacer mención que la materia fiscal es una de las ramas del derecho que reciben más modificaciones en sus legislaciones, puesto que cada año se legisla al respecto para establecer los impuestos que deben de cubrir el presupuesto correspondiente al ejercicio fiscal. Reformas que se hacen bajo el argumento de pretender perfeccionar la legislación, realizando actualizaciones de acuerdo a las necesidades de los avances tecnológicos así como los movimientos de la sociedad.

Obteniendo como resultado que las autoridades fiscales, bajo las consideraciones mencionadas, impongan sanciones conforme a las reformas fiscales hechas, sin



tomar en algunas ocasiones en consideración en qué momento se generó la infracción que da por resultado la sanción a imponer.

Así las cosas, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece que "... 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", artículo que denota la preocupación del legislador para que no se aplique en forma retroactiva las reformas fiscales que constantemente se realizan en nuestra materia.

Otro de los aspectos a destacar es el contenido de la Tesis jurisprudencial sostenida por los Tribunales Colegiados de Circuito, ubicada en el Semanario Judicial de la Federación, I Segunda Parte-2, página 605, que señala que en materia fiscal no se podrá aplicar retroactivamente la ley:

"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE. La irretroactividad de la ley en perjuicio de los gobernados, es una garantía individual consagrada en el artículo 14 constitucional y la finalidad directa que percibe dicha garantía es que no se apliquen en forma retroactiva, en perjuicio de los gobernados, las distintas leyes que se expidan, mas no que al arbitrio de ellos se les apliquen en forma retroactiva las leyes que estimen les favorezcan. La citada garantía debe entenderse como el derecho del gobernado a reclamar la inconstitucionalidad de cualquier ley que se le pretenda aplicar retroactivamente en su perjuicio, pero no como un derecho para exigir que se le aplique determinada ley en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, máxime en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

una materia como la fiscal en que las normas respectivas son de observancia estricta. SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO."

Por ultimo, debemos entender por irretroactividad de la ley la prohibición constitucional de aplicar una ley o precepto específico sobre los hechos o conductas de los contribuyentes que hubieran efectuado con antelación a la entrada en vigor de una norma.

4.4.2 SEGURIDAD JURÍDICA.

La seguridad jurídica, como principio fundamental en nuestro sistema jurídico lo encontramos inmerso, como lo vimos un capítulo anterior de la presente tesis (Capítulo II), dentro del texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional el cual a letra dice

:

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

Como se puede observar de la lectura que se le practique a la parte del numeral transcrito, se desprende una limitante que debe seguir la autoridad en su actuación, es decir, debe razonar y motivar su actuación, esto es, exponer los motivos de su proceder, así como señalar los preceptos legales en los cuales se apoye.

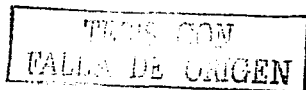
**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Como lo mencionamos en el segundo capítulo de ésta tesis, el principio de legalidad y seguridad jurídica, aborda implícitamente la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad, toda vez que este numeral es el reforzamiento de tal principio de legalidad derivado del artículo 31, fracción IV, Constitucional. Sin embargo, para evitar caer en repeticiones solo diremos que la seguridad jurídica es la garantía que se encuentra plasmada en nuestra Constitución Política, cuyo fin es limitar al poder público, evitando de esta forma los abusos de la potestad del estado, asegurando así la aplicación exacta de la ley, evitando procedimientos oscuros y arbitrarios.

El Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, describe con toda precisión el concepto de seguridad jurídica en la Tesis de Jurisprudencia, Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 65, Mayo de 1993, Tesis XXI, 1º. J/6, página 61, Octava Época, que a la letra dice:

"SEGURIDAD JURÍDICA, GARANTÍA DE. LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 16 constitucional contiene una garantía de seguridad jurídica, que se traduce en la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera puede observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que origine una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional."

Sin que sea necesario comentarios al respecto, vemos que la facultad sancionadora de la autoridad fiscal deberá de respetar el principio de seguridad



jurídica, y en caso de no ser respetado dicho principio, el gobernado podrá hacerlo respetar, a través de los medios de defensa correspondientes.

Fundamentalmente, los artículos que dan base al principio en comento, son los numerales 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los dos primeros, como lo mencionamos al principio de este tema ya fueron abordados con anterioridad, pero vuelto a mencionar, puesto que tal principio es del mismo modo aplicado tratándose de resoluciones en materia fiscal, así como en la imposición de sanciones por el incumplimiento de una obligación contemplada en la ley fiscal.

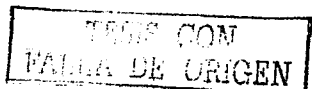
En relación a los artículos 22 y 23 constitucionales éstos se abordarán dentro del presente Capítulo.

Por último, basta decir que la "... tranquilidad social solamente puede ser brindada por un orden legal justo y eficaz que regule las conductas de los individuos."⁷⁸ De esta forma, en caso que una sanción se encuentre en contradicción con el principio de seguridad jurídica, el gobernado, para hacer válidos los derechos que se le están violando, podrá interponer el juicio de amparo, puesto que es el medio de control constitucional, cuyas bases se encuentran en los artículos 103 y 107 de nuestra Carta Magna, el cual se interpondrá ya sea ante los Juzgados de Distrito y en el caso de algunas entidades federativas que cuentan con juzgados especializados, así como del Distrito Federal, será en Juzgados de Distrito en materia administrativa, o ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

4.4.3 ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.

Del artículo 22 constitucional, sus primeros párrafos señalan que:

⁷⁸ GONZALEZ-SALAS, Raúl, *Los Delitos Fiscales*, Poreznieto Editorial, México, 1995, página 51.

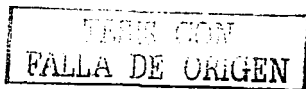


"Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerara confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considerara confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

No se considerara confiscación la aplicación a favor del estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables ..."

Del artículo anterior se desprenden principalmente dos temas que nos conciernen, la confiscación de bienes, y la multa excesiva. Por ello desarrollaremos el primer tema, en cuanto a que no se debe de considerar como decomiso la confiscación que ordene la autoridad judicial. Aclarando que el numeral en comento señala como autoridades facultadas para realizar tales decomisos, sólo las autoridades judiciales, texto constitucional que ha ocasionado contradicción y confusión, ya que los decomisos son aplicados por las autoridades fiscales, y no por las autoridades judiciales. Es de resaltarse que más adelante el artículo 73



constitucional en su fracción XXI, dentro de las facultades del congreso, establece lo siguiente:

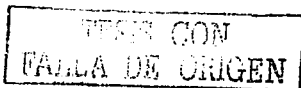
"El congreso tiene facultades... para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse..."

Desprendiéndose así, que la facultad sancionadora de la administración pública es fijada por el Poder Legislativo al expedir leyes administrativas que establezcan las infracciones y por tanto, sus sanciones que deben aplicarse. Por lo anterior, al expedirse el Código Fiscal de la Federación y las leyes relativas, han establecido como sanción, el decomiso de bienes, verbigracia, la Ley Aduanera establece que:

"Artículo 144. La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

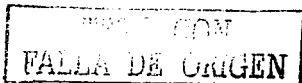
XXVIII.- Suspender la libre circulación de las mercancías de procedencia extranjera dentro del recinto fiscal, una vez activado el mecanismo de selección automatizado, previa resolución que emita la autoridad administrativa o judicial competente en materia de propiedad intelectual, y ponerla de inmediato a su disposición en el lugar que las citadas autoridades señalen."

Por otra parte, en lo relativo a la multa excesiva, hay que establecer en qué casos se considerará que una multa es excesiva, para lo cual, la definiremos de acuerdo a la Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta del mes de julio de 1995, Tomo II, novena época, página 18, estableciendo cuando una multa es excesiva, señalando a la letra:



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

También hay que hacer mención que hasta 1995, en nuestra legislación se establecía la aplicación de multas fijas, y en las cuales, para su determinación, se tomaba sólo en cuenta el monto de la contribución o de la obligación que se había omitido, sin considerar los elementos que llevaran a la individualización de la sanción, por lo que se consideraron como inconstitucionales. Sirve de apoyo al respecto la Jurisprudencia del Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, parte 86-2, febrero de 1995, Tesis número P. X/95, página 21, la cual establece que:



"MULTAS EXCESIVAS. EL SISTEMA QUE ESTABLECE SU IMPOSICION EN PORCENTAJES FIJOS VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. Para que una ley respete la prohibición contenida en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la imposición de multas excesivas, es necesario que establezca un sistema en el que la autoridad sancionadora esté en aptitud de tomar en cuenta la gravedad de la infracción cometida, el grado de responsabilidad en la conducta omitida o prohibida, y las condiciones económicas del infractor, a fin de que pueda determinar razonablemente, en cada caso concreto, el monto de la multa que aquél amerite, atendiendo a dichas circunstancias; de lo contrario, con un sistema de imposición de sanciones en porcentajes fijos, la individualización de la multa no se consigue, toda vez que cualquiera que sea la conducta omitida o realizada, el porcentaje de la sanción será siempre, para todos los casos, invariable, lo que da lugar a la imposición de multas excesivas, contraviniendo el artículo 22 constitucional."

Por lo anteriormente expuesto, el legislador consideró cambiar la forma en que se determinaban las multas, estableciendo un mínimo y un máximo, que será de acuerdo a los elementos personales comentados, como lo son: las circunstancias del infractor, su capacidad económica, su reincidencia, y la gravedad de la infracción. Sistema que actualmente nos rige, siendo objeto de igual impugnación por parte de los contribuyentes, puesto que en la motivación de dichas multas, las autoridades fiscales no realizan un estudio que determine cuándo una multa es establecida en su porcentaje máximo o en porcentaje distinto al mínimo. Así por ejemplo tenemos que con frecuencia la autoridad fiscal cuando es la parte

TRABAJO CON
FALLA DE ORIGEN

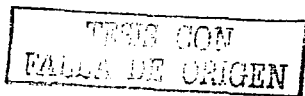
demandada en el juicio de nulidad, al contestar la demanda de nulidad respecto a los actos de impugnación que hace valer la parte actora, refiriéndose a una multa excesiva, hace valer la siguiente Tesis jurisprudencial número XIII.2º.4 A, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, parte III, junio de 1996, página 875, la cual señala:

"MULTA MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICIÓN NO VIOLA GARANTÍAS.

Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la multa mínima contemplada en la ley tributaria aplicable, ello determina que el incumplimiento de los elementos para la individualización de esa sanción pecuniaria, como lo son: la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, etcétera, resulte irrelevante y no cause violación de garantías que amerite la concesión del amparo, toda vez que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor, pero no cuando se aplica la mínima, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una menor de ésta.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO."

La tesis anterior, nos señala que en el supuesto de que una multa se estipule en el mínimo que señale el precepto legal, no se podrá alegar por parte del infractor que no se encuentra debidamente fundada y motivada, en el sentido de que la autoridad responsable no realizó el estudio pertinente al imponer la multa, es decir, si se trataba de una reincidencia, de la gravedad de la infracción, así como la capacidad económica del infractor. Mismos argumentos que son alegados tratándose en multas estipuladas en una cantidad diferente a la mínima, por lo que



dichas multas deben de encontrarse debidamente fundadas y motivadas, para evitar ser impugnadas.

4.4.4 ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL.

Otra garantía otorgada por nuestra constitución respecto a la materia fiscal, la encontramos dentro del artículo 23, reflejado en el principio *non bis in idem*, numeral que señala:

"Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene."

A mayor abundamiento se invoca la Jurisprudencia número 780, en su tomo II, parte HO, página 506, que señala:

"ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL. Dicho precepto prohíbe de modo terminante, que se juzgue a alguien dos veces por el mismo delito."

En este sentido tiene aplicación lo que comenta Raúl González-Salas Campos, en cuanto que menciona que: "Por este principio se imposibilita la doble sanción por el mismo hecho. Se dice que presupone una diferencia cualitativa entre ambas clases de sanciones, pero también una diferencia cuantitativa. Este principio no sólo contiene la vertiente material (no duplicidad de sanciones) sino además una vertiente procesal y sustancial de la Jurisdicción sobre la Administración en relación con los mismo hechos."⁷⁹

En las consideraciones expuestas es de apreciarse lo señalado por la doctrinaria Margarita Lomeli Cerezo: "El problema del alcance de ésta garantía en el campo

⁷⁹ Ob. cit, página 52.



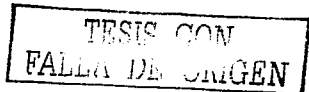
tributario ha surgido principalmente en torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias, en virtud de las cuales los mismos hechos u omisiones constituyen, a la vez, delitos e infracciones fiscales, como sucede en el contrabando, la omisión del pago de contribuciones o presentación de declaraciones, dándose origen a dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas, para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo.⁶⁰ Es decir, tanto las autoridades judiciales y administrativas, han tomado de forma independiente los procedimientos tanto judicial como el administrativo, existiendo en ambos, los siguientes aspectos a destacar, que son:

- ⇒ Dualidad de juicios;
- ⇒ Idéntica naturaleza de los juicios;
- ⇒ Identidad de partes;
- ⇒ Identidad de delitos.

Es de resaltarse los planteamientos de la doctrinaria Margarita Lomeli Cerezo, que establece "... que por delito no debe de entenderse determinado tipo o categoría legal, sino el hecho u omisión base del procedimiento represivo y, por otra parte, las formas procesales no son privativas de la organización judicial, por lo que debe de concluirse que si un hecho cae dentro de lo ilícito administrativo y es sancionado por la autoridad administrativa y, lo que es más grave, tal vicio llega hasta la legislación, como ocurre en México respecto del delito de contrabando y el de defraudación fiscal."⁶¹ En razón de lo anterior, es de observarse, que si el delito o infracción lo conoce una determinada autoridad, es obvio que debe de llevarlo hasta sus últimas instancias de acuerdo a su competencia; sin embargo resulta contraveniente al artículo 23 Constitucional, ya que no es posible que otra

⁶⁰ Ob. cit. página 100.

⁶¹ Ibidem. página 110.



autoridad vuelva a conocer del mismo hecho, argumentando la independencia de procedimientos.

Ahora bien, lo que nos es importante destacar del presente principio, no es tanto su vertiente procesal y sustancial, sino su vertiente material, la cual se refiere a la doble imposición de sanciones. Puesto que de las disertaciones realizadas observamos que no puede alguien ser condenado o sancionado dos veces por el mismo hecho. Y en esta tesitura, nuestra preocupación dentro de la materia fiscal, se encuentra reflejada en que el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, transgrede dicho principio. Este punto lo abordaremos con mayor abundamiento en el Capítulo V de la presente Tesis.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO V

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 84 FRACCIÓN IV
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.1 VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Como todos sabemos y dado que así lo vimos en nuestro capítulo segundo de la presente tesis, en nuestra Constitución Política, en el artículo 31, fracción IV, se encuentran contemplados ciertos principios que dentro de la materia fiscal deben guardar las normas fiscales y, cualquier contravención a estos principios harían inconstitucional a la norma secundaria.

Ahora bien, en el presente capítulo evidenciaremos las carencias constitucionales de las cuales adolece el artículo que tachamos de inconstitucional; por ello es necesario hablar de la violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, atendiendo a la falta de equidad que existe en el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

De esta forma, pasaremos al siguiente punto partiendo de la idea de que en la norma fiscal, según lo establece el principio de equidad, no puede darse un trato igual a quien no se encuentra en igualdad de circunstancias ante la ley.

5.1.1 INEQUIDAD Y DESIGUALDAD EN LA NORMA.

Como lo vimos en los puntos respectivos, al hablar del principio de equidad debemos hacer mención del de proporcionalidad, pues uno no puede ir separado del otro; por ello decimos que si una norma contraviene el principio de equidad también lo hace con el de proporcionalidad y viceversa. "Dicho en términos simples: si una ley fiscal no es proporcional ni equitativa en todos sus contenidos, es ella, en tales contenidos específicos, la que se convierte en inconstitucional. Y

TERCERA CON
FALLA DE ORIGEN

si la ley misma, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa también incide en la misma condición de inconstitucionalidad.⁸²

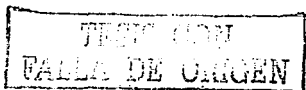
Ahora bien, atendiendo a lo anteriormente dicho por el autor en cita y aunado a la exigencia de la materia fiscal de que sus normas deben de ser de aplicación estricta, entonces debemos entender que nuestra legislación fiscal, para que pueda cumplir con los requisitos constitucionales de proporcionalidad y de equidad, debe cuidar no distraer que el contenido de sus normas hagan alguna distinción entre los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias ante la ley, pues así debe ser según lo dicho por el principio de equidad.

Hablar de equidad y proporcionalidad, según los autores, es algo muy subjetivo, pues lo que puede ser equitativo y proporcional para uno, puede no serlo para otra persona, aun y cuando se encuentren en igualdad de circunstancias; por tal razón es que nuestra legislación fiscal debe cuidar muy bien estos aspectos sin hacer distinción entre los contribuyentes.

La equidad según lo vimos en capítulo segundo, está prevista en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, que se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias. Ahora bien, esa igualdad de circunstancias se pueden traducir en que las personas a las que se les va aplicar una ley o un artículo de la ley deben ser idénticas fiscalmente hablando, es decir, que las personas pertenezcan a una generalidad de contribuyentes.

Para ejemplificar un poco a la igualdad de personas, podemos mencionar lo siguiente: de una universalidad de contribuyentes, se realizará una división de ellos, atendiendo a las características de cada uno, englobándose en una

⁸² DIEP DIEP, Daniel. *EL TRIBUTO Y LA CONSTITUCIÓN*. EDITORIAL PAC. México 2000. página 45



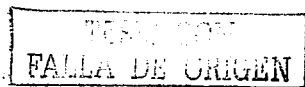
generalidad y así se irá dividiendo a ese todo, de acuerdo a las características de cada persona, de modo que quien pertenezca a una generalidad no puede estar dentro de otra y así respectivamente.

Según lo expuesto en párrafos arriba, vemos que la ley fiscal no puede dar un trato igual a las personas que no son iguales y desigual a los que son iguales. Entendemos entonces que una persona que pertenece a una universalidad de contribuyentes, pero no a una misma generalidad no puede ser tratada de la misma manera por la ley ni puede exigir lo mismo a una persona que a otra que no se encuentran dentro de la misma generalidad.

Ahora bien, partiendo de la premisa de que si existen dos personas de distintos géneros a los que se les está exigiendo lo mismo, vemos que desde ahí se les está tratando de la misma forma; sin embargo, no son iguales ante la ley. Por otra parte, si estas personas son distintas y se les está exigiendo lo mismo, cuando se da el caso de que incumplen con las exigencias hechas por la ley, entonces el castigo por incumplimiento varía entre las personas por ser distintas, luego surge la siguiente interrogante, ¿la ley no debería aplicar el mismo criterio cuando les exige algo?.

Un criterio similar es el que se ha estado ocupando en el caso del artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que distingue la aplicación de una sanción para unos contribuyentes de otros siendo que ambos cometieron la misma infracción.

Lo anterior en razón de que dentro del texto de la fracción arriba mencionada, hace una distinción sancionando a dos tipos de contribuyentes, variando únicamente las cantidades a pagar por cada uno de ellos cuando cometan una infracción -en ambos casos es la que se refiere en la fracción VII del artículo 83 del mismo Código Fiscal- ello con el pretexto, de no violentar el principio de



proporcionalidad; sin embargo, y según se aprecia a una primera vista de la lectura que se realice al texto de la fracción IV del Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, éste está redactado de una manera excluyente, lo cual no cabe en nuestras normas fiscales pues esto resultaría violatorio al principio de equidad como lo hemos estado mencionado.

Para corroborar lo anterior, transcribiremos el texto tal cual aparece en nuestro Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio 2003.

"Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

...

IV.- De \$9,345.00 a \$53,398.00 a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,334,994.00, supuestos en los que la multa será de \$934.00 a \$1,869.00...."

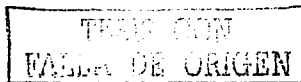
De una simple lectura que se le practique a la parte del numeral transcrito, se puede observar a primera vista la existencia de un universo de contribuyentes y dos generalidades, llamado de las personas físicas, disposiciones generales, lo cual implica por sí ya una distinción; sin embargo las sanciones que aplica la fracción del citado numeral, tratan de pasar por constitucional variando únicamente las cantidades a pagar supuestamente cuidando no violentar el principio de proporcionalidad, sin embargo descuida la de equidad.



Por otro lado, la palabra "salvo" utilizada en el texto de la misma fracción implica por su naturaleza una distinción, que según el principio de equidad no puede caber en las normas fiscales, pues éstas -las normas fiscales- deben ser aplicadas en forma igual para quienes son iguales y desigual para quienes no lo son; luego, surge la siguiente interrogante ¿que pensaríamos de una norma que trata a dos contribuyentes distintos, de una misma forma?. Insistimos en que lo antes dicho se desprende de una primera vista a la fracción IV del Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación.

Además de lo anterior, cabe mencionar que el texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2000, contemplaba las secciones II y III a las que hace referencia del texto de la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, y que nos hemos permitido agruparlas en un cuadro esquemático para su mejor apreciación quedando de la siguiente manera:

Título IV	
De las personas físicas	
Disposiciones generales	
Capítulo VI De los ingresos por actividades empresariales	
<p>Sección II Del régimen simplificado a las actividades empresariales</p> <p>Artículo 119-A.- Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al auto transporte de carga o pasajeros pagarán el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección por los</p>	<p>Sección III Del régimen de pequeños contribuyentes</p> <p>119-M.- Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos</p>



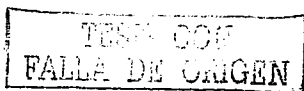
ingresos que se deriven de estas actividades.	en el año de calendario anterior no hubieren excedido de \$ 2,986,618.00.
--	--

Del cuadro arriba citado vemos que las personas a las que hace referencia la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, pertenecen a un solo universo incrustado en el título IV, capítulo VI de la Ley; sin embargo, esta -la ley del ISR- ha cambiado para quedar de la siguiente manera para el año 2003.

Título IV De las personas Físicas Disposiciones generales
Capítulo VI De los ingresos por intereses
Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a este.

Como se puede observar, la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta no contempla ya, tal cual, a los sujetos pasivos que menciona en su texto la fracción IV del numeral 84 del Código Fiscal; sin embargo, si se contemplan, pero en otro rubro y con otro nombre, el cual por el momento omitiremos citar para no desviarnos de nuestro tema de estudio.

Por otra parte, atendiendo a que la norma fiscal debe tratar de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales, creemos que a la fracción IV del artículo 84 del



Código Fiscal de la Federación vulnera el principio de equidad, en virtud de que existe una misma sanción para dos contribuyentes distintos.

No obstante todo lo anterior, creemos que independientemente de que exista o no igualdad entre los contribuyentes, la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, por sí provoca la violación al principio de equidad, pues aparentemente otorga una facultad discrecional a la autoridad fiscal, sin embargo, no podríamos decir que así es y tal como lo veremos mas adelante.

Sabemos que podríamos parecer contradictorios con nuestras afirmaciones, pero y sólo para el caso de que se tomara a los contribuyentes que menciona dentro del texto como sujetos iguales, entonces del mismo artículo se desprendería una provocación a vulnerar el principio de equidad, al establecer que la autoridad fiscal podrá además clausurar el establecimiento del contribuyente infractor, esto, además de violar el principio "nom bis in idem"; el cual será estudiado mas adelante, está provocando la comisión de una violación al principio de equidad, pues si se interpretara como una facultad discrecional que otorga la ley a la autoridad fiscal, ésta -la autoridad- tendría que justificar por qué y con qué criterio decide aplicar una multa o una clausura si los contribuyentes son iguales y se encuentran en una misma situación jurídica.

Sin embargo y como bien es sabido, las facultades discrecionales de la autoridad atienden a criterio muy subjetivos, lo cual no justificaria plenamente la decisión de una autoridad de optar cual de las dos sanciones va a aplicar si los contribuyentes son iguales.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación, en una tesis aprobada el 20 de octubre de 1998 manifiesta lo siguiente:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

FACULTADES DISCRECIONALES. SU

MOTIVACIÓN.- 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 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 de atender,

RECIBIÓ
FALLA DE URGEN

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)11/98/18088/97.- 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."

La tesis arriba transcrita pone en evidencia la probable violación al principio de equidad que se provoca al interpretar como una facultad discrecional de la autoridad, es decir, el servidor público sea quien decida cuál sanción sea impuesta al sujeto pasivo infractor.

Después de todo lo expuesto, podemos decir que la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vulnera el principio de equidad en cualquier interpretación que se le dé pues existe una desigualdad entre sujetos, y como lo vimos, da un tratamiento igual a sujetos distintos que cometieron una misma infracción, procurando únicamente no violar el principio de proporcionalidad, atendiendo a una supuesta capacidad económica que no puede ser igual tampoco pues los sujetos son distintos y descuidado la equidad que deben guardar también nuestras normas fiscales, involucrando en un mismo texto a dos contribuyentes con distintas características, volviéndose en consecuencia inconstitucional, incongruente y difícil de interpretar hasta para las mismas autoridades; prueba de ello es que tienen que apoyarse en criterios externos a la ley para poder hacer supuestamente una buena interpretación y aplicación de la norma al caso concreto, o en el peor de los casos, utilizar el propio criterio del servidor público

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que se vea en la necesidad de tener que aplicar un precepto como el que nosotros pretendemos tachar de inconstitucional.

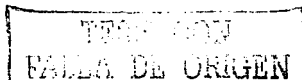
5.2 LA FRASE "PODRAN, ADEMÁS" COMO VIOLACIÓN AL PRINCIPIO "NOM BIS IN IDEM"

Ahora bien, una vez que abordamos el artículo 23 constitucional en el capítulo IV, es de mencionarse que nuestra intención no es demostrar como la mayoría de los doctrinarios lo hacen, el aspecto de competencia territorial, traduciéndose en las disertaciones en cuanto a quién es la autoridad competente para dirimir los delitos fiscales, sino denotar la inconstitucionalidad que se trasgrede al principio "*nom bis in idem*", puesto que un mismo precepto legal, sanciona dos veces una misma conducta. Asimismo, tal y como lo menciona el título del presente tópico, la frase "**podrán, además**", resulta ser inconstitucional, puesto que se presenta la facultad discrecional de la autoridad, por lo que antes de entrar al estudio de dicha frase, es necesario involucrarnos al texto del principio que se viola, "*nom bis in idem*", el cual a la letra dice:

Artículo 23 constitucional

"Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. **Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.**"

Del análisis que se le practique al artículo anteriormente transcrito, podemos observar que en ninguna materia, ni en la fiscal, puede juzgarse dos veces al infractor por la misma infracción: los contribuyentes no pueden ser juzgados o



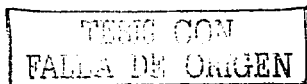
sancionados en dos ocasiones por la misma causa; así podemos decir, que si a un contribuyente que contravenga alguna norma fiscal se le sanciona dos veces por la misma infracción, se estaría incumpliendo con la garantía que tutela el artículo 23 constitucional que es la de no sancionar dos veces por la misma infracción.

Lo anterior en razón de que si el delito es una acción u omisión que sancionan las leyes penales según lo establece el artículo 7 del Código Penal Federal, y quienes se encargan de aplicar las medidas correctivas son los juzgados competentes para la aplicación de sanciones y medidas correctivas en esta materia, luego, si el fisco es quien se encarga de sancionar a los sujetos pasivos que infrinjan alguna norma de carácter fiscal, ¿no estaría haciendo las veces de un juzgador?

Sabemos que puede sonar irracional y fuera de todo contexto legal el que nosotros digamos que es la autoridad fiscal quien sea juez y parte en materia impositiva; sin embargo, así lo parece pues los tribunales competentes en esta materia, sólo se ocupan de solucionar problemas suscitados entre el fisco y particulares y no son ellos quienes se ocupen de imponer las sanciones que les corresponden por la violación a una norma de carácter fiscal.

Ahora bien con lo que respecta a la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vemos que al contener en su texto dos sanciones para una misma infracción, con ello está violando el principio de "*nom bis in idem*" al imponer además de la multa correspondiente, una clausura.

Lo anterior es en razón de que si la fracción del artículo arriba citado manifiesta que la autoridad fiscal además de imponer una sanción podrá clausurar el establecimiento hasta por el término de quince días, con ello está sancionando dos veces a un contribuyente por una misma infracción cometida.



El Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito ha emitido el siguiente criterio al respecto y que a la letra dice:

"MULTAS Y OTRAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS. NOM BIS IN IDEM. La garantía constitucional contenida en el artículo 23, que prohíbe enjuiciar dos veces por la misma infracción, es aplicable a las penas que se impongan por infracciones administrativas, como es el caso de las multas.

Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo 31. Sexta Parte pagina 47."

En consecuencia, vemos que si del mismo texto de la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal, se desprende una doble sanción para una misma infracción, ésta provoca la violación al principio "**nom bis in idem**".

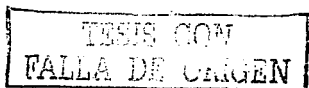
Decimos lo anterior atendiendo a la literalidad del la fracción IV, cuando establece que las autoridades fiscales "**podrán, además**", clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente; de ello, a una primera vista se puede observar que se está dando una facultad discrecional a la autoridad para elegir entre imponer una multa o una clausura; sin embargo es de observarse que el término "**PODRAN**" puede entenderse que sea una facultad arbitraria, en el sentido de que el legislador haya otorgado a la autoridad la facultad de otorgar o no la oportunidad al contribuyente de elegir entre una u otra, o bien, la misma autoridad sea la que elija entre una multa o la clausura. Ello en virtud del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, principio que ha sido interpretado como la situación de igualdad de los contribuyentes frente a la norma jurídica que establece y regula una conducta de

contribuyentes que se encuentran en una misma situación jurídica y que de hacer la autoridad una elección entre una y otra sanción resultaría violatoria de este principio, pues no cabría hacer distinciones entre iguales para aplicar una u otra sanción.

Cuando nos referimos a la facultad discrecional, hay que recordar que se traduce cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada, surgiendo para nosotros otra pregunta ¿qué es lo correcto para la autoridad? puesto que si la frase "Podrán, además" queda a libre interpretación de quien lleva a cabo la clausura, hablando concretamente, entonces cómo se interpreta el término "Podrá".

El término "podrá" se refiere al hecho de tener expedita la facultad de hacer una cosa, tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa, conforme a la voz de "poder" consultable en la página 1042 del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por lo que siguiendo este criterio, observamos el sustento jurisprudencial, comprendida en tomo VI, de agosto de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, tesis 2ª LXXXVI/97, página 217 que a la letra dice:

"PODER. EL USO DE ESTE VERBO EN LAS DISPOSICIONES LEGALES, NO NECESARIAMENTE IMPLICA UNA FACULTAD DISCRECIONAL. En el ámbito legislativo el verbo "poder" no necesariamente tiene el significado de discrecionalidad, sino que en ocasiones se utiliza en el sentido de "obligatoriedad", pues en tal hipótesis se entiende como un deber. Sin embargo, no siempre es claro el sentido en el que el legislador utiliza el verbo



"poder", por lo que para descubrir la verdadera intención del creador de la ley, los principios filosóficos de derecho y de la hermenéutica jurídica aconsejan que es necesario armonizar o concordar todos los artículos relativos a la cuestión que se trate de resolver, máxime en aquellos casos en que el verbo, por sí solo, no es determinante para llegar a la conclusión de que la disposición normativa en que se halla inserto, otorga una facultad potestativa o discrecional a la autoridad administrativa.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández."

De la tesis anterior, es de destacarse que dentro de la interpretación del verbo "Poder" se encuentran criterios encontrados, puesto tal y como se aprecia de la tesis transcrita, no se establece un criterio uniforme de cuándo debe de aplicarse de forma obligatoria y cuándo debe de hacerlo de acuerdo a su facultad discrecional, puesto que en el examen que hemos realizado de la frase "Podrán, además", es de destacarse las siguientes tesis, comenzando con la encontrada el apéndice de 1995, tomo III parte TCC, página 664, que a la letra dice:

"MULTAS, CONMUTACION DE (ARTICULO 287 DEL CODIGO SANITARIO). El artículo 300 del

TESIS CON
FALLA DE URGEN

Código Sanitario establece un recurso de inconformidad para aquellos casos en que el señalado como infractor no esté conforme con la sanción que le haya sido impuesta, y es claro que en dicho recurso podrá probar y alegar lo que a su derecho convenga para acreditar la ilegalidad de una multa. En cambio, el artículo 287 del mismo ordenamiento establece que a petición del infractor se podrá conmutar la multa para que éste asuma la obligación de invertir su monto, bajo el control de las autoridades, en la ejecución de obras que mejoren las condiciones sanitarias de la negociación, siempre que la infracción no exceda de \$5,000.00. Ahora bien, como el precepto no dice que las autoridades "deberán" conceder o que "se concederá" la conmutación, sino que dice que "podrán" concederla, no puede interpretarse dicho precepto como si siempre que se solicite la conmutación de una multa inferior a \$5,000.00, las autoridades deban necesariamente concederla. Así pues, se trata de una facultad discrecional que las autoridades pueden emplear en un sentido o en otro, razonando su uso, es decir, expresando los motivos y fundamentos de su decisión. Y estos motivos y fundamentos sólo podrán ser declarados ilegales por el juez de amparo, cuando prima facie sea clara y manifiesta la falta de lógica en que se haya incurrido, o la falta de prueba de los hechos que se aduzcan, o la falta de adecuación entre los hechos probados y la

TESIS CON
FALLA DE CARGEN

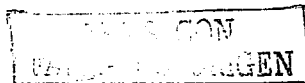
conclusión alcanzada. Pero, por lo demás, al solicitarse la conmutación, la parte afectada no podrá alegar que no se cometió la infracción, o que no se aplicó exactamente el derecho a los hechos u omisiones de que se trata, pues tales cuestiones de estricto derecho y que se refieren a la inexistencia de la infracción, o a la ilegalidad de la multa impuesta, no pueden plantearse como exigencias legales en la solicitud de conmutación, y para resolver ésta sólo se deberá atender a las razones que hagan conveniente o inconveniente la conmutación, a juicio de las autoridades, las que, como se dijo, deberán expresar las razones y motivos de su decisión, que serán revisables en amparo en los términos antes señalados. Aquellas otras cuestiones, deberán plantearse en el recurso de inconformidad que establece el artículo 300 del Código Sanitario, o por los medios que legalmente procedan."

Ahora bien, las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, los cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala, pero en el momento que las autoridades administrativas cuentan con prerrogativas para decidir a su arbitrio si aplica la multa o aplica la clausura, entonces nos encontramos con lo que establecimos como facultad discrecional, por lo que es de destacarse las consideraciones para la aplicación de dicho criterio -facultad discrecional-, por lo que hay que tomar en consideración lo que señala la siguiente tesis jurisprudencial, de la octava época, de los Tribunales Colegiados de Circuito, tomo VIII, Noviembre de 1991, página 212, que señala:



"FACULTADES REGLADAS. LA NORMA JURIDICA SEÑALA LAS CONSIDERACIONES PARA SU APLICACION. Las facultades discrecionales existen cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada, en cambio las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala; por lo que en cuanto al término "podrán" que aparece en la parte inicial del artículo 58, del Código Fiscal de la Federación, no ha de entenderse en el sentido de que el legislador otorgó a la autoridad administrativa la facultad discrecional de dar o no la oportunidad al contribuyente de que corrija su situación fiscal cuando exista la posibilidad de determinarse presuntivamente su utilidad fiscal, pues el alcance de la norma no radica en el significado puramente gramatical que se le pide al término aludido, sino del resultado que se obtiene del examen relacionado con la naturaleza de las facultades conferidas a la autoridad hacendaria. Ahora bien, de la disposición contenida en el artículo 58, es claro que se está en presencia de facultades regladas, pues dicha norma señala las consideraciones pertinentes para su aplicación, ...

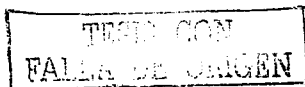
TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.



Revisión fiscal 83/90. Subprocuraduría Fiscal Regional del Noreste, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 13 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plascencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez."

Del anterior criterio jurisprudencial, se refiere al resultado que se obtiene del estudio con relación a las facultades que tiene la autoridad al realizar sus determinaciones. Es necesario resaltar de las tesis antes transcritas, que la facultad discrecional es de cierta forma sui generis, puesto que mientras unas tesis contemplan al termino "podrán" como una obligación, otras las toman como una facultad discrecional, que será de acuerdo a las circunstancias que se presentan para la culminación de los actos de las autoridades hacendarias, por lo que hay que hacer alusión al siguiente aforismo, "donde existe la misma razón debe existir la misma disposición." Es decir, ¿en qué momento es obligatorio y en que momento es discrecional el término "Podrán"?

Ahora bien, las autoridades fiscales han adoptado una posición bondadosa al manifestar que el texto de la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, les otorga la supuesta facultad discrecional para decidir cuál sanción imponer; sin embargo, vemos que en ningún momento se desprende en dicha opción, pues su texto no contiene ninguna disyuntiva que señale que haya que optar entre dos posibilidades, sino que con base a la frase "podrán, además, clausurar," la autoridad cree que es una implicación inherente a sus facultades el hacer adhesiva a la multa una clausura, que puede ir de 3 hasta los 15 días, siempre y cuando se tome en cuenta lo establecido por el artículo 75 del mismo Código.



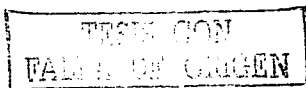
Para corroborar lo anterior, citaremos nuevamente el artículo 84 y su fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, pero únicamente con lo que respecta a este punto, así entonces vemos que el texto expresa lo siguiente:

"Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

...

IV.- De \$9,345.00 a \$53,398.00 a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,334,994.00, supuestos en los que la multa será de \$934.00 a \$1,869.00. Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código. "

De la transcripción anterior se observará que se encuentra inmerso en el texto una violación al principio "nom bis in idem" consagrado en el artículo 23 constitucional, si la autoridad hace uso de esa facultad de poder clausurar el establecimiento, amén de haber impuesto ya una sanción pecuniaria.



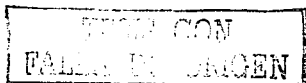
5.3 CONSECUENCIAS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA

Una vez que hemos demostrado la inconstitucionalidad del artículo que nos ocupa en la presente tesis, y si tomamos en consideración que toda acción genera una reacción, en este sentido, la inconstitucionalidad de una norma no es la excepción, pues si recordamos que el estado de derecho es también llamado como estado constitucional, es de observarse obviamente, que si un precepto legal se encuentra en contravención de lo que establece nuestra constitución, sus consecuencias serán negativas y por tanto, a las garantías individuales que goza todo individuo. Entre las consecuencias que consideramos que causan un impacto mayor al gobernado son: la injusticia, la indefensión, la incongruencia, el burocratismo y la opresión.

Ahora bien, siguiendo la lógica de que todo problema tiene su solución, y la que se aplica en este caso de inconstitucionalidad, se hace a través del juicio de amparo, pero creemos que esto puede servir a aquellos contribuyentes que saben y pueden tener acceso a los medios de defensa necesarios para hacer valer sus derechos, no así a quienes no pueden y no saben; por ello es que también creemos que surge un círculo vicioso que ha permanecido en nuestro sistema por mucho tiempo. Por lo que es nuestro propósito abordar con mayor ahondamiento las consecuencias que se generarán con la inconstitucionalidad de una norma.

5.3.1 INJUSTICIA

El hecho de hablar de injusticia, nos hace remontarnos a lo que entendemos por justicia, pues dicho concepto ha sido objeto de diversas disertaciones y discusiones en nuestras aulas de clase, ya que doctrinariamente, justicia es darle a cada quien lo que se merece, donde profesores afirman que nuestro sistema de derecho se encuentra tan viciado de tal forma que ocasiona que la justicia no



exista como tal, siendo un concepto subjetivo, pero siendo muy importante a destacar que los doctrinarios concluyen que es la "Disposición de la voluntad del hombre dirigida al reconocimiento de lo que a cada cual es debido o le corresponde..."⁸³, destacando en todo momento que la justicia es considerado como el valor jurídico por excelencia.

Ahora bien, nuestra pretensión, es reflejar cómo una ley inconstitucional trae consigo injusticia, siendo necesario comentar que nuestra legislación fiscal nos da la impresión que es realizada bajo presiones sociales, políticas, diplomáticas y no por convicción del fisco, de regular apropiadamente las obligaciones que tenemos los ciudadanos como contribuyentes al gasto público. Debiendo ser, que por medio de las reformas y leyes que se expiden, su objetivo primordial sería enfocarse a eliminar las desigualdades sociales y económicas que nos aquejan como sociedad. En este contexto, es de resaltar que si el fisco goza de mayores ventajas que el contribuyente, obviamente las cargas fiscales son dictadas a conveniencia del fisco, quedando así de manifiesto la unilateralidad de la ley.

Y aunando a lo anterior, el criterio del fisco se traduce, en que mientras se logre que pague uno, por aquellos que no se les ha podido cobrar, reflejando así una situación intolerante y ventajosa, puesto que deben pagar "justos" por pecadores, ya que quienes son contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales, por sólo el hecho de ser pagadores, entonces se les incrementan cargas fiscales.

Por lo que realmente se debería de hacer, es una distribución equitativa de las cargas contributivas con base en su capacidad económica, puesto que con los argumentos esgrimidos con anterioridad, la inconstitucionalidad de la ley sólo provoca que se traten igual a los desiguales y viceversa, traducándose en injusticia, siendo preocupante que dentro de nuestro estado de derecho, se den

⁸³ DE PINA VARA, Rafael. ob. cit, página 344 .

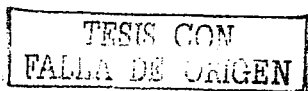
este tipo de incongruencias en la ley, y obviamente se le deja al gobernado en un estado de indefensión.

5.3.2 INDEFENSIÓN

Si hablamos que un precepto es inconstitucional, como es nuestro caso, es necesario comentar que en el momento que se trasgrede una de las garantías de las que goza todo individuo, se le deja obviamente en un estado de indefensión.

Ahora bien, nuestra misma Constitución prevé un medio de defensa que permitirá al gobernado hacer prevalecer sus garantías ante todo acto o ley que se encuentra en oposición a lo que establece la Constitución, que es el juicio de amparo llamado también juicio de garantías. Medio de defensa que se deberá de interponer ante los tribunales del Poder Judicial de la Federación, puesto que estos tribunales son los únicos que podrán resolver sobre controversias de inconstitucionalidad de una ley.

Este aspecto de indefensión que hemos desarrollado, es el que se produce jurídicamente hablando; pero ahora bien, existe otra percepción de lo que es la indefensión, y no es propiamente en el aspecto jurídico, como expusimos en párrafos anteriores. Puesto que si recordamos que existen contribuyentes que carecen de los recursos económicos para pagar los honorarios de un abogado por una asesoría jurídica, entonces se ocasiona que no se pueda defender propiamente, equivaliendo esto último, que el contribuyente se encuentre en estado de indefensión.



5.3.3 INCONGRUENCIA

Otra de las consecuencias originadas por la inconstitucionalidad de una norma, es la incongruencia, ya que si bien es de resaltarse que la política fiscal de un país radica en la pureza en la forma de recaudar por parte del fisco, en nuestro caso se traduce en darle seguridad y permanencia al sistema recaudatorio, así como demostrar los beneficios que tienen los contribuyentes al cumplir con sus obligaciones.

Sin embargo la aplicación de una norma que es inconstitucional, de alguna forma se podría interpretar como un instrumento artificioso que sólo beneficia al fisco, por lo que demuestra que lo que se establece en la política fiscal suele ser distante, tanto en la expedición así como en la aplicación de las normas fiscales.

5.3.3. BUROCRATISMO

Hablando en un aspecto general o más bien nacional, y refiriéndonos concretamente al funcionamiento de las dependencias públicas, quedan en evidencia los siguientes aspectos, como lo son: la baja percepción económica de los empleados públicos; falta de educación académica, y por tanto de preparación, y la falta de los medios técnicos para la realización de sus actividades.

En fin, tales circunstancias ocasiona una serie de irregularidades, siendo la más preocupante la corrupción. Es decir, en nuestro caso, el empleado público con el que realmente se tiene un contacto cercano es el inspector fiscal, ya que éste es el que realiza la notificación de la resolución de la autoridad fiscal, concretamente de la Administración Local de Recaudación. Por tanto, este último es quien tiene el acercamiento con el contribuyente, y de alguna manera es el que tiene una "forma de negociación" con el contribuyente, es quien decide la clausura de la

TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

negociación, "SALVO" que el contribuyente concretamente le dé una dádiva al servidor público para evitar el cierre de su negocio, dando lugar por tanto a lo que comentamos, la corrupción.

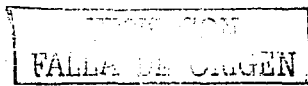
5.3.5 OPRESIÓN

La actitud que se ha plasmado en la legislación fiscal, denota una excesiva coercitividad del estado y en concreto el fisco, en el sentido recaudatorio. Dentro de las medidas sancionadoras que con regularidad se aplican se encuentran las multas y la clausura.

En cuanto a las multas, éstas deben de actualizarse de acuerdo a la inflación hasta que se realice el pago del crédito, ocasionado algunas veces que la actualización sobrepase el crédito principal; de igual manera se incrementa el adeudo cuando se recurrió dicha multa y el fallo no es favorable al contribuyente.

En lo referente a la clausura que estipula el artículo que tachamos de inconstitucional, demuestra el grado de opresión, puesto que esta medida es realmente extremosa, atento a que el motivo de la clausura es porque se dejan de expedir documentos justificativos de las ventas, siendo una infracción de forma y no de fondo. Y esto sin tomar en consideración los aspectos negativos que la clausura trae consigo, como lo es la falta de generación de riqueza, de empleo y lógicamente y de manera absurda, el contribuyente al dejar de percibir ingresos, se encuentra en la imposibilidad de pagar multas que considera el numeral 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Atento a lo expuesto con anterioridad, se demuestra la opresión que se genera cuando se aplica el precepto legal que tachamos de inconstitucional. Para concluir hay que tomar en consideración la definición de opresión, que expone De Pina Vara: es la "Sujeción tiránica de los ciudadanos por parte de los titulares del poder



público⁸⁴, y que en el presente caso la opresión se manifiesta al momento de establecer una multa y una clausura, que pueden ser juntas o bien por separado, una medida extrema de castigar al contribuyente.

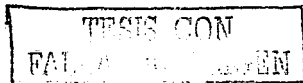
5.4 MODIFICACIÓN AL TEXTO DE LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como lo hemos podido observar en el presente capítulo, el texto de la fracción sujeta a estudio necesita modificarse y adecuarse a la realidad; ser congruente con los sujetos que menciona y que no sea excluyente para con los sujetos iguales o bien que se creé una nueva fracción y contemplar a cada sujeto en su respectivo apartado.

Ahora bien, el legislador, lejos de preocuparse porque las normas fiscales no vulneren ningún principio constitucional, sólo le interesa el que la Federación obtenga ingresos a como de lugar (y ojalá y los ingresos que se obtienen por concepto de multas fuera destinado al gasto publico), pues así lo deja ver en cada reforma que hacen a las leyes fiscales ya que ni siquiera cuida que el texto de las leyes sean acorde con aquellas que se reforman y se relacionen entre sí, como lo es el caso de la fracción sujeta a estudio.

Decimos lo anterior, puesto que las reformas de los últimos ejercicios sólo se ocupan por actualizar las cantidades y no así su texto, como sucede en el presente caso y que en la actualidad, el texto de la fracción IV del numeral 84 del Código Fiscal de la Federación no guarda congruencia con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a los sujetos infractores a los que hace referencia la citada fracción.

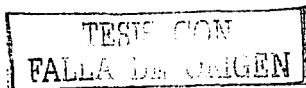
⁸⁴ Ob cit, página .



Sin embargo, el Ejecutivo, en un proyecto de reforma hace un cambio en el texto quedando ahora más claro, a saber la clausura sólo será para los casos en que exista reincidencia y además adecua a los sujetos correctamente. Así el Ejecutivo en la exposición de motivos que hace al manifestar, que es necesario la modificación al texto de la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"El Ejecutivo Federal propone la modificación a la fracción IV y VI del artículo 84 del Código, en el sentido de modificar las sanciones correspondientes, además adecuar las referencias que en dichas fracciones se hacen en relación con la propuesta sometida por el Ejecutivo en materia de impuesto sobre la renta. Así mismo, se propone adicionar una fracción XIII para efecto de establecer la sanción correspondiente a la obligación de identificar en la contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

En primer lugar, para esta Dictaminadora no es necesario modificar las cantidades establecidas en las fracciones IV y VI del artículo 84 del Código, en virtud de no justificarse dichas fracciones, ya que las multas que se establecen en dicha fracción se consideran suficientes para castigar al infractor, incentivando que los contribuyentes expidan o entreguen los comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan.



En tal virtud, esta Comisión propone dejar sin efectos la modificación a la fracción IV y VI del artículo 84, a fin de que permanezca redactado en los mismos términos en que se encuentra actualmente.

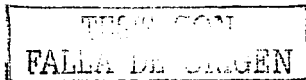
Por otro lado, se estima acertada la propuesta de adicionar una fracción XIII, para determinar la multa aplicable para el caso en que se incumpla con la obligación de asentar en la contabilidad casa una de las operaciones que se lleven con partes relacionadas residentes en el extranjero.

GACETA PARLAMENTARIA DEL 14 DE DICIEMBRE DE 2002."

De lo anterior, vemos que los legisladores se han dado cuenta de las incongruencias que existen en nuestra legislación. Sin embargo los legisladores muestran poco interés por que las normas fiscales sean equitativas, proporcionales y congruentes con otras normas fiscales que tengan que relacionarse.

Así, el artículo 84, en específico en su fracción IV, debía de haber quedado redactado en la siguiente forma:

IV.- De \$8,357.00 a \$47,752.00 a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo II, sección III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido



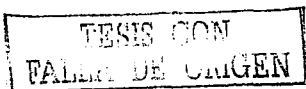
de \$1,500,000.00, supuestos en los que la multa será de \$868.00 a \$1.736.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este código.

En el artículo arriba transcrito, vemos un pequeño cambio en la redacción, el cual -creemos- que trata de ser más específico en cuanto al momento en el que se debe de aplicar la clausura; sin embargo seguimos pensando que aun y con esta pequeña modificación en su texto, no combate en mucho la inconstitucionalidad en la que actualmente incurre la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal.

Por otra parte estamos de acuerdo con el Ejecutivo en cuanto a que el texto necesita ser adecuado a las referencias que se hacen en la citada fracción, así como algunos otros cambios que creemos se ajustarían más a lo que establece nuestra Constitución Política.

5.4.1. SUSTITUCIÓN DE LA FRASE "PODRÁN, ADEMÁS" POR LA DISYUNTIVA "O"

Con lo que respecta a este punto vemos que, en el proyecto de reforma ya se encuentra especificado que en caso de reincidencia y sólo así, podrá clausurarse; sin embargo, creemos que aún se corre el riesgo de que pueda carecer de la debida constitucionalidad que debe guardar la legislación fiscal y podríamos decir que aún seguiría vulnerándose el principio "nom bis in idem", pues aunque haya



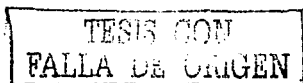
una renuencia a apegarse a lo establecido con la norma, cada que se cometa una violación a ella, se estará viviendo un nuevo acto que debe ser castigado una sola vez.

Por ello decimos, atendiendo a la naturaleza que tienen las sanciones, que es el intimidar, al infractor de una norma; creemos, conveniente sustituir la frase "podran, ademas", por la disyuntiva "o", y ello solo para el caso de reincidencia, para evitar imponer de nuevo una doble sanción, así en el caso de que un infractor haya cometido una nueva violación a la norma fiscal y por el cual se deba castigar podemos decir que existiría entonces una justificación para dar un trato distinto a una persona que se encuentra supuestamente en una situación de igualdad y se podría ahora sí, elegir entre una y otra sanción tomando en consideración la reincidencia en que incurrió el sujeto infractor, sin temor de cometer una posible violación al principio de equidad pues se podría entonces ya justificar la distinción que se hace entre sujetos iguales para la aplicación de una sanción.

5.4.2. ELIMINACIÓN DE LA PALABRA "SALVO"

La palabra "salvo" como anteriormente lo mencionamos, es una palabra que es excluyente, lo que provoca confusión entre las normas fiscales, pues como también lo expusimos, la exclusión no cabe entre este tipo de normas pues deben de aplicarse de igual forma para los sujetos que se encuentran en una misma situación jurídica, ello en virtud del principio de equidad e igualdad.

Como también en el punto respectivo lo demostramos, el encontrarse dos tipos de sujetos sometidos a una misma sanción, evidencia por la palabra que pretendemos se modifique o mejor dicho, se elimine del texto de la fracción IV del artículo 84 del Código, pues no puede una norma dar un trato igual a los iguales o desigual a los que son iguales.



Con ello, al eliminar una palabra que evidencia la existencia de dos sujetos distintos, proponemos se pase a otra fracción o apartado la sanción o sanciones que le corresponden a los primeros sujetos que se refiere el texto de la fracción IV.

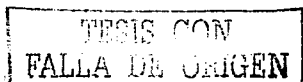
5.4.3. MODIFICACIÓN DE LA SANCIÓN ATENDIENDO A LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE

En el presente punto estamos de acuerdo que las cantidades establecidas para las sanciones que se van a aplicar a los infractores son suficientes para castigarlos, del mismo modo creemos que pueden intimidar a los contribuyentes infractores; pues ¿A quien le gusta gastar cantidades innecesarias por errores que se pueden evitar?

De modo que la propuesta que nosotros hacemos en la presente tesis, es que el texto de la fracción IV del Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación aparezca de la siguiente manera:

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones.

IV.- Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo II, sección III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,500,000.00, la multa será de \$868.00 a \$1.736.00, a la señalada en la fracción VII. En el caso de reincidencia, las



autoridades fiscales impondrán la multa o la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

Tratándose de contribuyentes que no estén contemplados en el supuesto del párrafo anterior, la sanción será de \$8,357.00 a \$47,752.00 por infracción señalada en la fracción VII. Para el caso de reincidencia, las autoridades fiscales impondrán la multa o la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomaran en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código."

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

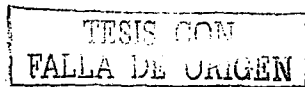
CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y los particulares, así como todo lo relacionado con las contribuciones. Así mismo, las contribuciones son las aportaciones que realizan los particulares en dinero o en especie, que con carácter general y obligatorio hacen al Estado, conforme al régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir al gasto público y satisfacer las necesidades colectivas.

SEGUNDA .- La sanción fiscal la entendemos como una medida correctiva aplicada por la autoridad fiscal, a quien incumpla o viole alguna norma jurídico-tributaria, cuya finalidad es la de ordenar la situación contributiva del sujeto pasivo, evitando que vuelva a cometer los hechos que dieron origen a la sanción. La multa, cuya característica principal es su carácter pecuniario, es la forma más común de sancionar a una persona física o moral que incumple con sus obligaciones fiscales.

TERCERA.- La inconstitucionalidad es aquella falta de observancia de los principios constitucionales de la Carta Magna, así como la omisión de la sumisión que todas las leyes secundarias le deben guardar a la Ley Primaria, puesto que esta última es la Ley Suprema de todo nuestro sistema jurídico. Es importante distinguir la constitucionalidad de lo que es la legalidad, ya que mientras la constitucionalidad vigila que las leyes sigan las líneas limitantes establecidas en nuestra ley fundamental, por otra parte, la legalidad establece que todos los actos de autoridad no se encuentren con algún vicio en su emisión.

CUARTA.- Del texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden los principios: destino al gasto público, generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad, legalidad e igualdad.



QUINTA.- El Principio del Destino al Gasto Público, no es otra cosa que las erogaciones que el Estado hace, para cumplir con las necesidades de la población como son la construcción de escuelas, carreteras, alumbrado público, etc. De esta manera, si los ingresos que percibe el Estado a través de las contribuciones no se destina para satisfacer estas necesidades, no podría haber de ninguna manera un desarrollo económico.

SEXTA.- El Principio de Generalidad se refiere a aquella manifestación que hace la ley de una generalidad de personas que por encontrarse dentro de ciertas circunstancias que la norma señala, quedan por ese simple hecho obligadas al pago de un impuesto, es decir, que si una contribución que está establecida en la ley, ésta -la ley- debe entonces tener el carácter general, abstracto e impersonal, que toda disposición debe guardar. Así, el Principio de Obligatoriedad guarda una estrecha relación con este principio -el de generalidad-, pues como ya lo habíamos señalado, cuando una persona se ubica dentro de un supuesto determinado, éste y no otros quedan obligados a contribuir para los gastos públicos, en el principio de obligatoriedad. Los contribuyentes se encuentran obligados de manera imperativa a pagar los impuestos que se causen en términos de las disposiciones jurídicas, de lo contrario, las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, determinarán contribuciones omitidas así como las multas correspondientes, pudiendo incluso ejercer, en su caso, su facultad económico coactiva.

SÉPTIMA.- El Principio de Proporcionalidad es aquella justa medida con la que los sujetos que tengan la calidad de contribuyentes deben aportar para el gasto público, en forma tal que no rebase los ingresos que éstos perciben, es decir, debe ser en forma proporcional al de los ingresos percibidos. Por otra parte, el Principio de Equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias. En tal virtud, vemos que los principios de proporcionalidad y equidad, si bien son conceptos

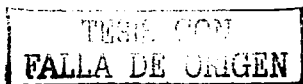
distintos, también lo es que se necesitan entre sí para llegar a un fin común que es la justicia tributaria.

OCTAVA.- El Principio de Legalidad se traduce en que todo acto de autoridad debe realizarse conforme a la disposición de la ley; en tal circunstancia, se retoma que esta garantía en materia tributaria reviste gran importancia y significa, desde luego, un respeto a la seguridad jurídica de los gobernados, puesto que si falta la motivación y fundamentación, nos encontramos en la violación al principio de legalidad.

NOVENA.- La **causación** es el nacimiento de la obligación tributaria la cual se da cuando la hipótesis normativa coincide con las actividades que realizan los contribuyentes, es decir, al momento en que se consume el hecho generador. Una vez que se encuentra establecida la causación, es inminente realizar los actos encaminados a identificar el monto de la contribución que los sujetos pasivos deben enterar al fisco federal, a esto se le conoce como **determinación**, la cual puede ser hecha por los mismos contribuyentes, por la autoridad fiscal, o bien, por ambos sujetos.

DÉCIMA.- La obligación fiscal, es la existencia de un derecho del Estado, derivado de la relación jurídico-tributaria, que puede ser exigida al sujeto pasivo. Ahora bien, existen dos tipos de obligaciones, las **sustantivas y formales**, las primeras son aquellas que se cumplen única y exclusivamente con un dar, y en las segundas, se pueden cumplir de tres formas, las cuales consisten en un hacer, no hacer o tolerar.

DÉCIMA PRIMERA- El Sistema de Administración Tributaria, como autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación que la ley le da para verificar el debido cumplimiento de la legislación tributaria, al encontrar irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, debe ejercer sobre el contribuyente infractor de la

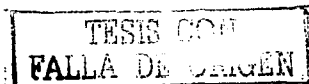


norma su poder sancionador. Atento a lo anterior, antes de que la autoridad sancione a quien haya cometido alguna infracción, debe primero identificarla perfectamente, esto, con la finalidad de aplicar la sanción correspondiente, la cual debe estar establecida dentro de una norma jurídica expedida con anterioridad a la comisión de la infracción.

DÉCIMA SEGUNDA.- El artículo 83 del Código Fiscal de la Federación establece las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad. Así, al encuadrar la conducta del contribuyente en alguna de los supuestos que establece el citado artículo, la autoridad, impondrá alguna de las sanciones que establece el artículo 84 del mismo ordenamiento.

DÉCIMA TERCERA.- En el caso concreto, la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, establece una sanción de \$9,345.00 a \$53,398.00 a los contribuyentes que no expidan o entreguen comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin los requisitos fiscales, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo VI, secciones II ó III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,334,944.00, supuestos en los que la multa será de \$934.00 a \$1,869.00. Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 del mismo ordenamiento.

DÉCIMA CUARTA. Como lo vimos en el desarrollo de la presente tesis, la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, vulnera el Principio de Equidad pues, existe una igualdad entre dos sujetos distintos que cometieron una misma infracción, descuidando con ello el Principio de Equidad que deben guardar nuestras normas fiscales, pues trata igual a los que son desiguales.



DÉCIMA QUINTA. El término “salvo” utilizado en el texto del artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, implica por sí una distinción que, de acuerdo al principio de equidad, no puede caber en las normas fiscales, pues éstas -las normas fiscales- deben ser aplicadas en forma igual para quienes son iguales y desigual para quienes no lo son. Así, la palabra “salvo” evidencia la existencia de dos sujetos distintos, por lo que proponemos se pasen a otra fracción o apartado, la sanción o sanciones que le corresponden a los primeros sujetos que se refiere el texto de la fracción IV, del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, eliminando así la palabra “salvo”.

DÉCIMA SEXTA. Por otra parte, la frase “podrán, además” que se desprende del mismo texto de la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, es de cierto modo una frase muy amplia, que puede ser para unos considerada como una obligación y para otros como una facultad discrecional. Así, de ser considerada como una facultad discrecional de la autoridad fiscal, la induce a la violación del principio de equidad, pues deja a su arbitrio la aplicación de las sanciones, atendiendo a características subjetivas de quien impone la multa y la clausura.

DÉCIMA SÉPTIMA. Convenimos en sustituir la frase “podrán, además”, por la disyuntiva “o”, con la finalidad de no violentar el principio de equidad, sólo en el caso de que un infractor haya cometido una nueva violación a la norma fiscal y por el cual se deba castigar, entonces la autoridad fiscal podrá elegir con justificación entre una u otra sanción.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Décimo Tercera Edición. Porrúa, México, 1997.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Décima Segunda Edición, Themis, México, 1997.

BURGOA ORIGÜELA, Ignacio, *Garantías Individuales*, Porrúa, México 1997.

BOLAÑOS LINARES, Rigel, *Curso de Derecho, Estudio Introductorio del Conocimiento del Derecho*, Porrúa, México, 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Harla, México, 1993.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Noriega Editores, México, 1991

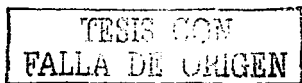
DE PEREZ DE LEON, E. Enrique, *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, Novena Edición, Porrúa, México, 1989.

DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Porrúa, México, 1996.

DICCIONARIOS JURÍDICOS TEMÁTICOS, *Derecho Fiscal*, Segunda Parte, Volumen III, Segunda Edición, Oxford, México, 2002.

DIEP DIEP, Daniel, *EL TRIBUTO Y LA CONSTITUCIÓN*. Editorial PAC. México 2000.

- GARCIA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1996.**
- GONZALEZ-SALAS, Raúl, *Los Delitos Fiscales*, Pereznieto Editorial, México, 1995.**
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A. C. *Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Colegio de Contadores Públicos, A.C. México, 1994.**
- JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Cuarta Edición, ECAFSA, México, 1996.**
- LOMELÍ CERREZO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 1996.**
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2000.**
- MURILLO BELMONTES, Francisco, *Lecciones de Derecho Tributario*, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México 1985.**
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Cárdenas Editor, México, 1998**
- PONCE GÓMEZ, Francisco, *Derecho Fiscal*, Porrúa , México, 1998.**
- PUGLIESE, Mario, *Derecho Financiero*, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.**



RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio, *Teoría General de las Contribuciones*, Porrúa, México, 1994.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, *Segundo Curso de derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1998.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Quinta Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Tercera Edición, PAC, México, 1985.

TOMAS BIOSCA, Ezequiel, *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*, Porrúa, México, 1996

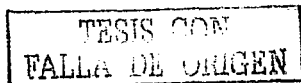
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2003.

LEY DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2003.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2003.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2003



**REGLAMENTO DE LA LEY DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
2003.**

www.sat.gob.mx. (consultado en fecha 1 de octubre de 2002)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN