



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE
MEXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DE
LA FRACCION I DEL ARTICULO 76
DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN. POR ESTABLECER
UNA MULTA FIJA Y EXCESIVA”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

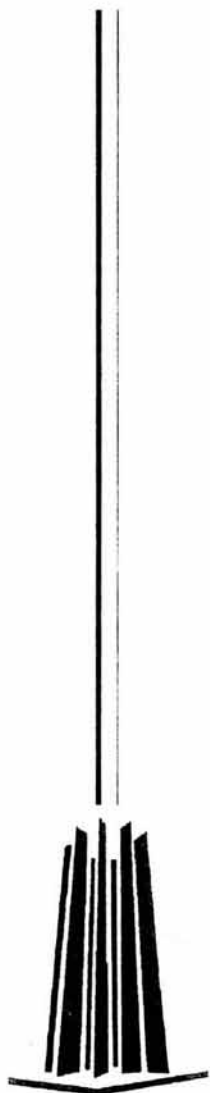
P R E S E N T A :

ERICK UGALDE FERRER

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA

SAN JUAN DE ARAGON, MEXICO

2004





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la Licenciada Alicia Concepción Rivas García, por los conocimientos brindados, los comentarios y recomendaciones que hicieron posible la elaboración del presente trabajo, así como el apoyo y la paciencia recibida durante el proceso de elaboración del mismo: Gracias!

Al Licenciado Jorge Luis Mejía Alonzo, por darme la oportunidad de formar parte de un excelente equipo de trabajo, por el apoyo brindado para la terminación de esta tesis, pero sobre todo por los conocimientos compartidos: Gracias. Licenciado Mejía!

A Jorge, Jess, Claudia, Miguel, Erika, Corinna, José, Valentín, Edith, Nacho y Jaz, por el consejo no solicitado, por la voz de ánimo en días oscuros, por las risas compartidas, por los buenos y malos momentos, por la paciencia recibida; por saber disculpar mis errores, por soportar, algunas veces, mi falta de compromiso para con ustedes; sencillamente, por su amistad, cimiento de la confianza y los grandes logros, por eso y más: Gracias, amigos, gracias!

A la C.P. María de Lourdes Torres Landa Hernández, por las palabras de ánimo y las facilidades concedidas para la culminación de la presente: Gracias!

F.W.N. Por ser la cristalina luz de mis tinieblas, por ser mi refugio en la cima del descenso, por ser soledad y camino, por ser dialéctica en la aridez de los sentidos, por ser la sombra que persigo, por mostrarme el ángulo oculto de la vida: egoísmo, voluntad y estoicismo, por ser parte de los motivos para la culminación de este momento: ¡gracias, amigo!

Un agradecimiento especial a mi Jurado:

Lic. Antonio Luna Caballero
Lic. Octavio Téllez Salinas.
Lic. Gomer Reyes Vázquez.
Lic. Flor Beatriz Aguirre Buján.
Lic. Pedro Corredor Espinosa.

Por ser formar parte de la culminación de un ciclo
en mi vida académica: Gracias Licenciados!

A mis amigos con los que alguna vez compartí el mismo sendero, a mis enemigos por los que me eleve gracias a su veneno; a mis mentores por todo lo aprendido; a esos que me escucharon cuando me invadía el silencio, a esos que retiraron su mano cuando necesitaba un consejo; a ellos por los momentos de ávida ignorancia; por los segundos de lucidez, por las situaciones de envilecimiento, por los destellos de fortaleza nueva, por los minutos sencillos, por los días perdidos; a todos ellos que me permitieron culminar este sueño, a ellos que por descuido o dolo sus nombres olvido: ¡Gracias, muchas gracias!

“¿Qué es el hombre que funda su felicidad y emplea todo su tiempo sólo en dormir y alimentarse? Es un bruto y nada más... El ser grande no consiste, por cierto, en obrar sólo cuando ocurre un gran motivo, sino en saber hallar una razón plausible de contienda, aunque sea pequeña la causa, cuando se trata de adquirir honor” William Shakespeare (Hamlet)

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 76 DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR ESTABLECER UNA MULTA FIJA
Y EXCESIVA**

I N D I C E

	PÁG.
INTRODUCCIÓN	I

CAPITULO 1.

MARCO HISTORICO CONCEPTUAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.1 Antecedentes del artículo 31, fracción IV Constitucional. -----	1
1.1.1 De la Constitución De Cádiz a Las Leyes Constitucionales de 1836. -----	1
1.1.2 Constitución de 1857. -----	6
1.1.3 Constitución de 1917. -----	7
1.2 Principios de las contribuciones. -----	9
1.2.1 Principio de legalidad. -----	9
1.2.2 Principio de seguridad jurídica. -----	21
1.2.3 Principio de proporcionalidad. -----	24
1.2.4 Principio de generalidad. -----	28
1.2.5 Principio de equidad. -----	29

	PÁG.
1.2.6 Principio de uniformidad. -----	31
CAPITULO 2.	
MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS.	
2.1 La Relación de las contribuciones con el crédito fiscal. -----	36
2.1.1 El Crédito Fiscal. -----	36
2.1.2 Concepto de contribuciones. -----	44
2.1.3 Aprovechamientos. -----	55
2.1.4 Cuenta ajena. -----	56
2.2 Accesorios secundarios del crédito fiscal. -----	74
2.2.1 Recargos. -----	75
2.2.2 Gastos de ejecución. -----	76
2.2.3 Indemnización. -----	77
2.2.4 Sanciones. -----	78
2.3 Marco jurídico de la relación obligación - sanción de las contribuciones. -----	80
2.3.1 Fundamento Constitucional de las contribuciones. -----	80
2.3.2 Naturaleza jurídica de las contribuciones. -----	82
2.3.3 Fundamento Constitucional de las sanciones. -----	83
2.4 Infracciones fiscales. -----	84
2.4.1 Clasificación de las infracciones fiscales. -----	84
CAPITULO 3.	
LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCION I DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	
3.1 La Constitución como Ley Fundamental. -----	95

	PÁG.
3.1.1 Principio de Supremacía Constitucional. -----	95
3.1.2 Concepto de anticonstitucionalidad. -----	101
3.1.3 Concepto de inconstitucionalidad. -----	103
3.2 Fundamento legal de las multas. -----	104
3.2.1 Artículos 21 y 22 Constitucionales. -----	104
3.2.2 Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación. -----	113
3.3 Clasificación de las multas. -----	114
3.3.1 Multas determinables. -----	114
a) Máximo y mínimo de las multas. -----	114
3.3.2 Multas determinadas o fijas. -----	123
3.4 Omisión en el pago de contribuciones. -----	129
3.4.1 Sanción. -----	129
3.4.2 La multa fija de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. -----	130
3.4.2.1 La violación a los principios establecidos en las fracción IV del artículo 31 Constitucional, de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. -----	132
3.4.2.2 La multa como carácter accesorio de la contribución omitida. ---	146
3.4.2.3 Violación al principio de seguridad jurídica. -----	149
3.4.2.4 Excesividad de la multa. -----	150
3.4.2.5 Violación al principio de legalidad. -----	157

3.5 Beneficios de una reforma a la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.	159
3.5.1 Beneficios para los particulares.	162
3.5.2 Beneficios para la autoridad fiscal.	165
CONCLUSIONES.	167
BIBLIOGRAFÍA.	171

INTRODUCCIÓN.

Para el funcionamiento administrativo y la satisfacción de las necesidades sociales, en aras de garantizar de forma eficaz y transparente el desarrollo y crecimiento económico nacional previsto en los artículos 25 y 26 Constitucionales, es necesario que el Estado se allegue de recursos, contando para ello con distintos medios o formas que tanto la Ley Suprema, como el legislador le ha proveído, siendo estas, entre otras, las facultades para emitir moneda, solicitar empréstitos e imponer un sistema tributario (potestades tributaria y coactiva fiscal), los mismos que tendrán como destino final, la satisfacción directa de las necesidades de la sociedad o ejercerse en el gasto público, sin dejar de observar por un momento los Principios Generales del Derecho.

Una de las formas de obtener recursos que le permitan al Estado financiar su actividad Estatal, se encuentra la de los créditos fiscales a su favor, previstos en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, los que el legislador se ha ocupado de que los mecanismos para recabar dichos recursos, que por obligación Constitucional el particular, dígase persona física o moral, esta obligado a enterar al Estado, es decir, leyes reglamentarias, los procedimientos y formulas y casos, se acojan a los principios de equidad, proporcionalidad y uniformidad que en el citado precepto constitucional se plasman como garantías individuales.

Sin embargo, a menudo la potestad impositiva del Estado para crear e imponer las cargas fiscales, a efecto de eficientar y sustentar su funcionamiento, se ve rebasada por la voluntad de los particulares, lo que repercute en una alteración al orden público y social; si bien es cierto, que la no captación de recursos tributarios representa una problemática, por las consecuencias en la disfuncionalidad del Estado, también lo es que una cuestión delicada es la forma en que se ejerciten dichas facultades recaudadoras, consecuentemente, el legislador se ha dado a la tarea de crear los procedimientos y establecer, o precisar los

casos concretos en que se actualizara la obligación de enterar al Estado por parte de los gobernados, lo que ha llevado a la materialización de diversas clases de créditos fiscales, entre los que se pone atención a las contribuciones y sus accesorios, importancia para el presente trabajo, por que es precisamente de una especial clase de accesorios, como lo son las sanciones en materia fiscal, de lo que versara nuestra investigación.

En ese sentido, con la finalidad de salvaguardar la permanencia de un sistema jurídico fiscal, evitando al máximo que las Leyes Tributarias y sus Reglamentos, sustento de la armonía social y de la convivencia de los gobernados, sean vulneradas por la voluntad de los particulares, se hace indispensable adoptar las medidas coactivas a efecto de mantener un Estado de Derecho, por tal motivo y en aras del interés general y el bienestar social, se limitan los derechos y voluntades de los gobernados, en función de privilegiar el equilibrio y armonía entre los entes del poder público y las garantías individuales consagradas en la Ley Suprema de la Unión.

Acertadamente, la Constitución ha dotado al Estado de una potestad sancionadora o coactiva fiscal a efecto de mantener el orden social y jurídico preestablecido, potestad que será ejercida conjuntamente por los Poderes de la Unión y los Poderes Estatales, correspondiéndole al Poder Legislativo la definición y clasificación de los delitos y las sanciones que por la violación al marco normativo fiscal (artículos 73, 74, 108, 109 y 113 Constitucionales), al Poder Ejecutivo corresponde la aplicación y ejecución de las sanciones administrativas (artículos 89, fracción I; 21 y 22 Constitucionales) y al Poder Judicial, corresponde dirimir las controversias suscitadas entre los particulares y las autoridades fiscales.

Así, las multas en el caso de las infracciones a las leyes fiscales que conlleven a la omisión parcial o total del pago de contribuciones, son necesarias en dos sentidos, en primera por que le da razón y fuerza (intimoriedad y ejemplaridad) a la misma Ley, es decir que el incumplimiento tiene que ser sancionado para que no se repita la acción, en perjuicio de los intereses del Estado, y en segunda que permite al Estado un recurso extra de manera legal en función de una obligación fiscal.

Sin embargo las multas fiscales, por participar de la naturaleza jurídica de las contribuciones de donde provienen, su individualización debe sujetarse a los principios Constitucionales de Equidad y Proporcionalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es decir a partir de un mínimo y un máximo según las circunstancias que envolvieron la actualización de la hipótesis motivo de la infracción, y no ser determinantes y fijas, sin dar margen a la movilidad como establece la vigente fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

Partiendo de una situación real, general establecida en la Constitución, como son las contribuciones, el presente trabajo se dirige a examinar un hecho concreto, la multa de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, tratando de desentrañar una posible violación a los Principios Constitucionales de los cuales goza el contribuyente, en el sentido de que si bien la carta Magna del Estado Mexicano establece una obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos del mismo, y faculta al Congreso de la Unión para la expedición de leyes secundarias que reglamente algún precepto y así mismo para imponer impuestos y sanciones (fracciones VII y XXI del artículo 73 Constitucional), también precisa principios y garantías en las que se deben apoyar todas las determinaciones legislativas en materia tributaria, entre otros la legalidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, equidad, generalidad y uniformidad en la imposición de contribuciones y sus accesorios (artículo 31, fracción IV en relación con los artículos 14, 16, 22 Constitucionales).

Por lo tanto, y como se probará, basándonos en los ordenamientos normativos correspondientes, tesis jurisprudenciales y demás criterios, y documentos tanto legales como doctrinarios, la imposición de multas en materia tributaria, debe apoyarse en los principios que protegen la imposición de contribuciones, en tanto que la naturaleza jurídica de la cual participan es la misma a la de las contribuciones, esto es, una obligación (artículo 31, fracción IV Constitucional) amén de ser un accesorio de ellas (artículo 2 del Código Fiscal de la Federación).

La presente investigación probará, que la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que impone una multa fija del 50% de las contribuciones omitidas y pagadas con anterioridad a la notificación de la autoridad recaudadora, no encuadra en los principios de proporcionalidad y equidad, tal vez sí en el de legalidad, pero violenta la garantía de seguridad jurídica, dejando en una situación desfavorable al contribuyente, negándole el mínimo y el máximo, en el que se fundará y motivará la imposición de la sanción, la que lleva a una inconstitucionalidad por imponer una multa fija, definitiva y excesiva cuya solución sólo podría ser una reforma al precepto que incluyera un mínimo y un máximo, así como una adición al artículo 75 del Código Fiscal de la Federación para incluir los elementos necesarios a efecto de realizar una debida fundamentación y motivación al individualizar la multa.

El capítulo primero versará sobre los principios de legalidad, seguridad jurídica, generalidad, equidad y uniformidad; así mismo, se hará énfasis en la evolución que ha sufrido el mencionado artículo 31, IV Constitucional, a fin de confirmar que ese espíritu de protección al contribuyente ha permanecido inamovible a lo largo de la historia, desde la revolucionaria Constitución de Cádiz hasta las últimas reformas a la Constitución de 1917, pasando por la crisis de 1936 y la liberal Constitución de 1957, conformando lo que se denominara el Marco Histórico Conceptual de las Contribuciones.

En el segundo capítulo se expondrán los Fundamentos Constitucionales y Legales (Leyes Secundarias) de las cargas fiscales y sus accesorios, así como las contribuciones, indispensable para que el Estado de Derecho funcione, delineando y definiendo el concepto de crédito fiscal y los elementos que lo componen como son las contribuciones, y sus accesorios, es decir, recargos, gastos de ejecución, indemnización y sanciones, los aprovechamientos y la cuenta ajena, y determinar el origen de la obligación de contribuir así como establecer los medios de control sobre el mismo, para que no haya un abuso en el ejercicio de ese derecho que la Constitución le consagra al Estado, haciendo hincapié en las infracciones fiscales, su legalidad, su naturaleza jurídica y la adecuación de los supuestos a los Principios Constitucionales ya señalados, a efecto de que haya un equilibrio constante entre el derecho a exigir recursos a los contribuyentes, como las garantías de

estos últimos para que no se abuse al hacerlo, mismo que se denominará Marco Normativo de las Contribuciones y Accesorios.

Y finalmente, en el capítulo tercero, se constituye la parte central de la investigación como un estudio de la multa fija, excesiva y carente de un mínimo y un máximo violando los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica, propios de las contribuciones, naturaleza jurídica de la cual participan las multas en carácter de accesorios de las mismas, es decir, se hará una concatenación de lo general a lo particular a efecto de que se vea la incongruencia del legislador entre la multa que establece y la discrepancia con los Principios Constitucionales que envuelven la obligación de los particulares para contribuir, mismo que se denominará La inconstitucionalidad de la Fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO 1.

MARCO HISTÓRICO CONCEPTUAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. 1. ANTECEDENTES DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV.

Las bases constitucionales de nuestro Sistema Tributario actual, se encuentran consagradas en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, en su texto se recogen las ideas y principios que en materia de contribuciones se vinieron desarrollando al través del tiempo, desde la gestación de nuestra independencia con las influencias europeas de libertad y la pugna por el reconocimiento de los derechos fundamentales del hombre, hasta la actualidad, delineando la naturaleza jurídica de las contribuciones, así como los principios básicos y fundamentales que debe observar todo ordenamiento jurídico-fiscal.

1.1.1. Evolución desde la Constitución de Cádiz a la Constitución de 1836.

Como antecedente general del Sistema Tributario Mexicano, podemos considerar las ideas del economista Adam Smith, quien en su libro, La Riqueza de las Naciones, dedujo que era obligación de todo vasallo de un Estado el contribuir a su sostenimiento, atendiendo a sus facultades, en proporción a sus intereses y la protección de que gozaban bajo el mismo, ideas que recogiera la Revolución Francesa y plasmara en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, haciendo énfasis en la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos del Estado, considerando en todo momento la capacidad de cada uno de estos.

Al abordar el tema de las contribuciones, de la obligación que soportan los individuos dentro del territorio nacional, nos remontaremos a los orígenes del Sistema Tributario

General, y los movimientos sociales y culturales que dieron origen la formación de la Nación Mexicana.

Podemos considerar como antecedente más remoto de la obligación contributiva, los preceptos relacionados con la materia que fueron acogidos por la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en la ciudad de Cádiz el 19 de marzo de 1812.

Antes de entrar al estudio de los principios consagrados en este ordenamiento, se realizará un repaso de las ideologías, que en materia tributaria dieron vida al movimiento de Independencia, esto debido a la búsqueda del reconocimiento de los derechos fundamentales del hombre, caso especial, de los nativos de la Nueva España, y el primero en manifestarse al respecto fue Don Miguel Hidalgo y Costilla, que tres meses después de haber iniciado la guerra de Independencia en la Ciudad de Dolores, el 6 de diciembre de 1810, promulga un Bando en la Ciudad de Guadalajara, estableciendo en la declaración segunda lo siguiente:

“2º Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía”¹

Este documento, no tuvo aplicación práctica y reconocida, como en cambio y en teoría debieron de tenerlo los preceptos correlativos de la Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, misma que también derivó de un movimiento de justicia social, y establecía en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 131. Las facultades de las Cortes son:

Duodécima: Fijar gastos de la administración pública

Decimatercia: Establecer anualmente las contribuciones e impuestos.

Decimacuarta: Aprobar el repartimiento de las contribuciones entre las provincias.

¹ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2000, p. 14

Artículo 8. También esta obligado todo español, sin distinción alguna, en proporción a sus haberes para los gastos el Estado.

Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos."

Pero, al igual que el anterior documento, en la Nueva España no tuvieron vigencia los principios de igualdad y proporcionalidad, ya que la Monarquía absoluta que reinaba en ella, imponía las obligaciones tributarias sin limitaciones de manera injusta, excesiva y centralizada.²

Situación que alentaba, de alguna forma el movimiento independentista que había iniciado Miguel Hidalgo Y Costilla, y no obstante la muerte del Padre de la Patria, la pugna por los derechos del hombre sigue en pie, retomando el estandarte de la libertad y la justicia Don José María Morelos y Pavón, quien el 14 de septiembre de 1813 en Chilpancingo, suscribe los Sentimientos de la Nación, que en su punto 22 estableció:

"22. Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso e la guerra y honorarios de empleados"

Nuevamente, se retoman la igualdad y la proporcionalidad en las contribuciones, es decir, nunca se hace a un lado la obligación de contribuir, pero cuando esta no sea confiscatoria, para lo cual señala como solución la buena administración de los gobernantes.

² ORRANTIA ARELLANO, Fernando. Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal. Editorial Porrúa, México, 1998, pp.11-18

El 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, Don José María Morelos y Pavón, continúa plasmando documentos con su ideología libertaria y de igualdad de los hombres, así en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana se estableció al respecto:

Artículo 36. Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa.

Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constitutivas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exigen.³

Siguiendo con esta tendencia, finalmente en el Acta de Independencia levantada el 28 de septiembre de 1821, se estableció que la nación sostendría a todo trance y con sacrificio de los bienes y vidas de sus individuos de ser necesario, la conseguida declaración de Independencia.

Posteriormente el 31 de octubre de 1822, Agustín de Iturbide, primer emperador de la Nación Mexicana, expide el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, que establecía al respecto:

"Artículo 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado."

Con el derrocamiento del Primer Emperador Mexicano, el 28 de diciembre de 1822, empieza una nueva pugna por la vigencia de los ordenamientos jurídicos, y es hasta el 14 de mayo de 1823, cuando se suscriben las Bases del Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, estableciéndose en la primera lo siguiente:

"Base 1ª. La nación mexicana es la sociedad de todas las provincias del Anahuac o N. España, que forman un todo político.

³ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit. p. 16

Los ciudadanos que la componen tienen derechos y estarán sometidos a deberes.

...sus deberes son: 1. profesar la religión católica, apostólica y romana, como única el Estado. 2 Respetar las autoridades legítimamente establecidas. 3 No ofender a sus semejantes. 4. Cooperar al bien general de la nación.”⁴

Aquí, es importante destacar que todas las muestras de equidad y proporcionalidad que se habían venido manejando en los anteriores documentos patrios, quedan fuera de este plan, estableciendo una obligación tributaria genérica en aras del Bien General de la Nación Mexicana.

En el Tratado firmado entre España y México, el cual reconoce España la Independencia de la Nación Mexicana, suscrito por la reina María Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836, retoma los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, al establecer en su artículo 6, que los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de Su Majestad Católica que se establecieran, traficaran y transitaran por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozaban de la misma y perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarían exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos o súbditos del país en que residan, y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria.

Finalmente, el 29 de diciembre de 1836 se firman las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, la cual estableció en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 3. Son obligaciones de los mexicanos.

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

Es hasta este ordenamiento jurídico, cuando aparece en nuestro Sistema Tributario Mexicano el principio de legalidad en esta materia, y a partir de este, sería inamovible de

⁴ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit. p. 18

los documentos posteriores hasta la actualidad, como se ve en el Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, suscrito el 30 de junio de 1840, y derivado de un movimiento federalista encabezado por Valentín Gómez Farias, como una reacción al centralismo que entrañaban las Leyes Constitucionales de 1836, ya que el texto de estas siguió íntegro, estableciendo lo siguiente:

"Artículo 10. Son obligaciones de los mexicanos.

- I. Profesar la religión de su patria, observar la Constitución y las leyes, obedecer a las autoridades.
- II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.
- III. Defender la patria, y cooperar al sostén o restablecimiento del orden público cuando la ley y las autoridades a su nombre lo llamen."

De los años de 1810 a 1836, comprende el periodo de gestación de nuestro Sistema Tributario Mexicano, es decir, se van conjuntado uno a uno los elementos y principios de las contribuciones, asimismo se va definiendo lentamente la naturaleza jurídica de las mismas, que a la fecha recoge nuestra Constitución Política, asimismo es importante destacar el origen o los móviles que llevaron que dichos principios quedaran plasmados en los documentos supremos respectivos, es decir los movimientos sociales y políticos de justicia y libertad del hombre.

1.1.2. Constitución de 1857

A partir de 1836, cuando se establece el Principio de Legalidad Tributaria, se viene gestando una constante estructuración y definición de lo que a la postre comprenderían los elementos en el Sistema Tributario de la actualidad. Es hasta el 15 de mayo de 1856 cuando se suscribe el Estatuto Orgánico de la República Mexicana que en la parte respectiva estableció:

"Artículo 4º Son obligaciones de los habitantes de la república: observar este Estatuto, cumplir con las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar

los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República."

Posteriormente y como antesala a la Constitución de 1857, el 16 de junio de 1856 se firma el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, que en su artículo 36 estableció.

"Artículo 36. Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

No obstante lo anterior, al considerar la participación de personajes liberales que tomaran parte en el Constituyente de 1857, dándole el carácter democrático al sistema de gobierno, adoptando la división de poderes y poniendo especial atención a la salvaguarda de los derechos del individuo, mismos que retomaron la esencia de los derechos fundamentales del hombre, tal vez ya adoptados de forma disgregada y confusa en los anteriores documentos patrios, toma considerable importancia para la historia jurídica del país la Constitución del 5 de febrero de 1857, por la inamovilidad de su espíritu liberal y revolucionario que en su artículo 31 estableció:

"Artículo 31: Es obligación de todo mexicano:

- I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."⁵

1.1.3. Constitución de 1917.

Finalmente el 5 de febrero de 1917, se suscribe la actual Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, importante porque es la actual base del Sistema Tributario del país, no obstante que su texto correlativo sea idéntico a la fracción II del artículo 31 de la

⁵ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit., pp. 20-21

Constitución de 1857, porque en ella se ven reflejadas las ideas de igualdad, y generalidad de la Constitución de Cádiz, así como los ideales por los que lucharon los independentistas como Don Miguel Hidalgo y Costilla, Don José María Morelos y Pavón, entre otros personajes ilustres de la Historia Patria, tomando sentido el sacrificio del pueblo mexicano que dio hasta su propia vida, en aras de una justicia social, donde hubiera cabida para la libertad, la igualdad, la equidad y demás derechos básicos para la armonía social, y es así como hasta la fecha el artículo 31 Constitucional establece:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

II.- Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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”

Actualmente, nuestro Sistema Jurídico Tributario toma una forma determinada, y es allí, en la evolución cultural y la pugna por un país de justicia, de libertad, de igualdad, y demás derechos naturales del hombre en los que toma inspiración, además se nutre de elementos y principios que le dan una perfección jurídica, de ahí la importancia de recordar los antecedentes del mismo. también es importante destacar el papel que jugaron para la construcción de un Estado propio, los múltiples grupos sociales agobiados por el

despotismo y el abuso del poder, de ahí la importancia que en la materialización de la obligación fiscal se tomen en cuenta tales, y tanto la ley, dígame legisladores al crearla, y la autoridad fiscal al imponerla, respeten la esencia de un sistema que tardo mucho tiempo y cobro muchas vidas su construcción.

1.2. Principios de las contribuciones.

En este orden de ideas, como se observa del proceso evolutivo que ha sufrido la Facultad Tributaria del Estado a lo largo de los diversos ordenamientos supremos del mismo, los principios de legalidad y seguridad jurídica, en primer orden, complementados por los principios de proporcionalidad y equidad, que intrínsecamente comprenden los de generalidad y uniformidad, se han mantenido inamovibles, tal vez no de una forma muy ortodoxa, disgregados en la oscuridad o nula precisión de los preceptos, pero siempre vigentes en los mismos.

No obstante que el artículo 31 se encuentre en la parte orgánica de la Constitución Mexicana, la fracción IV del citado precepto, guarda en su redacción dos de las garantías individuales indispensables para la relación Estado-gobernados, como son la legalidad y la seguridad jurídicas en materia tributaria, y todos aquellos principios que de estas se desprenden.

Como son de considerable importancia para que esta relación se mantenga en plena armonía, la que beneficia tanto la funcionalidad del Estado como la satisfacción de los intereses de los gobernados, analizaremos uno a uno estos principios a que debe sujetarse toda Facultad Tributaria Estatal.

1.2.1. Principio de Legalidad.

Ahora bien, ¿en qué consiste el Principio de Legalidad de las contribuciones?. La fracción IV del artículo 31, en relación con el 16 constitucionales, pareciera darnos la respuesta, sin embargo, es mucho más complejo, como a continuación, se desarrollará.

Derivado de la forma de gobierno republicana, representativa, democrática y federal adoptada por el Estado Mexicano, su actividad organizativa y funcional debe sujetarse a una Ley Suprema, como lo establece el artículo 40 de su Constitución Política, en consecuencia todo acto Estatal debe estar soportado por las disposiciones generales de su ordenamiento supremo, así como de los demás ordenamientos complementarios o reglamentarios del primero, es decir, su actuación se realizara conforme al derecho establecido y se sujetara a las leyes que así lo faculden y la determinen.

El pueblo mexicano, según quedó establecido en el artículo 39 Constitucional, al adoptar la forma de gobierno republicana, representativa y democrática, así como el sistema de la división de poderes (artículo 50 Constitucional) hace entrega de la soberanía que le reconoce dicho ordenamiento, en las instituciones jurídicas, legislativas, políticas y administrativas que para tal efecto se han precisado, y para ser ejercidas por los representantes que así determinen los gobernados.

En consecuencia, las facultades de las autoridades legislativas, judiciales, políticas y administrativas, deben ejercerse sujetándose a un marco legal previamente establecido, el cual podrá ser modificado de conformidad con los procesos, procedimientos y principios que consagra la Ley General del Estado.

En materia Tributaria, el Principio de Legalidad es muy importante debido a la afectación directa que realiza el Estado, a través de las autoridades administrativas y legislativas correspondientes, a los intereses de los gobernados, y los recursos que obtiene para desarrollar su función pública, siempre sin perder de vista la idea anterior.

En ese sentido la fracción IV del artículo 31 Constitucional establece:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: ...

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

De la lectura textual de la última oración, se infiere el principio de legalidad en materia Tributaria, sin embargo, la misma en primera instancia resulta muy general, ambigua y escueta, por lo que es necesario hacer un minucioso estudio del principio de legalidad, con el fin de la correcta interpretación, aplicación e imposición de la obligación tributaria de los gobernados para con la Federación o el Estado, establecida en el citado precepto Constitucional.

La Constitución mexicana garantiza, en su artículo 16, a todo individuo en los Estados Unidos Mexicanos, que ninguna autoridad de manera arbitraria podrá afectar su integridad física ni sus derechos, sino es tal afectación consecuencia de mandamiento escrito, y cuando esta sea competente, además de que motive y fundamente en el ordenamientos legal respectivo.

Por lo tanto, todo acto que se ejecute fuera de un marco jurídico previamente establecido, es arbitrario e inconstitucional, y la materia Tributaria no puede estar exenta se esta situación y así se confirma en la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está además minuciosamente reglamentado, en su aspecto formal, por diversos conceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante los periodos que la misma abarca, por tanto, la arbitrariedad de la imposición o la imprevisionalidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente fuera del régimen constitucional, sea cual fuere el pretexto con que se pretendan justificar.

Amparo administrativo en revisión 9117/44. Garza García Cecilio y coagraviado. 19 de febrero de 1945. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Bartlett B. La publicación no menciona el nombre del ponente. Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXXII. Página: 2824

Como se observa, la exigibilidad de la obligación establecida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es un acto de molestia que afecta directamente los intereses y derechos económicos de los gobernados, por lo tanto, es necesario elaborar las leyes reglamentarias correspondientes, a efecto de extinguir dicha obligación de manera eficiente y con total apego a la legalidad, y por ende, al espíritu constitucional en materia tributaria.

Es decir, “El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, ‘*nullum tributum sine lege*’”⁶

Esto es, toda autoridad fiscal, sólo puede actuar conforme a las leyes fiscales expedidas por el órgano competente se lo permita, así mismo debe tener especial cuidado en que sus actos se adecuen correctamente al espíritu de tales ordenamientos, con la finalidad de que los intereses de los gobernados, así como la función pública, no se vean afectados por el abuso del poder, la arbitrariedad y la injusticia, y en conjunto tal actuación no se desarrolle fuera del marco de la legalidad.

“De tal manera que dicho principio recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal, sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las Legislaturas de los Estados para estos últimos y sus municipios”⁷

Como se observa, para que el principio de legalidad se vea materializado, no sólo basta que exista una ley o leyes en las que se establezcan los derechos y las obligaciones en materia fiscal, sino que es preciso que dicha ley o leyes sean elaboradas por las instituciones constitucionales para conformar nuestro Sistema Tributario, existiendo una relación y

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 18ª edición, México, 1994, P. 265.

⁷SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1994, p. 143.

coordinación entre la Federación y los Estados, situación que confirma la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis jurisprudencial siguiente:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

Amparo en revisión 1568/65. Lucía Margarita Mantilla de Krause. 29 de marzo de 1966. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. Sexta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: Primera Parte, CV. Página: 112

En este sentido el Sistema Tributario Mexicano al desarrollarse dentro de un gobierno republicano y representativo, en el que se establece una división de poderes, debe ser creado por las instituciones facultadas para tal efecto, como son los Congresos de la Unión y Locales de los Estados. Si bien es cierto, la fracción IV del artículo 31 Constitucional representa el origen de nuestro sistema fiscal o la base del mismo, al establecer la obligación de contribuir por parte de los gobernados para el gasto público, no es suficiente para el establecimiento de un Sistema Tributario eficaz y conforme a derecho, ya que al sostener que la tributación se hará conforme lo dispongan las leyes, esta determinación presenta una laguna a primera vista, en tanto que no precisa a que leyes se refiere, y si bien se entiende que se hace referencia a las leyes fiscales, no podrá hablarse de un principio de legalidad cuando estas fuesen creadas para efectos determinados y por intereses particulares.

Sin embargo, esta situación se ve complementada con el título II de nuestra Constitución Política, en particular cuando enuncia las facultades del Congreso de la Unión y excepcionalmente las del titular del poder ejecutivo, que a la letra señalan al respecto:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

...

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior;

2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o.- Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica;

...

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión...

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: ...

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

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

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

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

De lo anterior, se observa que la fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece la obligación tributaria de los gobernados, así mismo en los artículos 73, 74, 89 y 131 faculta de manera directa al Congreso de la Unión, a las Legislaturas Locales y excepcionalmente al Titular del Poder Ejecutivo para crear las leyes en materia tributaria, y al Ejecutivo para aplicarla, cuidando que su aparato administrativo se acoja a la exacta observancia de las mismas. Así es, como el Sistema Tributario tiene su fundamentación Constitucional, es decir, la ley tributaria tiene una fuente autorizada y una aplicación justificada.

Si bien se aprecia que la Constitución, establece la obligación tributaria y designa quienes son los facultados para crear y aplicar las leyes en la materia, no esta en posibilidad de situarnos en la materialización del principio de legalidad.

Por lo tanto, es necesario retomar los elementos estructurales y fundamentales del artículo 16 Constitucional, como lo son la autoridad competente, la motivación, la fundamentación, esto es que la autoridad sea competente en función de sus facultades y su circunscripción para conocer en materia tributaria, “por motivación entendemos, que todo acto, procedimiento o resolución fiscal debe señalar las razones particulares, las circunstancias o motivos que dieron origen a esa actuación o determinación en una forma clara, comprender y cumplir, o en su caso para inconformarse legalmente en contra de la misma si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal”⁸, de conformidad con el nacimiento de la obligación fiscal de cada uno de los gobernados, de acuerdo a las situaciones jurídicas o de derecho de cada uno, previstos en las leyes correspondientes y en un lapso de tiempo según señala el artículo 6 de Código Fiscal de la Federación.

“Por fundamentación, comprendemos que los actos o procedimientos de naturaleza fiscal al realizarse por escrito deben de especificar las normas jurídicas materiales como procedimentales que los rigen, y que a ciencia cierta se conozca por el destinatario el sustento legal, debiendo existir adecuación entre los motivos y sus bases jurídicas para que se justifique la hipótesis normativa”⁹

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado la siguiente jurisprudencia:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN. CONCEPTOS FISCALES DE ANULACIÓN Y CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN EL AMPARO. Conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, todos los cobros de impuestos deben estar fijados, en su hipótesis de causación y en su monto, por una ley, que para serlo debe emanar del Congreso, que es el órgano facultado para crear impuestos para cubrir el presupuesto federal, en términos del

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 142.

⁹ Loc. Cit.

artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal. Por otra parte, conforme al artículo 16 constitucional todo acto de molestia a un particular, y evidentemente lo es un cobro fiscal, debe estar fundado y motivado, donde por fundamento formal se entiende que debe señalar el precepto legal en que se funda el acto, y por motivación formal la exposición de los hechos que hacen que el caso caiga dentro de las hipótesis de la norma. En tales condiciones, para cobrar un impuesto es necesario que se dé el fundamento legal sustantivo del cobro. Es decir, que se señale la norma sustantiva que crea el impuesto y lo hace aplicable al afectado. El solo hecho de mencionar preceptos adjetivos, que otorgan a las autoridades facultades procesales administrativas para revisar declaraciones y para formular liquidaciones no puede ser considerado un fundamento bastante para justificar el acto de molestia en términos del artículo 16 constitucional, ya que aunque se funden las facultades procesales para efectuar el cobro, no se habrá fundado la obligación de pagar que se imputa al causante. Así, si en la resolución que finca un crédito fiscal no se señala ningún precepto sustantivo que sea precisamente de una ley del Congreso -y de ninguna manera bastará mencionar un artículo de un reglamento expedido por el presidente de la República, ya que como se vio los impuestos deben estar determinados precisamente en una ley del Congreso-, y si no se razona el por qué se afirma que los hechos comprobados en el caso caen dentro de la hipótesis normativa, el acto no está fundado ni motivado en términos del artículo 16 constitucional. Por otra parte, el que en la demanda fiscal no se haya alegado como violación constitucional la falta de fundamentación y motivación, sino sólo la falta de aplicación o la inexacta aplicación del artículo de la ley que debió aplicarse en opinión de la actora, tal vez hace que el Tribunal Fiscal correctamente pueda entrar a ocuparse de esta cuestión, que es la cuestión en que se le hizo consistir la litis planteada. Pero si en la sentencia fiscal se estima que el cobro estuvo correctamente fincado con vista al precepto que la actora mencionó en sus conceptos de anulación y que la autoridad no había mencionado en su resolución impugnada, se presenta la situación irregular de que el cobro vendría a declararse válido con un fundamento y motivación proporcionados por la Sala responsable y no por la autoridad demandada en su resolución. Y como no es lícito mejorar el fundamento de la resolución en los juicios fiscales al contestar la demanda, ni menos al dictar la sentencia, la situación anómala que se viene a crear sólo puede resolverse aceptando que en el amparo la quejosa puede optar por plantear la cuestión de legalidad correspondiente, atacando la aplicación e interpretación que la Sala hizo del precepto sustantivo invocado en la demanda fiscal, a fin de que el negocio quede definitivamente resuelto en cuanto al fondo, o puede optar por plantear la cuestión puramente constitucional relativa a la falta formal de fundamentación y motivación del acto impugnado en el juicio fiscal y declarado válido en la sentencia, ya que como el amparo es el medio creado por el artículo 103, fracción I, de la Constitución, para proteger las garantías individuales, en este juicio siempre se podrá invocar una violación directa a una

garantía individual, aunque no haya sido alegada en los recursos administrativos y medios ordinarios de defensa agotados con anterioridad al amparo, ya que no son éstos los medios esencial y específicamente creados para el estudio de las cuestiones de constitucionalidad, independientemente de que alguna de ellas pudiera haber sido planteada o no, en esos recursos y medios de defensa. Y si la violación formal consistente en la mera falta de fundamentación y motivación, o sea en la carencia de expresión de hechos y de cita de preceptos legales sustantivos, resulta fundada, el amparo se concederá para que se dicte una nueva sentencia fiscal en la que se anule el cobro, pero dejando a salvo las facultades de la autoridad fiscal para repetirlo satisfaciendo los requisitos del artículo 16 constitucional, ya que este enfoque del problema habrá dejado sin resolver la cuestión de si el cobro pudo haberse fundado o no, en un precepto que no se mencionó en la resolución que lo fincó inicialmente, por razones que tampoco se dieron en esa resolución.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 1207/80. Corporation Industrial, S.A. 8 de mayo de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de . Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 145-150 Sexta Parte. Página: 125

No basta que la ley que establezca las contribuciones, sea expedida por los órganos facultados, motiven y fundamenten dicha aplicación “de igual forma, el principio de legalidad indica, que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el periodo o fecha de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado”¹⁰, esto de alguna u otra forma permite a la autoridad fiscal allegarse de los elementos necesarios para motivar y fundamentar su actuación al hacer exigible la obligación tributaria del gobernado, dentro de un marco jurídico previamente establecido y no sea esta la que conforme los supuestos en los que se bases sus actos administrativos, entendiendo por sujetos a las personas físicas y morales que legalmente están obligadas a enterar y recibir las contribuciones (artículo 1 del Código Fiscal de la Federación); el objeto es la circunstancia que dio lugar al pago del impuesto, la base es la cuantía sobre la cual se determina el

¹⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 143

impuesto a cargo del sujeto; tasas o tarifas son las listas de unidades y de cuentas correspondientes para un determinado objeto tributario; la época de pago es la fecha en que se hace efectiva la obligación derivada de la actualización de la hipótesis normativa, lo anterior lo recoge el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación al establecer lo siguiente:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En ese sentido la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado al respecto con la siguiente Tesis Jurisprudencial:

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se construyan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 6191/83. Jorge Correa M. y otra. 15 de octubre de 1985. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Séptima Época. Instancia:

Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 199-204 Primera Parte.
Página: 58

Por lo tanto, “si no se encuentran establecidos en la ley los elementos esenciales de los impuestos (o cualquier otra contribución), será la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto. Como consecuencia de ello, la tributación tendría un carácter arbitrario”¹¹

LEYES DE INGRESOS. PUEDEN ESTABLECER IMPUESTOS CON TODOS SUS ELEMENTOS. Aunque efectivamente la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha declarado que las leyes de ingresos son sólo un catálogo, ello no implica prohibición para que en la misma ley de ingresos se establezca el impuesto con todos sus elementos. Así, se puede prevenir en las mencionadas leyes quienes son los causantes, la cuota, el hecho impositivo y otros elementos que sean necesarios para que quede determinado el impuesto.

Amparo en revisión 1048/69. Cía. Mexicana de Gas Combustible, S.A. 3 de abril de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 64 Primera Parte. Página: 72

IMPUESTOS, LA LEY DEBE SEÑALAR LAS BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS (INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 66, INCISO J, DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE COAHUILA, QUE SEÑALA UNA CUOTA MENSUAL A LOS AGENTES ADUANALES). En la forma en que está redactado el artículo 66, inciso J), de la Ley de Hacienda del Estado de Coahuila, o sea simplemente señalando que: "Los agentes aduanales pagarán una cuota mensual de cien a quinientos pesos, de acuerdo con la cuantía de sus operaciones", deja en manos de las autoridades fiscales encargadas de aplicar la ley la fijación del impuesto a cada caso concreto, según la estimación personal de estas autoridades, sin que la ley fije base alguna para ello, violándose por ello los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

¹¹ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit., p. 36

Amparo en revisión 2620/51. Héctor Raúl García y coagraviados (acumulados). 4 de junio de 1974. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Ezequiel Burguete Farrera, Rafael Rojina Villegas, Antonio Rocha Cordero, Enrique Martínez Ulloa y Jorge Saracho Alvarez. Ponente: Alfonso López Aparicio. Secretario: Francisco M. Ramírez. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 66 Primera Parte. Página: 41

En conclusión, el principio de legalidad de las contribuciones, como lo hemos desarrollado a lo largo del presente punto, de una forma general a lo particular, de la Ley Suprema a las leyes reglamentarias, sustentada en una obligación a cargo de los gobernados que la Constitución establece, misma que para su exigibilidad y extinción debe fundamentarse, además de la propia Carta Magna, en las disposiciones fiscales que para tal efecto se expidan por los órganos facultados para ello, no obstante lo anterior, es necesario que al momento de la actualización de la hipótesis jurídica tributaria por parte del obligado, la autoridad fiscal correspondiente, cuente con los elementos suficientes y pertinentes a efecto de estar en posibilidad de fundar y motivar su acto administrativo, es decir, que tanto contribución como exigibilidad se encuentren previamente establecidas en una ley.

1.2.2. Principio de Seguridad Jurídica.

Es evidente, no basta que tanto la facultad tributaria del Estado, como las contribuciones en si mismas, tengan como origen un fundamento jurídico, para que los actos emitidos por la autoridad fiscal sean legítimas.

Dentro de un Estado se dan múltiples formas de relaciones de derecho, entre este, en especial por los gobernantes, y los gobernados, tanto de coordinación, supraordenación y de supra a subordinación; y es en esta última donde se encuentran ubicadas la obligación de contribuir para el gasto público por parte de los gobernados y la facultad de exigir por parte de las autoridades creadas para tal efecto, relación que se exterioriza a través de la emisión de actos de autoridad administrativa, cuyas características son la unilateralidad, la imperatividad y la coercibilidad, y al hacerlo necesariamente afecta el ámbito jurídico de cada ciudadano.

Ahora bien, obedeciendo a un régimen jurídico previsto por la Constitución Política, dichos actos de autoridad deben sujetarse a ciertos principios, cubrir ciertos requisitos y adoptar ciertas modalidades que los ordenamientos jurídicos le establecen, a efecto de que la molestia a la esfera jurídica de los subordinados sea exitosa, es decir, al acto de autoridad nazca a la vida jurídica revestido de plena validez, esto es que ya ha sido revisado cuando abordamos el principio de legalidad.

No obstante que el acto de autoridad fiscal este fundado y motivado, derive de autoridad competente que funde y motive, sea por escrito y su aplicación se encuentre en alguna ley, no es suficiente para que se vea materializado el principio de seguridad jurídica, como lo establece el artículo 14 constitucional que a la letra dice:

“Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

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

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

Como se aprecia, el principio de legalidad se ve complementado con el de seguridad jurídica, para darle al gobernado la garantía de que los actos de la autoridad fiscal para ser validos, tendrán que sujetarse a requisitos y principios establecidos en ley, asimismo el principio de seguridad jurídica “como aspecto central establece que todo administrado debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo lo involucre, lo relacione o afecte sus derechos subjetivos, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación de alegatos, argumentos, razones

o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo”¹²

En otras palabras, el principio de seguridad jurídica de los impuestos, se entiende como “la defensa legal que pudiesen hacer los gobernados en contra de los actos de autoridad fiscal que sientan que lesionan de manera directa y arbitraria sus derechos y en especial su patrimonio.

La garantía de audiencia comprende dos aspectos esenciales, uno de fondo y otro de forma. El primero de ellos sostiene que nadie puede ser privado de la libertad, de sus posesiones o derechos mientras se encuentre en estado de indefensión; el segundo, dice que para poder privar a un particular de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, debe existir un procedimiento previo tramitado conforme a las formalidades legales establecidas y en donde haya sido notificado correctamente el destinatario”¹³

Es decir, “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 o del juicio de amparo, alcanza plena eficacia dicho principio de audiencia, para que en caso de que los procedimientos tributarios se encuentren viciados, sean nulos o ilegales, puedan ser revocados, modificados o dejados sin efectos al hacer valer cualquiera de las instancias o medios de defensa legal referidos, sobre todo para que la determinación, exigibilidad y el pago de las contribuciones se haga conforme a derecho”¹⁴

En conclusión, el principio de seguridad jurídica de las contribuciones radica en las instancias legales establecidas para ventilar las posibles impugnaciones que pudiesen manifestar los gobernados, respecto de los actos de autoridad que emitan las autoridades fiscales y cuando sientan que han sido vulnerados sus derechos, ya que el hecho de que el

¹² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 149.

¹³ Ibidem., p. 145

¹⁴ Loc. Cit.

acto de autoridad fiscal, mediante el cual lesione la esfera jurídica del particular, este fundado, motivado, emitido por la autoridad competente y se ajuste a un ordenamiento jurídico previamente establecido, no exime de la posibilidad de que la autoridad fiscal actúe de manera arbitraria o errónea, y por ende afecte la esfera jurídica de los gobernados, por lo cual se hace necesario, dentro de un marco jurídico que regula las relaciones del Estado y sus gobernados, los medios de defensa legales para impugnar tales actos cuando así lo consideren, es decir, por la naturaleza de las contribuciones, es indispensable que se acojan al principio de legalidad y consecuentemente se vean complementados con la seguridad jurídica que los medios de impugnación a los actos de autoridad, cuando estos dañen la esfera jurídica, le proporcionen al gobernado; en otras palabras, que la actuación de la autoridad fiscal no se desarrolle de manera arbitraria, errónea, definitiva, y fuera de una ley previamente establecida.

1.2.3. Principio de proporcionalidad.

Una vez abordada la legalidad y seguridad jurídica que debe revestir toda relación fiscal, y considerando que la misma se actualizaría afectando directamente los derechos de los obligados, se hace necesaria que esta afectación se sujete a los principios básicos para toda relación humana, para toda convivencia social, derechos naturales por los que se luchó constantemente hasta ser reconocidos en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, entre estos la igualdad y todos los demás que de esta se deriven, como son la proporcionalidad, la equidad, la uniformidad y la generalidad entre otros, y más tratándose de una disminución al patrimonio de los gobernados, por lo tanto, toda contribución debe establecerse de tal forma que el gobernado no sienta que todo su esfuerzo ha sido inútil, y que piense que de manera arbitraria el Estado lo despoja de sus ingresos, asimismo evitar que se busquen medios para evadir la obligación tributaria y en consecuencia se dejen de percibir recursos para que el Estado pueda poner en marcha su actividad político económico social.

Razón suficiente por la que no basta que la norma prevea una obligación tributaria, y se cuente con un procedimiento para impugnar los actos de las autoridades fiscales

considerados arbitrarios, sino que también, todo ordenamiento legal tendiente a afectar la economía de los particulares, o establezca cualquier contribución, debe delinearse conforme a los principios de proporcionalidad, equidad, generalidad y uniformidad, a efecto de que la relación tributaria entre el Estado y el gobernado se de en armonía, evitando que se perciba la obligación de contribuir, como una imposición sino como una justa forma de aportar al Estado, en razón de los beneficios que este proporciona a los gobernados, mismos que recoge nuestro ordenamiento supremo en la última oración de la fracción IV del artículo 31, al establecer:

“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. ”

Respecto a estos principios en materia de contribuciones se estableció en el punto 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano “para el mantenimiento de la fuerza pública y para las gastos de la administración, es indispensable un contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”

Entendiendo facultades como la capacidad para contribuir, es decir, “la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y a los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carece de bienes o recursos pecuniarios queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal”¹⁵, tal como lo anunció Adam Smith en su obra La Riqueza de las Naciones que todo súbdito debe contribuir al sostenimiento del gasto público de su Estado, pero atendiendo a la proporción de sus ingresos de los cuales gozan dentro del mismo.

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 146.

Esto es, el Estado para el cumplimiento óptimo de su fin público requiere de allegarse de recursos, cuyo producto, beneficios y servicios, se verán materializados para bien de sus gobernados, de ahí que en una manera recíproca y justa, estos correspondan entregando al Estado una parte de sus ingresos, como un principio de subsistencia de ambos, sin embargo, también es indispensable que se adopten los medios adecuados dentro de la propia ley fiscal para delimitar su generalidad y no se evidencie una arbitraria excesividad en su cumplimiento, como lo demuestra la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, FUNDAMENTO JURIDICO DE LOS. Nuestra Constitución, en su artículo 31, fracción IV, habla solamente de la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como de los Estados en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Pero al imponer esta obligación, de ninguna manera la relaciona con el derecho de propiedad que corresponde originalmente a la nación. De ahí que, legalmente, no puede sostenerse que el derecho a cobrar impuestos que compete al Estado, y la obligación de pagarlos, que corresponde a los ciudadanos, sea una manifestación o consecuencia del dominio eminente que se reserva la nación sobre los bienes inmuebles. No es necesario acudir a antiguas teorías de dominio eminente, ni a la consensualidad o voluntariedad del impuesto. La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos contra quienes tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto, es la necesidad del fin a que se refiere.

Amparo civil directo 3977/30. Turrent Manuel. 26 de febrero de 1932. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Padilla. La publicación no menciona el nombre del ponente. Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXXIV. Página: 1360

En ese sentido, en la ley que prevea o regule una situación económica, general y abstracta imponiendo ciertas cargas, la proporcionalidad o capacidad tributaria estriba en la obligación que tienen los sujetos que se encuadren en el supuesto de pagar las contribuciones establecidas, pero en relación a los ingresos que obtiene o el capital que poseen, esto es, que la proporcionalidad no es otra cosa que la desigualdad de capacidades tributarias, entendiéndose que los que tienen más paguen más, y los que tienen menos, en relación con los que tienen más, paguen menos, y los que nada tienen no paguen, de este

último supuesto se deriva el principio de las exenciones, y la igualdad en la aplicación de la norma a todos los sujetos que queden comprendidos dentro de la hipótesis normativa, situación que recoge y eleva a categoría de jurisprudencia el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al manifestarse, en ese sentido, de la siguiente manera:

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

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 199-204 Primera Parte

Página: 144

La proporcionalidad de las contribuciones radica en la capacidad económica de los obligados, debiendo entregar parte de sus ingresos de manera justa y adecuada, es decir,

garantizando que tal cantidad de recursos no equivalga a la totalidad o una parte considerable de todos los recursos que posee o haya percibido, lo que en teoría se vería reflejado en el escaso o nulo desarrollo económico del país y la nula generación de la riqueza, por el hecho de que pueden pensar los afectados que el gobierno confisca el producto de sus esfuerzos o trabajo.

La proporcionalidad atiende a la capacidad económica o a la calidad de los sujetos que encuadran dentro del supuesto normativo, es decir, tiende a la actualización de la obligación desde el punto de vista cualitativo del obligado, para ello la ley fiscal que contenga o imponga una contribución debe establecer las tarifas progresivas en razón de las capacidades de los sujetos de estas, y así lo recoge el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación al establecer:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En conclusión, la exigibilidad de una contribución debe sujetarse a los principios de proporcionalidad, esto es, que atienda a la capacidad tributaria, entendiendo esto como la capacidad económica de los obligados que se encuentren dentro del supuesto jurídico, mismo que para adoptar ese sentido cualitativo de la relación tributaria, debe establecer una serie de tarifas progresivas, así se traduce la justicia distributiva, tratando a los iguales con los iguales y desiguales con desiguales.

1.2.4. Principio de generalidad.

Puede observarse que, en el principio de proporcionalidad se encuentra intrínseco el principio de generalidad, visto desde la característica propia de toda norma jurídica, y tal obligación de contribuir recaiga en todos los sujetos sino que “el principio de generalidad consiste en que todos los que tiene capacidad tributaria paguen impuestos, y que la ley

comprenda a todos las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, es decir, con el hecho generador del crédito fiscal”¹⁶

IMPUESTOS, EQUIDAD DE LOS, Y GENERALIDAD Y ABSTRACCION DE LA LEY QUE LOS PREVIENE. DIFERENCIAS. No deben confundirse las garantías de generalidad y abstracción de la ley, con el atributo de equidad que todo impuesto debe satisfacer. La generalidad y abstracción de la ley se refiere a lo indeterminado de antemano de los sujetos de esas normas, en virtud de lo cual sus preceptos sólo pueden aplicarse a los individuos que desde un principio se encuentran comprendidos en la hipótesis normativa y a los que posteriormente se coloquen dentro de la misma situación, mientras que la equidad de los impuestos toma en consideración la capacidad tributaria del obligado. De allí sólo puede deducirse que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentran en la situación jurídica abstracta e impersonal que señala la ley, pero no la inequidad de la misma, por lo que si el quejoso se encuentra comprendido en el supuesto previsto en los preceptos que impugnan, no puede derivarse, de tal situación, la inequidad del impuesto controvertido.

Amparo en revisión 581/71. César Flores Herrera. 19 de septiembre de 1972. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 45 Primera Parte. Página: 52

Luego entonces, la generalidad de las contribuciones no estriba en extender la obligación a todos los sujetos comprendidos dentro de la relación tributaria del Estado con sus gobernados, sino que afecte a todos los sujetos cuya situación económica o capacidad tributaria coincida con la hipótesis jurídica o el hecho generador del crédito fiscal.

En otras palabras, toda contribución establecida por ley debe atender a la proporcionalidad, esto es, a la capacidad tributaria o económica de los sujetos a los que va dirigida, así mismo, debe aplicarse a todos los sujetos que se encuentren dentro del supuesto jurídico o hecho generador del crédito fiscal.

1.2.5. Principio de equidad.

Otro principio trascendental para la constitucionalidad de las contribuciones es la equidad, según su esencia en la parte final de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, misma

¹⁶ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit., pp. 44-45.

que se ve reflejada en la eficacia y validez del acto de autoridad fiscal que se acoja a la ley fiscal que así lo consagre.

La equidad, entendida por igualdad en materia tributaria, consiste en que la ley se aplique a todos por igual, si bien la generalidad va encaminada a que la ley fiscal se aplique a todos los que se encuentren dentro del supuesto jurídico atendiendo a la calidad del sujeto, la equidad va dirigida a que los sujetos que se encuentran dentro de una calidad tributaria específica, se les aplique la ley por igual, evitando beneficios y perjuicios adicionales, como se ha manejado anteriormente.

Es imperativo para el funcionamiento del Estado que todos los integrantes de este contribuyan para tal fin, sin embargo y derivado de la multiplicidad de condiciones socioeconómicas, la ley no puede aplicarse de manera general a todos, sería arbitrario y violaría el principio de equidad, ya que en teoría un gravamen a una empresario, no puede ser el mismo para un obrero, por lo tanto, la contribución debe existir, siempre y cuando la aplicación de ésta sea igual para un determinado grupo social con idéntica capacidad económica, esto es, que haya un mismo impacto para todo los sujetos que se encuentren dentro del supuesto jurídico que la norma establece, una vez que se ha atendido a la calidad de los mismos.

En este orden de ideas, “ la garantía de equidad radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, mismos que deben recibir un tratamiento idéntico en pago y en el cumplimiento de sus obligaciones ¹⁷. Al respecto existe la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS INEQUITATIVOS. No es equitativo aquel tratamiento fiscal que conduce a que a causantes por conceptos iguales, con respecto a utilidades iguales, se apliquen tasas diferentes.

Amparo administrativo en revisión 2754/54. Operadora de Hoteles, S. A. y coags. 11 de abril de 1955. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Franco Carreño. Ponente: José

¹⁷ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Op. Cit., pp. 48-49.

Para finalizar, cualquier contribución establecida por ley y cuyo fundamento sea la obligación tributaria constitucional, para hacer exigible su extinción, no sólo se debe atender a la calidad tributaria de todos los sujetos obligados por un hecho generador en común, sino que también dicho impacto en la economía de los mismos sea igual, es decir, que no exista un beneficio o perjuicio adicional para tal o cual sujeto pasivo dentro de un mismo grupo con capacidad tributaria idéntica.

1.2.6. Principio de uniformidad.

Derivado del principio de equidad, el principio de uniformidad no es otra cosa que la exacta aplicación en la exigibilidad de la obligación tributaria consagrada en la ley fiscal, es decir, “el principio de uniformidad significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban a los gastos públicos; igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta, el origen de estos, en las circunstancias personales, etc”¹⁸

Al respecto, la siguiente jurisprudencia nos confirma dicha idea.

IGUALDAD DE LOS IMPUESTOS, PRINCIPIO DE (IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES E IMPUESTO SOBRE EXPENDIOS DE BEBIDAS ALCOHOLICAS). El principio de igualdad establecido en la Constitución no consiste, en materia de impuestos, en consagrar un sistema determinado, ni una regla por la cual todos los habitantes de la República Mexicana deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases; es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit., p. 271.

una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos a la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituye el objeto material del impuesto, no determina por sí solo y a veces no determina en ningún modo, las distintas categorías de contribuciones ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a este respecto. En conclusión, la garantía de la igualdad en realidad establece: que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Por tal motivo, el hecho de que un particular tenga que pagar el impuesto sobre ingresos mercantiles y además el impuesto sobre expendios de bebidas alcohólicas, lleva a la conclusión que como todos los que se dediquen a la misma actividad tendrán que pagar ambos impuestos, no hay desigualdad tributaria, puesto que tanto la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles como la Ley del Impuesto sobre Expendios de Bebidas Alcohólicas, tratan en forma igual a todas aquellas personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con los supuestos generadores de los créditos fiscales previstos en ambos ordenamientos.

Amparo en revisión 3125/50. Negociación Pulquera, S. de R.L. de C.V. 22 de abril de 1975. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 76 Primera Parte. Página: 41

En teoría, las contribuciones deben exigirse a todos los sujetos pasivos de la relación tributaria por igual, claro, atendiendo a la capacidad económica de cada uno al colocarse dentro de la hipótesis jurídica de la norma, así como al impacto y mínimo esfuerzo de cada uno, tomando en consideración los hechos que conllevaron a la actualización, esto es, que sea acorde a las situaciones socioeconómicas, estableciendo tarifas progresivas para que el desgaste sea proporcional, general, equitativo y uniforme, no como sucede con las tarifas fijas establecidas en las leyes del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, donde se aplica la generalidad desde el punto de vista de la norma jurídica y no atendiendo a los principios de proporcionalidad, equidad, y uniformidad.

Como hemos deducido durante el desarrollo del presente punto, los principios de las contribuciones, aun cuando estos no queden incluidas dentro de la parte dogmática de la Constitución, es decir, dentro del marco de las garantías individuales, se traducen como limitantes del poder público del Estado frente a sus gobernados.

De la materialización de estos principios depende la validez de las normas jurídico fiscales correspondientes. En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado de la siguiente forma:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 187-192 Primera Parte

Página: 111

Por ende, todo orden jurídico fiscal debe sujetarse a estos, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco Constitucional, ajustando toda contribución al principio de legalidad, mismo que deberá respetar las garantías individuales de libertad, igualdad, proporcionalidad, generalidad uniformidad y seguridad jurídica que en esencia

consagra la fracción IV del artículo 31 Constitucional, en aras de la justicia social y la armonía económica en la relación Estado-Gobernados, delineando la ley fiscal de tal modo que la obligación tributaria de los gobernados y la facultad del Estado se ubiquen dentro de un marco de entendimiento, respeto y responsabilidad tributaria tanto la exigibilidad como la extinción.

Para el establecimiento de cualquier contribución, se tiene que tomar en cuenta la realidad socioeconómica del Estado o las localidades a donde va a aplicarse, para poder ajustarla al texto constitucional, esto es, aplicar la justicia en la imposición de la norma fiscal, repartiendo la carga tributaria entre los gobernados de la forma más equilibrada posible, para ello, no sólo basta que se enarbole la fracción IV de artículo 31 de la Carta Magna, ni la autoridad legislativa este facultada para imponerla, asimismo sea competente la autoridad recaudadora para exigirla, es decir, para la eficacia y plena validez de la norma jurídica fiscal, no sólo se requiere que fundamente y motive la imposición del tributo, puesto que carecería de sustento jurídico y racional para la exigibilidad del mismo, no tendría una eficiencia operativa que le permitiera una estructuración adecuada de la norma, contando con una congruencia con las necesidades sociales y económicas del país y las capacidades de los gobernados a quienes van dirigido, la precisión y la claridad para su cobro, así como la correcta exigibilidad por parte de la autoridad fiscal competente, objetivos y principios que al revestir la norma jurídica, coadyuvan de alguna forma a la estabilidad y el desarrollo económico de los diversos sectores de la economía, la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica del país.

Luego entonces, para que exista una reciprocidad de beneficios, tanto para los sujetos afectados en su economía por la norma jurídica, como para la autoridad fiscal encargada de exigirla, y no se vean vulneradas las garantías de los primeros, ni se reduzcan los ingresos de los recursos a las arcas de la Federación, ni se multipliquen los gastos de ésta, al hacer exigible la obligación por los medios legales correspondientes, es necesario que toda ley que establezca una contribución, se estructure de los principios básicos constitucionales de toda relación jurídica-fiscal, es decir, que la afectación a los particulares no sólo atienda a una situación económica-social real y general, sino además se considere la capacidad de los

sujetos pasivos, estableciendo parámetros para los que se encuentren en el supuesto jurídico atendiendo a los móviles y actualización del mismo, cuidando que el impacto sea el mismo para todos los que se encuentren en ese supuesto, evitando perjuicios o beneficios adicionales a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

CAPITULO 2.

MARCO NORMATIVO DE LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS.

2.1. LA RELACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES CON EL CRÉDITO FISCAL.

2.1. 1. El Crédito Fiscal.

Antes de abordar el concepto de crédito fiscal, considero pertinente analizar los elementos estructurales del concepto de crédito que el derecho privado concibe, y es a saber, "el derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora), la prestación a que ésta se encuentra obligada"¹⁹. De lo anterior se aprecia que un crédito en derecho privado se encuentra condicionado por ciertos elementos como la obligación, misma que lo genera, los sujetos acreedor y deudor o activo y pasivo entre ellos, la relación jurídica, misma que lo hace exigible, y el objeto. Elementos que recoge el derecho público, donde se encuentra la materia fiscal, y adopta a las características de una relación de supra a subordinación y no a la voluntad de las propias personas como sucede en el derecho privado.

En ese sentido, en la fracción IV del artículo 31 Constitucional se establece, de manera indirecta, el fundamento del crédito fiscal, toda vez que impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos del Estado, distinguiendo a los sujetos de la obligación, misma que se precisa en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, el objeto lo recoge el artículo 2 del referido ordenamiento legal, y la relación jurídica tributaria se encuentra intrínseca en estos dos preceptos jurídicos.

¹⁹ DE PINA, Rafael y otro. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México, 2000, p. 2003.

Ahora, retomando que un crédito deviene de una obligación, y dado que durante el transcurso del capítulo anterior, manejamos indistintamente las figuras obligación fiscal, obligación tributaria, relación jurídico fiscal y relación tributaria, es preciso hacer una distinción de cada una de estas, pues si bien participan dentro de un proceso cuya finalidad es común, cumplen funciones distintas y por ende se allegan de características diferentes.

Genéricamente, una obligación se conceptúa como el vínculo jurídico en virtud de la cual, una persona llamada deudor, esta obligada para con otra, llamada acreedor, a una prestación determinada²⁰. ahora, dejando a un lado la relación entre particulares, de donde deviene este concepto, y tomando en cuenta la relación de supra a subordinación del derecho público, respecto de los entes de gobierno con los particulares, la obligación fiscal se puede conceptuar "diciendo que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley"²¹. pero tomando en cuenta que "la obligación fiscal es una relación jurídica que emana necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza"²², colocando a los sujetos que participan en una relación de derecho público como son los entes de gobierno y los gobernados o particulares en las calidades de sujetos activos (acreedores) y sujetos pasivos (deudores) de conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional y el 1º del Código Fiscal de la Federación, y retomando el concepto arriba citado, se podría decir que estamos en posibilidad de armar un concepto más adecuado de lo que es una obligación fiscal, sin embargo, no es tan sencillo e inevitablemente debemos volver a los elementos estructurales del concepto genérico del crédito o de la obligación.

²⁰ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas Editores, 2ª edición, México, 1988, p. 237.

²¹ GULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen II. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, p. 241.

²² MARBARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc. Graw-Hill, México, 1997, p. 131

Primeramente, es necesario determinar quienes son los sujetos de una obligación y adecuarlos a la obligación fiscal, precisando calidades y características.

El sujeto activo de una obligación es la persona, acreedor, que tiene la facultad de hacer exigible una prestación determinada, ahora bien, "el carácter de sujeto activo de la obligación fiscal recae por lo general en el fisco, entendiéndose por tal, el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal. Excepcionalmente, el gobernado asume el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal, pero esto sólo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquellos adquieren el derecho de hacer acreditamiento o compensaciones de créditos fiscales"²³, según sea el objeto de la obligación fiscal, artículos 22, 23 y 34 del Código Fiscal de la Federación.

Entendiéndose que generalmente, es el Estado el sujeto activo de la obligación fiscal, es necesario precisar cuales son las autoridades recaudadoras facultadas para hacer exigible la prestación al sujeto pasivo, así mismo revestidas de la calidad, siendo la Federación, los Estados y los municipios, además de los organismos fiscales autónomos o parafiscales como el Instituto Mexicano del Seguros Social o el INFONAVIT.

Por su parte, el sujeto pasivo puede concebirse como la persona, deudor, que esta obligado a entregar la prestación objeto de la obligación, al sujeto activo. En materia fiscal, el sujeto pasivo, "es aquella persona o entidad que de acuerdo la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada"²⁴, esto es, a primera vista, la calidad de sujeto pasivo recae en los gobernados o particulares, respecto de los entes de gobierno, sin embargo y como excepcionalmente ocurre con la calidad de sujeto activo del Estado respecto de los gobernados, la calidad de sujeto pasivo también puede recaer en los entes de gobierno, como se desprende del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, y en la hipótesis que determine la ley.

²³ MARBARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit., p. 122.

²⁴ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit., p. 238

Una vez consideradas las calidades de los sujetos de una obligación fiscal, el siguiente elemento a tratar es el objeto, cuya importancia es fundamental para la connotación que tome la obligación fiscal, ya que dependiendo de este, suele confundirse la obligación fiscal con la obligación tributaria, manejándose indistintamente, no obstante que en estricto sentido no sea lo correcto.

El objeto de la obligación fiscal, se puede decir "que esta representado por el contenido de la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor puede ser triple: de dar, de hacer o de no hacer y como una variante de esta última la de obligación de tolerar"²⁵. Como se entiende de la fracción IV del artículo 31 Constitucional y los artículos 2 y 4 del Código Fiscal de la Federación, la obligación fiscal es tendiente a entregar con el objeto misma, el dar, no tanto el hacer o no hacer o el tolerar. En otras palabras "cuando se habla de objeto del tributo (obligación fiscal), se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición..."²⁶, sin embargo es importante hacer énfasis en la finalidad de la obligación fiscal establecida constitucionalmente, que es la de contribuir para los gastos del Estado, aportando para ello una cantidad cierta ya sea en dinero o en especie (artículo 2 del Código Fiscal de la Federación), por lo tanto toma especial importancia la obligación cuyo objeto es el dar.

Ahora bien, se observa que entre el sujeto activo, el sujeto pasivo y el objeto de la obligación fiscal existe un vínculo que los une, mismo que faculta al primero para exige el objeto al segundo, y obliga a este a cumplir con dicho objeto al primero, dicho vínculo se denomina relación jurídica, es decir, " el nexa que une al sujeto activo, quien tiene un derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto pasivo, que tiene el deber de realizarla, se denomina vínculo jurídico (o relación jurídico fiscal o tributaria). Si bien en otras ramas del derecho este vínculo se puede originar en diferentes instituciones, de entre las que destaca de manera muy importante la voluntad de las

²⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. Cit.*, p. 239

²⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harla, 2ª edición, México, 1999, p. 129.

personas, en materia fiscal, ese vínculo sólo puede existir cuando la disposición jurídica expedida por la autoridad competente así lo determine²⁷. En este sentido es importante tomar en cuenta la relación de supra a subordinación que caracteriza al derecho público, y por tanto, el acto de autoridad no nace de la voluntad, como sucedería en el derecho privado, sino que es la ley, como veíamos en el principio de legalidad de las contribuciones, la que determina la obligación fiscal, los sujetos, el objeto y por ende la relación jurídico fiscal o tributaria.

En estricto sentido y dependiendo del objeto de la relación jurídico fiscal genérica, ya sea el dar o el hacer, no hacer o tolerar, la obligación fiscal puede tener dos connotaciones: obligación fiscal sustantiva y obligación fiscal formal, así mismo, suelen confundirse porque la ley las conjunta en un sólo supuesto jurídico, sin embargo el cumplimiento de una no extingue la obligación de otra, es decir, "a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar lo denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o un tolerar, lo llamamos obligación fiscal formal"²⁸.

Siguiendo en esa línea, entonces estamos ante la existencia de dos relaciones fiscales, es decir, una que deviene directamente de la obligación fiscal formal y la otra que surge al hacer la entrega de ciertos bienes al fisco, en atención a lo expuesto, la obligación fiscal se puede definir como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual este debe dar, hacer o no hacer o tolerar algo, a favor de aquel, en la forma y términos previstos por la ley fiscal²⁹.

Una vez que hemos revisado los elementos de la obligación y adaptado al derecho público, estamos en la posibilidad de armar un concepto de crédito fiscal propiamente, cuya naturaleza jurídica deviene de una obligación constitucional a cargo de los gobernados (artículos 31, fracción IV Constitucional en relación con el 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación) de cooperar para el funcionamiento del Estado, en otras palabras y doctrinalmente hablando, podemos decir que el crédito fiscal "es el derecho que tiene el

²⁷ MARBARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit., pp. 147-148.

²⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit., p. 109.

²⁹ MARBARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit., p. 130.

estado a exigir el pago de una prestación en dinero o en especie, derivado de una ley, y como consecuencia de su soberanía. A este derecho de Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la Ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo. El Estado tiene la facultad económica-coactiva, además el crédito es personal y tiene el carácter de preferencial frente a algunos otros créditos.”³⁰

De la definición jurídica que se encuentra establecida en el artículo 4 del Código Fiscal en relación con los artículos 21; 31. IV; 39; 40; 41; 49; 73. VII. XXIX, XXX; 74, IV; 89, I; 108; 109; 113; 123. A. XXIX. B, X f y 131 Constitucionales. es la siguiente:

“Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

En conclusión, el crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado, al través de sus distintos medios de poder, en el ejercicio de la soberanía delegada en él, y la facultad tributaria, de exigir a los gobernados cierta o incierta cantidad de recursos o bienes cuando estos se coloquen dentro del supuesto jurídico de una ley fiscal, y a su vez la obligación de los últimos para coadyuvar al gasto público.

³⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. Editorial Porrúa. octava edición, México, 1995, p. 776

No obstante lo anterior, no basta que la obligación fiscal se encuentre constitucionalmente legitimada, así como la necesidad del Estado para allegarse de recursos tendientes a satisfacer el interés público y financiar su propio funcionamiento, la existencia de una ley fiscal previamente expedida por la autoridad facultada para hacerlo, y la autoridad sea competente para exigir su cumplimiento, para que se este ante la presencia de un crédito fiscal exigible. Puesto que se requiere de ciertas conductas de hacer, no hacer por parte de los gobernados, y que estas conductas se adecuen al supuesto jurídico de la Ley Fiscal, para que se pueda hacer exigible el cobro de los recursos en ella previstos.

Es decir, la relación tributaria que culmina en la exigibilidad del crédito fiscal, no nace con el simple hecho de que la ley correspondiente prevea cierta hipótesis jurídica genérica y abstracta. se dice que nace en el momento en que el particular despliega ciertas conductas que se adecuan perfectamente a la descripción del supuesto jurídico, tomando la calidad del sujeto pasivo de la obligación fiscal, esto es, no puede haber nacido la obligación fiscal con la expedición de la ley respectiva, requiere de un segundo momento en el que se actualiza la conducta en ella consignada, el nacimiento de la misma esta sujeto a dos momentos o hechos en el tiempo, "el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya relación se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación objetiva prevista en la Ley"³¹, así como lo señalado en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, aún cuando haya nacido la obligación fiscal y el crédito fiscal sea exigible, no podemos estar en presencia de una entrega de recursos lisa y llana, esto es, se requiere de un segundo paso más para estar en el supuesto de exigir dichos recursos, y este es la determinación, es decir "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto del hecho, la medida imponible y el alcance de la

³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., pp. 119-120

obligación³², convertir la obligación fiscal en una cantidad líquida o tangible, atendiendo a los elementos de la ley fiscal que regula las conductas que originaron su nacimiento, es decir, a la tasa, tarifa, base, etc, según el artículo 6 en relación al 5 del Código Fiscal de la Federación.

Se ha discutido mucho sobre si la determinación es únicamente una facultad del Estado para hacer exigible el crédito fiscal a su favor, sin embargo, y siguiendo la estructura de nuestro Código Fiscal de la Federación podemos decir que existen cuatro tipos de determinación fiscal:

La espontánea, artículo 6, cuando el sujeto pasivo la realiza por su propia voluntad, sin la intervención de la autoridad fiscal.

La determinación que realiza la autoridad fiscal con la colaboración del sujeto pasivo, artículo 6.

La determinación de oficio o presuntiva, esta corre cuando la autoridad fiscal determina el crédito a su favor sin la intervención del sujeto pasivo.

La determinación que se realiza en virtud de un convenio celebrado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo.

Finalmente, tiene verificativo la extinción de la obligación fiscal, es decir, los actos tendientes a desaparecer la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, pudiendo ser por medio de las figuras jurídicas del pago, compensación, condonación, cancelación, prescripción, caducidad, dación en pago, revocación, nulidad, el aviso de disminución de obligaciones y suspensión de actividades, la confusión de derechos y la transacción.

En conclusión, el crédito fiscal es la relación jurídica que nace con la obligación de los gobernados para coadyuvar al gasto público del Estado, y la facultad de éste para hacer

³² GULIANI FONROUGE. Carlos M. Op. Cit., p 529.

exigible los recursos necesarios para satisfacer el interés público y solventar su propio funcionamiento, una vez que la conducta de los primeros se haya adecuado a la hipótesis normativa de la ley fiscal correspondiente, que los lleva a determinar la cantidad líquida o en especie a que se ha hecho acreedor el Estado, misma que podrá ser entregada vía los distintos medios de extinción de las obligaciones.

2.1.2. Concepto de contribuciones.

Legalmente, no existe un concepto preciso de las contribuciones, nuestro Código Fiscal de la Federación se limita a hacer una clasificación o enunciación de estas, sin embargo partiendo de las características referidas en el sustento constitucional de las mismas, podemos estar en una posición ideal para establecer un concepto de las contribuciones.

Del análisis de los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII, 74, fracción IV de la Constitución, y 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que las contribuciones deben reunir las siguientes características:

- Son una prestación, esta es derivada de una relación jurídica entre el particular y el Estado, mediando entre ambos la obligación del primero de entregar una parte de su riqueza al segundo, cuya finalidad es el sostenimiento del Estado y sufragar el gasto público, y con ello la permanencia del bien público.
- Deben estar establecidas en una ley, por tanto revestidas de los principios de generalidad, equidad y proporcionalidad.
- Son sujetos pasivos de la obligación tributaria todas las personas físicas o morales que se encuentren dentro del territorio nacional o fuera de éste cuando, la ley respectiva así lo prevea o se encuentren dentro de la hipótesis normativa.

Por lo tanto, podemos deducir que las contribuciones son las prestaciones a cargo de las personas físicas o morales a favor del Estado, establecidas en ley, cuya finalidad es el gasto

público, en otras palabras, “las contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que con carácter general, obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se le conoce como necesidades colectivas”³³

Así mismo, conforme al artículo 5 del código fiscal de la federación, las contribuciones deben revestir ciertos elementos.

- Los sujetos: Pasivos, los particulares que se encuentren en el supuesto jurídico de la norma fiscal; y activos, el Estado en sus diferentes formas de administración pública.
- El objeto. El hecho imponible, es decir, el dar, hacer, no hacer o tolerar.
- Cuota. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal.
- Base. Cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley.
- Tasa. Tanto por ciento que se aplica a la base.
- Tarifa. Lista de unidades o cuotas correspondientes para un determinado objeto, o sea para el número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.³⁴

Finalmente el Código Fiscal de la Federación establece en el primer párrafo del artículo segundo la clasificación legal de las contribuciones.

IMPUESTOS.

“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:

³³ SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. Op. Cit., p. 207.

³⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw-Hill, México, 1998, pp. 155-156.

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."

La definición legal de los impuestos dificulta un poco su conceptualización, toda vez que no incluye los elementos configurativos, objetivos y características propias, ya que para estar en presencia de un gravamen denominado impuesto, tenemos que remitirnos a las características específicas de las otras contribuciones (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) ya que lo define como una excepción a estas.

No obstante lo anterior, los impuestos constituyen una de las principales fuentes de ingresos del Estado, y es una de las formas más socorridas para contribuir al gasto público, doctrinalmente los impuestos se podrían definir de la siguiente manera. "las contribuciones establecidas en ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es contribuir al gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir contraprestación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los altos fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad y congruencia con los alcances de la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema"³⁵.

Las características del impuesto son las mismas que las de la contribución en general, a saber:

- Debe establecerse en una ley.
- Es obligatorio, pues deviene de un mandamiento constitucional.
- Debe ser proporcional y equitativo.
- Es a cargo de las personas físicas o morales que se ubiquen dentro de la hipótesis jurídica de la norma fiscal.
- Su pago es en dinero o en especie, cuando así lo disponga la ley respectiva.
- La finalidad es la de cubrir el gasto público.

³⁵ SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. Op. Cit., pp. 210-211.

Los elementos del impuesto son entre otros, los siguientes:

- Sujetos. Activo, el Estado en sus diversas manifestaciones de la administración pública; pasivo, los particulares que se ubiquen en la hipótesis de la norma jurídico fiscal.
- Objeto. Materia sobre la que recae el gravamen.
- Cuota.
- Tarifa.
- Unidad fiscal.

Clasificación de los impuestos.

Directos. Son los que alcanzan inmediatamente a los sujetos pasivos, al contribuyente, es decir, el legislador suprime todo intermediario entre el obligado pagador y la autoridad fiscal, por tanto, las calidades de sujeto pasivo y sujeto pagador recae en una misma persona. esto es, el impuesto incide directamente en su patrimonio sin opción a recuperarlo de terceras personas. Pude decirse que gravan situaciones más o menos normales o estables sobre las que se pueden elaborar listas nominativas de causantes.

Indirectos. Se grava no al verdadero sujeto pasivo o contribuyente, sino que existe la opción para que este lo traslade a terceras personas, quienes cargaran con el impuesto sobre su propio patrimonio, por tanto, las calidades de sujeto pasivo y sujeto pagador recae sobre distintas personas. Este tipo de impuesto grava situaciones únicas, aisladas o accidentales, por esta naturaleza, es imposible elaborar una lista de causantes.

Reales. Gravando exclusivamente a los bienes o cosas, es decir, prescinde de las consideraciones personales del sujeto pasivo y atiende a la manifestación objetiva y aislada de la riqueza.

Personales. Grava atendiendo a las condiciones personales del sujeto pasivo, dejando a un lado los bienes o cosas de su propiedad, o de donde deviene el ingreso gravado.

Específicos. Se establece en función de una unidad de medida o la calidad del bien gravado.

Ad valorem. Se establece en función del valor del bien gravado.

Generales. Grava diversas actividades, situaciones u operaciones que mantiene entre si un denominador en común.

Especiales. Grava una actividad específica, pero que se presenta en forma aislada.

Con fines fiscales. Se establece para recaudar ingresos necesarios para satisfacer el gasto público.

Con fines extra fiscales. Se establece sin el ánimo de recaudarlos, ni obtener ingresos, sino su finalidad principalmente es diferente, ya sea de carácter social, económico o restrictivo.

Efectos de los impuestos.

Son las consecuencias que se generan con motivo del establecimiento de los impuestos en la ley respectiva, su nacimiento, o hecho generador, la determinación, el pago, la evasión y exigibilidad, en relación con la autoridad fiscal facultada para recaudarlos, sujeto pasivo y terceras personas en una misma obligación fiscal.

La repercusión. Se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo o terceras personas que realizan su pago afectando su economía. Se presenta en tres etapas.

La percusión. Se presenta cuando se actualizan la hipótesis jurídica de la norma fiscal dando lugar a la obligación de pagar y la facultad de exigir su cobro.

La traslación. Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra persona a pagar el gravamen. Puede ser de dos formas: Protraslación, cuando el contribuyente transmite al

consumidor el impuesto; y la retrotraslación, que es menos usual, ocurre cuando el consumidor transmite el impuesto al vendedor o prestador de servicios.

La incidencia. Es la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo que realmente lo paga, afectando con ello su patrimonio y economía.

La difusión. Consiste en la disminución de la capacidad de compra del sujeto pasivo en quien recae la incidencia, pues limita sus consumos y deja de adquirir mayor número de bienes.

La elusión. Consiste en sustraerse al pago de los impuestos, sin infringir la ley fiscal respectiva, es decir, realizando conductas lícitas, como son el evitar incidir en la hipótesis de la norma fiscal.

La evasión. Consiste en sustraerse al pago de los impuestos recurriendo a conductas ilícitas, violentando la ley, actualizando conductas que esta prohíbe u omitiendo lo que ordena.

Finalmente, cabe hacer la aclaración de que “todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y las donaciones a favor del Estado constituyen un ejemplo de contribuciones, pero obviamente no tiene el carácter de impuestos”³⁶

Para concluir, los impuestos se traducen en las percepciones en dinero y excepcionalmente en especie a que tiene derecho de percibir el Estado de los particulares, personas físicas o morales, cuando la conducta de esos se adecua a la hipótesis normativa que la ley fiscal respectiva contiene, con características y elementos propios de las contribuciones, cuyos efectos son diversos e importantes para la funcionalidad social y económica del Estado, como diversos son los impuestos e importante los ingresos recabados por tal concepto, para cubrir el gasto público.

³⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, 2ª edición, México, 1994, P. 59.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

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

Propiamente, no son consideradas como contribuciones, pues no participan del mismo origen y fundamento de los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras. Sin embargo el legislador les ha dado tal carácter y revestido del procedimiento administrativo de ejecución para un cobro oportuno, rápido y fácil, pues son las exenciones a favor de ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento, y el fin social a que están afectas, como se aprecia de la siguiente Tesis Jurisprudencial:

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. NO SE VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD PORQUE EL PORCENTAJE DE APORTACION DEL ESTADO Y DE LOS TRABAJADORES, NO SEA IDENTICO AL DE LOS PATRONES. El Decreto de reformas y adiciones a la Ley del Seguro Social de 13 de julio de 1993, en cuanto estableció diversos porcentajes de aportación para el Estado, los trabajadores y los patrones, no resulta inequitativo puesto que los sujetos que componen la clase patronal, reciben entre sí un trato idéntico y la circunstancia de que al Estado y a los trabajadores no se les hayan incrementado sus aportaciones en forma similar, no altera el principio de equidad tributaria, ya que éstos se encuentran en una situación distinta a la de los patrones. Mientras las empresas se caracterizan por su intención de lucrar, el Estado tiene a su cargo la rectoría del desarrollo nacional mediante el fomento del crecimiento económico, el empleo y una justa distribución de la riqueza, sin que deba perderse de vista, además, que afronta la responsabilidad de contribuir por todos los trabajadores afiliados al Instituto, mientras que la aportación patronal se distribuye cuantitativamente entre la clase empresarial, por lo que el impacto en cada patrón es significativamente menor al que resiente el Estado. Finalmente, por lo que toca a la clase trabajadora, su limitada capacidad de recursos la coloca en un plano diferente de tributación, por lo que tampoco puede exigirse un trato semejante al del sector patronal.

Amparo en revisión 617/94. Industrias de Hule Galgo, S.A. de C.V. 15 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el cinco de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número LXXI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a cinco de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo. II, Octubre de 1995 Tesis: P. LXXI/95. Página: 74

Tienen su origen en el artículo 123, apartado A, fracciones XIV, XXIX y XII de la Constitución Mexicana así como los artículos 2 y 3 de la Ley del Seguro Social.

Características de las aportaciones de seguridad social.

-Deben estar establecidas en un ley.

-Derivan de relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores, y excepcionalmente cuando se permite la incorporación voluntaria a los particulares.

-Son a cargo de las personas físicas o morales, que son sustituidas por el Estado por la ley en materia de seguridad social, a cargo de las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social.

-Son a favor de las entidades, dependencias públicas federales o locales y organismos descentralizados que tengan a su cargo la realización de la seguridad social.

-Las aportaciones pueden ser: Aportaciones o bonos retenidos a los trabajadores por patrones por el Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

-Cuotas del IMSS a cargo de los patrones y trabajadores.

-Cuotas para el SAR a cargo de los trabajadores.

-Cuotas del ISSSTE a cargo de los trabajadores del Estado.

-Cuotas del ISSFAM a cargo de los militares.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

"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."

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. VALOR Y MEJORA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD APLICABLE CON MOTIVO DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN; SU NATURALEZA JURÍDICA. De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 2o., 4o., 5o. y 6o. del Decreto 308 reformado, expedido por el Congreso del Estado de Nuevo León, reformado por los diversos 109, 531 y 3 publicados en el Periódico Oficial de esa entidad federativa los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre y trece de noviembre de mil novecientos noventa y siete, respectivamente, en relación con los diversos 41 bis-9 a 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios de esa entidad federativa, se advierte que la contribución denominada impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, no tiene la naturaleza propia de los impuestos, en tanto que su hecho imponible no está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, sino por el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, esto es, se trata de un tipo de contribución especial que se paga en relación con un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe.

Amparo en revisión 1815/99. Consuelo Adame Guerra. 12 de mayo del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Es el ingreso que percibe el Estado, en sus tres ámbitos de gobierno, por parte de los particulares en virtud del aumento del valor real de los bienes inmuebles de su propiedad, derivado de la realización de una obra pública por parte de los primeros.

El hecho generador de la contribución de mejoras, se presenta cuando la administración pública culmina una obra pública y los ingresos percibidos por este concepto deben estar destinados al pago de la obra, repartido entre los propietarios de los bienes beneficiados de manera equitativa y el total de los mismos, no deberá exceder su costo total.

DERECHOS.

"IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

Como se observa, los derechos son las tasas o contribuciones, ingresos que percibe el Estado de los particulares, personas físicas o morales, y excepcionalmente organismos públicos descentralizados cuando así lo prevea la ley respectiva, en contra prestación a los beneficios directos a particulares por los servicios públicos que presta, o por la autorización para usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; La Ley General de Bienes Nacionales y La Ley Federal de Derechos.

Su justificación, estriba en que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por el Estado, tomando en cuenta el interés público de los servicios prestados, en aras de su sostenimiento.

Genéricamente, los derechos se clasifican en derechos por servicios de carácter industrial, pero de interés económico, sobre actuaciones o actos jurídicos, por servicios de policía, inspección, sanidad, agua, por uso de los bienes del dominio público de la nación, etc.

Los derechos presentan las siguientes características:

-Deben estar establecidos en una ley.

-Proporcionales y equitativos a la contraprestación que reciben del Estado los sujetos pasivos.

-Obligatorios, derivado de la relación jurídico fiscal entre las autoridades administrativas que prestan el servicio y los sujetos pasivos.

-El hecho generador se actualiza con el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación o al recibir los servicios que presta el Estado, en sus funciones de derecho público.

-El pago, generalmente es en dinero y se realiza antes de la prestación del servicio o se disfrute o aproveche de los bienes del dominio público del Estado el sujeto pasivo.

-El destino es cubrir el gasto público, pero en especial esta destinado a cubrir los gastos ocasionados por la prestación del servicio, así como cubrir las erogaciones relacionadas con el mantenimiento y funcionalidad de los bienes del dominio público.

En conclusión, los derechos están representados por los recursos que percibe el Estado conforme a la ley respectiva en sus tres ámbitos de gobierno, por parte de los particulares y

excepcionalmente por entidades y dependencias de la administración pública federal, estatal o municipal, por la prestación de servicios públicos o la autorización para el uso y/o disfrute de los bienes del dominio público, cuyo destino es cubrir los gastos erogados por concepto de los servicios prestados y el mantenimiento de los bienes del dominio público, así mismo coadyuvar a la eficacia de los primeros y la conservación de los segundos.

2.1.3. Aprovechamientos.

El Artículo 3 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo lo siguiente:

“Son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

Son los ingresos que instituye, requiere, garantiza su importe y percibe el Estado en función de su autoridad pública, a efecto de cubrir el gasto público por el uso y aprovechamiento de sus bienes patrimoniales por los particulares, distintos a los percibidos en función de su poder tributario, sin embargo se rigen por normas de derecho público entre estos las multas administrativas, recargos no tributarios, indemnizaciones por pago de daños o perjuicios al patrimonio del Estado, decomiso de bienes, etc., establecidos de manera ordinaria, es decir, anual en las Leyes de Ingresos de la Federación, Entidades Federativas y Municipales.

PRODUCTOS.

“Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

Los productos “son los ingresos por vías de derecho privado del Estado que se perciben tanto por el desarrollo de sus actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada,

en el ámbito económico, pero también se adquieren por usar, explotar o aprovechar o enajenar los bienes del dominio privado del sector público y por donaciones, herencias y legados a su favor”.³⁷

Es decir los aprovechamientos y productos son los recursos que percibe el Estado por situaciones distintas tanto de derecho público como privado, respectivamente, de las contribuciones, establecidos en las leyes de Ingresos del Estado en sus tres ámbitos de gobierno, cuyo destino es cubrir el gasto público, y formando parte de la totalidad de recursos que componen el crédito fiscal.

2.1.4. Cuenta ajena.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

La cuenta ajena esta integrada por los recursos que percibe el Estado o la Hacienda Pública, por concepto de una sanción económica, específicamente, la multa cuya imposición proviene de una autoridad no fiscal.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su Título cuarto las Responsabilidades de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones para la administración pública.

³⁷ SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. Op. Cit. p. 296.

En su artículo 108, se precisa a que sujetos recae el carácter de servidores públicos, a señalar lo siguiente:

"Artículo 108.- Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados, y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores del Instituto Federal Electoral, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

El Presidente de la República, durante el tiempo de su encargo, sólo podrá ser acusado por traición a la patria y delitos graves del orden común.

Los Gobernadores de los Estados, los Diputados a las Legislaturas Locales, los Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales y, en su caso, los miembros de los Consejos de las Judicaturas Locales, serán responsables por violaciones a esta Constitución y a las leyes federales, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales.

Las Constituciones de los Estados de la República precizarán, en los mismos términos del primer párrafo de este artículo y para los efectos de sus responsabilidades, el carácter de servidores públicos de quienes desempeñen empleo, cargo o comisión en los Estados y en los Municipios."

En consecuencia la propia Constitución faculta al Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados a expedir las leyes sobre responsabilidades de los servidores públicos a efecto de sancionar a los servidores públicos que en el ejercicio de su empleo, cargo o comisión infrinjan las máximas del servicio público al establecer en el artículo 109 en su primer párrafo lo siguiente:

"Artículo 109.- El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados, dentro de los ámbitos de sus respectivas competencias, expedirán las leyes de responsabilidad de los servidores públicos y las demás normas conducentes a sancionar a quienes, teniendo este carácter, incurran en responsabilidad, de conformidad con las siguientes prevenciones..."

Así mismo, en caso de incumplimiento a las máximas de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen el servicio público por parte de un servidor público en el ejercicio de un empleo, cargo o comisión se hará acreedor a una sanción administrativa, según lo establecido en la fracción III del artículo 109 que a la letra señala:

"III.- Se aplicarán sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones.

Los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionadas se desarrollarán autónomamente. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.

Las leyes determinarán los casos y las circunstancias en los que se deba sancionar penalmente por causa de enriquecimiento ilícito a los servidores públicos que durante el tiempo de su encargo, o por motivos del mismo, por sí o por interpósita persona, aumenten substancialmente su patrimonio, adquieran bienes o se conduzcan como dueños sobre ellos, cuya procedencia lícita no pudiesen justificar. Las leyes penales sancionarán con el decomiso y con la privación de la propiedad de dichos bienes, además de las otras penas que correspondan.

Cualquier ciudadano, bajo su más estricta responsabilidad y mediante la presentación de elementos de prueba, podrá formular denuncia ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión respecto de las conductas a las que se refiere el presente artículo."

Entre estas sanciones, destitución, amonestación, inhabilitación, se establece también las sanciones económicas, estas determinadas en función de los daños ocasionados al Estado y los beneficios económicos obtenidos por el servidor público en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con el artículo 113 de nuestra Constitución Política.

"Artículo 113.- Las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, determinarán sus obligaciones a fin de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones; las sanciones aplicables por los actos u omisiones en que incurran, así como los procedimientos y las autoridades para aplicarlas. Dichas sanciones, además de las que señalen las leyes, consistirán en suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas, y deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos obtenidos por el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por sus

actos u omisiones a que se refiere la fracción III del artículo 109, pero que no podrán exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados.”

Estas sanciones son determinadas por la Auditoría Superior de la Federación, las Contralorías Estatales, la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control en sus respectivas competencias.

Por ejemplo, en la **Constitución Mexicana** se establece al respecto lo siguiente:

“Artículo 79. La entidad de fiscalización superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la ley.

Esta entidad de fiscalización superior de la Federación tendrá a su cargo: ...

V. Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, así como promover ante las autoridades competentes el fincamiento de otras responsabilidades; promover las acciones de responsabilidad a que se refiere el Título Cuarto de esta Constitución, y presentar las denuncias y querrelas penales, en cuyos procedimientos tendrá la intervención que señale la ley...”

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece por su parte:

“Artículo 37.- A la Secretaría de la Función Pública corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos;

II. Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo;

III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;

V. Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores;

VI. Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a fin de que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma, sean aprovechados y aplicados con criterios de eficiencia, buscando en todo momento la eficacia, descentralización, desconcentración y simplificación administrativa. Para ello, podrá realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias, y dictar las disposiciones administrativas que sean necesarias al efecto, tanto para las dependencias como para las entidades de la Administración Pública Federal;

VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;

VIII. Inspeccionar y vigilar, directamente o a través de los órganos de control, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de: sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, servicios, y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración Pública Federal;

IX. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

X. Designar a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño;

XI. Designar, para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamentales, delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal centralizada, y comisarios en los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la Administración Pública Paraestatal;

XII.- Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los Tribunales Federales, representando al Titular de dicha Secretaría;

XIII. Colaborar con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades;

XIV. Informar periódicamente al Ejecutivo Federal, sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de aquellas que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, cuando proceda del resultado de tales intervenciones y, en su caso, dictar las acciones que deban desarrollarse para corregir las irregularidades detectadas;

XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores públicos de la Administración Pública Federal, y verificar su contenido mediante las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables;

XVI. Atender las quejas e inconformidades que presenten los particulares con motivo de convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, salvo los casos en que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes;

XVII. Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos, que puedan constituir responsabilidades administrativas; aplicar las sanciones que correspondan en los términos de ley y, en su caso, presentar las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público, prestándose para tal efecto la colaboración que le fuere requerida;

XVIII. Autorizar, conjuntamente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ámbito de sus respectivas competencias, las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como registrar dichas estructuras para efectos de desarrollo y modernización de los recursos humanos;

XIX. Establecer normas, políticas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos, desincorporación de activos, servicios y obras públicas de la Administración Pública Federal;

XX. Conducir la política inmobiliaria de la Administración Pública Federal, salvo por lo que se refiere a las playas, zona federal marítimo terrestre, terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas y demás zonas federales;

XXI. Expedir normas técnicas, autorizar y, en su caso, proyectar, construir, rehabilitar, conservar o administrar, directamente o a través de terceros, los edificios públicos y, en general, los bienes inmuebles de la Federación, a fin de obtener el mayor provecho del uso y goce de los mismos. Para tal efecto, la Secretaría podrá coordinarse con estados y municipios, o bien con los particulares y con otros países;

XXII. Administrar los inmuebles de propiedad federal, cuando no estén asignados a alguna dependencia o entidad;

XXIII. Regular la adquisición, arrendamiento, enajenación, destino o afectación de los bienes inmuebles de la Administración Pública Federal y, en su caso, representar el interés de la Federación; así como expedir las normas y procedimientos para la formulación de inventarios y para la realización y actualización de los avalúos sobre dichos bienes que realice la propia Secretaría, o bien, terceros debidamente autorizados para ello;

XXIV. Llevar el registro público de la propiedad inmobiliaria federal y el inventario general correspondiente;

XXIV bis. Reivindicar los bienes propiedad de la nación, por conducto del Procurador General de la República; y

XXV. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos."

Así mismo, el Reglamento Interno de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo (hoy Secretaría de la Función Pública) de conformidad con el Segundo Transitorio del Decreto por el cual se reforma la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día diez de abril de dos mil tres) señala al respecto:

"Artículo 47.- La Secretaría designará para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamental, a los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control; delegados y subdelegados ante las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada y sus órganos desconcentrados, así como ante la Procuraduría General de la República, y a los comisarios públicos ante los órganos de gobierno o de vigilancia de las entidades de la Administración Pública Federal Paraestatal.

I...

II...

III. Los titulares de los órganos internos de control tendrán, en el ámbito de la dependencia y de sus órganos desconcentrados, o entidad de la Administración Pública Federal en la que sean designados o de la Procuraduría General de la República, las siguientes facultades:

1. Recibir quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos y darles seguimiento; investigar y fincar las responsabilidades a que hubiere lugar e imponer las sanciones aplicables en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, con excepción de las que conozca la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial; determinar la suspensión temporal del presunto responsable de su empleo, cargo o comisión, si a su juicio así conviene para la conducción o continuación de las investigaciones, de acuerdo a lo establecido en la propia Ley, y en su caso, llevar a cabo las acciones que procedan conforme a la ley de la materia, a fin de garantizar el cobro de las sanciones económicas que llegaren a imponerse a los servidores públicos con motivo de la infracción cometida.

Calificar los pliegos preventivos de responsabilidades que formulen las dependencias, órganos desconcentrados y entidades y la Procuraduría General de la República, en los términos de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento, así como la Tesorería de la Federación, conforme a lo dispuesto por la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, fincando cuando proceda los pliegos de responsabilidades a que hubiere lugar, salvo los que sean competencia de la Dirección General mencionada;

2. Dictar las resoluciones en los recursos de revocación que interpongan los servidores públicos, y de revisión que se hagan valer en contra de las resoluciones de las inconformidades previstas en la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, y en la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, que emitan los titulares de las áreas de responsabilidades; ...

a) Los titulares de las áreas de Responsabilidades:

1. Citar al presunto responsable e iniciar e instruir el procedimiento de investigación a fin de determinar las responsabilidades a que hubiere lugar, e imponer en su caso las sanciones aplicables en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, y determinar la suspensión temporal del presunto responsable de su empleo, cargo o comisión, si a su juicio así conviene para la conducción o continuación de las investigaciones, de conformidad con lo previsto en la referida Ley;...”

Ley Federal de Entidades Paraestatales señala en su artículo 62:

"Artículo 62.- **Los órganos de control interno** serán parte integrante de la estructura de las entidades paraestatales. Sus acciones tendrán por objeto apoyar la función directiva y promover el mejoramiento de gestión de la entidad; desarrollarán sus funciones conforme a los lineamientos que emita la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, de la cual dependerán los titulares de dichos órganos y de sus áreas de auditoría, quejas y responsabilidades, de acuerdo a las bases siguientes:

I.- **Recibirán quejas, investigarán y, en su caso, por conducto del titular del órgano de control interno o del área de responsabilidades, determinarán la responsabilidad administrativa de los servidores públicos de la entidad e impondrán las sanciones aplicables en los términos previstos en la ley de la materia, así como dictarán las resoluciones en los recursos de revocación que interpongan los servidores públicos de la entidad respecto de la imposición de sanciones administrativas.**

Dichos órganos realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan ante los diversos Tribunales Federales, representando al Titular de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo;

II. Realizarán sus actividades de acuerdo a reglas y bases que les permitan cumplir su cometido con autosuficiencia y autonomía; y

III. Examinarán y evaluarán los sistemas, mecanismos y procedimientos de control; efectuarán revisiones y auditorías, vigilarán que el manejo y aplicación de los recursos públicos se efectúe conforme a las disposiciones aplicables; presentarán al Director General, al Órgano de Gobierno y a las demás instancias internas de decisión, los informes resultantes de las auditorías, exámenes y evaluaciones realizados"

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos señala lo siguiente:

"Artículo 1. Esta ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto Constitucional en **Materia de:**

I.- **Los sujetos de responsabilidad en el servicio público;**

II.- **Las obligaciones en el servicio público;**

III.- **Las responsabilidades y sanciones administrativas en el ser vicio público, así como las que se deban resolver mediante juicio político;**

IV.- Las autoridades competentes y los procedimientos para aplicar dichas sanciones;

V.- Las autoridades competentes y los procedimientos para declarar la procedencia del procesamiento penal de los servidores públicos que gozan de fuero;
y

VI.- El registro patrimonial de los servidores públicos.

Artículo 2 Son sujetos de esta Ley, los servidores públicos mencionados en el párrafo primero y tercero del artículo 108 Constitucional y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales.

Artículo 3 Las autoridades competentes, para aplicar la presente Ley serán:

- I.- Las Cámaras de Senadores y Diputados al Congreso de la Unión;**
- I Bis. La Asamblea Legislativa del Distrito Federal;**
- II. La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo;**
- III.- Las dependencias del Ejecutivo Federal;**
- IV. El órgano ejecutivo local del Gobierno del Distrito Federal;**
- V.- Derogada.**
- VI.- El Consejo de la Judicatura del Distrito Federal;**
- VII.- El Tribunal Fiscal de la Federación;**
- VIII.- Los Tribunales de Trabajo, en los términos de la legislación respectiva;**
- IX.- Los demás órganos jurisdiccionales que determinen las leyes.**

Artículo.- 4 Cuando los actos u omisiones materia de las acusaciones queden comprendidos en más de uno de los casos sujetos a sanción y previstos en el artículo 109 Constitucional, los procedimientos respectivos se desarrollarán en forma autónoma e independiente según su naturaleza y por la vía procesal que corresponda, debiendo las autoridades a que alude el artículo anterior turnar las denuncias a quien deba conocer de ellas. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta, sanciones de la misma naturaleza.

Artículo 47.- Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones, para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y cuyo incumplimiento dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan, sin perjuicio de sus derechos laborales, así como de las normas específicas que al respecto rijan en el servicio de las fuerzas armadas:

I.- Cumplir con la máxima diligencia el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;

II.- Formular y ejecutar legalmente, en su caso, los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y otras normas que determinen el manejo de recursos económicos públicos;

III.- Utilizar los recursos que tengan asignados para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, las facultades que le sean atribuidas o la información reservada a que tenga acceso por su función exclusivamente para los fines a que están afectos;

IV.- Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, conserve bajo su cuidado o a la cual tenga acceso, impidiendo o evitando el uso, la sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidas de aquéllas;

V.- Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste;

VI.- Observar en la dirección de sus inferiores jerárquicos las debidas reglas del trato y abstenerse de incurrir en agravio, desviación o abuso de autoridad;

VII.- Observar respeto y subordinación legítimas con respecto a sus superiores jerárquicos inmediatos o mediatos, cumpliendo las disposiciones que éstos dicten en el ejercicio de sus atribuciones;

VIII.- Comunicar por escrito al titular de la dependencia o entidad en la que presten sus servicios, las dudas fundadas que le suscite la procedencia de las órdenes que reciba;

IX.- Abstenerse de ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión después de concluido el período para el cual se le designó o de haber cesado, por cualquier otra causa, en el ejercicio de sus funciones;

X.- Abstenerse de disponer o autorizar a un subordinado a no asistir sin causa justificada a sus labores por más de quince días continuos o treinta discontinuos en un año, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones, cuando las necesidades del servicio público no lo exijan;

XI.- Abstenerse de desempeñar algún otro empleo, cargo o comisión oficial o particular que la Ley le prohíba;

XII.- Abstenerse de autorizar la selección, contratación, nombramiento o designación de quien se encuentre inhabilitado por resolución firme de la autoridad competente para ocupar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;

XIII.- Excusarse de intervenir en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo

aquéllos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos hasta el cuarto grado, por afinidad o civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o vayan formando parte;

XIV.- Informar por escrito al jefe inmediato y en su caso, al superior jerárquico, sobre la atención, trámite o resolución de los asuntos a que hace referencia la fracción anterior y que sean de su conocimiento, y observar sus instrucciones por escrito sobre su atención, tramitación y resolución, cuando el servidor público no pueda abstenerse de intervenir en ellos;

XV.- Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, objetos mediante enajenación a su favor en precio notoriamente inferior al que el bien de que se trate y que tenga en el mercado ordinario, o cualquier donación, empleo, cargo o comisión para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XIII, y que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión;

XVI.- Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para las personas a las que se refiere la fracción XIII;

XVII.- Abstenerse de intervenir o participar indebidamente en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios en el caso, o pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para las personas a las que se refiere la fracción XIII;

XVIII.- Presentar con oportunidad y veracidad, las declaraciones de situación patrimonial, en los términos establecidos por esta ley;

XIX.- Atender con diligencia las instrucciones, requerimientos y resoluciones que reciba de la Secretaría de la Contraloría, conforme a la competencia de ésta;

XX.- Supervisar que los servidores públicos sujetos a su dirección, cumplan con las disposiciones de este artículo; y denunciar por escrito, ante el superior jerárquico o la contraloría interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda ser causa de responsabilidad administrativa en los términos de esta ley, y de las normas que al efecto se expidan;

XXI.- Proporcionar en forma oportuna y veraz, toda la información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le compete la vigilancia y defensa de los

derechos humanos, a efecto de que aquélla pueda cumplir con las facultades y atribuciones que le correspondan.

XXII.- Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición jurídica relacionada con el servicio público; y

XXIII.- Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte, sin la autorización previa y específica de la Secretaría a propuesta razonada, conforme a las disposiciones legales aplicables, del titular de la dependencia o entidad de que se trate. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público, y

XXIV.- Las demás que le impongan las leyes y reglamentos.

Cuando el planteamiento que formule el servidor público a su superior jerárquico deba ser comunicado a la Secretaría de la Contraloría General, el superior procederá a hacerlo sin demora, bajo su estricta responsabilidad, poniendo el trámite en conocimiento del subalterno interesado. Si el superior jerárquico omite la comunicación a la Secretaría de la Contraloría General, el subalterno podrá practicarla directamente informando a su superior acerca de este acto.

Artículo 53.- Las sanciones por falta administrativa consistirán en:

I.- Apercibimiento privado o público;

II.- Amonestación privada o pública;

III.- Suspensión;

IV.- Destitución del puesto;

V.- Sanción económica; e

VI.- Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique lucro o cause daños y perjuicios, será de un año hasta diez años si el monto de aquellos no excede de doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años si excede de dicho límite. Este último plazo de inhabilitación también será aplicable por conductas graves de los servidores públicos.

Para que una persona que hubiere sido inhabilitada en los términos de ley por un plazo mayor de diez años, pueda volver a desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público una vez transcurrido el plazo de la inhabilitación impuesta, se requerirá que

el titular de la dependencia o entidad a la que pretenda ingresar, dé aviso a la Secretaría, en forma razonada y justificada, de tal circunstancia.

La contravención a lo dispuesto por el párrafo que antecede será causa de responsabilidad administrativa en los términos de esta ley, quedando sin efectos el nombramiento o contrato que en su caso se haya realizado.

'Artículo 55.-En caso de aplicación de sanciones económicas por beneficios obtenidos y daños y perjuicios causados por incumplimiento de las obligaciones establecidas en el Artículo 47, se aplicarán dos tantos del lucro obtenido y de los daños y perjuicios causados.

Las sanciones económicas establecidas en este artículo se pagarán una vez determinadas en cantidad líquida, en su equivalencia en salarios mínimos vigentes al día de su pago, conforme al siguiente procedimiento:

I.- La sanción económica impuesta se dividirá entre la cantidad líquida que corresponda y el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal al día de su imposición, y

II.- El cociente se multiplicará por el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal al día de pago de la sanción.

Para los efectos de esta Ley se entenderá por salario mínimo mensual, el equivalente a treinta veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal."

La vigente Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, se manifiesta de la siguiente forma:

"ARTICULO 1.- Esta Ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de:

- I.- Los sujetos de responsabilidad administrativa en el servicio público;
- II.- Las obligaciones en el servicio público;
- III.- Las responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público;
- IV.- Las autoridades competentes y el procedimiento para aplicar dichas sanciones, y
- V.- El registro patrimonial de los servidores públicos.

'ARTICULO 2.- Son sujetos de esta Ley, los servidores públicos federales mencionados en el párrafo primero del artículo 108 Constitucional, y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos federales.

ARTICULO 3.- En el ámbito de su competencia, serán autoridades facultadas para aplicar la presente Ley:

- I.- Las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión;

- II.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal;
- III.- La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo;
- IV.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;
- V.- Los tribunales de trabajo y agrarios;
- VI.- El Instituto Federal Electoral;
- VII.- La Auditoría Superior de la Federación;
- VIII.- La Comisión Nacional de los Derechos Humanos;
- IX.- El Banco de México, y
- X.- Los demás órganos jurisdiccionales e instituciones que determinen las leyes.

ARTICULO 7.- Será responsabilidad de los sujetos de la Ley ajustarse, en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, a las obligaciones previstas en ésta, a fin de salvaguardar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público.

ARTICULO 8.- Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

- I.- Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;
- II.- Formular y ejecutar los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y la normatividad que determinen el manejo de recursos económicos públicos;
- III.- Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos;
- IV.- Rendir cuentas sobre el ejercicio de las funciones que tenga conferidas y coadyuvar en la rendición de cuentas de la gestión pública federal, proporcionando la documentación e información que le sea requerida en los términos que establezcan las disposiciones legales correspondientes;
- V.- Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos;
- VI.- Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste;
- VII.- Comunicar por escrito al titular de la dependencia o entidad en la que preste sus servicios, las dudas fundadas que le suscite la procedencia de las órdenes que reciba y que pudiesen implicar violaciones a la Ley o a cualquier otra disposición jurídica o

administrativa, a efecto de que el titular dicte las medidas que en derecho procedan, las cuales deberán ser notificadas al servidor público que emitió la orden y al interesado;

VIII.- Abstenerse de ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión, por haber concluido el período para el cual se le designó, por haber sido cesado o por cualquier otra causa legal que se lo impida;

IX.- Abstenerse de disponer o autorizar que un subordinado no asista sin causa justificada a sus labores, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones;

X.- Abstenerse de autorizar la selección, contratación, nombramiento o designación de quien se encuentre inhabilitado por resolución de autoridad competente para ocupar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;

XI.- Excusarse de intervenir, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquéllos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte.

El servidor público deberá informar por escrito al jefe inmediato sobre la atención, trámite o resolución de los asuntos a que hace referencia el párrafo anterior y que sean de su conocimiento, y observar sus instrucciones por escrito sobre su atención, tramitación y resolución, cuando el servidor público no pueda abstenerse de intervenir en ellos;

XII.- Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones, de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes muebles o inmuebles mediante enajenación en precio notoriamente inferior al que tenga en el mercado ordinario, donaciones, servicios, empleos, cargos o comisiones para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XI de este artículo, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión.

Habrán intereses en conflicto cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño imparcial de su empleo, cargo o comisión.

Una vez concluido el empleo, cargo o comisión, el servidor público deberá observar, para evitar incurrir en intereses en conflicto, lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley;

XIII.- Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI;

XIV.- Abstenerse de intervenir o participar indebidamente en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión del contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios en el caso, o pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI;

XV.- Presentar con oportunidad y veracidad las declaraciones de situación patrimonial, en los términos establecidos por la Ley;

XVI.- Atender con diligencia las instrucciones, requerimientos o resoluciones que reciba de la Secretaría, del contralor interno o de los titulares de las áreas de auditoría, de quejas y de responsabilidades, conforme a la competencia de éstos;

XVII.- Supervisar que los servidores públicos sujetos a su dirección, cumplan con las disposiciones de este artículo;

XVIII.- Denunciar por escrito ante la Secretaría o la contraloría interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda constituir responsabilidad administrativa en los términos de la Ley y demás disposiciones aplicables;

XIX.- Proporcionar en forma oportuna y veraz, toda la información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le compete la vigilancia y defensa de los derechos humanos;

XX.- Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública o de servicios relacionados con ésta, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;

XXI.- Abstenerse de inhibir por sí o por interpósita persona, utilizando cualquier medio, a los posibles quejosos con el fin de evitar la formulación o presentación de denuncias o realizar, con motivo de ello, cualquier acto u omisión que redunde en perjuicio de los intereses de quienes las formulen o presenten;

XXII.- Abstenerse de aprovechar la posición que su empleo, cargo o comisión le confiere para inducir a que otro servidor público efectúe, retrase u omita realizar algún acto de su

competencia, que le reporte cualquier beneficio, provecho o ventaja para sí o para alguna de las personas a que se refiere la fracción XI;

XXIII.- Abstenerse de adquirir para sí o para las personas a que se refiere la fracción XI, bienes inmuebles que pudieren incrementar su valor o, en general, que mejoren sus condiciones, como resultado de la realización de obras o inversiones públicas o privadas, que haya autorizado o tenido conocimiento con motivo de su empleo, cargo o comisión. Esta restricción será aplicable hasta un año después de que el servidor público se haya retirado del empleo, cargo o comisión, y

XXIV.- Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público.

El incumplimiento a lo dispuesto en el presente artículo dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan, sin perjuicio de las normas específicas que al respecto rijan en el servicio de las fuerzas armadas.

ARTICULO 13.- Las sanciones por falta administrativa consistirán en:

I.- Amonestación privada o pública;

II.- Suspensión del empleo, cargo o comisión por un periodo no menor de tres días ni mayor a un año;

III.- Destitución del puesto;

IV.- **Sanción económica, e**

V.- Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Cuando no se cause daños o perjuicios, ni exista beneficio o lucro alguno, se impondrán de seis meses a un año de inhabilitación.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique beneficio o lucro, o cause daños o perjuicios, será de un año hasta diez años si el monto de aquéllos no excede de doscientas veces el salario mínimo general mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años si excede de dicho límite. Este último plazo de inhabilitación también será aplicable por conductas graves de los servidores públicos.

En el caso de infracciones graves se impondrá, además, la sanción de destitución.

En todo caso, se considerará infracción grave el incumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones VIII, X a XIV, XVI, XIX, XXII y XXIII del artículo 8 de la Ley.

Para que una persona que hubiere sido inhabilitada en los términos de la Ley por un plazo mayor de diez años, pueda volver a desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público una vez transcurrido el plazo de la inhabilitación impuesta, se requerirá que el titular de la dependencia o entidad a la que pretenda ingresar, dé aviso a la Secretaría, en forma razonada y justificada, de tal circunstancia.

La contravención a lo dispuesto por el párrafo que antecede será causa de responsabilidad administrativa en los términos de la Ley, quedando sin efectos el nombramiento o contrato que en su caso se haya realizado.

'ARTICULO 15.- Procede la imposición de sanciones económicas cuando por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 8 de la Ley, se produzcan beneficios o lucro, o se causen daños o perjuicios, las cuales podrán ser de hasta tres tantos de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados.

En ningún caso la sanción económica que se imponga podrá ser menor o igual al monto de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados.

El monto de la sanción económica impuesta se actualizará, para efectos de su pago, en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación, en tratándose de contribuciones y aprovechamientos.

Para los efectos de la Ley se entenderá por salario mínimo mensual, el equivalente a treinta veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal"

Cuando la resolución que emita la autoridad administrativa, referente a la imposición de una sanción económica no sea recurrida, o una vez recurrida la misma haya quedado firme, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacer efectivo el cobro del crédito fiscal determinado por la autoridad administrativa correspondiente.

2.2. Accesorios secundarios del crédito fiscal.

Los accesorios legales de las contribuciones, son los ingresos pecuniarios que percibe el estado de conformidad con el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, vía crédito fiscal por concepto de recargos, sanciones, indemnizaciones o gastos de ejecución y sanciones de carácter fiscal, y estos se generan cuando una persona física o moral actualiza el hecho generador de alguno de los créditos fiscales a los que esta obligado cubrir y no lo hace en tiempo y forma dentro del plazo establecido por la norma jurídico fiscal respectiva, o cuando la autoridad fiscal pone en marcha sus facultades de comprobación, o bien cuando

se libera de la obligación expidiendo cheques que no son pagados por las instituciones bancarias correspondientes.

2.2.1. Recargos.

Los recargos son los ingresos que percibe el estado por concepto de indemnización, por enterar al fisco en forma extemporánea un crédito fiscal, o cuando se concede una prórroga para cubrir la totalidad de este.

Para algunos doctrinarios, como Giorgio Tesoro, el recargo implica una sanción de carácter complementario o accesorio que se aplica tanto a las violaciones fiscales que constituyen un delito, como las sancionadas administrativamente.

Por otra parte, por ejemplo para Adolfo Arrijo Vizcaino, el recargo constituye un interés moratorio que debe cubrir a la autoridad, por concepto del retardo o la extemporaneidad del pago de algún tipo de crédito fiscal.

Sin embargo, existen varias objeciones al respecto. En primera instancia, si el recargo fuese una sanción, no tendría sentido la clasificación que a título a parte hace el legislador en el Código Fiscal de la Federación, y se estaría en presencia de una irregularidad, toda vez que se sancionaría doblemente una misma conducta, al imponer recargos y multas.

Así mismo, no podemos considerar el recargo como un interés moratorio, en virtud de que el porcentaje que se debe enterar al fisco, es variable dependiendo del crédito principal, y difiere el establecido en el Código Civil y en su momento así lo determinó el Tribunal Fiscal de la Federación.³⁸

Por tanto y de conformidad con los artículos 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2, 4, 21 y 66 del Código Fiscal de la Federación, los recursos que integran el rubro de los recargos por concepto del pago extemporáneo de los

³⁸ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, 4ª edición, 3ª reimpresión, México, 1973, pp. 76-78.

créditos fiscales, participan de la misma naturaleza jurídica del crédito fiscal que les dio origen, y se cubrirán a título de indemnización al Estado derivado de los daños ocasionados a este por la falta de pago oportuno de las obligaciones fiscales o por la prórroga otorgada en el pago de los mismos, y estos se aplicaran a la totalidad del crédito fiscal actualizado independientemente de las sanciones o indemnizaciones a que haya lugar; “de ahí que debamos concluir que los recargos sean considerados como un resarcimiento , y no pena, a favor del Fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria...”³⁹

2.2.2. Gastos de ejecución.

Comprenden los gastos de ejecución, los recursos erogados por las autoridades recaudadoras de manera ordinaria o extraordinaria, por la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, a efecto de cobrar de manera coactiva un crédito fiscal no pagado o garantizado dentro de los plazos legales.

“Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al fisco por las erogaciones que haya efectuado como consecuencia de las diversas diligencias que se practicaron dentro del procedimiento administrativo de ejecución, tomando en cuenta sus distintas etapas que marca la ley”⁴⁰ concretamente el capítulo tercero del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto y de conformidad con los artículos 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2, 3 ,4, 142, 148-I y 150 del Código Fiscal de la Federación a cubrirse a título de gastos de ejecución, participan de la misma naturaleza jurídica del crédito fiscal que les dio origen, y se cobrarán en orden preferente, independientemente de los recargos, indemnizaciones y sanciones a que haya lugar en concepto de reembolso de los gastos realizados por la autoridad recaudadora, a efecto de cobrar de manera coactiva un crédito fiscal omitido.

³⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. *Op. Cit.*, p.74.

⁴⁰ SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 310.

Los gastos de ejecución se calculan en razón del 2% del crédito fiscal omitido y exigido por requerimiento de cobro, por el embargo, el remate, enajenación o adjudicación al fisco, independientemente de los recursos erogados para la aplicación del embargo precautorio y administrativo previstos en los artículos 41, II y 141, V del Código Fiscal de la Federación, que comprenden únicamente el transporte de los bienes embargados, avalúos, impresión y publicación de convocatorias, edictos, investigaciones e inscripciones o cancelaciones el registro público de la propiedad o del comercio según sea el caso, honorarios de los depositarios y peritos, entre otros (artículo 150. cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación)

Ahora bien, cuando se trata de créditos no cubiertos en tiempo, los gastos de ejecución sólo comprenden los recursos erogados por la autoridad fiscal por concepto de honorarios de los notificadores de los diversos requerimientos, a efecto de hacer exigible los créditos fiscales de conformidad con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y 32 de su reglamento.

Es decir, los gastos de ejecución son los ingresos que percibe el Estado, por parte de los sujetos pasivos de la fiscal a efecto de hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal determinado.

2.2.3. Indemnización

La indemnización a que se refiere este apartado, es la generada cuando, para liberarse de una obligación tributaria, el contribuyente expide un cheque y al ser presentado para su cobro ante la institución bancaria correspondiente, éste no es aceptado por situaciones atribuibles al librador. Ésta indemnización, a diferencia de los recargos, cuya finalidad es resarcir los daños ocasionados a la hacienda pública, al retardar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tiene como objeto la conducta dolosa o culposa al liberarse el contribuyente de sus obligaciones ante el fisco, expidiendo un cheque que por sus características no va a ser cobrado. Es decir, los primeros se aplican a la conducta

desplegada al no enterar en tiempo y forma y los segundos, por liberarse de la obligación tributaria de manera deficiente.

Establecido en el sexto párrafo del artículo 21 del código fiscal de la federación, la indemnización por cheque devuelto corre de la misma suerte y participa de la naturaleza jurídica de la contribución que le dio origen, por tal motivo el 20% del monto que contiene el cheque no cobrado, no se hace exigible mediante un juicio ejecutivo como sucede con el derecho común y lo establece el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, sino mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como sucede con las contribuciones.

2.2.4. Sanciones

Las sanciones, son la consecuencia inmediata a la violación de las disposiciones fiscales, son de alguna forma, el castigo que el Estado impone a quienes no respeten y contravengan el orden jurídico fiscal establecido, pudiendo ser pecuniarias o corporales. De conformidad con el artículo 22 de nuestra Constitución, corresponde únicamente la imposición de multas a la autoridad administrativa, por tal motivo si la gravedad a la infracción del tipo fiscal da pie a la imposición de penas severas que pudiesen ser las corporales, dicha imposición corresponderá a la autoridad judicial correspondiente.

En consecuencia y como sanciones, propiamente multas, que con carácter de accesorios de las contribuciones encuadren en las características de un crédito fiscal a favor del Estado, son las establecidas en los artículos 3, 4, 70, 76 y 78 del Código Fiscal de la Federación, esto es, son recursos que percibe el Estado, en concepto de crédito fiscal, por el incumplimiento a las disposiciones jurídico fiscales, esto es, cuando los preceptos vulnerados son en relación al pago de contribuciones, puesto que participan de su misma naturaleza jurídica de la contribución que les dio origen, y no se refieren a las violaciones más de carácter administrativo, puesto que estaríamos en presencia de aprovechamientos y no multas propiamente como accesorios legales de las contribuciones.

Aunque doctrinarios como Otto Mayer y Rafael Bielsa, conciben la multa tributaria como una indemnización, más que como una sanción, a favor del Estado, por concepto de daños y erogaciones realizadas a efecto de que el orden jurídico fiscal establecido no se vea afectado por conducta alguna de los contribuyentes, para Francisci Gerbini y Adolfo Rioja Vizcaino, así como para nosotros, consideramos que las multas tributarias, más que una indemnización a favor del Estado, es una figura represiva, puesto que “por ser un ente de derecho público, conlleva la misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de tal obligación”.⁴¹

Así, las sanciones con carácter accesorio de las contribuciones, a que tiene derecho el Estado de percibir a título de créditos fiscales, son las multas derivadas del incumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables a cada contribución de que se trate, y cuyos recursos, más que una finalidad contributiva sin que ésta deje de estar latente, son de carácter represivo a fin de sancionar y evitar que se repita la conducta ilícita por parte de los obligados fiscales.

En conclusión, los accesorios legales de las contribuciones que forman parte del crédito fiscal a que tiene derecho el Estado de exigir de los contribuyentes, al encuadrar en alguna de las hipótesis jurídico fiscales respectivas, son los ingresos que por concepto de indemnización por el pago extemporáneo de las obligaciones fiscales, o cuando se haya concedido una prórroga, a título de recargos, por indemnización por los perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública cuando el contribuyente obligado se libera de la obligación mediante un cheque que no es posible su cobro, o por compensación de los gastos erogados por parte de la autoridad recaudadora, a efecto de hacer exigible el cobro de las contribuciones, y se da inicio al procedimiento administrativo de ejecución a efecto de hacer efectivo el crédito fiscal respectivo, o por la violación los preceptos jurídicos que encierran obligaciones fiscales relacionadas con las contribuciones, como son las multas tributarias, estén obligados los contribuyentes.

⁴¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. *Op. Cit.*, pp. 73-74.

Así pues, los recargos, gastos de ejecución, indemnizaciones por cheques devuelto y multas se cobraran independientemente las unas de los otros cuando haya lugar al mismo, así como el crédito fiscal que les dio origen y de conformidad con los artículos 31, IV; 73 de la Constitución, así como 1, 2, 3, 4, 21, 66, 142, 148-I y 150 del Código Fiscal de la Federación, participan de la misma naturaleza jurídica de este último. Y su cobro seguirá las mismas formalidades y requisitos exigibles para hacer exigible una contribución.

2.3. Marco Jurídico de la relación obligación de las contribuciones.

2.3.1. Fundamento constitucional de las contribuciones.

A lo largo de la presente exposición, se ha venido manejando la fundamentación de las contribuciones de una forma indirecta.

En ese sentido, la fundamentación Constitucional del pago de contribuciones se establece en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, al señalar como una obligación para los mexicanos la de contribuir al gasto público, y el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX, faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones a nivel Federal, e imponer las contribuciones especiales sobre ciertos y determinados productos y servicios:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

...

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del Artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal;
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica."

Específicamente, a la cámara de diputados como representantes de la población mexicana, le corresponde la facultad para examinar, discutir y aprobar las contribuciones adecuadas y suficientes, a efecto de cubrir el presupuesto y gasto público del ejercicio fiscal de que se trate.

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: ...

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior."

Así mismo, el artículo 73 en su fracción XXX faculta al Congreso de la Unión para expedir las leyes necesarias para hacer efectivas sus facultades en materia tributaria, y completando lo anterior, el Titular del Ejecutivo Federal esta facultado y obligado, de conformidad con la fracción I del artículo 89, a propagar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, así como proveer la exacta observancia de las mismas en su esfera administrativa.

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ...

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

"Artículo 89._ Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

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

De manera indirecta, también la Constitución establece en sus artículos 108, 109, y 113 los ingresos que vía cuenta ajena forman parte de la clasificación de las contribuciones en atención a su concepto, al señalar sanciones pecuniarias a favor de la Hacienda Pública Federal, en caso de infracciones de los servidores públicos ejercitando la facultad otorgada tanto al Congreso de la Unión como a las Legislaturas Locales para expedir las Leyes de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

2.3.2. Naturaleza jurídica de las contribuciones.

De conformidad con la fracción IV del artículo 34 de la Carta Magna, las contribuciones son obligaciones establecidas a favor de la hacienda pública, al determinar que los particulares y en situaciones especiales los entes públicos (artículo 1 del Código Fiscal de la Federación) están obligados a contribuir para el gasto público del gobierno en sus tres ámbitos de competencia. Sin embargo es una obligación sui generis, es decir, en derecho civil, la obligación se define como la relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas (llamada deudor), queda sujeta a otra (llamada acreedor) a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor⁴², pero en materia fiscal no existen dos voluntades (la del acreedor y la del deudor) de manera expresa que convalide la relación jurídica.

En primera instancia, se puede apreciar sólo la voluntad del Estado, y en consecuencia el derecho a exigir del particular el pago de las contribuciones establecidas en ley, sin embargo, la voluntad de los gobernados no se ha omitido, y de ninguna manera la configuración de la obligación tributaria es ilegal, ya que la voluntad de los particulares queda convalidada en los artículos 39, 40 y 41 de la Constitución Política, no obstante lo anterior, la obligación tributaria sigue siendo sui generis, puesto que no existe una voluntad individual, sino una voluntad genérica, tacita y representativa, toda vez que la obligación es

⁴² DE PINA, Rafael y otro. Op.cit., p. 385.

exigible a todos los habitantes del territorio nacional y en situaciones determinadas por ley a quienes se encuentren fuera del país, es tacita puesto que el particular al formar parte del sistema político mexicano se esta convalidando, representativa porque las decisiones individuales se han delegado en los representantes populares y de conformidad con los artículos 50 y 74 fracción IV Constitucionales, esta representación corresponde a la cámara de Diputados en el Congreso de la Unión.

En conclusión. la naturaleza jurídica de las contribuciones deviene de una obligación, cuya formalización corresponde a los entes de la Administración Pública Federal, Estatal y Local y a los particulares al actualizar las figuras jurídicas de la relación tributaria, es decir, no existe una voluntad manifiesta como ocurre en el derecho privado, sino que la voluntad ha quedado previamente plasmada en una ley, luego entonces, no podemos hablar al momento de la actualización de las hipótesis jurídico fiscal de voluntades, sino de la existencia de una ley que las contiene, y es la que da origen a la relación jurídica tributaria.

2.3.3. Fundamento constitucional de las sanciones.

En materia fiscal, en primera instancia, la aplicación de las sanciones por no acatar la obligación tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, corresponde a la autoridad administrativa de conformidad con su artículo 21, en relación con el artículo 89.

Ahora bien, el Congreso de la Unión esta facultado para establecer cuales conductas desplegadas por los gobernados deben considerarse como delitos o faltas en contra de la Federación, así mismo, determinar cuales serán sus conducentes sanciones en el caso de la actualización de las hipótesis jurídicas, así queda establecido en la fracción XXI del artículo 73 de la Carta Magna al señalar lo siguiente:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ...

XXI.- Para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.”

2.4. Infracciones fiscales.

2.4.1. Clasificación de las infracciones fiscales.

Como hemos analizado anteriormente, la sanción fiscal es la consecuencia jurídica derivada de una contravención a un orden jurídico fiscal establecido previamente, es decir, una infracción fiscal de acción u omisión. Esto es, “se entiende por infracción fiscal toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En estas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tiene fe pública y aun otros particulares”⁴³ de conformidad con los artículos 1, 73, III, segundo párrafo, 84 A, B, C, F, 89, 90, etc del Código Fiscal de la Federación. En consecuencia el infractor se define de la siguiente forma, de conformidad con el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

“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.”

Elementos de la infracción fiscal.

Se trata de una serie de sujetos, circunstancias y hechos cuya materialización esta previsto en la hipótesis jurídica de la norma fiscal correspondiente y se considera como ilícita y son a saber:

⁴³ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los delitos fiscales. Pereznieto Editores, México 1995, pp. 8-9.

-Sujeto activo. Es el autor de la infracción fiscal, es decir, quien con su conducta ha vulnerado el orden jurídico y ha actualizado la hipótesis de la infracción correspondiente, pudiendo ser una persona física o moral indistintamente, e incluso pública.

-Sujeto pasivo. Es el ente público, dependencia u organismo de la administración pública tributaria en sus tres niveles, Federal, Estatal y Municipal que se ve lesionado con la conducta ilícita del sujeto activo.

-Conducta. Se traduce en la manifestación de la voluntad que mediante una acción u omisión produce un cambio en el mundo exterior.

-Objeto. Lo constituye la conducta indebida, cuyo cambio en el mundo exterior actualiza la hipótesis de la infracción fiscal.

-Resultado de la infracción fiscal. Es la tentativa de daño o el daño ocasionado a los intereses patrimoniales, financieros o administrativos del Estado, como resultado de una violación a una norma jurídica fiscal sustancial o formal.

-Tipicidad. Es la correcta adecuación de la conducta desplegada por el sujeto activo con la norma jurídica que sanciona la infracción fiscal.

-Antijuridicidad. Es la contravención de la conducta desplegada por el sujeto activo a un orden jurídico fiscal previamente establecido, es decir, representa la contradicción entre la conducta y el derecho.

-Culpabilidad. Es el reproche que ha tipificado la conducta del sujeto activo como infracciones culposas, dolosas, leves o graves.

-Punibilidad. Se refiere a los resultados de la clasificación de la infracción fiscal, y consecuentemente una pena o sanción prevista en la ley aplicable a dicha conducta infractora.

De acuerdo a la conducta infractora desplegada por el sujeto activo, el daño ocasionado a la Administración Pública Tributaria, el resultado y la punibilidad, las infracciones fiscales suelen clasificarse de diversas formas, entre estas tenemos las siguientes:

-Sustanciales o sustantivas. Se actualiza cuando la conducta positiva o negativa del infractor, tiende a disminuir la base imponible o evita por diversos medios que el Fisco perciba oportunamente los recursos que legalmente le corresponden, es decir, existe una lesión al Bien Jurídico Tutelado, que es la Hacienda Pública.

-Formales. Se actualiza cuando los actos u omisiones del sujeto activo presentan un riesgo dirigido contra los bienes jurídicos tutelados, pero que independientemente de la lesión que pueda sufrir, el sólo hecho de que la Hacienda Pública no pueda percibir los ingresos que conforme a derecho le corresponden, da lugar a la existencia de una infracción fiscal.

-Omisión. Son las violaciones a la Ley Fiscal que impone un hacer, no hacer o tolerar, pero sin el ánimo de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, es decir, no existe el dolo o mala fe, sino negligencia o descuido en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Ejemplo: No dar aviso del cambio de domicilio oportunamente.

-Comisión. Son las violaciones delictuosas de las leyes fiscales con el pleno ánimo de causar algún daño a los intereses de la Hacienda Pública. Ejemplo: Declarar ingresos menores a los obtenidos, alterar la contabilidad.

-Instantáneas. Se actualiza o agotan en el momento en que se cometen las violaciones a las leyes fiscales. Ejemplo: No declarar dentro del término establecido, No retener los impuestos a los que está obligado hacer en los términos establecidos.

-Continuadas. Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten y se actualizan hasta que el contribuyente deja de cometer los actos violatorios de las disposiciones fiscales. Ejemplo: No llevar la contabilidad cuando se está obligando.

-Simples. Son aquellas que con un sólo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal. Ejemplo: No realizar el pago mensual del Impuesto al Valor Agregado.

-Complejas. Son aquellas que con un sólo acto u omisión se infringen varias disposiciones fiscales, y cada infracción le corresponde una sanción independientemente. Ejemplo: Falta de presentación de una sociedad mercantil del Impuesto Sobre la Renta, lo que origina que no se presente el pago del Impuesto al Valor Agregado. No llevar la contabilidad, origina no hacer los asientos en los plazos legales, omitir ingresos y no presentar las declaraciones correctamente.

-Leves. Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de los créditos fiscales. Ejemplo: No dar aviso de cambio de razón o denominación social o de domicilio, pago extemporáneo de contribuciones por ignorancia o imposibilidad física.

-Graves. Son las que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Ejemplo: Declarar ingresos menores, alteración de libros.

-Administrativas. Son las que califica y sanciona la autoridad administrativa o fiscal por la violación de las disposiciones de carácter fiscal. Ejemplos: Presentar declaraciones del Impuesto Sobre la Renta en forma extemporánea, altera los precios oficiales.

-Penales o Judiciales. Son las que califica y sanciona la autoridad judicial. Ejemplo: No atender un requerimiento hecho por la autoridad judicial.

Clasificación de las infracciones conforme al Código Fiscal de la Federación.

Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes:

*Artículo 79.- Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, el presentar declaraciones, solicitudes, así como expedir constancias o errores:

"Artículo 81.-Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

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

* II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

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

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

V.- No presentar la declaración informativa de las enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el artículo 29, último párrafo de este Código, dentro del plazo previsto en dicho precepto, o no presentarla conforme lo establece el mismo.

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

VII. Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.

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

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

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

XI. No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en

términos del artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en términos del artículo 57-I de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide porcentajes inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 57-I, último párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII.- No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 72, fracción III, 112, fracción VIII y 119-I, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con los artículos 58, fracción V, 67-F, fracción VI, 112, fracción XIII y 119-I, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XV.- No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVI. No presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 58, fracción XV y 112, fracción XIV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

XVIII. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracciones II, tercer párrafo y XIII y 26-M, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XIX. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracción X y 26-M, fracciones V y VI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XX. (Se deroga).

XXI. No inscribirse en los padrones de contribuyentes a que se refieren los artículos 19, fracciones XI, XIV y XVIII y 26-M, fracciones VII, VIII y IX, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

XXII. (Se deroga).

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

Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad:

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

I. No llevar contabilidad.

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

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

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

V.- (Se deroga).

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

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

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

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

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

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 24, fracción I, y 140, fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

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

XIII.- No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en 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."

Relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación:

"Artículo 85.- Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

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

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

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

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

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

En que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

"Artículo 87. Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

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

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

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

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

Cuya responsabilidad recae sobre terceros:

"Artículo 89.- Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

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

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

Infracciones a las disposiciones fiscales no previstas en forma específica:

"Artículo 91.- La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$156.00 a \$1,567.00.

Artículo 91. A.- Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

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

Tipos de sanciones.

-Multas. Son las sanciones de mayor aplicación en un régimen jurídico fiscal, y consisten en un monto impuesto y exigible por la autoridad a los particulares, por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

-Decomiso. La sanción consiste en la declaración de apropiación por parte del fisco, de los bienes propiedad de una persona en virtud del no cumplimiento a determinadas obligaciones fiscales. (artículo 130 de la Ley Aduanera)

-Clausura. Esta sanción consiste en que las autoridades impiden que un particular realice determinadas actividades total o parcial, temporal o indeterminadamente, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan legalmente desarrollar las actividades que las autoridades que efectuaron la clausura decidieron conceder, por considerar que su desarrollo infringe determinadas disposiciones fiscales.

-Suspensión o revocación de patentes o autorizaciones. Esta sanción fiscal consiste en que cuando determinadas personas, por requerimientos legales, deben obtener una autorización o patente de los órganos fiscales para la realización de determinadas actividades, se exponen a que la resolución que dicte la autoridad conlleve a la suspensión del ejercicio de sus actividades, o se les revoque la autorización.

CAPITULO 3.

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.1 LA CONSTITUCIÓN COMO LEY FUNDAMENTAL.

3.1.1 Principio de supremacía Constitucional.

Antes de abordar el tema de la supremacía Constitucional, considero pertinente retomar en que consiste la esencia del poder público. En ese sentido, el poder originario, el poder soberano radica, esencialmente en el pueblo, consecuentemente, toda actividad pública debe instaurarse para beneficio de la colectividad, nunca para su perjuicio. Así mismo, el pueblo originalmente al consentir adoptar la estructura de un Estado, con una forma de gobierno republicana, unidas, sus partes integrantes de territorio por una federación, hace necesaria la existencia de una Ley Fundamental que determine los principios a los cuales deba sujetarse la convivencia y el orden social, y delimite las facultades de los órganos encargados del ejercicio del poder público proveniente de la soberanía del pueblo mexicano, artículos 39, 40 y 41 de la Constitución.

Y es precisamente en estos, en donde encuentra su origen la supremacía Constitucional, misma que se plasma en el artículo 133 de la Carta Magna, puesto que de su interpretación, “ese principio de supremacía es operante tanto en la estructura y el funcionamiento de un poder u órgano como en lo que se refiere a sus facultades, atribuciones y limitaciones; es obligatorio tanto para el poder legislativo, cuando emite las leyes orgánicas o reglamentarias, como para los mismos poderes u órganos, cuando ejercen sus facultades o atribuciones”⁴⁴ El artículo 40 califica a la Constitución como la Ley Fundamental,

⁴⁴ ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional, Editorial Oxfon Univesity Press, México, 2001, p. 16

connotación que le imprime las características de primariedad y formatoriedad, considerándola como una norma absoluta e inviolable que, obviamente no puede ser modificada, reformada o quebrantada, sino en estrictas circunstancias y previo agotamiento de los supuestos fómales que, para tal efecto ella establece en sus artículos 134 y 135, lo cual doctrinalmente se conoce como principio de rigidez Constitucional. En ese orden de ideas, la Ley Fundamental denota el último principio conjuntivo de la unidad política y de la ordenación total de un Estado.

Por tanto, la fundamentalidad de la constitución se traduce en primariedad, al ser este ordenamiento el primero y único de un Estado, al contener las directrices fundamentales de la constitución, funcionamiento y perfeccionamiento de las instituciones de un Estado. Primariedad que concede la capacidad formativa, “siendo al mismo tiempo la fuente creativa de los órganos primarios del Estado, la demarcación de su competencia y la normación básica de su integración humana.

La fundamentalidad de la Constitución significa también que esta es la *fuerza de validez formal*, de todas las normas secundarias que componen el derecho positivo⁴⁵, es decir, se trata de una norma creadora o formadora de toda estructura del derecho positivo de un Estado.

Ahora bien, la fundamentalidad de la Constitución no puede concebirse sin el principio de Supremacía Constitucional que se establece en el artículo 133, toda vez que si no estuviese revestida de supremacía que le imponen los artículos 135 y 136, no se estaría en posibilidad de cumplir su cometido, esto es, no podría ser el fundamento de una estructura jurídica, puesto que podría ser modificada de manera indiscriminada y estaría latente que las normas secundarias pudieran contrariarla, por lo tanto, dichos preceptos legales no tienen otra función más que preservar de manera íntegra e integral su contenido. “Dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio, según el cual se adjetiva el ordenamiento Constitucional como *ley suprema* o *lex legum*, es decir, *ley de leyes*. Obviamente, la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento

⁴⁵ BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2002, p. 358

cúspide de todo el derecho positivo del Estado, situación que la convierte en el *índice de validez formal* de todas las leyes secundarias y ordenamientos que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones Constitucionales”.⁴⁶

Esto es, atendiendo a la lógica jurídica, parece inaudito que una Ley Fundamental este supeditada a otra secundaria, y aún más que esta última contravenga la esencia de la primera, ocurre lo mismo con la actividad de los órganos y autoridades constituidas por la Carta Magna, no pueden sobreponer los principios Constitucionales, indiscutiblemente en este sentido toma importancia la funcionalidad del Poder Legislativo toda vez que “la actividad del legislador ordinario, originado por y en la Constitución, debe estar sometida a los imperativos de ella y los fundamentos o efectos objetivos de dicha actividad, o sea las leyes, tienen consiguientemente, que supeditárseles también, en caso de contravención, debe optarse por la aplicación de la ley fundamental, lo cual no es otra cosa que la expresión del principio de supremacía Constitucional”.⁴⁷ Así lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar lo siguiente:

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE. En el mencionado precepto Constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de Supremacía Constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales, pues independientemente de que conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, dicha libertad y soberanía se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, por lo que deberán

⁴⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Op. Cit.*, p. 359

⁴⁷ *Ibidem.*, p. 365

sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos Constitucionales, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de esas leyes ordinarias, aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local correspondiente, pero sin que ello entrañe a favor de las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, facultades de control Constitucional que les permitan desconocer las leyes emanadas del Congreso Local correspondiente, pues el artículo 133 Constitucional debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

Amparo en revisión 2119/99. Francisco Tomás Ramírez. 29 de noviembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Marzo de 2001. Tesis: 1a. XVI/2001, Página: 113

Si la Constitución prevé que, las leyes que dimanen de la facultad legislativa sean acorde a los principios que esta establece, es por demás que los titulares o ejecutores del poder público, no observen las máximas fundamentales, no obstante lo anterior, el artículo 128 de la carta Magna obliga a todo servidor público sin excepción, mismos que ponen en funcionamiento a las autoridades creadas, a guardar la Constitución y las Leyes que de ella dimanen.

El único inconveniente que presenta la Supremacía Constitucional sustentada en el principio de rigidez jurídica, se presenta cuando una Ley Secundaria expedida por el Congreso de la Unión o los Congresos Locales, o las autoridades administrativas, contravienen el espíritu de la Ley Fundamental, pues si bien es cierto, los entes del poder público están obligados a observar la Constitución y aplicarla sobre las Leyes Secundarias, y no tiene otra opción más que aplicarla, carecen de la facultad para manifestarse sobre la Constitucionalidad de ley alguna, ya que el principio de soberanía Constitucional se entiende que “todo acto de autoridad, sea ley, decreto, acuerdo, reglamento, orden o sentencia, debe de estar de acuerdo con la Constitución; los que lo están sin importar que provengan de órganos federales o locales son la ley suprema y deben ser obedecidos”⁴⁸ y “mientras no sean declarados inconstitucionales, esos actos de autoridad tienen la

⁴⁸ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Op. Cit.*, p. 25.

presunción de emanar de la Carta Magna, y por tanto deben ser obedecidos⁴⁹, esto es, “mientras los titulares del derecho a iniciar no lo ejerzan, y la iniciativa derogativa no se apruebe o mientras la rama judicial, por la vía de amparo en criterio que tenga jurisprudencia, no declare la inconstitucionalidad o anticonstitucionalidad de una ley, la presunción válida, permanente y constante, es de que debe presumirse su conformidad con la carta fundamental⁵⁰, y así lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar lo siguiente:

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES. Del artículo 133 de la Carta Magna, se deriva el principio de supremacía Constitucional, según el cual una norma secundaria contraria a la ley suprema, no tiene posibilidad de existencia dentro del orden jurídico. Asimismo, se desprende de dicho numeral, el llamado control difuso del Código Político que implica el que todo juzgador, federal o local, tiene el indeclinable deber de preferir la ley de leyes a cualquier otra aplicación de normas secundarias que la contraríen; es decir, toda vez que la Constitución es la ley suprema, ningún precepto puede contradecirla y como a los juzgadores les corresponde interpretar las leyes para decir el derecho, a la luz de ese numeral cimero, éstos tienen el inexcusable deber de juzgar de conformidad o inconvincencia de la ley secundaria con la fundamental, para aplicar o no aquélla, según que al código político le sea o no contraria. El control difuso de la Constitucionalidad de las leyes, no ha sido aceptado por la doctrina jurisprudencial. Los Tribunales de Amparo se han orientado por sostener que, en nuestro régimen de derecho debe estarse al sistema de competencias que nos rige, según el cual sólo el Poder Judicial de la Federación puede hacer declaraciones de inconstitucionalidad y no tiene intervención alguna la justicia local en la defensa jurisdiccional de la Constitución aúnen el caso del artículo 133 de la misma, en relación con el 128 del propio ordenamiento, que impone a los juzgadores la obligación de preferir a la Ley Suprema, cuando la ley del estado o local la contraria, ya que, de acuerdo con los artículos 103 de la ley suprema y primero de la Ley de Amparo, la Constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes, es de la competencia exclusiva de los Tribunales Federales de Amparo, y los tribunales locales carecen en absoluto de competencia para decidir controversias suscitadas con ese motivo.

Ahora bien, aúncuando el Tribunal Fiscal de la Federación, no sea un tribunal local; sin embargo, también carece de competencia para decidir sobre cuestiones Constitucionales, ya que es un tribunal sólo de legalidad, en los términos del Código Fiscal de la Federación

⁴⁹ ARTEAGA NAVA, Elisur. Op. Cit., p.25

⁵⁰ Ibidem, p. 776.

y de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que, de conformidad con el artículo 104 del precepto cimero, sólo compete al Poder Judicial Federal juzgar de las controversias que surjan contra los actos de los demás Poderes de la Unión y si bien el mismo precepto prevé la existencia de Tribunales Administrativos, pero cuyas resoluciones o sentencias pueden ser revisadas, en último extremo, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, iría contra la división de poderes que establece el artículo 49 Constitucional, que el Tribunal de Anulación en México tuviese competencia para conocer de la Constitucionalidad de una ley expedida por el Poder Legislativo, ya que el Poder Ejecutivo, a través de "su tribunal", estaría juzgando actos emitidos por el Poder Legislativo. En estas condiciones, no le asiste razón a la quejosa en el sentido de que, en los términos del artículo 133 multicitado, el Tribunal Contencioso Administrativo debió examinar el concepto de nulidad donde planteaba el argumento relativo a la "ineficacia" de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal por carecer del refrendo de los Secretarios de Estado, a que se refiere el artículo 92 de la Carta Magna ya que el Tribunal Fiscal carece de competencia para pronunciarse sobre tales cuestionamientos porque el argumento de mérito no es, en absoluto, de contenido meramente legal, aún cuando el requisito del refrendo también se encuentre contemplado en una ley ordinaria, sino que alude a la Constitucionalidad de dicha ley, pues si se sostuviera que la misma es "ineficaz" por carecer del refrendo, como pretende la quejosa, la consecuencia sería su no aplicabilidad en el caso concreto por ser contraria a la Ley Suprema, cuestionamiento que, lógicamente, es de naturaleza Constitucional, sobre el cual el Tribunal Contencioso Administrativo no puede pronunciarse.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1157/85. Offset e Impresos, S. A. 14 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Octava Época. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989, Página: 228

En conclusión, la Supremacía Constitucional consiste en sobreponer los principios fundamentales que contiene la Carta Magna sobre los objetivos e intereses de las leyes particulares, para ello los entes encargados de la creación del derecho positivo, en la

competencia de cada uno de los poderes de la Unión, deben ajustar su actuación, para que los efectos normativos no contravengan la Ley Primaria, de lo contrario, se crearía un espejismo jurídico, toda vez que la Constitución prevé que las leyes que dimanen de sus órganos creados son acorde a sus principios, la ley violatoria o contradictoria a éstos, no puede dejar de ser aplicada por las autoridades encargadas de su ejecución, toda vez que se necesita de un procedimiento posterior para conceder la anticonstitucionalidad o inconstitucionalidad de un texto jurídico secundario, lo cual pone en riesgo el funcionamiento jurídico-social del Estado.

3.1.2 Concepto de anticonstitucionalidad.

Antes de abordar el concepto de anticonstitucionalidad, es necesario precisar en que consiste la Constitucionalidad de un precepto jurídico. La Constitucionalidad de una ley consiste en aplicar el principio de Supremacía Constitucional sobre el texto jurídico de dicha ley, es decir, que su origen, estructura, alcances, objetivos e intereses sean acorde a los principios fundamentales para la convivencia jurídico-político-social que contiene la Carta Magna, esto es, que sea la extensión, desglose y precisión de las bases que sustenta el orden jurídico del Estado.

Ordinariamente nuestro sistema jurídico maneja indistintamente los términos anticonstitucional e inconstitucional, mismos que en estricto sentido y doctrinalmente hablando tienen diversa connotación, no obstante que guarden similitud de características: no ajustarse a los principios establecidos en la Ley Primaria.

Para esto basta realizar un pequeño ejercicio, primeramente tomemos en cuenta la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que entre otras funciones tiene la de contribuir a la eliminación de los preceptos ilegales, así como los de precisar e interpretar y hacer entendible los términos contenidos en la Ley Suprema:

INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. SOLO LOS TRIBUNALES DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN PUEDEN DECLARAR A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO LA. La inconstitucionalidad de una ley sólo puede ser declarada por los

tribunales del Poder Judicial de la Federación, dentro del juicio de amparo, conforme al artículo 103, de la Constitución Federal; y los demás tribunales tanto federales como locales, sólo podrán abstenerse de aplicar una ley, cuando su texto sea violatorio de un mandato Constitucional sin hacer interpretación o pronunciamiento alguno de inconstitucionalidad en virtud de que si todas las autoridades judiciales pudiesen declarar la inconstitucionalidad de las leyes, ello dejaría a las autoridades legislativas y administrativas sin la posibilidad de plantear la cuestión en el juicio de amparo ante los tribunales del Poder Judicial Federal.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 688/95. Instituto de Seguridad Social de los Trabajadores del Estado de Chiapas. 1o. de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco A. Velasco Santiago. Secretario: Rafael León González.

Novena Época. Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Abril de 1996. Tesis: XX.62 K, Página: 400

Y ahora lo que la doctrina señala al respecto:

Se presenta la anticonstitucionalidad de una ley porque, “es factible que el Congreso de la Unión emita leyes que sean contrarias a algún texto de la Carta Magna. En algunos casos pudiera ser que sólo una parte de dicha ley sea contraria a la Constitución; en otros, puede suceder que sea aprobada sin observar el proceso legislativo que establece el artículo 72; en cualquiera de estas situaciones se trata de una ley o de preceptos anticonstitucionales.”⁵¹

Gramaticalmente, el prefijo **anti** significa contrario, en contra de, u opuesto a, en ese sentido, el termino anticonstitucional debe aplicarse a aquella ley, precepto jurídico o texto legal cuya estructura, objetivo e intereses contravengan el espíritu de la Ley Fundamental.

⁵¹ ARTEAGA NAVA, Elisur. Op. Cit., p. 77.

Como se observa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, califica a la posible violación o contravención a los mandamientos Constitucionales que una ley secundaria pudiese contener como inconstitucional, siendo, gramaticalmente lo correcto, calificarla de anticonstitucional, toda vez que se presume contraria a las disposiciones generales de la Carta Magna. Entonces la anticonstitucionalidad consiste en la contrariedad o violatoriedad que una ley secundaria pudiese contener, respecto de los principios generales que integran la Constitución.

3.1.3 Concepto de inconstitucionalidad.

En el punto anterior observamos la connotación que para el término inconstitucionalidad maneja la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lo que respecta a la doctrina, esta establece lo siguiente:

“Toda ley emitida por el Congreso de la Unión debe serlo en el ejercicio de una facultad que le haya sido atribuida; la atribución puede ser expresa o implícita; aquellas que se emiten sin apego a un texto Constitucional carecen de fundamento, son inconstitucionales; no pueden ni deben subsistir. Por ejemplo, la Ley Sobre la Celebración de Tratados fue aprobada por el Congreso de la Unión sin tener facultad para hacerlo”⁵²

En consecuencia, una ley es inconstitucional en estricto sentido, cuando su creación o aplicación no ha sido realizada por los órganos facultados para tales efectos, o no se agotaron los procedimientos que determina la Carta Magna para su existencia jurídica.

No obstante lo anterior, y para los efectos del presente capítulo adoptaremos la connotación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación maneja al respecto del termino inconstitucionalidad, es decir, la contravención, vulneración o violación de las disposiciones Constitucionales.

⁵² ARTEAGA NAVA, Elisur. Op. Cit., p. 775.

3.1 Fundamento legal de las multas.

3.2.1 Artículos 21 y 22 Constitucionales.

La Administración Pública para hacer tangible el desarrollo nacional y el crecimiento económico, a efecto de salvaguardar la integridad y dignidad de los mexicanos, en cumplimiento de la obligación que corre a cargo del Estado, de conformidad con los artículos 25 y 26 Constitucionales, y satisfacer los derechos básicos en una sociedad moderna y progresiva, como son la vivienda, el empleo, la educación y los servicios públicos, necesidades sociales constantes dentro de un mundo competitivo y globalizado, evidentemente necesita allegarse de los recursos económicos que le permitan solventar dichos compromisos con la colectividad.

En ese sentido, la revolucionaria Constitución de 1917 concede al Estado la facultad para crear e imponer unilateralmente los tributos que considere pertinentes, con la finalidad de hacer eficiente y sostenible su funcionamiento, cuyo pago corresponderá a los sujetos sometidos a su competencia tributaria espacial, esto es, retomamos el espíritu de supremacía y sujeción Constitucional, es decir, establece una facultad potencial de obtener, aún de manera coactiva, prestaciones pecuniarias de los individuos bajo su subordinación, y en consecuencia, para requerir el cumplimiento de los deberes y formalidades instrumentales para la captación de los recursos, objetivos que no pueden ser realizadas de manera arbitraria y ex profeso, sino mediante la emisión de las leyes y normas jurídicas objetivas que lo hagan posible.

Cabe hacer énfasis que tal sujeción, propiamente no reviste los elementos de la obligación civil o un crédito mercantil, toda vez que no media voluntad expresa de los probables deudores respecto de la Administración Pública tributaria, ya que no hay deberes concretos que pudieran ser exigidos, solamente una sujeción permanente y una obligación latente a cargo de los particulares, para cumplimentar las normas tributarias del Estado, como lo hemos reiterado anteriormente, potestad tributaria de que goza el Estado de conformidad con los artículos 73, 74 y 89 Constitucionales.

En ese sentido, toda norma jurídico fiscal sustantiva esta revestida de una imperatividad soberana del Estado, sin embargo, muy a menudo dicha imperatividad del fisco es rebasada por la voluntad de los sujetos obligados y se ve insuficiente para lograr el cumplimiento normal y puntual de las obligaciones que soportan estos.

Situación que trae como consecuencia una notable alteración al orden público y social, toda vez que el bienestar de la comunidad decrecerá, en relación a la disminución de los recursos económicos suficientes para la satisfacción de las necesidades sociales.

Ahora bien, con la finalidad de salvaguardar la vigencia del derecho, evitando al máximo que las Leyes y Reglamentos, sustento de la armonía social y de la convivencia de los gobernados, sean trasgredidos, se vuelve necesario se adopten las medidas coactivas a efecto de mantener el orden público, por tal motivo y en aras del interés general y el bienestar social, suelen limitarse los derechos y la voluntad de los individuos, pretendiendo con ello obtener un equilibrio y armonía entre los intereses colectivos, públicos y las garantías individuales consagradas en la Carta Magna.

Al respecto, la Constitución dota al Estado de una potestad sancionadora a efecto de mantener el orden social y jurídico establecido (artículos 39, 40 y 41). Dicha potestad sancionadora es ejercida conjuntamente por los poderes de la Unión y Estatales, correspondiendo al Legislativo la definición y clasificación de las infracciones fiscales, los delitos y las sanciones que por la trasgresión a las normas jurídico tributarias (artículos 73, 74, 108, 109 y 113), al poder Ejecutivo corresponde la aplicación y ejecución de las sanciones administrativas (artículo 89, I; 21 y 22) y al poder Judicial corresponde dirimir las controversias suscitadas entre los particulares y las autoridades fiscales.

Así pues, el Estado ejerce la potestad sancionadora a través de la Administración Pública Federal, Estatal y Municipal y “la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes Estatales que la misma Administración posee para el funcionamiento integral de la función administrativa... Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa y jurisdiccional... La función correctiva y disciplinaria de la

Administración es un complemento de la facultad imperativa, ya que esta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de ordenes y mandatos, siendo indispensable la coacción que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias.”⁵³

Es decir, la potestad sancionadora de la Administración Pública es la facultad y competencia legal de carácter coactivo que ejercen las dependencias, unidades Administrativas u órganos que forman parte de la Administración Pública de los tres niveles de gobierno, para aplicar sanciones o medidas disciplinarias de carácter administrativo, cuando en el ejercicio de sus facultades descubra, califique y determine violaciones cometidas a las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar que corren a cargo de los gobernados y obligados de acuerdo al marco normativo correspondiente.

Tomando en consideración que, la sanción fiscal tiene una doble finalidad, una como aportación al Erario Público, y la otra disciplinaria, represiva o intimidatoria, a efecto de evitar que el infractor repita la conducta ilícita y aún más, sirva de ejemplo a los demás posibles sujetos obligados y potenciales sujetos infractores de la ley fiscal, no obstante estas finalidades visibles o exteriores, “al efectuar el análisis de los elementos del acto administrativo, y en particular de la finalidad de este, señalan que el acto administrativo debe tener el fin propio de la función administrativa, ya que no es otro que la utilidad pública. Dicho de otro modo, con la función administrativa siempre debe perseguirse un fin de interés público, no una finalidad extraña a la que marca la ley ni otro fin distinto de aquel concreto que la naturaleza y condiciones del acto administrativo componen.

Así al ejercer la potestad sancionadora, la Administración Pública debe perseguir como función de interés público el que no se infrinjan las disposiciones legales, o sea, obtener la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.”⁵⁴

En consecuencia, y si bien es cierto, la Constitución le ha otorgado al Estado para ser ejercida por sus entes de poder, las potestades tributaria y sancionadora o coactiva, y

⁵³ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 443.

⁵⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. *Op. Cit.*, p. 344

aunque en primera instancia pareciera que, la creación e imposición de las normas jurídico tributarias son de manera unilateral, es evidente que se basan en la soberanía del pueblo, por lo tanto, la finalidad intrínseca en dichos actos es el bienestar común, el interés general y la conservación de un orden jurídico establecido.

No obstante lo anterior, de la lectura literal del artículo 21 Constitucional en su primer párrafo, esa potestad sancionadora aparentemente es reducida a simplemente sancionar por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, observándose un vacío jurídico en el mismo, toda vez que faculta a la autoridad judicial para la imposición de sanciones en tratándose de actos delictuosos, pero no precisa a quien corresponde la imposición de las sanciones por la violación a las leyes administrativas, entre ellas las normas fiscales.

“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, 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.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley.

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones policiales se regirá por los principios de legalidad, eficiencia, profesionalismo y honradez.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios se coordinarán, en los términos que la ley señale, para establecer un sistema nacional de seguridad pública.”

Puesto que existe una diferencia enorme entre un delito y una infracción o contravención fiscal, toda vez que “el delito es una infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo, su estudio al derecho penal común” y “la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en un juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no esta representado por los individuos, ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo campo de la Administración Pública.”⁵⁵. Al primero corresponde conocerlo al derecho penal y la imposición de sus penas a la autoridad judicial, sin embargo, las faltas administrativas distintas de las perpetradas a los reglamentos gubernativos y de policía, no se precisa en el citado artículo a quien le corresponde sancionar.

Pero retomado el origen se la potestad sancionadora de la Administración Pública, la fracción I del artículo 89 Constitucional faculta al Poder Ejecutivo para promulgar y ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión proveyendo, su estricta observancia dentro de su esfera administrativa, con ello, el artículo 21 queda más claro, pues se puede interpretar que a la autoridad judicial le corresponde la imposición de penas derivadas por la comisión de delitos y a la Administración Pública, las sanciones por las infracciones o contravenciones a las leyes administrativas, pues al facultarla para proveer la exacta observancia de las leyes, independientemente de la imperatividad que reviste a las mismas, necesita de allegarse de los medios coactivos para cumplir tal obligación Constitucional, es el caso de las multas a que hace referencia el artículo 21 Constitucional, por lo tanto, no contraviene la autoridad fiscal el artículo citado al imponer sanciones, puesto que no hace sino aplicar las leyes expedidas por el Poder Legislativo, que ha establecido en una norma general, obligatoria e impersonal la sanción por las infracciones a los ordenamientos de naturaleza fiscal de conformidad con la fracción XXI del artículo 73 Constitucional, misma que faculta al Congreso para establecer los delitos y las faltas contra la Federación, así como establecer los castigos que por ellos deban imponerse, situación que reviste a la autoridad fiscal de la potestad sancionadora de la Administración Pública.

⁵⁵ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I, Editorial Depalma, 3ª edición, Buenos Aires, Argentina, 1979, p. 322.

Así mismo, el artículo 22 Constitucional al determinar en su segundo párrafo que, no se considera confiscación de bienes la aplicación de los bienes de una persona para el pago de sus impuestos o multas, esta corroborando esta facultad, y la competencia para la imposición de sanciones administrativas.

En este orden de ideas, se aprecia que el fundamento constitucional de las multas en materia tributaria deriva, en primera instancia de los artículos 73, fracción XXI, 89, fracción I, 21 y 22 en relación con el 34, fracción IV Constitucionales, puesto que al establecerse una obligación a cargo de los particulares y excepcionalmente a cargo de los órganos de la Administración Pública, cuyo cumplimiento afecta directamente su patrimonio, esta latente la posibilidad de que la misma no sea cumplida de la forma en que disponen las leyes fiscales, por lo tanto, se hace necesario la adopción de los medios disciplinarios para evitar al máximo la contravención a las normas fiscales, entre estos, las multas, la clausura, el decomiso, cancelación o negación de registros, licencias o permisos fiscales.

Para Margarita Lomeli, "la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las trasgresiones a las disposiciones legales."⁵⁶

La multa en materia fiscal, puede considerarse como la sanción de carácter pecuniario, impuesta por la autoridad administrativa que goza de la potestad sancionadora delegada por la Constitución, por la contravención a las disposiciones fiscales.

⁵⁶ LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 1998, pp. 171-172

Es entonces en los artículos 21 y 22 Constitucionales donde las multas fiscales tienen su fundamento jurídico específico.

Ahora bien, las multas no pueden ser impuestas de manera arbitraria, y si bien es cierto, el artículo 21 Constitucional no establece textualmente los principios a que se deben sujetar, de la lectura del precepto se pueden destacar y separar los elementos de seguridad jurídica para con los gobernados, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

El artículo 21 Constitucional señala:

"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, 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.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley.

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones policiales se regirá por los principios de legalidad, eficiencia, profesionalismo y honradez.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios se coordinarán, en los términos que la ley señale, para establecer un sistema nacional de seguridad pública."

De la lectura del primer párrafo, se desprende la competencia para determinar las multas en materia fiscal, cumplimentando uno de los elementos de legalidad requeridos por el artículo

16 Constitucional para todo acto de autoridad, correspondiendo a las autoridades administrativas dentro de la esfera fiscal la imposición de multas.

En los párrafos segundo y tercero del citado precepto Constitucional, se cumplimentan los principios de equidad y proporcionalidad, generalidad y uniformidad que revisten a las contribuciones.

En primera instancia, se observa que se hace una distinción de los infractores en relación a sus calidades económicas, es decir, se toma en cuenta su capacidad contributiva para el efecto de la sanción al imponerse, aquí se plasma el principio de proporcionalidad, ya que la Ley Suprema es una muestra de excelencia legislativa, manifiesta que no se le puede exigir al infractor más de lo que percibe y en consecuencia tiene, pues resulta inútil el exigirle, pues no lo cubrirá, así mismo, al hacer la distinción de las calidades económicas, se entiende que la sanción pecuniaria va dirigida a la generalidad de las mismas, esto es, que a todo integrante de un grupo tributario, le será exigible el cumplimiento de la obligación fiscal atendiendo a sus posibilidades, y en consecuencia la imposición de la multa seguirá los mismos principios, en este supuesto se hacen visibles los principios de generalidad y equidad que rigen a las contribuciones y las multas que por ser sus accesorios, deben observarse en su imposición y cobro, no obstante que en la actualidad las multas fiscales rebasen los montos establecidos en el artículo 21 Constitucional, sin embargo, este es un precedente que concede congruencia y razón de ser a los artículo 2 y 4 del Código Fiscal de la Federación, al determinar que las multas son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas, y por ende, revisten los mismos principios que rigen a las primeras.

Por su parte el artículo 22 Constitucional consagra la garantía de seguridad jurídica en relación con las multas, al establecer lo siguiente en su primer párrafo:

"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."

Toda vez que, al imponerse una multa excesiva se están vulnerando los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo precedente, puesto que presumiblemente la valoración de las circunstancias particulares del infractor, es decir, su capacidad económica, la gravedad, la afectación material de la infracción, el dolo y la reincidencia no fue adecuada para determinar la multa que corresponde a cada caso.

Así mismo el segundo párrafo establece:

"No se considerará 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 considerará 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."

De nueva cuenta, se visualiza la potestad sancionadora que concede la Carta Magna a la autoridad administrativa, para aplicar los bienes de los particulares al pago de contribuciones y multas, situación que de manera más precisa señala el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

"Artículo 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a la leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

En conclusión, los artículos 21 y 22 Constitucionales toman singular importancia para la imposición de sanciones en materia tributaria, toda vez que confirman la potestad sancionadora de la autoridad fiscal, como parte integrante de la Administración Pública, sirviendo de soporte fundamental del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, así mismo, son el fundamento Constitucional de las multas administrativas, y aunque no de manera textual, sino de forma interpretativa se desprenden los principios que se deben

sujetar las autoridades correspondientes al imponerlas, como son la proporcionalidad, la equidad, la generalidad, la uniformidad y la seguridad jurídica, principios que de igual forma revisten a las contribuciones de conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

3.2.2 Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 70, en relación con el 94 del Código Fiscal de la Federación, contiene el fundamento legal de las multas al establecer en el primer párrafo lo siguiente:

"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."

De la redacción de este párrafo, la multa fiscal toma características propias, pues si bien es originada por el incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, esta se hace exigible de manera independiente al pago de contribuciones y los accesorios que dicho incumplimiento haya generado, así mismo, y en el supuesto de que la conducta haya sido tipificada como delito, la multa se hará exigible independientemente de las sanciones penales a que se haya hecho acreedor el infractor, debido a que deviene de una naturaleza administrativa y no penal.

De la lectura de los subsecuentes párrafos, se distinguen los dos tipos de multas que la autoridad fiscal puede imponer, las multas determinadas y las determinables que oscilan entre un mínimo y un máximo, retomando la proporcionalidad y equidad de las contribuciones de donde proviene, y las características propias de su fundamento Constitucional (artículos 31, fracción IV y 21)

3.3 Clasificación de las multas.

En los capítulos precedentes, hemos venido manejando indistintamente los términos sanción y multa para hacer referencia a la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de las disposiciones fiscales, y los hemos adecuado a las necesidades explicativas de cada uno de los puntos constitutivos de la presente investigación, sin embargo, para efectos de este capítulo es necesario delinear un concepto de multa fiscal, mismo sobre el cual versaran los argumentos y consideraciones finales de este trabajo.

En ese sentido, conceptualizaremos a la multa fiscal como el castigo o pena pecuniaria impuesta por una autoridad fiscal competente, revestida de potestad sancionadora, derivada del incumplimiento parcial o total de las disposiciones fiscales sustantivas o formales, y considerada como un crédito fiscal, y en consecuencia revestida de la naturaleza jurídica de la que participan las contribuciones.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación no se establece textualmente una clasificación de las multas fiscales, sin embargo, de la interpretación del artículo 70 encontramos los dos tipos de multas de nuestro Sistema Jurídico Fiscal, las multas determinables y las multas determinadas o fijas.

3.3.1 Multas Determinables.

Las multas determinables son aquellas sanciones pecuniarias impuestas y motivadas por las autoridades fiscales competentes dentro de un parámetro de un mínimo a un máximo, atendiendo a los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal correspondiente. Ejemplo de estas son las establecidas en los artículos 84, 86, 88, 90, 91, 104, 108, entre otras del Código Fiscal de la Federación.

a) Mínimo y máximo.

Hemos razonado anteriormente sobre la naturaleza jurídica de las sanciones fiscales, en particular de las multas derivadas de la contravención a las disposiciones tributarias sustantivas, y hemos llegado a la conclusión de que, por ser consideradas como accesorios

de la obligación principal y tomar el carácter de un crédito fiscal a favor de la Hacienda Pública de conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto su determinación, imposición y ejecución debe observar las características, principios, limitantes y prerrogativas del tipo de contribución de donde provienen.

En ese orden de ideas, para la imposición de una multa, las autoridades fiscales deben remitirse a observar los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución y sus demás correlativos en los artículos 14, 16, 21 y 22 Constitucionales. Las multas fiscales, independientemente del carácter represivo contra el infractor, su ejecución se traduce como un acto de autoridad que afecta directamente el patrimonio de los particulares, por lo tanto, su imposición y ejecución debe ser muy meticulosa para respetar los principios de seguridad jurídica y legalidad que consagran los artículos 14, 16 y 22 Constitucionales, fundando y motivando sus actos administrativos de conformidad con los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales 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 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"

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

MULTAS. NO TIENEN EL CARÁCTER DE FIJAS LAS ESTABLECIDAS EN PRECEPTOS QUE PREVÉN UNA SANCIÓN MÍNIMA Y UNA MÁXIMA. El establecimiento de multas fijas es contrario a los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución, por cuanto que al aplicarse a todos los infractores por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares. En virtud de ello, los requisitos considerados por este Máximo Tribunal para estimar que una multa es acorde al texto Constitucional, se cumplen mediante el establecimiento, en la norma sancionadora, de cantidades mínimas y máximas, lo que permite a la autoridad facultada para imponerla, determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor, tomando en cuenta su capacidad económica y la gravedad de la violación.

Amparo en revisión 1931/96. Vehículos, Motos y Accesorios de Durango, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

Amparo en revisión 308/96. Sanyo Mexicana, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 1302/97. Distribuidora Montelargo de Iguala, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo directo en revisión 2101/97. María Eugenia Concepción Nieto. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 1890/98. Maquinaria e Ingeniería de Reconstrucciones, S.A. de C.V., en liquidación. 6 de abril de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosa Elena González Tirado.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el día veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 17/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 17/2000, Página: 59

MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.

Amparo en revisión 436/97. Industrial Durango, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Amparo en revisión 1931/96. Vehículos, Motos y Accesorios de Durango, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

Amparo directo en revisión 1302/97. Distribuidora Montelargo de Iguala, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo directo en revisión 2101/97. María Eugenia Concepción Nieto. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

Amparo en revisión 701/96. Regina Hernández Vizcaíno. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Enrique Zayas Roldán.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 102/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

De la interpretación de las tesis jurisprudenciales anteriores, podemos establecer que la Constitucionalidad de una multa estriba en la competencia de la autoridad que la impone, así como del análisis lógico jurídico al realizar dicho acto, esto es, una debida fundamentación y motivación de las conductas desplegadas por los infractores de manera individual, es decir, que atienda y valore objetivamente los elementos constitutivos de la infracción fiscal, poniendo especial atención en la conducta, agravantes, circunstancias personales del infractor y sobre todo, su capacidad económica.

Ciertamente, la frase circunstancias personales del infractor, en amplio sentido incluiría un sin número de ámbitos del infractor: social, económico, político, etc, sin embargo, en estricto sentido y jurídicamente hablando, se aplicaría al procedimiento para la individualización de la sanción fiscal, teniendo la autoridad no sólo la facultad sino la obligación de precisar, en su razonamiento lógico jurídico, el tipo de conducta desplegada por el infractor (acción, omisión, o tolerar), conjuntamente con las agravantes que conllevaron a materializar la transgresión al orden jurídico, esto es, la negligencia, y excluyentes de responsabilidad, o el conocimiento de la ley, la intencionalidad de realizar el acto ilícito, el beneficio personal pretendido u obtenido, en otras palabras, el dolo o la mala fe. Precisar de que tipo de infracción se trata, ya sea formal o sustancial, así mismo la gravedad de su resultado en la realidad jurídica de la Hacienda Pública. Finalmente una valorización objetiva de las capacidades económicas de los sujetos infractores, aplicando de manera adecuada el principio de proporcionalidad, toda vez que la multa no constituye en si un resarcimiento o indemnización al fisco, sino una medida represiva, puesto que para los efectos anteriores existen figuras jurídicas especiales, por lo tanto no puede imponerse multas que vayan más allá de la capacidad económica del infractor, pues un principio general del derecho establece que nadie está obligado a lo imposible.

En este sentido, la individualización de las multas dentro de un parámetro de porcentajes entre un mínimo y un máximo, satisface los principios de equidad, uniformidad y proporcionalidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, no debiendo

ser general y autoritaria aúncando se establezca la mínima de acuerdo a la siguiente jurisprudencia.

MULTAS. ARBITRIO DE LAS AUTORIDADES PARA IMPONERLAS ENTRE EL MINIMO Y EL MAXIMO PERMITIDO POR LA LEY. DEBE RAZONARSE. Las autoridades administrativas pueden cuantificar las multas que correspondan a infracciones cometidas y, al hacerlo, gozan de plena autonomía para fijar el monto que su amplio arbitrio estime justo dentro de los límites señalados en la ley; empero, al determinar la sanción, deben expresar pormenorizadamente los motivos que tengan para fijar la cuantía de multa, para lo cual hay que atender a las peculiaridades del caso y a los hechos generadores de la infracción, y especificar cómo influyeron en su ánimo para detener dicho arbitrio en cierto punto entre el mínimo y el máximo en que oscila la multa permitida en la ley.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1662/86. Selma Meyer de Baza. 29 de mayo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Flores Carmona.

Amparo directo 772/87. Distribuidora Paseo, S. A. 30 de septiembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Amparo directo 1236/87. Triturados Basálticos y Derivados, S. A. 26 de noviembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco Paniagua Amézquita.

Amparo directo 1372/87. Tornillos Spasser, S. A. 24 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo 172/88. Coco Colima, S. A. 26 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Octava Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988. Tesis: I. 2o. A. J/6.

Página: 836

MULTAS FISCALES. LA COMPRENDIDA EN EL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE ABARCAR TANTO EL ELEMENTO OBJETIVO COMO EL SUBJETIVO, PARA NO SER VIOLATORIA DE GARANTÍAS INDIVIDUALES. Para que la multa sea motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los términos del artículo 22 Constitucional, es necesario tomar en cuenta el elemento objetivo, que corresponde a la gravedad de la infracción determinada, así como el subjetivo, que se refiere a las circunstancias personales del infractor. Por ende, no basta que la multa que se imponga sea la mínima de entre el mínimo y máximo, que señala la ley para establecer de manera absoluta que por ese solo hecho no puede ser violatoria de garantías, ya que en todo caso, ese monto variable en la ley, sólo guarda relación con el elemento objetivo, dejando de considerar el subjetivo, lo que puede motivar la injusticia de la sanción, no obstante que la multa impuesta fuere la mínima porque pudiera atentar en contra de lo dispuesto en el artículo 22 Constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas porque aún la multa mínima pudiera ser excesiva para un contribuyente atento a su situación particular. Por consiguiente, aún en los casos de imposición de multas mínimas, la autoridad sancionadora debe desplegar el arbitrio que la ley le concede individualizándola, y tomando en cuenta los dos elementos anteriores, para así cumplir con el diverso mandamiento del artículo 16 Constitucional fundando y motivando su decisión según el caso particular.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

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

Novena Época. Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IX, Marzo de 1999. Tesis: VIII.1o.26 A, Página: 1422

La necesidad de la existencia de un parámetro con un mínimo y un máximo para la imposición de las multas deriva en que, si bien es cierto, la norma jurídica tiende a ser general, esto no significa que a la generalidad se les aplicaría la misma multa, sino que a todos aquellos que materialicen la hipótesis de la infracción fiscal se les aplicaría la norma tributaria por igual, más no la misma multa, ya que para la individualización de esta, la

autoridad tiene que observar los principios de equidad y uniformidad en primera instancia, es decir, debe valorar cada situación en particular.

No puede argumentarse que la generalidad es aplicar la ley por igual, sino como hemos analizado en nuestro primer capítulo, la generalidad consiste en que la norma jurídica se aplique a todos los individuos que se encuentren en un supuesto jurídico determinado, atendiendo a la calidad tributaria del infractor, pero la generalidad siempre debe conjuntarse con la equidad, es decir, que se aplique la norma jurídica a los integrantes de una calidad tributaria por igual, que la aplicación de la ley fiscal tenga un similar impacto en las economías de los infractores, esto es que no existe beneficio o perjuicio adicional en un grupo de infractores, que no es otra cosa que la aplicación del principio de uniformidad tributaria que garantiza el igual sacrificio mínimo a los infractores ubicados en similares calidades tributarias.

Por lo tanto, se hace indispensable que las leyes fiscales adopten los parámetros a efecto de que las autoridades puedan individualizar las multas, atendiendo a los razonamientos anteriores. Es preciso establecer que, no es necesario que se textualice un término mínimo y un máximo, sino que basta que en la redacción del texto punitivo se incluya la palabra “hasta” o alguno de sus sinónimos, que den la pauta para la individualización de la multa, pues si bien es cierto que no existiría un mínimo, el término “hasta” entraña como mínimo la unidad, y de suprimir estos parámetros la ley fiscal, propicia que la autoridad fiscal se apoye en conceptos generales y emita razonamientos generales al individualizar las multas, lo que a todas luces es inconstitucional.

En conclusión, las multas determinables son aquellas cuya individualización e imposición deriva de una fundamentación y motivación, basada en razonamientos lógico jurídicos de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal, y la aplicación del monto establecido en el texto punitivo de la norma, se apegue a los principios de proporcionalidad y equidad, para precisar una cantidad determinada entre un parámetro de un mínimo a un máximo.

3.3.2 Multas determinadas o fijas.

Las multas fijas son la antítesis jurídica de las multas determinables, se conceptualizan como aquellos montos específicos, determinados e inamovibles establecidos en el texto punitivo de la norma jurídico fiscal, imponible al sujeto activo de la relación jurídico tributaria que actualice la hipótesis normativa de la infracción fiscal.

Hemos concluido en el punto anterior que, la autoridad aún cuando impone el monto mínimo previsto en la norma jurídica, de un parámetro de mínimo a máximo, sin fundamentar y motivar y calificar las condiciones individuales del infractor, estamos en presencia de un acto apartado de todo principio de proporcionalidad y equidad, contraviniendo el espíritu de la Carta Magna, esta situación se hace más patente al preverse un monto fijo en la norma jurídica, pues deja sin oportunidad a la autoridad fiscal para valorar y emitir un razonamiento lógico jurídico acorde a los principios Constitucionales en materia tributaria.

El establecimiento de multas fijas en los textos punitivos, no da margen de movilidad a la autoridad fiscal para fijar un monto o cuantía acorde a las conductas desplegadas por los infractores, la gravedad de la infracción, la reincidencia, la capacidad tributaria, es decir, las circunstancias que permiten individualizar la sanción, y en consecuencia, el establecimiento de multas fijas en las leyes fiscales contrarían las disposiciones Constitucionales, en el entendido que, por aplicarse a todos los sujetos activos infractores por igual, se hace de manera invariable e inflexible, provocando excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Inmovilidad que hace a todo monto fijo inconstitucional, aún cuando este sea mínimo y comprensible por la gravedad de la infracción, pues sin posibilidad para fundamentar y motivar las circunstancias individuales de la conducta del infractor, se estaría actualizando la figura jurídica prevista en el artículo 22 Constitucional denominada multa excesiva,

misma que esta prohibida, en ese orden de ideas, el establecimiento de multas fijas aplicables genéricamente a los sujetos infractores de las disposiciones tributarias vulnera por demás visible el principio de supremacía Constitucional.

Así pues, el artículo 22 Constitucional contiene el principio de seguridad jurídica tributaria al establecer la prohibición de las multas excesivas entendiendo por estas, toda sanción que este en desproporción, aunque sea la mínima, con la gravedad de la infracción cometida, con el monto del negocio y la capacidad económica del infractor. Es decir, el legislador al establecer sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, niega a la autoridad el arbitrio para valorar la gravedad de la infracción dentro de un mínimo y un máximo, actualizando la figura de la multa excesiva.

Volvamos a la finalidad de las contribuciones y el crédito fiscal, en el entendido que las multas participan de la naturaleza jurídica de las primeras y se constituyen como créditos fiscales a favor del Estado, en ese sentido, el Estado para el funcionamiento de la Administración Pública y la satisfacción de las necesidades básicas que el desarrollo y progreso nacional demanda, en aras de dar cumplimiento a su obligación derivada de los artículos 25, 26 y 39 Constitucionales, requiere que la Hacienda Pública constantemente se vea acrecentada mediante la ministración constante de recursos, entre estos, las contribuciones y sus accesorios, obligación a cargo de los gobernados instituida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En vista de lo anterior, por la importancia del destino de dichos recursos, se hace necesario adoptar las medidas adecuadas para que tal obligación no sea incumplida, y en caso de presentarse, el particular o sujeto obligado reintegre a la Hacienda Pública los recursos a que esta obligado derivado de la actualización de la hipótesis tributaria correspondiente, en aras de evitar al máximo se presente la elusión o la evasión fiscal, y el óptimo funcionamiento del Estado, existiendo entonces las figuras de los recargos, indemnizaciones y la actualización de los créditos fiscales, gastos de ejecución, entre otros, y sólo como una media intimidatoria y represiva, se establecen las multas.

Lógicamente y tomando en cuenta que la finalidad que persigue la imposición de este tipo de sanciones pecuniarias es, además de intimidatoria, evitar la reincidencia de los infractores, más nunca se faculta ni al legislador al crear la ley ni la autoridad al aplicarla, para dañar de manera severa e incluso irremediable el patrimonio de los particulares, a lo cual inevitablemente se llegaría al imponérseles multas que rebasen sus capacidades económicas, agudizándose el principio de difusión, esto es, si se aplican multas excesivas a empresas o sociedades acabaría con esas fuentes de trabajo y se dejarían de percibir los impuestos generados por estas así como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado, hecho que se presenta como forma de favorecer para que, tanto personas físicas como morales, tomen la decisión de eludir o evadir sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, hemos manejado indistintamente los términos multa excesiva y multa fija, refiriéndonos a sanciones pecuniarias que rebasan la capacidades económicas del infractor, sin embargo, antes de concluir el presente punto, consideramos necesario precisar que, si bien es cierto, una multa puede ser fija y excesiva al mismo tiempo, no necesariamente ambos términos tengan el mismo significado.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha pronunciado la siguiente jurisprudencia:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 76, FRACCIÓN III El artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que dice: "Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: III, el 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos". Es violatorio de lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional que prohíbe excesivas la imposición de multas el precepto Constitucional en comento, no establece un limite para la imposición de multas, por lo que la autoridad federal tiene potestad para, en cada caso, hacer la calificación de la multa impuesta. Así, el concepto de multa excesiva se puede establecer tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del

término "excesivo", como de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia: a) En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable. b) Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación a la gravedad del ilícito fiscal. c) El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos. d) Para que una multa no sea contraria al texto Constitucional, debe en el establecimiento del monto pecuniario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva. e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de la multa no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor ni el ilícito fiscal. Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, el carácter de la multa también debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en ley. Entonces, al tenor de los razonamientos que anteceden, se puede concluir que, por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y, por lo tanto, inconstitucional, cuando se fije como tal una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puede tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor. En efecto, al establecerse un sistema de multas fijas, no se puede apreciar desde el punto de vista legal, el carácter excesivo de la multa impuesta, debido a que la autoridad administrativa no está obligada a individualizar el monto de la sanción y por lo tanto no existen parámetros de comparación, para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable. En este orden de ideas, al establecer el legislador en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, un porcentaje único, como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en una violación al artículo 22 Constitucional, en virtud de que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad e de la aplicación de multas excesivas. Aún más, el carácter excesivo de la multa fijada por el artículo 76, fracción III, en comento, no se desprende del porcentaje en

sí mismo considerado, sino de que al establecerse un sistema rígido para la imposición de multas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción, basta que la autoridad hacendaria descubra en uso de sus facultades de comprobación la omisión en el pago de una contribución para que cualquier persona sea sancionada en la misma forma.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 1573/88. F.M.C de México, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1988. Mayoría de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Véanse:

Quinta Época, Tomo XLIV, página 3246

Quinta Época, Tomo XLVIII, página 756

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su presidente al terminar el año de 1936, páginas 85 y 86.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su presidente al terminar el año de 1970, Tercera Parte, Sala Auxiliar, página 105.

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: II, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1988. Página: 158

Las principales características de una multa fija y excesiva son las siguientes:

Multa fija:

- El monto está especificado en el texto punitivo de la norma jurídica.
- El monto es invariable.
- El monto es inamovible.

- Su imposición se hace de manera genérica.
- No permite valorar los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal.
- No faculta a la autoridad fiscal para observar los principios de generalidad, proporcionalidad y equidad en el proceso de individualización de los montos.
- Es excesiva porque no permite distinguir en un parámetro entre el mínimo y el máximo para su imposición.
- Es inconstitucional por contravenir el artículo 22 de la Carta Magna.
- No observa el principio de Supremacía Constitucional.

Multas excesivas:

- Cuando los montos están fuera de lo ordinario o lo razonable.
- Existe desproporcionalidad en su imposición.
- No se consideran las situaciones individuales del infractor.
- No se valorizan objetivamente los elementos de la infracción fiscal.
- Daña la economía de los infractores de manera severa.
- No se toman en cuenta las capacidades tributarias del infractor.
- Es fija cuando en el texto punitivo no se establece porcentaje o monto mínimo.
- Es inconstitucional porque no observa los principios de proporcionalidad y uniformidad previstos en los artículos 22 y 31, IV Constitucionales.

En conclusión, las multas fijas se componen por aquellos montos o porcentajes específicos e inamovibles que establece el legislador en las leyes secundarias, inobservando el principio de Supremacía Constitucional al negar a la autoridad fiscal encargada de la individualización de las sanciones, la posibilidad de realizar una valoración objetiva, fundando y motivando sus actos en los elementos de la infracción fiscal, y consecuentemente, tornándose excesivas por la generalidad y desproporcionalidad al individualizarse.

3.4 Omisión en el pago de contribuciones.

Dentro de la clasificación de las infracciones fiscales previstas en el correspondiente código sustantivo, encontramos las infracciones por omisión, mismas que suelen manifestarse de diversas formas, entre las más comunes tenemos las siguientes:

- Infracciones de omisión derivadas de la violación no delictual de la norma tributaria de carácter formal.
- Infracciones de omisión sin el ánimo de causar un perjuicio económico al Erario Público, es decir, cuando no existe dolo o mala fe de parte del infractor, a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas.
- Infracción de omisión por comisión, cuando un sujeto activo actualiza la hipótesis jurídica de la obligación fiscal, o en carácter de tercero, tenga que hacer el entero de contribuciones no lo haga, se esta en presencia de una omisión en el pago de contribuciones.
- Infracciones complejas de omisión, estas se actualizan cuando el presunto infractor materializa varios actos o conductas con la finalidad de omitir el pago de contribuciones al que esta obligado.

La omisión constituye la materialización de diversas conductas, tanto de hacer (comisión) o no hacer, que contravienen las disposiciones tributarias sustanciales o formales, y cuyo resultado afecta a la Hacienda Pública, pudiendo ser sin el ánimo de daño o peligro, o con la plena intención de obtener el resultado, una disminución al erario en beneficio de los intereses personales del infractor, es decir, sobreponiendo los intereses personales a los intereses colectivos del Estado.

3.4.1 Sanción.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, señala como infractor al sujeto activo que actualiza los supuestos jurídicos de las normas tributarias u omite el cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluso a aquellos que lo hagan fuera de los plazos establecidos, así mismo, el artículo 70 del mencionado ordenamiento legal determina la imposición de

multas para los infractores, independientemente de la exigencia de las contribuciones omitidas y los demás accesorios.

Sin embargo el artículo 73 precisa que, en tratándose de fuerza mayor o caso fortuito o cuando se cumpla la obligación omitida, aún fuera de los plazos establecidos por la ley respectiva, pero en forma espontánea y no obstante que el sujeto activo adquiere el carácter de infractor, no se impondrán multas fiscales. Cabe mencionar que la no espontaneidad se entiende que se presenta cuando la autoridad exactora haya descubierto la omisión, o haya puesto en marcha sus facultades de comprobación.

Pero el artículo 75 en sus fracciones I, inciso a) señala como agravante de una infracción fiscal el hecho de que el infractor sea reincidente, esto es, cuando cometa diversas infracciones para omitir el pago de contribuciones y se le haya sancionado más de dos veces por esa conducta, y la fracción III señala que la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes; sobre estos supuestos se debe poner especial atención al calificar la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Finalmente, el artículo 76 establece los porcentajes que se aplicaran a la comisión por omisión de diversas obligaciones cuyo resultado sea el no pago de contribuciones.

3.4.2 La multa fija de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

Conceptualizando a la multa fija como aquellos montos o porcentajes específicos, generales e inamovibles previstos por las leyes secundarias, inobservando los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, y consecuentemente el principio de Supremacía Constitucional, al no conceder a la autoridad fiscal competente para la individualización de las sanciones, la facultad para hacer una valorización objetiva de los elementos constitutivos de cada infracción fiscal en particular, emitiendo por consecuencia, actos de autoridad genéricos y desapegados a toda proporcionalidad y equidad que deben caracterizar al orden jurídico fiscal.

Esta característica peculiar e ilógica, imposibilita a la autoridad para que al momento de emitir su resolución correspondiente, realice una valorización de las circunstancias que envolvieron la comisión de una conducta ilícita, y así lo confirma el siguiente criterio jurisdiccional:

MULTAS FIJAS, REQUISITOS PARA SU IMPOSICIÓN. Para la imposición de multas fijas por parte de la administración fiscal federal a los contribuyentes, de acuerdo con el artículo 76, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación, no puede exigirse a dicha autoridad que en la resolución emitida para tal efecto, señale en forma precisa la gravedad de la infracción, el daño causado y la capacidad económica del infractor, puesto que el precepto citado no menciona que deban de tomarse en cuenta todos estos elementos, los que sí deben ser exigidos para el caso de que las multas señalen un mínimo y un máximo, esto es, que sean variables.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 310/91. Productos Especializados de Hule, S.A. de C.V. 27 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Solís Solís. Secretaria: María del Rocío F. Ortega Gómez.

Octava Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VIII, Julio de 1991. Página:182

Decíamos anteriormente que una multa fiscal puede ser fija o excesiva, pero que no necesariamente tiene igual significado y características, no obstante lo anterior, una multa puede ser fija y excesiva al mismo tiempo, en el tenor de que la multa excesiva se presenta cuando el monto fijado a una situación en particular es desproporcional, tanto a los elementos del hecho ilícito y distante del fin de dicha figura jurídica dentro de nuestro orden tributario, actualizando las características de la multa excesiva.

En ese orden de ideas, una multa fija es excesiva en el entendido de que, el texto punitivo de un precepto jurídico prevea un monto específico para una conducta ilícita en particular,

sin que de la lectura del mismo se precisen o se puedan interpretar los elementos para valorizar las circunstancias específicas del ilícito fiscal, y consecuentemente no se individualice la sanción atendiendo a los Principios Constitucionales de las multas y contribuciones.

Como un ejemplo de una multa que revista las características de fijeza y excesividad al mismo tiempo, se presenta la establecida en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala:

"Artículo 76.-Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

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

3.4.2.1 La violación a los principios establecidos en las fracción IV del artículo 31 Constitucional de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

En la estructura jurídica de la fracción IV del artículo 31 Constitucional se establecen los principios de equidad y proporcionalidad que debe revestir toda contribución, en ese mismo tenor, y de conformidad con los Artículo 2, 4 y 70 del Código Fiscal de la Federación que le otorgan a las sanciones fiscales, particularmente a las multas, el carácter de accesorios de las contribuciones, de donde provienen participan de la naturaleza jurídica de estas últimas, y por tanto deben apegarse a los principios antes citados.

Al respecto de la equidad y proporcionalidad de las contribuciones Omar Curiel manifiesta que "sobre ambos conceptos la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. La proporcionalidad y la equidad con la que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse pues tienen naturaleza diversa, y que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Según la interpretación que ha manifestado la Suprema Corte de Justicia, los conceptos de proporcionalidad y equidad integran dos conceptos diferentes; como cada uno es un concepto distinto, cada uno representa un principio autónomo.

Sin embargo, otros opinamos que ambos conceptos no pueden ser entendidos de manera autónoma, aunque se trate de conceptos diferentes, sino que necesariamente tendían que analizarse de manera conjunta formando un sólo principio: el de “proporcionalidad y equidad”, o si se prefiere de ‘capacidad contributiva’; dos conceptos, un principio.”⁵⁷

No obstante el argumento anterior, jurídicamente hablando, ya no los principios sino los términos proporcionalidad y equidad son diferentes, en cuanto a su naturaleza, características y alcances.

Definíamos en el primer capítulo de este trabajo y basándonos en la jurisprudencia denominada Impuestos, Proporcionalidad y Equidad a la equidad como 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 variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente”, y la proporcionalidad de una manera simple como la

⁵⁷ Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios. Línea Universitaria, calidad en información. Primera reimpresión, México, 2002, p. 65.

“aportación justa y adecuada a los ingresos y utilidades o rendimientos de los sujetos pasivos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica del contribuyente”.

En ese sentido, la proporcionalidad va encaminada a afectar el patrimonio de los contribuyentes y la equidad estriba en la aplicación de la Ley. Y si bien es cierto, y en primera instancia, la proporcionalidad y la equidad deben conjuntarse al imponerse una contribución atendiendo a las características de generalidad y uniformidad de estas últimas, en tratándose de multas fiscales, accesorios de las contribuciones, no necesariamente se presentan ligadas, puesto que puede suceder que al individualizar una sanción se aplica la Ley por igual a los sujetos activos de la infracción fiscal, materializándose el principio de equidad, pero no necesariamente el monto sea idéntico, puesto que para su individualización no sólo se necesita tomar en cuenta la capacidad tributaria del infractor, sino conjuntamente con los elementos subjetivos y objetivos del ilícito fiscal.

Por lo tanto, la proporcionalidad y equidad de las contribuciones aplicables a las multas, por ser accesorios, estrictamente hablando no forman un sólo principio, sino que son dos conceptos diferentes con características propias, pero indudablemente ambos deben ser observados por las autoridades fiscales al imponer las multas apeándose a los preceptos Constitucionales.

Ahora, la pregunta sustento del presente capítulo ¿ por qué afirmamos que la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación viola los principios de proporcionalidad y equidad al establecer lo siguiente: Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas: I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió?

Puede ser que la respuesta sea una sola, sin embargo es necesario visualizarla desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de las contribuciones, es decir, la obligación y los principios de equidad y proporcionalidad; y desde el punto de vista de la función disuasoria de las multas.

Antes que nada, analizaremos el primer párrafo del citado artículo, encontrando que la conducta es de tipo de comisión, pues establece “cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial del pago de contribuciones”. Al respecto, es preciso hacer una acotación acerca del termino conducta, hemos manejado la conducta como la manifestación de la voluntad para obtener un resultado, así mismo, dentro de este concepto cabe tanto el acto positivo como el negativo, sin embargo y estrictamente hablando, existe una diferencia en los conceptos, de conducta ilícita y hecho ilícito, puesto que “la sola conducta agota el elemento objetivo del delito cuando por si misma llena el tipo, como sucede con los delitos de mera actividad (o en los de simple omisión), carentes de un resultado material. La conducta es un elemento del hecho cuando, según la descripción del tipo, precisa una mutación en el mundo exterior, es decir, un resultado material.”⁵⁸

Por tanto, el hecho ilícito se constituye por una conducta, un resultado material y un nexo causal entre ambas. En este orden de ideas, la acción tipificada en el primer párrafo del artículo de referencia, se trata de un hecho ilícito de comisión por omisión, toda vez que “en la comisión simple sólo se viola la norma que ordena, por que el agente no hace lo mandado; en la comisión por omisión infringiese dos normas: la dispositiva (que impone el deber de obrar) y la prohibitiva (que sanciona la causación del resultado material penalmente tipificado.”⁵⁹

Por ejemplo, en los artículos 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación se establecen las obligaciones de presentar declaraciones y llevar contabilidad, respectivamente, y la omisión

⁵⁸ CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa, 38 edición, México 1997, p. 148

⁵⁹ Ibidem., p. 154.

simple consiste en no atender la obligación a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, sin embargo, en la redacción de estos preceptos no se precisa un resultado material cuyo nexos causal este relacionado por la omisión, situación que si prevé el artículo 76, al determinar como resultado material el no pagar las contribuciones a que se esta obligado, en ese orden de ideas, el no llevar contabilidad y no presentar declaraciones va encaminado a no presentar el pago de las contribuciones, y estamos en presencia de una comisión por omisión.

Por tanto se observa que el verbo del tipo referido es de acción, en consecuencia entre la conducta y el resultado debe existir un nexos causal, toda vez que “para ser sujeto responsable, no basta el nexos naturalístico, es decir, que exista una relación causal entre la conducta y el resultado, sino además, comprobar la relación psicológica entre el sujeto y el resultado, que es función de la culpabilidad y constituye en elemento del delito”⁶⁰, es decir, la culpabilidad va encaminada a la capacidad de entender y querer, en otras palabras, a la aptitud intelectual y volitiva para la comisión de una conducta o hecho ilícito; muy distinto de la culpa, “existe culpa cuando se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso y previsible y penado por la Ley”⁶¹, el sujeto esta conciente del resultado, lo ha previsto pero no quiere que ocurra.

Retomando la esencia del citado precepto, y teniendo en cuenta la conceptualización del tipo, que es la descripción antijurídica del comportamiento, se observa que estamos ante la presencia de un tipo anormal y complementado, es decir, para que la punibilidad afecte al sujeto activo del hecho ilícito se requieren dos situaciones, primeramente, la materialización de una o varias omisiones, cuyo resultado sea el abstenerse de pagar las contribuciones a las que se encuentra obligado un sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y estas sean descubiertas por la autoridad exactora en el ejercicio de sus facultades de comprobación, así mismo debemos tomar en cuenta los tipos de infracciones que realizó para colocarse en el supuesto; y en segunda instancia, la temporabilidad del

⁶⁰ CASTELLANOS TENA, Fernando. Op. Cit., p. 158.

⁶¹ Ibidem., p. 247.

pago, esto es, 50% de las contribuciones omitidas y actualizadas cuando el pago sea antes de la notificación de la resolución correspondiente y del 70% al 100% cuando sea posterior.

Ahora bien, el sólo establecimiento de un porcentaje fijo, como lo es el 50%, es un signo inequívoco de desproporcionalidad e inequidad tributaria.

Singularmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado al respecto de la siguiente forma:

MULTAS. LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIONES I Y II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALAN DIVERSOS MONTOS DE SANCIÓN, ATENDIENDO A LA DIFERENTE FECHA DE PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD. Del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación se desprende, de acuerdo con su fracción I, que si el infractor paga las contribuciones omitidas antes de que se le notifique la resolución que determine el crédito fiscal respectivo, se hace acreedor a una multa equivalente sólo al 50% de aquéllas, pero si no lo hace así, se ubica en el parámetro de aplicación del supuesto de la fracción II, que prevé una sanción de mayor entidad, pues la mínima que se le aplicará será la equivalente al 70% de las contribuciones omitidas. Esos diferentes montos de sanción cuya aplicación parte del mismo supuesto de omitir el pago de contribuciones, no deben apreciarse en forma aislada para arribar a la conclusión de que se sanciona al mismo infractor con diversas multas, dado que siendo el elemento común que la omisión en el pago de contribuciones sea descubierta por las autoridades fiscales, es patente que lo que se pretende sancionar es la resistencia a no pagar, que obliga a intervenir a la autoridad fiscal, resistencia que refleja mayor o menor mala fe por parte del infractor. Sobre tales premisas es fácil comprender la diferencia existente entre las mencionadas disposiciones con relación al cuántum de la multa, atendiendo al momento en que se pagan las contribuciones omitidas, pues es claro que refleja singular mala fe el infractor que dándose cuenta de la violación, con lo cual ya tiene conciencia de que está obligado a pagar, se abstiene de hacerlo, esperando que no se le descubra, colocándose entonces en la hipótesis de la fracción II; mientras que el que se ubica en el supuesto de la fracción I, advirtiendo la infracción, voluntariamente se adelanta en el pago de la contribución, actuando en función del propósito concientizador de la norma, que es el pago voluntario de contribuciones. Ese trato diferente tiene otra justificación en que el pago espontáneo ahorra o economiza labores y elementos al fisco, ya que con menor esfuerzo obtiene el monto de las contribuciones omitidas. Por consiguiente, lo dispuesto en el artículo 76, fracciones I y

II, del Código Fiscal de la Federación, no resulta violatorio de la garantía de equidad, pues lo que hace es tratar a los iguales en forma igual, y a los desiguales en forma desigual, atendiendo a su resistencia y mala fe en relación con el pago de contribuciones.

Amparo en revisión 2353/96. Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C. 6 de julio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número CII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, Diciembre de 1998. Tesis: P. CII/98, Página: 252

Primero; anteriormente habíamos patentizado sobre los elementos del tipo, la necesidad de una conducta en forma de comisión, y la temporalidad en el pago, es importante señalar que el derecho fiscal no puede inobservar en su aplicación el principio de tipicidad, y así se establece en la siguiente jurisprudencia:

MULTAS FISCALES. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD. El derecho penal tributario, está estrictamente regulado por el principio de tipicidad, en cuanto a que, para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con los elementos de la hipótesis de la norma violada. Consecuentemente, si se determina que el causante incurre en la contravención formal, prevista en el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al omitir presentar sus declaraciones, la sanción exactamente aplicable es la prevista en el artículo 82 del propio código y no es la estatuida en el artículo 76 del propio ordenamiento, que solamente es aplicable cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones. En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento respecto a sus obligaciones fiscales, la omisión en la presentación de declaraciones, no genera por sí la omisión en el pago de impuestos, sino únicamente recargos, sin que por otra parte, resulte aplicable el supuesto previsto en el artículo 75, fracción V, del señalado Código Fiscal, ya que no es la misma conducta omitir presentar oportuna y espontáneamente una o varias declaraciones y omitir pagarlas total o parcialmente.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 2/89. Subprocuraduría Fiscal Regional en representación de la Administración Fiscal Regional Peninsular residente en Campeche, Campeche, y otra. 21 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Renato Sales Gasque. Secretaria: María Elena Valencia Solís.

Octava Época. Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: V, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1990, Página: 598

En ese tenor, el resultado material del hecho ilícito es el no pago de las contribuciones, y la punibilidad se va a dar en atención a la temporalidad del pago, es decir, existen dos supuestos para aplicar la sanción, estos son antes de la notificación (50%) y posterior a ella (70 al 100%), en consecuencia debe abocarse la autoridad fiscal al análisis de cada uno de ellos por separado, a efecto de estar en posibilidad de emitir su resolución.

En atención a la punibilidad del precepto jurídico, la autoridad correspondiente no puede aplicar la sanción de la primera fracción como mínima en relación a la mínima de la segunda fracción, toda vez que son diferentes los supuestos y hasta cierto punto independientes.

En la primera jurisprudencia citada, se hace énfasis en que los diferentes montos de sanción parten de un mismo supuesto, omisión del pago de contribuciones, y el no apreciarse en forma aislada, y lo que se pretende sancionar es la resistencia al pago, “lo cual refleja mayor o menor mala fe” y “tratar a los iguales en forma igual, y a los desiguales en forma desigual, atendiendo a su resistencia y mala fe en relación con el pago de contribuciones”, convirtiendo entonces dos supuestos punitivos en uno solo, de donde partiríamos que, ante la mala fe se aplicaría un mínimo del 50% de las contribuciones omitidas a mayor mala fe del 70% al 100%.

Efectivamente al aplicar una sanción del 70% al 100% la autoridad tiene el arbitrio para valorar el grado de mala fe al realizar el pago hasta notificar la resolución correspondiente, ¿pero cómo puede valorar la buena fe del pago si el precepto no le da un margen de

movilidad? Interpretando la jurisprudencia, tendríamos que considerar la punibilidad en forma conjunta, esto es, valorar la mala fe del 50% al 70%, que es la mínima para el pago realizado con posterioridad a la notificación, situación que viola el principio de tipicidad y legalidad, al pretender imponer una sanción no prevista en el precepto jurídico cuando ésta rebasara la mínima del 50%.

Por otra parte, tomando en consideración el grado de mayor o menor mala fe del sujeto activo del hecho ilícito, hace una distinción entre el pago antes de la notificación y con posterioridad a ésta, aplicando el principio de equidad, al tratar en forma igual a los iguales, de una calidad tributaria, pero no así en forma desigual a los desiguales en tanto que no se toma en cuenta el principio de proporcionalidad al aplicar el 50% de forma tajante. Efectivamente hay una distinción entre buena fe y mala fe de pago, la segunda se puede valorar, la primera no, y si se valora en atención a la mínima de la segunda, la resolución resultaría ilegal.

Vista de forma general y en forma conjunta la punibilidad del precepto jurídico no se viola el principio de equidad, sin embargo acotábamos antes, este principio no debe verse en forma aislada, sino siempre en conjunto con el de proporcionalidad, mismo que no esta valorando.

Contradictoriamente, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

MULTA FIJA. NO ES INCONSTITUCIONAL LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El análisis de las fracciones I y II del citado artículo, lleva a considerar que ambas normas regulan la misma infracción con la aplicación de multas en diferentes porcentajes que están íntimamente vinculados con el momento o con la oportunidad en que el particular moroso decida pagar la contribución omitida. La fracción II del invocado dispositivo, establece que la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones, será sancionada con una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas; por su parte, la fracción I dispone que si el particular decide pagar esas contribuciones junto con sus accesorios, antes de que le sea notificada la resolución que determine su monto, sólo

tendrá obligación de pagar el cincuenta por ciento de la cantidad respectiva. Ello demuestra que el legislador estableció que la omisión en el pago de contribuciones originaría una sanción genérica consistente en una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas, pero concedió una reducción en favor de los contribuyentes morosos que decidieran pagar la contribución omitida junto con sus accesorios, antes de que les fuera notificada la resolución que determinara su monto, aplicando un veinte por ciento menos del mínimo establecido como multa por tal concepto y, por tanto, no atender a la sanción genérica establecida en la fracción II. Esos razonamientos ponen de relieve que sólo la fracción II es la que realmente establece la sanción por la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones. En consecuencia, ninguna razón existe para considerar que la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, establezca una multa fija de las consideradas inconstitucionales, pues tan sólo otorga a los contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en un porcentaje menor cuando decidan cubrirla antes de que se les notifique la resolución mediante la que se determine su monto.

Amparo en revisión 1408/98. GE Equipo de Control y Distribución, S.A. de C.V. 8 de abril de 1999. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

Amparo en revisión 122/99. Javier Jaime de León Muhlbach. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosa Elena González Tirado.

Amparo en revisión 561/99. Servicio Querétaro JRB, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 904/99. Rafael González Mancilla. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Óscar Mauricio Maycott Morales.

Amparo en revisión 1830/99. Constructora Ga-el, S.A. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudíño Pelayo. Secretario: Ramiro Rodríguez Pérez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 23/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 23/2000, Página: 39

En ese sentido, entendiendo que la fracción segunda es la que efectivamente contiene la punibilidad de la infracción y es la primera una reducción de la mínima para los contribuyentes morosos que paguen antes de la resolución, entonces tanto la redacción como la estructura del precepto jurídico no es lo más entendible, puesto que desde un punto de vista lógico, el contenido de la fracción segunda debería ocupar la primera y la segunda no redactar “se impondrá” sino “se “reducirá” al 50% cuando se realiza el pago antes de la notificación por parte de la autoridad.

Abundando al respecto, el máximo órgano de decisión se ha pronunciado por el grado de mala fe al pagar las contribuciones omitidas, justificando al legislador el establecer el 50% cuando se realice antes de la notificación, determinado que existe en el precepto jurídico el principio de equidad tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin embargo, de la fracción II inciso b) del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, observamos que ya no existe un idéntico tratamiento entre los iguales y desiguales involucrados en el hecho lícito. Como hemos visto, el precepto no sólo imposibilita la valoración de esa mala fe al realizar el pago antes, es decir, del análisis de los elementos objetivos y subjetivos del hecho ilícito fiscal, entre estos, la capacidad tributaria o económica del infractor que reviste el principio de proporcionalidad, sino también de la lectura de la fracción II inciso b) del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación se aprecia que hay un singular trato desigualitario entre los sujetos pasivos morosos y los que realizan el pago antes de ser notificados por la autoridad, concediéndoles a estos últimos una reducción del 20% cuando se cubran las contribuciones antes de los 45 días siguientes a la notificación, pudiendo reducirse la multa cuando se imponga la mínima, al 50% previsto en la primera fracción del artículo 76, siguiendo con el razonamiento, la argumentación de la mayor o mala fe en el

pago de las contribuciones omitidas quedaría sin sentido, pues existe la posibilidad de que se imponga una multa igual al que paga antes de ser notificado como al que paga después.

Segundo; pasando a la proporcionalidad y uniformidad, sin olvidar que deben considerarse en conjunto con la equidad, podemos visualizar que en la estructura del artículo 76 se esta en presencia de dos tipos de calidades distintas entre si, al señalar como sujetos del hecho ilícito a los que omitan el pago de contribuciones propias, como las ajenas al referirse a las retenidas o recaudadas.

Ahora bien, al imponerse la supuesta reducción del 20% en relación a la temporalidad del pago, no se esta siendo proporcional y equitativo con ambas calidades tributarias, puesto que mientras una se afecta directamente su patrimonio, a la otra no, en el entendido que si son recaudadas o retenidas ya no forman parte de su patrimonio, sino de la Hacienda Pública, por lo tanto el principio de uniformidad no se hace patente, toda vez que representa el sacrificio mínimo para cada calidad tributaria, puesto que mientras que la primera significa un sacrificio al pagar sus contribuciones, para la segunda un beneficio al no hacerlo, puesto que tales recursos no son propios, consecuentemente no existe un mínimo sacrificio igual entre las calidades tributarias como lo sustentan los principios de proporcionalidad y uniformidad de las contribuciones.

Abundando al respecto, la fracción II inciso b) del artículo 77 del mencionado ordenamiento legal, posibilita a la autoridad para que imponga una sanción idéntica, 50%, tanto a quien pague antes y quien pague después de ser notificado, olvidándose de la mayor o menor mala fe, las calidades tributarias y el sacrificio equitativo, proporcional y uniforme que deben revestir las contribuciones.

Ahora bien, desde el punto de vista disuasorio de la sanción fiscal, la multa tiene como finalidad el asegurar al Estado que el contribuyente una vez que incurrido en una infracción fiscal no lo vuelva a repetir, tiene el carácter represivo, así mismo, que sirva de ejemplo para los demás sujetos obligados, a efecto de que enteren en tiempo y forma sus contribuciones, pero nunca debe visualizarse desde un punto de vista reparador e

indemnizador puesto que para ello existen otras figuras jurídicas fiscales, así mismo tampoco tiene la finalidad de destruir las economías de los infractores, por ende, al establecer un porcentaje que tome como base la totalidad de las contribuciones omitidas, no se esta acatando la finalidad de las sanciones.

En ese sentido, Sergio Salvador Aguirre Anguiano reflexiona de la siguiente forma:

“Respecto de la intervención del señor Ministro Silva Meza, en donde dice:’ Desde nuestro punto de vista no se ha purgado el vicio de inconstitucionalidad al considerarse como parámetro todavía el monto impuesto omitido al considerarse como base para la imposición de la multa, se desnaturaliza precisamente la razón de ser de una multa fiscal. Se le da un sentido indemnizatorio reparador, siendo que es evidentemente aflictiva y no necesariamente se debe tomar para efectos de la imposición el monto del impuesto omitido, se considera que hay otros instrumentos jurídicos para que el fisco sea resarcido y que no sean necesariamente a través de la multa fiscal’

Esto es, tratando de decantar el argumento, pero aquí esta para contradecirme, dice:’La multa conlleva su naturaleza y razón de ser en aflicción, que en una pena’ y no debe tomarse necesariamente para efectos de la imposición de la multa el impuesto omitido: lo que nos dice el señor Ministro Góngora Pimentel es:’La imposición de la multa tomando un parámetro del 70% al 100%, normalmente no permite una correcta individualización, en virtud de que no se toma en cuenta la situación personal del contribuyente, su capacidad contributiva y otras situaciones’

Aparentemente no encuentro que sea muy explícita la ejecutoria que nos leyó, diciendo:’ La determinación del criterio del que impone la multa se mueve desde un mínimo muy alto hasta el tope y eso no permite tomar en cuenta que hay que considerar en materia de multas’

Es muy interesante esta argumentación, pero aparentemente se contraponen con lo que menciona el señor Ministro Silva Meza, se pierde de vista el carácter eminentemente

aflictivo de la multa y aparentemente en eso tendría que prescindirse de la situación personal del contribuyente.”⁶²

Pero aún así, omitiendo considerar la situación personal del infractor al individualizar la sanción, no se puede perder de vista el carácter disuasorio y no resarsorio de la misma, sin que sea injusta, inequitativa y desproporcional, situación que de no observarse tendería a la destrucción del patrimonio del infractor. Pero no dejar de observar dichos principios, tal como o reflexiona Juan N. Silva Meza:

“Al igual que el señor Ministro Góngora Pimentel seguiré sosteniendo el mismo criterio, ya que desde de mi punto de vista se desvirtúa la naturaleza de la multa al otorgarle el carácter de indemnización, como si fuera una compensación, en la que para fijarla se tomará como referente el monto de la contribución sin algún parámetro más, dándole el carácter reparador,- si omitió mil, todo va a partir de mil-, yo pienso que no necesariamente tiene que ser así, pues se tiene que atender a otro tipo de parámetros, tomando en cuenta, además, par la individualización, la capacidad económica, las cuestiones personales... y el hecho de no dar parámetros para hacer una individualización, en resumidas cuentas, sigue manteniendo el mismo carácter indemnizatorio y por tanto mantendré el mismo criterio.”⁶³

Concluyendo, el 50% de multa que prevé el texto punitivo de la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, resulta violatorio de los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional al no permitir a la autoridad fiscal al momento de individualizar la multa tomar en consideración los elementos subjetivos y objetivos del hecho ilícito, y tomando como punibilidad del citado precepto legal la prevista en la fracción II, y el monto establecido en la fracción I como una disminución en relación con el pago de las contribuciones omitidas antes de ser notificado, es decir, consintiendo la existencia de un parámetro de mayor o menor mala fe, o menor o mayor resistencia al pago como se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia

⁶² Suprema Corte de Justicia de la Nación. Constitucionalidad de los porcentajes mínimo y máximo de las multas fiscales, México, 2001.pp.4-5

⁶³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Op cit p.10

de la Nación, el 50% fijo se vuelve desproporcional e inequitativo al preverse la posibilidad en la fracción II inciso b) del artículo 77 de imponerse una multa idéntica al que pague antes de la notificación, como al que pague posteriormente, además de que el sacrificio mínimo no es el mismo en atención a las calidades de sujetos, cuando son contribuciones propias o ajenas (retenidas o recaudadas) las omitidas.

3.4.2.2 La multa como carácter accesorio de la contribución omitida.

Este punto está estructurado a efecto de patentizar la aludida violación del monto establecido en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, de los principios de equidad y proporcionalidad en materia tributaria consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Analizábamos a la multa fiscal desde dos puntos de vista, esto es, en atención a su naturaleza jurídica y en razón de la finalidad de las mismas. En ese sentido, decíamos que tomando en cuenta su naturaleza jurídica son accesorias de las contribuciones omitidas y en consecuencia para su imposición debe la autoridad impositora observar y valorar los principios que rigen a las primeras, y desde el punto de vista de la finalidad, esta no es resarcitoria, sino disuasiva, en consecuencia no se tendrá que optar por tomar como base para su imposición el monto omitido ni las circunstancias personales del infractor.

Si bien es cierto, refutábamos el argumento de Omar Curiel relativo al principio de “proporcionalidad y equidad” al sostener que son dos principios distintos con características y alcances propios, también lo es que compartíamos la idea de que al aplicarse las contribuciones y consecuentemente las multas, deberían de analizarse en conjunto, sin prescindir uno del otro, en ese sentido, no puede visualizarse una multa sólo desde un punto de vista, ya sea atendiendo a su naturaleza jurídica o a su finalidad disuasora, sino que la autoridad al individualizarla tiene que someterse a considerar la multa desde los dos puntos de vista en su conjunto.

En materia penal, “indudablemente el fin último de la pena es la salvaguarda de la sociedad. Para conseguirla, debe ser *intimidatoria*, es decir, evitar la delincuencia por el temor de su aplicación; *ejemplar*, al servir de ejemplo a los demás y no sólo al delincuente, para que todos adviertan la efectividad de la amenaza estatal; *correctiva*, al producir al penado la readaptación a la vida normal...; y *justa*, pues la injusticia acarrería males mayores, no sólo con relación a quien sufre directamente la pena, sino para todos los miembros de la colectividad al esperar que el Derecho realice elevados valores entre los cuales destacan la justicia, la seguridad y el bienestar social⁶⁴.

Pero para que en materia fiscal la sanción cumpla su cometido y sea intimidatoria, ejemplar y sobre todo justa, no se debe de imponer de manera arbitraria, injusta y desproporcional, por ello resulta muy aplausible el hecho de que el legislador haya concedido a la sanción fiscal el carácter de accesorio de la contribución de la que provienen, otorgando a la autoridad impositora los parámetros a efecto de individualizar una multa fiscal.

Ahora bien, al ser consideradas las sanciones fiscales como accesorios de las contribuciones de las que provienen, adquieren la naturaleza jurídica de estas, es decir, el de una obligación o crédito fiscal a favor del Estado.

MULTAS. CONSTITUYEN UN CRÉDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL. De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su

⁶⁴ Castellanos Tena, Fernando. *Op.cit.*, pp. 319-320

naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

Octava Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XII, Diciembre de 1993. Página: 908

La accesoriadad de las sanciones fiscales respecto de las contribuciones que les dieron origen les conceden la calidad de crédito fiscal, independiente de las primeras, sin olvidar su función, deben estar revestidas por los principios de proporcionalidad, equidad, uniformidad, legalidad y seguridad jurídica propios de las contribuciones.

La accesoriadad no necesariamente significa dependencia, muy por el contrario, la sanción al adquirir la calidad de crédito fiscal toma vida jurídica propia, tanto que su exigibilidad es independiente de la exigencia de las contribuciones que fueron omitidas.

En este orden de ideas, la multa fiscal al ser considerada tanto por el legislador como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como accesorio de las contribuciones omitidas, concediéndole la calidad de crédito fiscal a favor del Estado, también se reviste de los principios de proporcionalidad, equidad, uniformidad, legalidad, generalidad y seguridad jurídica, sin prescindir de la finalidad disuasoria, intimidatoria y ejemplar de la sanción.

Por tanto, para individualizar una multa fiscal, la autoridad impositora tiene que considerar los elementos objetivos y subjetivos del hecho ilícito a efecto de materializar los principios Constitucionales de las contribuciones, situación que no ocurre con el monto fijo e inamovible previsto en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.4.2 Violación al principio de seguridad jurídica.

En el punto dedicado al principio de seguridad jurídica de las contribuciones, nos referíamos a los mecanismos que la Constitución prevé para la concordancia entre los entes del poder público y los gobernados. El artículo 14 Constitucional lo consagra y lo desglosa en tres puntos: irretroactividad de la ley, garantía de audiencia y legalidad, mismos que van encaminados a garantizar al gobernado la exacta aplicación de la Ley por parte de las autoridades que pudiesen lesionar la esfera jurídica de los particulares.

En el entendido de que “la garantía de derecho humano de seguridad jurídica protege esencialmente la desigualdad humana y el respeto a los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad... e incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones Constitucionales que tienden a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, estos no procederán arbitrariamente ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos, los cuales necesitan estar creados en una disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expresos.”⁶⁵

Así pues, el artículo 22 Constitucional se erige como protector, de entre otros derechos básicos para la convivencia humana en un estado de Derecho, de la integridad del patrimonio de los contribuyentes, toda vez que, si bien es cierto, para la armonía social es indispensable un régimen jurídico que tienda a la protección del Estado, y en aras de ello se exija un cumplimiento pleno a las disposiciones fiscales, también lo es que esto no es justificante para que la Ley se aplique arbitrariamente, es decir, tomando en cuenta que la sanción por las infracciones a las disposiciones fiscales no estriba un resarcimiento a la Hacienda Pública, en el entendido de que para ese fin el legislador ha dotado de diversas formas jurídicas, sino que su finalidad es intimidatorio, buscando ejemplaridad ante el grueso de los contribuyentes, por tanto, nada justifica que la sanción en materia fiscal

⁶⁵ BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales, Trillas, 5 ed. México, 1998. p. 155

represente un detrimento injustificado en el patrimonio de los contribuyentes, al implantarse una multa de orden genérica y de forma unilateral.

Es precisamente esta situación la que el artículo 22 Constitucional pretende evitar, brindando a los contribuyentes la seguridad, la certeza jurídica y la confianza plena de que su patrimonio no será lesionado de forma excesiva, sino mediante un acto administrativo, fundado y motivado, valorando los principios de equidad y proporcionalidad tributaria de los gobernados.

En ese sentido va encaminada la prohibición que hace para la imposición de multas excesivas, esto es, que vayan más allá de la capacidad tributaria del contribuyente, como desproporcional a los resultados de la infracción fiscal.

Seguridad jurídica y confianza de no menoscabo a la integridad del patrimonio de los contribuyentes, que se ve vulnerado al aplicarse como sanción la multa prevista en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que no se mueve de un parámetro de mayor a menor que permita a la autoridad administrativa individualizar la multa fundando y motivando la resolución respectiva, sino que al establecer un monto del 50% de las contribuciones omitidas y cubiertas antes de ser notificados por la autoridad, la multa resulta excesiva al no proporcionar a la autoridad la facultad de considerar los principios de equidad y proporcionalidad tributarios que revisten a las contribuciones y esta, la multa, debe observar por ser un accesorio de las primeras.

Por lo tanto, el 50% rotundo no permite la movilidad de la autoridad y consecuentemente toma carácter de excesivo, vulnerando la garantía que la Carta Magna concede a los contribuyentes en aras de no lesionar el patrimonio de estos de forma arbitraria e injustificada.

3.3.4.3 Excesividad de la multa.

La excesividad de una multa fiscal radica en la no proporcionalidad entre el monto determinado como sanción fiscal y la infracción cometida por el contribuyente.

Una multa se torna excesiva cuando la autoridad competente para realizar la individualización de la misma, no valora de forma objetiva los elementos o circunstancias que envolvieron la comisión del hecho ilícito fiscal, situación que deriva de dos causas, una atribuible directamente a la autoridad impositora al emitir un acto arbitrario, pues teniendo la obligación y la facultad para realizar la valorización referida, esta no lo hace, o una segunda, proveniente de la propia Ley, cuando limita a la autoridad excluyéndole la facultad para realizar la valorización al no establecer un parámetro para la imposición de la sanción, determinado un monto único e inamovible.

Es importante señalar que, el establecimiento de parámetros tampoco es garantía de que se elimine la posibilidad de imponer una multa excesiva, “¿que sucedería en el supuesto de que existiera una norma que estableciera una multa para cuya determinación se tuviera que ir del 97% al 100%? Técnicamente al pie de la letra no estaríamos en presencia de una multa fija, estaríamos en presencia de una multa determinable a través de individualización, y ese 3% de margen podría dar lugar a que se cumpliera o no el artículo 22 Constitucional, pero el único argumento de multa fija quedaría descartado porque ya no es fija, va del 97% al 100%, entonces desde este aspecto la multa no es fija y por lo tanto, si con esa simple argumentación proseguimos, presentaría de acuerdo en que no se trata de una multa fija.

Vistas así las cosas, todavía hay que discutir, existiendo una argumentación que no hemos explorado, decir que en el supuesto caso de que se estableciera un margen muy cercano entre el mínimo y el máximo, realmente existe tal fijación de multa y no deja de ser ilusoria la determinación de los mínimos y máximos y que recayendo en esta hipótesis equivalente a una multa fija de las prohibidas por el artículo 22 Constitucional, por ejemplo⁶⁶, razona Sergio Aguirre Anguiano.

Tomando en cuenta que nuestro máximo tribunal ha determinado que la excesividad de una multa, se va a dar en función de la fijeza de un monto específico, y sumándonos a los argumentos del Ministro Aguirre Anguiano, que pone en entredicho la Constitucionalidad de una multa que proviene de un parámetro de mínimo a máximo ilusorio, alejado

⁶⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Op. Cit.*, pp. 7-8.

totalmente de los principios de equidad y proporcionalidad de la multa establecida en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

Contradictoriamente, la Suprema Corte de Justicia ha pugnado por la Constitucionalidad, de las multas para cuya individualización la ley estableciera un parámetro de mínimo a máximo, y aquellos montos específicos determinados en el texto punitivo, por considerarlos situaciones ajenas a la garantía de seguridad jurídica del artículo 22 Constitucional si efectivamente la Constitucionalidad de las multas radica exclusivamente en el establecimiento de estas en las leyes correspondientes:

MULTAS, MONTO FIJO DETERMINADO POR LA LEY. CONSTITUCIONALIDAD DE LA. (ARTÍCULO 76 FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). La determinación de las multas tiene dos supuestos según el sistema que emplee la ley respectiva. Así cuando la ley establece la multa pero para su cuantificación fija un mínimo y un máximo, que permite a la autoridad que la impone, determinar su monto dentro de esos parámetros, será la autoridad administrativa la que en el acto de autoridad respectivo adecue la conducta generadora de la sanción, tomando en cuenta la gravedad de la conducta, el daño ocasionado y la capacidad económica del sancionado. En otros casos es la propia ley la que al mismo tiempo que crea la norma, determina en forma fija su monto; y entonces la autoridad administrativa al aplicar esa norma tiene que imponer ese monto, pues carece de facultades para determinar un monto diferente al expresado en la ley. En esta hipótesis es la propia ley la que debe establecer las conductas que originan la imposición de la multa. Por tanto, tan Constitucional es la creación de normas que contienen multas con parámetros entre los cuales la autoridad administrativa debe aplicarlas determinando su monto, como la creación de normas que contienen multas cuyo monto fijo es determinado por la propia ley, pues ambos sistemas son ajenos a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 22 Constitucional, dado que lo único que es la materia de tutela Constitucional estriba en que no sea excesiva y tal adjetivo no puede derivarse del sistema empleado por el legislador para determinar su monto.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

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

Tomando en cuenta ese criterio, estamos en presencia de una latente posibilidad de vulnerar no sólo el principio de seguridad jurídica, sino los principios de equidad y proporcionalidad, toda vez que ni el sólo establecimiento de mínimos y máximos garantiza la correcta aplicación de tales principios, al respecto Góngora Pimentel reflexiona lo siguiente: “hay jurisprudencia que señala que cuando estamos frente a una multa excesiva, entonces, aún cuando no lo hayan planteado las partes, hay obligación de suplir tal como si la demanda fuera completa, exacta, tal como si estuvieran argumentando cada uno de los conceptos de la jurisprudencia ¿y que dice la jurisprudencia en ese aspecto? El Tribunal Pleno estableció: ‘para que una multa no sea contraria al texto Constitucional debe establecerse en la ley...’ - como lo establecía antes el Código Fiscal de la Federación que se suprimió en virtud de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público perdía todos los asuntos de multas.”⁶⁷ “La fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, ya no contempla la posibilidad de ver en cada caso especial si se trata de un reincidente, si es una fracción grave, etcétera, sino que la posibilidad es del 70% al 100%, sin ninguna explicación. Entendiendo que eso no lo podía hacer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por eso perdió durante muchos años todos los asuntos de multas, porque no podía explicar si era reincidente, si era falta grave, si estaba en situación difícil y no podía imponerla, etcétera.”⁶⁸

Y sigue manifestando que “una primera sentencia que se reviso fue la del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer circuito, y se estuvo muy pendiente durante tres o cuatro semanas en lo que a la anterior integración se discutía esta tema. Después se modificó el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, fracción II, en el cual no se determinó una cantidad fija, sino se determino un rango del 70% al 100% y se sostuvo un criterio en los Tribunales Colegiados, que dice: ‘aún cuando por reforma que se efectuó al artículo 76, fracción II del Código Fiscal de la Federación, y a pesar de que se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100%, como mínimo y máximo por la omisión total o

⁶⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Op. Cit.*, p. 9.

⁶⁸ *Ibidem.*, p. 6.

parcial en el pago de contribuciones, de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal...”⁶⁹

En ese orden de ideas, la Constitucionalidad de una multa y consecuentemente la no excesividad de la misma, no sólo radica en el establecimiento de esta en una ley, o que el texto punitivo correspondiente contenga un parámetro de mínimo a máximo a considerar al realizar su individualización.

El artículo 22 Constitucional garantiza a los contribuyentes que las multas que se impongan no serán excesivas, sin embargo, el propio precepto no proporciona un concepto de excesividad, sino que para determinar la excesividad o la Constitucionalidad de una multa impuesta a un contribuyente determinado, la autoridad tiene que relacionar esta prohibición con los principios de proporcionalidad y equidad, y aquella gama que implican estos, establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Como la infracción o el hecho ilícito fiscal cometido por el contribuyente determinado no puede ser general, es necesario hacer una individualización de la multa establecida en un precepto jurídico, para ello se tiene que tomar en cuenta varias situaciones como son la gravedad, es decir, el resultado material o elemento objetivo de la conducta, la peligrosidad y la responsabilidad del infractor o elemento subjetivo.

“Por lo tanto, debe entenderse que es criterio deducido del propio sistema Constitucional, que para que una multa no resulte atentatoria para los derechos y garantías de las personas, o sea excesiva, se requieren que las multas se ajusten a un criterio o elemento objetivo y otro subjetivo.”⁷⁰

En ese sentido, el 50% que establece la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación resulta además de fijo, por ser la Ley la que se ha encargado de realizar la individualización de una manera general de la sanción, excesiva al no conceder el

⁶⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Op. Cit.*, p. 3.

⁷⁰ *Ibidem.*, p. 45

legislador a la autoridad competente los parámetros para realizar una valorización de los elementos objetivos y subjetivos que envolvieron la comisión del hecho ilícito, esto es, la capacidad económica del contribuyente infractor, el daño al Erario Federal, los elementos o agravantes o excusas de responsabilidad, las calidades tributarias, entre otros.

El primer párrafo del citado precepto legal hace una distinción de calidades tributarias al establecer “omisión del pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas”, sobre las cuales se va a aplicar la punibilidad contenida en las siguientes dos fracciones. Consecuentemente al realizar una distinción de calidades se esta en presencia de dos tipos genéricos de capacidades tributarias, cuya valoración es indispensable a efecto de no caer en la excesividad al individualizar una multa.

Para la existencia de una capacidad tributaria es indispensable tomar en cuenta la capacidad económica, que no es otra que un proceso determinado por el incremento en la esfera económica del contribuyente, así como las disminuciones que realice para la satisfacción de sus necesidades, y el resultado de la operación, o el remanente que permanece, como lo es el patrimonio.

Podría decirse que en nuestro sistema de justicia tributaria “la verdadera razón jurídica de una contribución no se encuentra en la arbitrariedad del poder de imperio de un Estado, sino en el reconocimiento de una capacidad económica en el sujeto pasivo de la relación tributaria que permita el funcionamiento de los gastos públicos que el Estado haya programado en el ámbito de sus intereses económico y social.”⁷¹

¿Pero cual es la relación entre la capacidad contributiva y la capacidad económica de un contribuyente? Si la capacidad de goce es la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, y la capacidad de ejercicio es la aptitud para ejercitar derechos y cumplir obligaciones, la capacidad tributaria es la aptitud que tiene una persona física o moral para ser objeto de una relación jurídico fiscal, es decir, “el principio de capacidad contributiva representa la aptitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga

⁷¹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Op. Cit., p. 83.

tributaria, y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma⁷² y esta va directamente relacionada con la capacidad económica del contribuyente, es decir, en atención al patrimonio, resultado de la operación aritmética de ingresos menos egresos. Por ende, resulta inequitativo y desproporcional, es decir, excesiva la multa del 50% de las contribuciones omitidas que la Ley ha impuesto de manera general, sin tomar en cuenta las posibles diferencias que pudiesen existir en los patrimonios de los sujetos activos de la infracción fiscal, dígase persona física, pequeña o mediana empresa o empresa transnacional.

Otra situación que la Ley no prevé al realizar la individualización de la multa al 50% de las contribuciones omitidas, es el resultado material o daño real al Erario Federal. Resulta entendible que la conducta que pretende sancionar el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación es la omisión del pago total o parcial de las contribuciones, independientemente de la gama de infracciones que se hayan conjuntado para actualizar la hipótesis jurídica, pero también resulta entendible que si existe una diferencia entre capacidades económicas y tributarias de los posibles infractores, desde luego existe una diferencia en ese mismo grado en cuanto al resultado de la infracción fiscal, por lo tanto, y como lo ha sostenido la Suprema Corte, al no existir una correspondencia o razonabilidad entre la conducta tipificada en el precepto referido y el perjuicio que pudiera sufrir el fisco, el monto del 50% se traduce en una multa excesiva, pues no toma en cuenta uno de los elementos objetivos de la conducta como lo es el resultado material o daño real causado a la Hacienda Pública o gravedad de la infracción y la responsabilidad del infractor, en razón del perjuicio que se ocasionaría al Estado.

Otra situación importante que no valora la Ley al realizar la individualización de la multa al 50% de las contribuciones omitidas es el aspecto personal del infractor, es decir, las agravantes o atenuantes de responsabilidad, pues no obstante que los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación señalan la obligación para la autoridad para fundar y motivar las multas en atención a los infractores, los medios de comisión, la continuidad y las calidades tributarias, consecuentemente al establecerse un monto fijo prescindiendo de un parámetro de mínimo a máximo, se niega la facultad a la autoridad impositora de

⁷² CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Op. Cit., p. 85

realizar una valoración objetiva de estos elementos personales en la comisión del hecho ilícito fiscal, y por ende, el cumplimiento de lo establecido en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

En conclusión, la multa establecida en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación resulta excesiva, independientemente de ser fija e individualizada por la propia Ley, toda vez que la aplicación conlleva una afectación ilógica y desproporcional en los intereses patrimoniales de los contribuyentes infractores, esto es, que para unos resulta benéfica y para otros perjudicial, existiendo una profunda desconcordancia al no valorarse los elementos objetivos y subjetivos materializados en la comisión del hecho ilícito fiscal, entre la multa y los principios de equidad, proporcionalidad y la justicia tributaria que debe prevalecer en todo Estado de Derecho.

3.3.2.5 Violación al principio de legalidad.

Como veíamos anteriormente, una contribución al apearse a los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se estaba en presencia de una contribución justa y totalmente apegada a derecho, en virtud de la concatenación por atracción y materialización de los principios de seguridad jurídica, legalidad, uniformidad y generalidad que representaba esta situación, pero a contrario sensu, al prescindirse de uno de los principios básicos se prescindiría de otros principios que la hacían exigible, en ese sentido, al establecerse un monto fijo, consecuentemente se vulneran los principios de proporcionalidad y equidad, por tanto, la multa del 50% se torna excesiva infringiendo el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 22 Constitucional, así mismo al no existir un parámetro para que la autoridad fiscal impositora pudiese valorar los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal, se le limita la posibilidad de realizar una fundamentación y motivación adecuada y en consecuencia se infringe el principio de legalidad.

La legalidad de una multa no sólo radica en la existencia de una Ley que la contenga, situación que reviste la que es materia de la presente investigación al estar contenida en la

fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, así mismo, que la autoridad que la imponga sea competente, sino en conjunto, con la emisión de acto de autoridad debidamente fundado y motivado como lo ordena el artículo 16 Constitucional.

En ese sentido, la legalidad de una multa presume la materialización de tres aspectos, como lo son la existencia de una Ley que la contenga, la competencia de la autoridad que la imponga y la fundamentación y motivación del acto emitido.

Decíamos que la fundamentación que revista un acto de autoridad que lesione directa e indirectamente los intereses jurídicos de un particular, es la justificación de su actuar, precisando las disposiciones legales aplicables a cada caso en particular.

La motivación no es más que razonar, una vez que se han precisado las normas jurídicas aplicables, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para emitir el acto de molestia que lesione los intereses jurídicos de las particulares.

En ese sentido, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación al establecer un monto del 50% de las contribuciones omitidas inamovibles, reduce a la autoridad las posibilidades de realizar una correcta y completa valoración de las circunstancias y elementos objetivos y subjetivos que participaron en la actualización de la hipótesis jurídica de la infracción fiscal, pues carece de los parámetros y consecuentemente los argumentos que pudiesen dar más firmeza a la motivación del acto de autoridad emitido.

En ese orden de ideas, la resolución fiscal fundamentada en las disposiciones jurídicas correspondientes, que lesionan la esfera jurídica de los infractores y pretendan justificar con una motivación escueta la fijeza de una multa, y consecuentemente la inequidad y desproporcionalidad, la violación a los principios de seguridad jurídica y legalidad, resulta endeble y presenta la posibilidad siempre latente de ser combatida por los infractores mediante los medios de defensa correspondientes, significando erogaciones extraordinarias

a la Hacienda Pública para sufragar los gastos y costas legales que la defensa de este tipo de resoluciones representan.

3.5 Beneficios de una reforma a la fracción I del artículo 76 del código fiscal de la federación.

El presente trabajo ha traído a colación diversas imprecisiones y deficiencias de técnica jurídica en nuestro sistema fiscal mexicano, particularmente a lo que en multas se refiere.

Hemos vertido una serie de consideraciones sobre la fragilidad jurídica que representa, para la Hacienda Pública, la emisión de actos de autoridad arbitrarios que impongan multas fijas, particularmente hablando la establecida en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, derivado de las lagunas y mecanismos legales correspondientes, para la individualización de las sanciones fiscales.

Sin embargo, no basta plantear una problemática genérica e impersonal, sino por el contrario, es obligación de todo investigador y crítico presentar los supuestos o argumentos tendientes a corregir o mejorar las situaciones analizadas.

En ese sentido, es indispensable señalar que tan importante es para el Estado el percibir recursos económicos de los particulares, dígase personas físicas y morales, a través de la imposición de las contribuciones y sus accesorios a efecto de sostener el funcionamiento de su Administración Pública, misma que garantiza el cumplimiento de las obligaciones para con la sociedad, esto es, el desarrollo integral y sustentable que establece el artículo 25 Constitucional, a través de la prestación de los servicios públicos, la justa distribución de la riqueza nacional, y en conjunto un crecimiento económico que se reflejara en la elevación del nivel de vida de los habitantes del mismo, como importante es respetar el marco normativo, para que los particulares no vean disminuido su patrimonio de forma arbitraria y de presentarse el caso de una disminución sea conforme a los Principios Generales del Derecho, los principios tributarios, la capacidad económica, la justicia fiscal y la legalidad.

No obstante lo anterior, no debemos dejar de lado que, la calidad en la satisfacción de las necesidades, de alguna u otra forma, se encuentra vinculada con la cantidad de recursos de que pueda allegarse la Hacienda Pública y tomando en consideración que, este proceso representa una disminución en el patrimonio de los particulares, una parte de estos desplegaran conductas tendientes a incumplir o evadir sus obligaciones fiscales, consecuentemente toma sentido la existencia de las sanciones fiscales, cuya finalidad es garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los particulares, pero siempre apeándose a la estricta legalidad y garantías Constitucionales correspondientes.

En ese orden de ideas, tenemos que argumentar que una multa fija, resulta excesiva y violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad que revisten a las contribuciones y no obstante que el propio Código Fiscal de la Federación les concede la naturaleza jurídica de las contribuciones de donde provienen, y en consecuencia debe estarse al texto Constitucional en lo aplicable, principio de Supremacía Constitucional, obviamente con la rigidez del Sistema Jurídico Mexicano resulta imposible tal situación, toda vez mientras la Ley respectiva no establezca los parámetros y mecanismos para la individualización de las sanciones fiscales, aunque si prevea los parámetros de mínimo a máximo, la autoridad administrativa carece de las facultades para valorar los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal, pues se esta en el entendido de que la Ley secundaria se encuentra apegada a los principios e la Carta Magna mientras no sea declarada inconstitucional por los Tribunales competentes. Situación que, al no poder ser corregida por la autoridad fiscal emisora del acto administrativo que lesiona la esfera patrimonial de los infractores, se traduce en una endeblidad de tales actos, pues se agudiza la posibilidad de ser combatidos por los medios legales ordinarios y extraordinarios (recurso de revocación, juicio de nulidad y juicio de garantías) y perdidos, así mismo aumentarse las erogaciones para la defensa de estas resoluciones.

Por lo tanto se torna interesante una modificación al artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, y una reforma a la fracción I del artículo 76 del mismo ordenamiento, para otorgarles mayor firmeza jurídica a los actos de autoridad que impongan multas, por violación a las disposiciones fiscales.

Es evidente que el Gobierno de la República necesita obtener recursos crecientes para financiar su política de gasto, que se traduce en la mejor atención de las necesidades sociales y económicas de la población mexicana, pero que esta recaudación se de en términos reales, sin acudir al sistema tradicional de crear contribuciones y aumentar las tarifas existentes, descuidando el cumplimiento de los Principios Constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, sino reestructurar y corregir el Sistema Fiscal actual a efecto de hacer más eficiente la administración tributaria y garantizar un mayor nivel de cumplimiento de los contribuyentes, siempre confiando en el principio de cumplimiento voluntario de las normas fiscales por estos, sin dejar de lado el exigimiento coactivo de la observancia de las leyes tributarias cuando no lo exista, pero sin caer en la arbitrariedad, limitándose las normas punitivas a lo estrictamente indispensable para corregir las formas de evasión fiscal y con ello lograr una mejor protección del Fisco Federal a través de la aplicación de criterios que se adecuen a las exigencias Constitucionales y la realidad socioeconómica del Estado Mexicano, buscando un equilibrio entere el daño patrimonial causado al fisco y las sanciones aplicables, abandonando el carácter resarcitorio que actualmente envuelve a la multa.

Por lo antes expuesto, al artículo 75 podría ser modificado de la siguiente forma:

"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 valorando la condición del funcionario o empleado público que revista el infractor, el grado de cultura, y el conocimiento que tuvo o debió tener de la obligación legal infringida; la conducta que asuma en el resarcimiento de los hechos; el grado de culpa; la incapacidad relativa; el monto de la infracción; la calidad fiscal y las capacidades económica y tributaria del infractor y tener en cuenta lo siguiente:"

Una vez establecidos los parámetros para la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad que impongan multas, la reforma a la fracción I del artículo 76 del citado ordenamiento jurídico se podría realizar para quedar redactado de la siguiente forma:

"I.- Hasta el 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, y se estará a lo establecido en el artículo anterior;"

3.5.1 Beneficios para los particulares.

- Garantía de integridad del patrimonio.

El hecho de eliminar una multa determinada por Ley, fija y excesiva, como es el caso del reiterado 50% de las contribuciones omitidas y pagadas antes de la notificación de la autoridad correspondiente, concede a los particulares la seguridad jurídica de que su patrimonio no se vera lesionado de forma ilógica, en función de la finalidad de la figura jurídica de la multa arbitraria de la Ley secundaria que la establece y caprichosa de la autoridad que la impone, puesto que al establecerse un parámetro que se mueva de un mínimo a un máximo, se esta en concordancia con los Principios Constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, así mismo, se combate la excesividad y el injustificado daño al patrimonio de lo infractores, al proporcionarse a la autoridad fiscal los mecanismos para una adecuada valorización de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal al individualizar una multa, prescindiendo de la reparatoriedad del daño, apostando por la intimatoriedad y ejemplaridad de esta.

- Objetividad de los actos administrativos que impongan multas fiscales.

Con el establecimiento de los mecanismos idóneos de valoración de las conductas desplegadas por los infractores de las disposiciones fiscales, se dota a la autoridad encargada de individualizar las sanciones fiscales, de los elementos necesarios para realizar una fundamentación y motivación objetiva y transparente de sus actos, siempre apegado al marco normativo Constitucional, coherente con el Estado de Derecho prevaleciente, es decir, materializar la concordancia entre la autoridad competente, la Ley que establece la

sanción y los argumentos lógico jurídicos que en conjunto dan existencia legal a una multa determinada.

- Igualdad de sacrificio entre los infractores.

Con la sustitución de la multa del 50% del total de las contribuciones omitidas y pagadas antes de la notificación por parte de la autoridad recaudadora competente, por un porcentaje que se mueva de la unidad al 50% de ese monto omitido, se garantiza a los contribuyentes, que el acto de molestia tendiente a disminuir el patrimonio será de conformidad con el principio de equidad tributaria que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, toda vez que al realizarse una valorización de los elementos objetivos y subjetivos de la conducta ilícita evita la imposición de una multa genérica e impersonal, cuyo daño en el patrimonio del universo de infractores es distinto y arbitrario, en consecuencia presentaría una igualdad del mínimo sacrificio de los contribuyentes en atención a la reincidencia, dolo o culpa que condujeron a la actualización de la hipótesis jurídico fiscal.

- Sanciones acorde a las capacidades económicas de los infractores.

La fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece el principio de proporcionalidad tributaria, y como hemos deducido, una multa fiscal toma el carácter de un crédito fiscal a favor del Estado (artículo 4 del Código Fiscal de la Federación), pero sin dejar de lado la naturaleza jurídica de la contribución de donde proviene, por ello, toda multa fiscal debe estar revestida también por el principio de proporcionalidad, en ese orden de ideas, al establecerse como multa el 50% de las contribuciones omitidas, no se esta respetando el mencionado principio, pues no se da la valoración, no sólo de los móviles subjetivos que condujeron a la materialización de la hipótesis jurídica, sino que tampoco se toma en consideración la capacidad tributaria del infractor, puesto que el 50% del total de las contribuciones omitidas representa la terminación de su patrimonio, ya que no se esta acatando el principio de proporcionalidad, por el contrario se esta violando su garantía de seguridad jurídica y la multa toma el carácter de las prohibidas por el artículo 22 Constitucional.

En ese orden de ideas, la sustitución de un porcentaje fijo como lo es el 50% de las contribuciones omitidas, por una multa cuya individualización corra de un parámetro de la unidad hasta el 50% de las contribuciones omitidas y pagadas con anterioridad a la notificación correspondiente, así como la adición de los elementos de valoración sobre la conducta ilícita, que sufra el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, permitirá a la autoridad emitir un acto de autoridad revestido de legalidad y firma jurídica, garantizando una afectación a la esfera patrimonial de los infractores acorde a sus respectivas capacidades tributarias.

- Justicia tributaria.

Concluamos que el Estado, para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones para con la sociedad, la funcionalidad de su estructura administrativa y el desarrollo nacional, requiere allegarse de la mayor cantidad de recursos, sin embargo, dicha recaudación no debe darse en forma arbitraria, sino siempre en cumplimiento de las máximas Constitucionales de equidad y proporcionalidad, así mismo, respetando las finalidades y características de las figuras jurídico fiscales que el legislador le ha concedido para tal efecto, en ese sentido, la multa tiene el carácter represivo y de ejemplaridad, no se justifica jurídicamente que la autoridad le otorgue el carácter reparatorio del daño al Fisco, para ello, se cuenta con las figuras fiscales de recargos, actualizaciones, indemnización que prevé el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y gastos de ejecución.

Por ello, la eliminación de una multa fija y el establecimiento de los elementos de mecanismos para la debida fundamentación y motivación al individualizar la infracción, garantiza al contribuyente, afectado por este acto de autoridad, que le ha sido respetado el principio de equidad y proporcionalidad, en atención a su capacidad tributaria, cuyo sacrificio es el mínimo en atención a la conducta desplegada, así mismo le otorga la seguridad jurídica de que no le será impuesta una sanción excesiva, y en conjunto, esto se traduce en una verdadera justicia tributaria.

3.5.2 Beneficios para la autoridad.

La sustitución de la multa fija del 50% de las contribuciones omitidas que impone la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, por una cuyo parámetro para su individualización corra de la unidad hasta el referido 50%, aunado a la modificación al artículo 75 del ordenamiento referido, y la inclusión de los elementos o mecanismos a valorar o aplicar al materializar la sanción, no sólo representa beneficios para los particulares afectados, sino también la autoridad emisora se verá favorecida al determinar las sanciones provenientes de la actualización de la hipótesis jurídica del artículo 76 primer párrafo del citado ordenamiento legal.

En primera instancia, una vez que la autoridad competente para individualizar una multa fiscal, cuente con la facultad a efecto de valorar objetivamente los elementos de la infracción fiscal, así como se establezcan los mecanismos para dicha individualización, siempre apeándose a la legalidad y justicia tributaria, estará en posibilidad de emitir un acto administrativo debidamente fundamentado y motivado, acorde al principio de legalidad y seguridad jurídica Constitucionales al afectar directamente el patrimonio de los infractores.

Consecuentemente, dicho acto de autoridad se vera reforzado de una mayor certeza jurídica, reduciendo la posibilidad de ser impugnados por los afectados, basándose no en la arbitrariedad, sino en la legalidad y el derecho, esta reducción de impugnaciones incrementa la posibilidad de que los Tribunales confirmen los montos individualizados, y garantiza que esos recursos económicos ingresen al Erario Federal, independientemente del destino específico al que estén afectos.

Al agotar la exhaustividad en la fundamentación y motivación, la autoridad fiscal, incrementa la firmeza en sus actos administrativos, lo cual conduce a una reducción en las erogaciones extraordinarias a cargo de la Hacienda Pública a efecto de solventar los gastos y costas que representa la defensa de los actos impugnados, así mismo, se reducen los recursos utilizados para la impresión de los formatos donde se determinen las multas, así

como los destinados para realizar las notificaciones, situaciones que representarán para el Estado un ahorro de recursos, por el simple acto de apegarse a derecho, concretamente a los principios de equidad y proporcionalidad en materia tributaria, establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Consideramos que, las multas impuestas por contravención al marco normativo fiscal, asumen el carácter de créditos fiscales a favor del Estado de conformidad con los artículos 2, 4 y 21 del Código Fiscal de la Federación, recursos cuyo cobro se realizara independientemente de los recargos, gastos de ejecución y actualizaciones a que haya lugar, afectos a un destino específico de conformidad con los artículos 70 y 70 Bis del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto proponemos que el legislador especifique esta situación en el apartado correspondiente del Código Fiscal de la Federación, a efecto de otorgar mayor certeza jurídica a la figura de la multa fiscal, evitando la discrecionalidad al aplicarse.

SEGUNDA. Consideramos que, las multas determinadas por incumplimiento a las obligaciones tributarias de los contribuyentes siguen la naturaleza jurídica de las contribuciones que las originan de conformidad con los artículos 2 y 21 del Código Fiscal de la Federación, y consecuentemente proponemos que su imposición debe sujetarse a los principios de equidad y proporcionalidad previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

TERCERA.- Establecemos que, las multas fiscales asumen el carácter de créditos fiscales a favor del Estado, en consecuencia proponemos que en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación se establezcan los parámetros para su individualización, siempre en apego al marco Constitucional, pudiendo ser: la condición del funcionario o empleado público que revista el infractor, el grado de cultura, y el conocimiento que tuvo o debió tener de la obligación legal infringida; la conducta que asuma en el resarcimiento de los hechos; el grado de culpa; la incapacidad relativa; el monto de la infracción; la calidad fiscal y la capacidad económica y tributaria del infractor.

CUARTA.- Manifestamos que, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación que determina una multa consistente en el 50% del total de las contribuciones, viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que establece un monto específico e inamovible, por lo tanto proponemos que el legislador proporcione a la autoridad los mecanismos para la valoración de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal, a efecto de que su acto administrativo no se traduzca en una nula o inadecuada fundamentación y motivación, aplicando a dichos mecanismos los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación en relación con el 16 Constitucional.

QUINTA.- Manifestamos que, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, derivada del incumplimiento del pago de contribuciones, cuya omisión sea descubierta por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación y sean pagadas junto con sus accesorios antes de que medie la notificación que determine el monto omitido, viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que establece un monto específico e inamovible, por lo tanto proponemos una reforma a la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

SEXTA.- Establecemos que, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación que impone un monto del 50% del total de las contribuciones, viola el principio de seguridad jurídica, pues no permite observar en su individualización los elementos objetivos y subjetivos de la infracción fiscal, ni los principios de equidad y proporcionalidad que reviste a todo crédito fiscal, asumiendo el carácter de las prohibidas por el artículo 22 Constitucional, por lo tanto proponemos una reforma integral al marco normativo de las multas a efecto de hacer patente lo ordenado en los artículos 14, 16, 21, 22 y 31, fracción IV Constitucionales, precisando límites y alcances de la potestad sancionadora y coactiva de la Autoridad Administrativa.

SÉPTIMA.- Precisamos que, la multa determinada por la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación es fija e inconstitucional, violando las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas a favor de los contribuyentes, toda vez que carece de los parámetros para su individualización y la debida fundamentación y motivación,

representando una afectación injustificada al patrimonio de los involucrados como responsables de una infracción fiscal, por lo tanto proponemos una reforma integral al marco normativo de las multas, a efecto delimitar y precisar su límites y alcances, siempre con la finalidad de hacer patente lo ordenado en los artículos 14, 16, 21, 22 y 31, fracción IV Constitucionales, precisando límites y alcances de la potestad sancionadora y coactiva de la Autoridad Administrativa.

OCTAVA.- Creemos que, el monto determinado como multa por la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación es excesiva, toda vez que representa una afectación ilógica y desproporcional a los intereses patrimoniales de los responsables de la infracción fiscal, por lo tanto se propone una reforma al marco jurídico de las multas fiscales a efecto de que se conceda a la Autoridad Recaudadora la facultad para hacer la valoración de los elementos constitutivos de la infracción fiscal, o establecer los parámetros a que debe sujetarse dicha valoración.

NOVENA.- Creemos que, debido a que la autoridad fiscal, responsable de la individualización de las multas en esa materia, no cuenta con la facultad para realizar una valoración de los elementos objetivos (resultado material) y subjetivos (agravantes o atenuantes de responsabilidad) de la infracción fiscal, existiendo una desproporcionalidad entre el monto determinado por la Ley y la violación cometida por el infractor, por lo tanto proponemos una modificación al marco jurídico de las multas fiscales, con la finalidad de conceder a la Autoridad Recaudadora la facultad para hacer la valoración de los elementos constitutivos de la infracción fiscal, o establecer los parámetros a que debe sujetarse dicha valoración.

DÉCIMA.- Consideramos que, la multa del 50% de las contribuciones omitidas y pagadas antes de la notificación correspondiente, prevista en la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, por lo tanto proponemos, sean precisadas en el Código Fiscal de la Federación, las calidades tributarias de los posibles infractores,

estableciéndose los parámetros, supuestos y condiciones especiales a tomarse en cuenta al realizarse la individualización de la multa correspondiente.

DÉCIMA PRIMERA.- Creemos que, en el párrafo primero del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se establece una diferenciación de calidades tributarias, al realizar la imposición no valora las capacidades económicas de los infractores, significando un daño exorbitante y arbitrario al patrimonio de los particulares responsables de la violación fiscal, consecuentemente se propone sean precisadas, en el Código Fiscal de la Federación, las calidades tributarias de los posibles infractores, estableciéndose los parámetros, supuestos y condiciones especiales a tomarse en cuenta al realizarse la individualización de la multa correspondiente.

DÉCIMA SEGUNDA.- Establecemos que, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación que establece una multa del 50% del total de las contribuciones omitidas y pagadas antes de la notificación realizada por la autoridad competente, viola el principio de equidad tributaria consagrada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, por lo tanto proponemos se apliquen sanciones acorde a las calidades tributarias de los infractores fiscales, así mismo se eliminen posibles beneficios que favorezcan al retraso del pago de las contribuciones omitidas.

DÉCIMA TERCERA.- Consideramos que, el monto fijo no representa una identidad de sacrificios mínimos para los infractores, puesto que la fracción II inciso b) del artículo 77 del ordenamiento referido, posibilita a que tanto a quien paga antes como quien paga después de la notificación correspondiente, se le aplique el mismo monto del 50% de sus contribuciones omitidas, además de que la afectación al patrimonio de los responsables no es idéntico, puesto que tratándose de contribuciones propias la afectación es directa y tratándose de ajenas (recaudadas o retenidas) es indirecta, en ese sentido, proponemos se apliquen sanciones acorde a las calidades tributarias de los infractores fiscales, así mismo se eliminen posibles beneficios que favorezcan al retraso del pago de las contribuciones omitidas.

BIBLIOGRAFÍA.

ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional, Editorial Oxford, University Press, México, 2001.

ARREOLA ORTIZ, Rolando. Compendio de Jurisprudencias Fiscales, Editorial Fax, México, 1993.

BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales, Trillas, 5 ed. México, 1998.

BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, 15ª edición, México, 2002.

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

CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa, 38 edición, México 1997.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Panorama del Derecho Mexicano. Derecho Financiero, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1997.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios Tributarios, Editorial Fax, México, 1993.

DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 18ª edición, México, 1994.

DE PINA, Rafael y otro. Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 2000.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, 3ª edición, 12ª reimpresión, México, 2000.

FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw-Hill, México, 1998.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal: Derecho Fiscal Penal, Editorial Cárdenas, México, 1982.

GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieto editores, México, 1995.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 2000.

GULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen II. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

INSTITUTO DE CONTADORES PUBLICOS. Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los estados Unidos mexicanos, México y las garantías individuales en materia tributaria, 1990.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Universidad Nacional Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. Editorial Porrúa, octava edición, México, 1995.

LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 1998.

MARBARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc. Graw-Hill, México, 1997.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, 4ª edición, 3ª reimpresión, México, 1973.

MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de derecho reunidas, Madrid, España, 1975.

NAVARRO AYALA, Jorge. Ensayo de Código Fiscal tipo para entidades federativas de la República. Editorial Trillas, México, 1976.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando. Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal. Editorial Porrúa, México, 1998.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, 2ª edición, México, 1994.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, 2ª edición, México, 1999.

SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1994.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas Editores, 2ª edición, México, 1988.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 12ª. edición, Editorial Cárdenas, México, 2000.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Constitucionalidad de los porcentajes mínimo y máximo aplicables en multas fiscales, México, 2001.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I, Editorial Depalma, 3ª edición, Buenos Aires, Argentina, 1979.

LEGISLACION.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 14ª edición, Editorial Trillas, México, 2001.

LEGISLACION FISCAL TOMO I Y II, Servicio de Administración Tributaria, México 2000.

COMPENDIO TRIBUTARIO, Editorial Sista, México, 2001.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Editorial Themis, México, 2000.

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.

LEY ÓRGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

LEY FEDERAL DE ENTIDADES PARAESTATALES.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO.

JURISPRUDENCIA.

IUS 2002, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, MÉXICO, 2002.