



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

LICENCIATURA EN DERECHO

**TRABAJO POR ESCRITO QUE
PRESENTA:**

CHÁVEZ SOTO ADRIANA

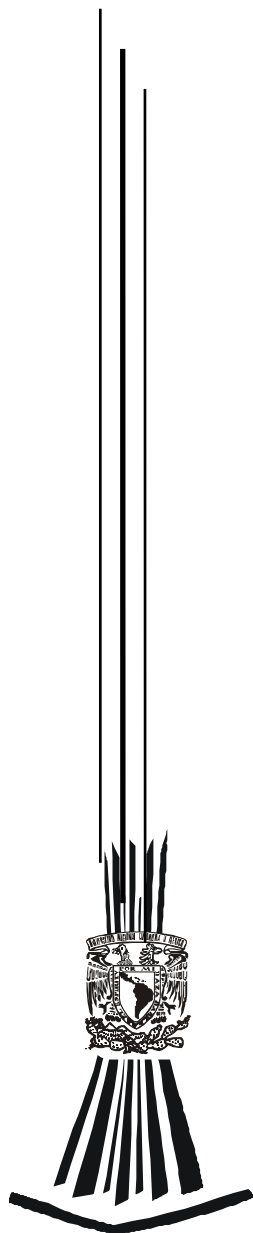
TEMA DEL TRABAJO:

**“ANÁLISIS DEL ARTICULO 76 DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE
TITULACIÓN COLECTIVA”**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO



FES Aragón

MÉXICO, ARAGÓN, MAYO DE 2006



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 DIOS, POR EL CAMINO RECORRIDO...
QUIEN ME HA DADO SUSTENTO Y CUIDADO
DURANTE MI VIDA, DOY INFINITAS GRACIAS.**

**A LA UNAM, Y DE FORMA ESPECIAL A LA FES ARAGON
AGRADEZCO EL HABER APRENDIDO Y DISFRUTADO,
EN CADA UNA DE LAS AULAS Y RINCONES.**

**A LOS PROFESORES QUE CONTRIBUYERON
EN MI FORMACIÓN PROFESIONAL.**

**A MI ASESOR, QUE ME AYUDO A REALIZAR
MI TESINA Y CONVERTIRLA EN REALIDAD.**

**A MIS PADRES POR EL AMOR Y APOYO,
YA QUE FUERON PARTICIPES
EN MI FORMACIÓN PROFESIONAL.
POR SER MI FUERZA Y TEMPLANZA.
AGRADEZCO LA PACIENCIA Y CONSUELO
EN EL MOMENTO APROPIADO
Y SER EL RESPALDO DE MI VIDA.**

**A MIS HERMANOS POR DARME APOYO,
COMPENSIÓN Y CARIÑO INCONDICIONAL
A PESAR DE LA DISTANCIA.**

**A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS DE LA UNIVERSIDAD,
POR LAS ALEGRÍAS Y TRISTEZAS COMPARTIDAS.**

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1 ANTECEDENTES

1.1- México

1.1.1.- Época Precolonial	-----	1
1.1.2.- Época Colonial	-----	2
1.1.3.- Época Independiente	-----	5

CAPÍTULO 2 INFRACCIONES Y MULTAS

2.1.- Principios Constitucionales

2.1.1.- Legalidad Tributaria	-----	9
2.1.2.- Obligatoriedad	-----	10
2.1.3.- Proporcionalidad	-----	11
2.1.4.- Equidad	-----	11
2.1.5.- Justicia Fiscal	-----	12

2.2.- INFRACCIÓN

2.2.1.- Infractor	-----	13
2.2.1.1.- Infracciones	-----	13
2.2.2.- Infracción Fiscal	-----	13
2.2.2.1.- Elementos	-----	14
2.2.3.- Cumplimiento	-----	18
2.2.4.- Incumplimiento	-----	18

2.3.- MULTAS ----- 18

2.3.1.- Características	-----	19
-------------------------	-------	----

2.3.1.1.- Multa Excesiva -----	19
2.3.1.2.- Rebasa el límite de lo razonable -----	21
2.3.1.3.- Desproporción con la gravedad del ilícito -----	22
2.3.1.4.- Desproporcional al monto del negocio -----	22
2.3.1.5.- Rebasa la capacidad económica -----	23
2.3.1.6.- Reincidencia -----	23
2.3.2.-Regulación -----	25

CAPÍTULO 3 LEGISLACIÓN APLICABLE

3.1.- Artículo 22 Constitucional -----	27
3.1.1.- Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación -----	29
3.1.2.- Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación -----	31
3.1.3.- Artículo 77 del Código Fiscal de la Federación -----	34
3.1.4.- Artículo 78 del Código Fiscal de la Federación -----	35
3.1.5.- Artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	35
3.1.6.- Artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	36
3.1.7.- Artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta --- -----	36
3.1.8.- Artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	37
3.1.9.- Artículo 133, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	38
3.1.10.- Artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -----	38

CAPÍTULO 4 GARANTÍA CONTRA LA MULTA EXCESIVA

4.1.1.- Capacidad Económica -----	42
4.1.2.- Capacidad Contributiva -----	43

CONCLUSIÓN -----	45
BIBLIOGRAFÍA -----	47
ANEXOS: JURISPRUDENCIA -----	48

INTRODUCCIÓN

Las multas excesivas son una violación irrefutable a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las prohíbe expresamente en el artículo 22, a pesar de lo establecido, el Código fiscal de la Federación las contempla, por lo tanto quebranta los principios constitucionales de las contribuciones, entonces se deduce que no hay una justicia fiscal a la que alude nuestra constitución dejando de lado la veracidad para los contribuyentes. Si bien es cierto que el Derecho Fiscal es poder impositivo, también lo es que las autoridades fiscales establecen multas que por sus características se consideran excesivas, por lo tanto están encima de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dejando al contribuyente desprotegido y vulnerable tanto en garantías como principios que consagra la ley en comento. Es necesaria una reforma al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, observando que su aplicación es errónea ya que éste no delimita el motivo para cometer la infracción, así como si es primigenio o es reincidente, analizando el artículo nos daremos cuenta que no distingue a los contribuyentes considerándolos como infractores y peor aún como delincuentes con agravantes, que sanciona con una multa que bien podría ocasionar la pérdida del patrimonio del contribuyente, aún cuando el Código hace referencia en artículos anteriores y siguientes al mencionado, de las agravantes como a los primigenios estamos frente a una contradicción de artículos en la aplicación de cada uno.

Las multas son sanciones del Estado para el contribuyente incumplido, en ese mismo orden deben ser impuestas de acuerdo con la capacidad contributiva, capacidad económica, y atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad de cada uno de los contribuyentes, es decir se deben aplicar estas características de acuerdo a la situación particular del contribuyente de manera minuciosamente, ya que el propio Código Fiscal de la Federación establece que dentro de las facultades de comprobación de la autoridades fiscales lo es allegarse de todo lo necesario para determinar si fueron o no omitidas las

contribuciones y no se aplique por analogía imposición de la multa y por ende dejar a los omisos en estado de indefensión al grado de perder su patrimonio, que no sería conveniente para el fisco porque deja de percibir riqueza, recordando que la sociedad como contribuyente atienden las necesidades públicas entonces la consecuencia mediata es un descontento tanto social como económico para los gobernados, situación actual por la cual hay menos contribuyentes cumplidos y aquél que es descubierto paga por todos los incumplidos, no es justo que uno pague por todos y sea tratado como delincuente que finalmente, es más que un deudor del fisco.

Luego entonces las multas no deben ser excesivas como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por lo tanto ninguna ley secundaria debe omitir lo que está ley consagra para los gobernados.

CAPÍTULO PRIMERO

1. ANTECEDENTES

En este capítulo se puede observar la justificación de la relación jurídico-contributiva que surge con la creación de una sociedad con lo cual se crean necesidades diferentes de acuerdo a las circunstancias, políticas, económicas, sociales y culturales de la época, así como la necesidad de crear un ente denominado Estado, y dotarlo del poder necesario para que se encargue de la satisfacción de las necesidades colectivas, que individualmente no se pueden cubrir, por lo que se le debe dotar de los fondos y recursos económicos necesarios para la satisfacción de todas las necesidades de carácter colectivo, y justificar la obligatoriedad de la población a pagar con una parte de su riqueza generada para sufragar los costos, sin cuya atención ninguna sociedad podría subsistir.

1.1.- EN MÉXICO

A través de la Historia en México se observa que hay una disposición por parte del Estado como gobernador para con los gobernados de procurar justicia fiscal, esto es que a través de las reformas que ha llevado la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se han consagrado los principios de proporcionalidad y equidad en el pago de las contribuciones, a pesar de ese proceso de reformas no deja fuera y menos importante que los mexicanos contribuyan al gasto público de acuerdo con su capacidad económica y contributiva, como se ve en los siguientes puntos.

1.1.1.- ÉPOCA PRECOLONIAL

Fray Diego de Durán nos hace una mención a los grandes tributos y riquezas que se encontraban en Tenochtitlán, a saber: gran cantidad de oro en polvo y joyas; gran cantidad de piedras verdes de hijada y de piedras de cristal y comerinas y de

sangre, piedras de ámbar etc., los tributos que existían entre los aztecas pueden dividirse en dos grupos:

- a) Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas y;
- b) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos, entre estos encontramos el tributo religioso y en tiempo de guerra.

1.1.2 ÉPOCA COLONIAL

La contribución durante la dominación española quedan comprendidas en la siguiente forma:

- a) Impuesto sobre el comercio exterior,
- b) Impuestos y gravámenes en el comercio interior,
- c) Impuesto sobre la agricultura y ganadería,
- d) Impuestos sobre sueldos y utilidades
- e) Impuestos sobre actas, documentos y contratos (papel sellado).

A acerca de lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación , en su Tesis 387, p.358. Séptima época, señala el siguiente criterio:

“La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, que se ha dado en México, a partir del año 1814, estableció en su artículo 8º, que “todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes las contribuciones para los gastos del Estado”; y en su artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 31 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones:

- 1.- todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos.
- 2.- Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades, y
- 3.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si estos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que “ las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad”, por lo que “ es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos”. Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un “sacrificio” que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3º fracción II, “que es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”, principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4º del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36, que “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 Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión “justos intereses de la patria” por la de “intereses de la

patria”, el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: “Art.- 31 Es obligación de todo mexicano : I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II.- Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. El proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916’1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciño, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concordé con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8º, 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser “en

atención a sus facultades” (posibilidades), como propuso dicha declaración, o en “en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades” del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que “todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad”. Estos “criterios de progresividad” son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción”.

1.1.3.- ÉPOCA INDEPENDIENTE

Un factor que debe ser tomado en cuenta para juzgar de situación financiera que prevaleció en nuestra Nación, es la guerra de Independencia en sus once años de duración y su prolongación a través de las luchas internas y de las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre, ese caos trajo como consecuencia el empobrecimiento del erario, aumento de sus gastos, elevación de las cuotas impositivas para cubrir su déficit, con el resultado natural del contrabando de los agentes fiscales, que no se sentían vigilados y carecía, de freno en su afán de riqueza, por tener conciencia de la falta de comunicaciones que impedían una rápida acción para que les fueran exigidas responsabilidades, aunado a la inseguridad derivada de los cambios de los gobernantes, tan frecuentes desconociendo cada uno de los nuevos que llegaban la maquinaria de la administración.

Para entender mejor lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado en Tesis 170, p. 171 de la Séptima época, lo siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 3, 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, etc., 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.”

Cabe destacar de lo anterior que a través de la historia de México y de las reformas hechas a la Constitución, de alguna manera u otra han quedado a salvo los principios de las contribuciones en cuanto a la proporcionalidad y equidad con que deben contribuir al Estado, de acuerdo a sus posibilidades para hacerlo, es necesario el énfasis que para la imposición de una multa hay que atender a lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 22 que otorga la protección a los contribuyentes y no sea violada la garantía cuando son multados o sancionados por las autoridades fiscales esto es de acuerdo a la capacidad económica y contributiva de cada particular.

Las tesis aludidas señalan que el Estado debe tener en cuenta que cada contribuyente ya sea grande o pequeño aporta contribuciones acorde a su capacidad tanto económica como contributiva. Por lo que las normas para sancionar el incumplimiento u omisión de dichas aportaciones debe ser creadas con apego a la realidad del estado financiero de cada uno de los contribuyentes que se coloquen en dicha situación, para así poder cumplir con racionalidad y no se vean afectados por la autoridad impositora del Estado.

CAPÍTULO SEGUNDO

2.- INFRACCIONES Y MULTAS

En este capítulo se dará a conocer la naturaleza jurídica de las multas e infracciones de diferentes autores, así como aplicación y manejo de conceptos tanto en materia penal como fiscal. Para así aclarar las vertientes de los conceptos y definiciones en cada una de las materias dando el lugar que le corresponde a La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra principios que protegen a los gobernados de las autoridades que éstas a su vez deben atender en la creación de normas secundarias que derivan de ella, tomando en cuenta para ello el momento histórico, político, económico, social y cultural.

2.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Es indiscutible que los principios constitucionales emanan de nuestra constitución, por lo tanto dichos principios consagran seguridad jurídica y sobre todo una protección a los gobernados, cuando éstos se ven vulnerados por las autoridades la constitución emerge en su defensa. Entonces las leyes secundarias tienen que ser creadas dentro del marco jurídico que delimita la Constitución y así el poder llámese Estado y gobernado como sometido, estar en armonía jurídica o bien Estado de Derecho y así exista la congruencia en lo establecido, lo creado (leyes secundarias), y aplicación (realidad social y económica en la vigencia de las leyes). Para que estas premisas estén en lo razonable el legislador debe tener plena observancia real y jurídica de los acontecimientos diarios, es decir cambios que se dan día con día en la sociedad.

2.1.1.- LEGALIDAD TRIBUTARIA

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nos señala en su artículo 31 la legalidad tributaria de la siguiente forma:

“ART. 31 Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Es decir que para la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario. Por que es cierto, que si la constitución no hace mención expresa de la forma, las leyes secundarias que en este caso es el Código Fiscal de la Federación se va a los extremos en concreto el artículo 76 de la ley en comento, que establece porcentaje no razonado, por parte de los legisladores.

”La garantía de legalidad se encuentra asimismo respaldada por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Constitución, ya que el hecho de cobrar un impuesto o contribución implica un acto de molestia que afecta al gobernado.”¹ En su economía y quizás en el patrimonio.

¹ GORDOA, López Ana Laura, Los fines Extrafiscales en el Sistema tributario; Ed. Porrúa, México 2000; p. 35-37.

2.1.2.- OBLIGATORIEDAD

Asimismo la Constitución consagra las obligaciones para los mexicanos de la forma siguiente:

“ART. 31 Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

“Es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público. Si bien es cierto que es de mexicanos, también debe ser de extranjeros, hipótesis que omite el artículo 31, fracción IV. Los extranjeros deben de estar colocados en el mismo nivel que los mexicanos cuando residen en territorio nacional (disfrutan de los servicios públicos) o cuando obtienen recursos de fuente ubicada en territorio nacional.

Las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades competentes de nuestro país y alcancen a la generalidad de la población donde residen.”²

La obligación tributaria se deriva de la necesidad de proporcionar al Estado Mexicano los medios suficientes para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo. Como obligación el gobernante para con sus gobernados tiene que trabajar para y con quién le poder de decisión, y no seguir como se ha manejado por sexenios que es la de llenar los bolsillos de quienes ostentan el mando político.

² Ibidem.

2.1.3.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

“ART. 31 Constitucional.- 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.

A lo anterior Adam Smith, menciona; en la Riqueza de las Naciones manifiesta: “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.”³

Actualmente existe una inequidad , es como dice David Ricardo en a Ley de Rendimiento no proporcional : **“más trabajo y más gastos aplicados a la tierra no tienen un beneficio equivalente.”**⁴ Esto es que si el gobernador no proporciona a los gobernados un apoyo para que estos sigan cumpliendo con sus aportaciones fiscales los resultados seguirán siendo en decremento para el Estado como pueblo pero no para el ejecutivo federal y además personal. Si el estado quiere aumento en el pago de contribuciones, debe tener una visión que sea favorable para aquellos que cumplen.

Estos principios de proporcionalidad y equidad buscan la justicia de los impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado considerar a la proporcionalidad y a la equidad como garantías tributarias distintas, su jurisprudencia dice:

³ SMITH, ADAM; Riqueza de las Naciones; Mencionado por GORDOA, López Ana Laura, Los fines Extrafiscales en el Sistema Tributario, Ed. Porrúa, México 2000, p.45.

⁴ GÓMEZ, Granillo Moisés; Doctrinas Económicas ; 20 ed., Edt. Esfinge S.A de C.V. México 1994. p. 93.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.⁵

De lo anterior se desprende que la Constitución señala lo que debe entenderse y aplicarse respecto de cada uno de los principios que consagra en este caso, en concreto es la proporción y a la equidad, de lo contrario hablaríamos en los términos de desproporción e inequidad en la ley. Sin embargo establece que hay que tratar desigual a los desiguales, de acuerdo puesto que en el artículo en comento hay un porcentaje y porque el porcentaje debe ser fijo lo que es peor se aplica a todos los encuadrados en el supuesto.

2.1.4.- JUSTICIA FISCAL

Así como el Estado es una organización indispensable para el ser humano y para la sociedad, las contribuciones constituyen el instrumento necesario para sustentar financieramente el funcionamiento del Gobierno y el ejercicio de las funciones públicas.

La contribución tiene intrínsecamente una finalidad de justicia. Constituida en la aportación que cada miembro de la comunidad hace para la realización de las tareas del Gobierno, es instrumento al servicio del bienestar colectivo y de las finalidades del estado garantizadas por la Constitución.

⁵ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto; Principios de Derecho Tributario; 2ª ed., Limusa Noriega Editores, México 1994, 110

2.2.- INFRACCIÓN

INFRACCIÓN : es todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

2.2.1.- INFRACTOR

Infraactor: es la persona que realice los supuestos legales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

2.2.1.1.- INFRACCIONES

Infracciones: “(Del latín infractio, -onis). Trasgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.

Es la facultad que tiene la autoridad fiscal para allegarse recursos cuando el contribuyente no cumple en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales y las cumple después de que la autoridad le ha requerido la misma.”⁶

2.2.1.2.- INFRACCIÓN FISCAL

Infracción fiscal: se entiende como todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales; es decir la infracción fiscal se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma, es lo que se denomina como una conducta ilícita.

⁶ FEREGRINO, Paredes Baltasar y Pérez Guerrero Gabriel; Diccionario del Código Fiscal de la Federación; Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., México 2004, p.64

2.2.1.3.-ELEMENTOS INTEGRANTES DE LAS INFRACCIONES FISCALES

Las infracciones fiscales se integran por : un sujeto, objeto, conducta, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

La persona como *sujeto activo de la infracción fiscal* puede recaer sobre la persona física como en la persona jurídica o moral, en materia fiscal el incumplimiento o violación de la obligación es elemento suficiente para que se configure la infracción y por lo tanto, la naturaleza jurídica de la persona no tiene relevancia para ello. La sanción por tener carácter económico, fundamentalmente se aplica por igual a la persona física o a la persona moral cuando alguna de ellas hubiere cometido la infracción.

Lo que interesa es la ubicación del infractor del precepto legal, así como el de la infracción cometida, por lo tanto si las obligaciones fiscales son susceptibles de estar a cargo tanto de una persona física, como de una persona jurídica o moral, se debe concluir que las infracciones también pueden ser cometidas por cualquiera de estos dos tipos de personas. Asimismo hay dos tipos de contribuyentes que se deben tomar en cuenta para tales efectos como lo son por un lado los pequeños contribuyentes y por otro grandes contribuyentes.

“La Hacienda pública como *sujeto pasivo de la infracción fiscal*; los órganos dependientes de la autoridad fiscal que se encarga de recibir el pago de las contribuciones y favorecerse con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, asumen el carácter de sujetos pasivos de la obligación fiscal. Los titulares de los derechos violados, los ofendidos con el ilícito cometido y como consecuencia actúan para imponer las sanciones que procedan, dejando lejos la observancia la falta de cumplimiento del contribuyente, dentro de sus facultades de comprobación que les confiere el Código Fiscal de la Federación, es agotar minuciosamente los

elementos integrantes de la infracción fiscal, para que exista una congruencia en la proporción y equidad de la multa impuesta”.⁷

El *Objeto de la infracción fiscal*: es el elemento importante de las relaciones jurídico fiscal que está conformado por los intereses o bienes tutelados por las normas jurídicas correlativas. La satisfacción de estos intereses se pone de manifiesto cuando el sujeto obligado acata estrictamente en tiempo y forma la medida de la obligación fiscal a su cargo.

La *conducta* como elemento sustancial de la infracción; la conducta se conceptúa como una manifestación de voluntad de una persona que produce modificaciones en el mundo exterior y que esta íntimamente vinculada al cumplimiento de una obligación o al ejercicio de un derecho.

La conducta, para poder alterar o modificar el mundo exterior, requiere de la presencia simultánea de tres elementos:

- a) Una manifestación de voluntad de una persona;
- b) Un resultado producido, y
- c) Un nexo causal; es decir una vinculación lógica entre los primeros dos elementos.

En la conducta es importante en el campo del derecho y, desde luego en la comisión de una infracción, se desprenda una serie de elementos, que se enuncian en el párrafo anterior y que le dan forma, cuerpo, contenido y vinculación a una infracción fiscal, estos elementos son: tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

Tipicidad: concepto jurídico: “Es el encuadre, de una acción de conducta humana con lo que al efecto esté descrito como infracción por la ley aplicable al caso de que se trate. Por lo que si un acto de conducta de un sujeto de la obligación fiscal

⁷ GARCÍA, Domínguez Miguel Ángel; Derecho Fiscal Penal; 1ª ed. Edit. Porrúa México 1994, p.

conlleva a una situación de incumplimiento de una obligación, pero esa forma de incumplimiento no está considerada como infracción por una norma aplicable a ese caso específico, la conducta tendrá el carácter de típica y, por lo tanto, carecerá de valor para efectos de la aplicación de una sanción.

Al respecto se debe tomar en cuenta que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 76 no distingue a los contribuyentes en cuanto a la capacidad económica y contributiva de cada uno en particular, es decir que para la ley da un trato iguales a los desiguales, lo que resulta conveniente para la recaudación fiscal, en cuanto al dinero que percibe y deja de percibir, de igual manera no especifica a quien o quiénes encuadran en este supuesto.

Antijuridicidad: Es un elemento corruptor del orden jurídico que consta de dos elementos: uno material, que es la conducta humana, y el formal constituido por la norma jurídica expedida por el Estado. Por lo que si en materia fiscal existe un ordenamiento que exige que todas las personas que realicen hechos o actos que sean, o puedan ser materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, la conducta antijurídica será la de la persona que, ubicada perfectamente dentro del supuesto legal, no cumple con su obligación afectando con ello el orden jurídico existente.

Es evidente que las personas físicas y morales estamos obligados a pagar las contribuciones para el gasto público, porque así lo establece nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV, que a la letra indica: “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.” Por lo que resulta que existe un derecho del Estado a percibir las contribuciones de los mexicanos que se encuentren con la capacidad contributiva y económica para hacerlo.

Imputabilidad: en términos generales se considera el elemento psicológico que le permite al individuo darse cuenta del hecho contrario a la ley en que ha incurrido. En materia fiscal esta situación no presenta en términos generales iguales condiciones. Es decir, como la responsabilidad generalmente tiene carácter pecuniario o económico, la imputabilidad juega un papel diferente al que se presenta en el terreno penal. La ley fiscal en otras palabras no considera en ningún momento inimputable a los incapaces, quienes por ley deben obligarse por medio de un representante, si así no lo hacen, las infracciones fiscales que cometen serán motivo de imposición de sanciones en los términos que marquen las correspondientes leyes tributarias.

Culpabilidad: Es el acto de voluntad que puede ser consciente o inconsciente; es decir se puede cometer la infracción conociendo las consecuencias que se generarán con el incumplimiento”, en este supuesto encuadrarían aquellos grandes contribuyentes, así como los reincidentes. Y por el contrario están los que no conocen el alcance de la ley fiscal, en este caso sería los pequeños contribuyentes, analfabetas. Existen actos dolosos, es decir que la persona deliberadamente falsea o altera los hechos para incumplir con su obligación, por lo que resulta evidente que hay desigualdad en la aplicación del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, al no tomar en cuenta los aspectos antes mencionados. Hay culpabilidad simple cuando se comete una infracción por la ignorancia de la existencia de un mandato legal, un ejemplo es para aquellos que son analfabetas.

Punibilidad: “consiste en la relación que existe entre la infracción, la conducta típica, antijurídica y culpable, y la pena o sanción que la ley establece. Es decir que no puede aplicarse a una conducta determinada una sanción, si no está considerada como infracción, y tampoco se puede sancionar, a una conducta que se considere ilícita si no es expresamente aplicable a la determinada infracción.”⁸

⁸ DORICELO, Mabarak Cerecedo; Derecho Financiero Público, Ed. McGraw-Hill, México 1995, 246p.

2.2.2.- CUMPLIMIENTO

Es el acatamiento de una norma jurídica, en este caso es dar al fisco el pago de las contribuciones que corresponda, en el tiempo que establece la ley.

2.2.3.- INCUMPLIMIENTO

Incumplimiento: es el dejar de hacer una serie de obligaciones fiscales y que es tarea que tiene encomendada el SAT, en el cumplimiento de sus funciones, la observancia del incumplimiento.

“La responsabilidad de carácter no delictual nace por el mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola comprobación de la desobediencia a la norma. En consecuencia no se distingue entre el dolo y la culpa ni se toma en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal, lo que da origen a una trasgresión formal u objetiva.”⁹

2.3.- MULTAS

Multa: Es la sanción administrativa que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero-coercitiva. La que se reitera por plazos determinados para compeler al infractor al cumplimiento de la obligación que desatiende. La multa ha sido una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o predominantemente reparable. La multa no solamente constituye un daño que inflige al culpable, sino una ventaja para el tesoro Público.

⁹ FERREGRINO, Baltasar Paredes y Pérez Guerrero Diccionario del Código Fiscal de la Federación, Ediciones Jurídicas Alma, México 2004, p.64

Multa Fiscal: Son aquellas que son impuestas por las autoridades fiscales por el incumplimiento en el pago de las contribuciones que deben ser cubiertas por los contribuyentes. “La multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objeto o fin es, en cierto modo “disciplinario”. Por lo que resulta que las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida “compensan”, en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas.

Al culpable se asocia el de un lucro para el fisco, independientemente de la culpabilidad.”¹⁰

Eso no es justo para el contribuyente debido a que tiene que responder por el mal manejo del erario, es decir el enriquecimiento de quienes ostentan el poder político monetario y económico del país, para cubrir el déficit que provocan al seguir llenando sus bolsillos.

2.3.1.- CARACTERÍSTICAS

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala las características de las multas excesiva, en virtud de que la Constitución no señala que debe extenderse por las mismas.

2.3.1.- Multa Excesiva: Se debe entender según la acepción gramatical del término “excesivo” como todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; que estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución, se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que están en desproporción con la capacidad económica del multado.

¹⁰ LOMELI, Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo; Ed Porrúa, México 1998. p.169-173.

Las autoridades fiscales ponen de manifiesto cuando imponen multas que contempla el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, que con el propósito de castigar al culpable se asocia el de un lucro para el fisco, independientemente de la culpabilidad del contribuyente, frase que ya se había citado con anterioridad, pero que igual se adecua.

El fisco puede razonar de la siguiente manera: “Si consigo atrapar a uno, éste paga por todos, concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional y ético”. 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, y su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Si bien es cierto que la multa es una sanción así como el deber del contribuyente omiso de pagar para reparar el daño con una igualdad jurídica particular.

Las multas que se fijan en varios tanto del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja “atrapar” por el Fisco compensa las evasiones no descubiertas.

La Constitución ha establecido el deber de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, y el que no cumpla con ese deber, se constituye en deudor, pero no delincuente.

De lo anterior, estoy totalmente de acuerdo con el autor atendiendo a la razón de que el contribuyente que omite el pago de las contribuciones efectivamente es un deudor del fisco, pero eso no lo convierte en un delincuente y casi de alta peligrosidad a lo que atiende el Código Fiscal de la Federación, es necesario hacer en la ley una diferencia expresa entre los contribuyentes primigenios y los reincidentes, *para que no exista incongruencia* en la aplicación de los preceptos

que aluden a las multas, que indudablemente merecen otro trato, es decir igual a los iguales y desigual a los desiguales, principio que consagra la constitución en protección de los gobernados frente a las autoridades fiscales en este sentido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han admitido la naturaleza penal o represiva de la multa, en virtud de que han considerado que respecto de las penas administrativas impuestas por autoridades fiscales, son aplicables los principios del Derecho Penal común, habiéndose referido la mayoría de los casos analizados por dichos tribunales a la aplicación de una multa.

Por otra parte, la multa no es un mero accesorio del crédito fiscal constituido por el gravamen que se omitió sino como se ha dicho antes, constituye una sanción que como tal tiene sus propias características.

2.3.1.1.- REBASA EL LÍMITE DE LO RAZONABLE

La finalidad que persigue la multa, es evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se alejaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad Económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados, tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado.

Atendiendo a lo anterior las multas deben ser impuestas de acuerdo a la realidad económica y contributiva de cada contribuyente omiso en particular, para evitar el origen de las multas excesivas, ser combatidas en tribunales ya que esto provoca gastos innecesarios por que se pueden prevenir con la elaboración de leyes

correctas, congruentes y sobre todo que protegen no que vulneran garantías de quién se aplican.

2.3.1.2.- ESTÁ EN DESPROPORCIÓN CON LA GRAVEDAD DEL ILÍCITO.

Es evidente, que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias, irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional del artículo 22, es otorgándose a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos que se establece, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió. Con estricto apego a las facultades de comprobación que encomienda el Código Fiscal de la Federación, a las autoridades fiscales para un mejor resultado y así evitar las multas excesivas con un estudio minucioso.

2.3.1.3.- ES DESPROPORCIONAL AL MONTO DEL NEGOCIO

Por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso, que resulte desproporcional al monto del negocio, esto es si al contribuyente le imponen una multa, la cual es mucho mayor a lo que puede responder aún con su propio negocio, que propiamente terminaría con su patrimonio, de ahí la importancia de un análisis escrupuloso de las autoridades fiscales, para que haya una armonía entre los preceptos legales a que aluden las autoridades para fundar y motivar la imposición de una multa y consecuentemente evitar que los contribuyentes dejen de percibir su ingreso económico y prever una mejor aportación o contribución al erario en tiempo y forma. Debido a que el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación no señala de manera expresa a aquellos sujetos que encuadran en su aplicación, lo cual es contradictorio tanto en la doctrina, en ley y en la sociedad misma.

2.2.1.4.- REBASA LA CAPACIDAD ECONÓMICA

“Para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluirse que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente y amenos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes, en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes.”¹¹

Tratándose de la capacidad económica estoy de acuerdo en que se debe hacer con estricto apego a la realidad económica del contribuyente, para que éste no pierda su patrimonio en una multa, que sería contraproducente para el fisco. Insisto en que debe ser una multa razonable sin caer en lo excesivo para que el contribuyente pueda resarcir el daño que resulta conveniente al fisco.

2.2.1.5.- REINCIDENCIA

Reincidencia : En materia fiscal la reincidencia es un agravante para la imposición de multas, pero que no da pauta para que sean excesivas, y perjudiquen tanto al contribuyente que implique la pérdida por el total casi el total de su patrimonio. El artículo 75 del Código Fiscal de la Federación 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:

¹¹ CARRASCO, Iriarte Hugo; Derecho Fiscal, 2ª ed. IURE editores, México 2003, p.97-99.

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 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 de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, 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 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de 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.

2.2.3.- REGULACIÓN

La regulación de los contribuyentes la hace la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre al Renta:

Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

En este capítulo se consagran tanto los principios constitucionales de las contribuciones que deberían ser limitantes para que las autoridades fiscal con su poder impositivo tomen en cuenta estos principios que resguardan la garantía de los contribuyentes y que estas no sean vulneradas por las autoridades, cuando imponen multas que de acuerdo con este capítulo son excesivas, en tanto que dichas autoridades no toman en cuenta dichos principios.

CAPÍTULO TERCERO

3.- LEGISLACIÓN APLICABLE

En este capítulo se refleja la legislación que se aplica y que tiene relación estrecha con las multas, a continuación se transcriben los artículos que señalan a aquellas personas que se ligan a estas multas.

3.1.1.- ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL

El Artículo 22 constitucional consagra la garantía contra las multas excesivas, y que las autoridades tienen que implementar en la imposición de sus multas, artículo que a la letra expresa:

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

No se 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 el decomiso de 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 delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

No se considerará confiscación la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables. La autoridad judicial resolverá que se apliquen a favor del Estado los bienes que hayan sido asegurados con motivo de una investigación o proceso que se sigan

por delitos de delincuencia organizada, cuando se ponga fin a dicha investigación o proceso, sin que haya un pronunciamiento sobre los bienes asegurados. La resolución judicial se dictará previo procedimiento en el que se otorgue audiencia a terceros y se acredite plenamente el cuerpo del delito previsto por la ley como delincuencia organizada, siempre y cuando se trate de bienes respecto de los cuales el inculpado en la investigación o proceso citados haya sido poseedor, propietario o se haya conducido como tales, independientemente de que hubieran sido transferidos a terceros, salvo que éstos acrediten que son poseedores o adquirentes de buena fe.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la patria en guerra extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación o ventaja, al incendiario, al plagiaro, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar.

El artículo 22 de la Constitución, proscribela imposición de multas excesivas, aunque no explica que debe entenderse por multa excesiva; deberá entenderse como sanción pecuniaria que tiene las características vistas en el capítulo anterior, por lo que los legisladores tienen que dar suma importancia a la redacción de los artículos sin dejar fuera lo que consagra la Constitución Mexicana, específicamente en lo que compete a las multas, para que en la aplicación del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación no se observé la flagrante violación al principio que consagra la Ley fundamental en comento y deje serlo, hay que tomar la base que señala nuestra Constitución para que se esté lo más cercano a la aplicación de justicia en las multas.

3.1.2.- ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Código Fiscal de la Federación desde el artículo 75 señala que:

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 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 de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, 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 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de 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.

En el análisis del artículo que antecede a este párrafo se advierte que hay agravantes para la aplicación de la multas a que se refiere, cuando los contribuyentes son reincidentes, haga uso de documentos falsos, que la infracción sea continuada, etc., y si paga dentro de un término de 45 días, la multa se reduce en un 20% de su monto, es evidente que hay una ineficacia en las normas jurídicas que dejan en estado de indefensión a los contribuyentes al ver vulneradas las garantías que consagra la Constitución. Y que lejos de aplicarse justicia se aplica lo contrario. En esas condiciones los legisladores no pueden ser tan equívocos y discordantes en las normas jurídicas.

3.1.3.- ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El origen de este análisis es la imposición de las multas previstas en el artículo:

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 40% de las contribuciones omitidas 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.

II. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitida mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este Artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este Artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las

autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio, hasta aquél en que las autoridades fiscales dicten resolución en la que apliquen la multa, o bien, hasta el mes en que el infractor efectúe el pago de la misma, cuando éste se realice en los términos del párrafo anterior. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será el 30% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

III. (Se deroga).

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de la multa en los términos de la fracción Y de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la secretaria de hacienda y crédito público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas

se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII y 133 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable a que hace referencia el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

La aplicación de las multas o sanciones de este artículo son consecuencia de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales cuando en el dictamen de

los estados financieros el contribuyente manifiesta la omisión de cierta cantidad de contribuciones a su cargo, si bien es cierto que el contribuyente falta a la ley, eso no lo hace merecedor de una multa excesiva y por ende a ser tratado como delincuente, tan es cierto como lo es que estamos frente a una desigualdad ante la ley debido a que esta no señala los límites de las infracciones, sino que hace una aplicación general evitando atraer los elementos particulares a que debe aplicarse una multa apegada a estricto derecho.

3.1.4.- ARTÍCULO 77 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En atención a la mención a que hace el artículo anterior es de relevante importancia debido a que de este precepto depende si se aumenta o disminuye la multa, y lo establece:

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

I. Se aumentarán:

- a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.
- b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.
- c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

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

II. Se disminuirán:

a) (Se deroga).

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

Es evidente que el contribuyente esta en una incertidumbre jurídica con los preceptos que se refieren a las multas señalados en el Código Fiscal de la Federación.

3.1.5.- ARTÍCULO 78 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 78. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Si tomamos en cuenta que el error a que alude este precepto es necesario un estudio minucioso del error en materia penal, es combatible y por ende saber que tan culpable es o no y desde luego la procedencia de la multa en este supuesto.

3.1.6.- ARTÍCULO 1º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

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

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

Este artículo señala a los contribuyentes obligados conforme el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, y que por lo tanto son expuestos a las multas previstas por los artículos 75, 76, 77 del Código Fiscal de la Federación.

3.1.7.- ARTÍCULO 46 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 46: "Las personas morales determinarán al cierre de su ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I.- Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

II.- Ajuste anual por inflación

III.- Factor de ajuste anual

3.1.8.- ARTÍCULO 86 FRACCIÓN XII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la

documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

3.1.9.- ARTÍCULO 106 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en

servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

3.1.10.- ARTÍCULO 133 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

3.1.11.- ARTÍCULO 215 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados,

para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y
- e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

Estos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la renta, son la justificación del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación por el incumplimiento a de lo establecido por estos artículos es la aplicación del artículo en comento. En cada uno de los preceptos antes señalados dan pauta y características en las que se colocan los contribuyentes cuando hay incumplimiento a las disposiciones que establecen los pagos a su cargo que tienen que cumplir, asimismo señala el tiempo en que éstas tienen que ser cubiertas.

CAPÍTULO CUARTO

4.- GARANTÍA CONTRA LA MULTA EXCESIVA

En materia fiscal se puede sostener que las penas impuestas por la autoridad fiscal a una persona, con motivo de infracciones cometidas por terceros, en las que no haya tenido participación o culpabilidad el sancionado, resultan penas trascendentales prohibidas por el artículo 22 constitucional, en razón de su notoria injusticia.

La ley Fundamental no autoriza la clausura en el ámbito tributario y es correcto que así sea, pues cerrar una empresa por problemas fiscales es como matar la “gallina de los huevos de oro” por parte del fisco federal, actuación que incluso desconoce los más elementales principios de la hacienda pública, la cual debe exigir el pago de tributos y sus accesorios, pero nunca provocar la clausura, aunque sea provisional, de la fuente de la riqueza, porque sin la posibilidad de creación de riqueza, no hay ingreso público.

La Constitución no señala que debe entenderse por multa excesiva, por lo que, para comprender ésta, debe acudirse a lo expresado al respecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha dicho que multa excesiva es aquella que:

- 1.-Rebasa el límite de lo ordinario o razonable.
- 2.-Está en desproporción con la gravedad del ilícito.
- 3.- Es desproporcional al monto del negocio.
- 4.- Rebasa la capacidad económica del infractor.

4.1.- CAPACIDAD ECONÓMICA

“La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.

De acuerdo con el principio de Proporcionalidad y Equidad, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos.”¹²

Por lo anterior se deduce que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforma a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor y menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

En este sentido esta claro que la multa debe ser impuesta por un caso, el cual debe ser delimitado por el artículo 76 en comento, para que éste tenga eficacia y armonía jurídica con otros preceptos legales.

¹² GORDOA, López Ana Laura, Los fines extrafiscales en el sistema tributario, Edt. Porrúa, México 2000 p.47

4.2.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

“La personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con la capacidad contributiva, es decir que tienen la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible.”¹³

Existen elemento de la capacidad contributiva que se deben tomar en cuenta según algunos autores:

- a) Objetivo: se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo.
- b) Subjetivo: es la aptitud para contribuir; si no hay esa posibilidad, deberá disponerse la no causación impositiva.

Existe una teoría del beneficio, Griziotti menciona: La manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación con los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad, consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público.

En conclusión de este capítulo se puede asegurar que existe garantía contra la multa excesiva, atendiendo a lo establecido por el artículo 22 constitucional, que prohíbe la imposición de multas excesivas tomando en cuenta las características específicas que señala, no precisamente la Constitución sino la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y teniendo como referencia lo establecido por la Ley principal, en tal virtud deducimos que se pueden considerar inconstitucionales las leyes o preceptos que las consagran, ya que violentan los principios constitucionales, por lo que ninguna ley puede estar por encima de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y peor aún dejar indefenso a los gobernados por la arbitrariedad en que incurren tanto las autoridades como los legisladores que no tienen eficacia en la redacción de las normas jurídicas y por lo

¹³ CARRASCO, Iriarte, Hugo; Derecho Fiscal, 2ª ed. Iure editores, S.A. de C.V. México 2000. p.106

tanto estamos frente a una justicia que se aleja de serlo. Es por ello que cada día hay menos contribuyentes cumplidos y que por alguna razón se entiende pero no se justifica su actuar, es decir si un contribuyente paga sus impuestos a tiempo y que además es pequeño, porque no hacer incentivos a estos que si cumplen y que de alguna manera tienen menos capacidad económica y contributiva, donde queda el principio de **igual a los iguales y desigual a los desiguales**.

CONCLUSIÓN

PRIMERA.- En el análisis del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, nos damos cuenta que las multas previstas por este precepto son excesivas en relación a las características que señala La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a falta de señalamiento expreso en la Constitución, atendiendo a lo establecido por la SCJN, las multas excesiva son aquellas: que rebasan el límite de lo razonable, están en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, así como con la del negocio, además son multas que ya están fijadas que las hace ser inconstitucionales lo que resulta de esto es la no protección a los contribuyentes y que además los deja vulnerables frente al estado, sobre todo a los pequeños contribuyentes y los sujetos a régimen simplificado, cuya situación económica y menor capacidad de obtener asesoramiento profesional para cumplir sus obligaciones fiscales son los más perjudicados, por que son los que menos pueden cumplir con dichas obligaciones y por lo tanto más expuestos a la aplicación de este precepto lo que los hace ser presa fácil para el fisco.

El precepto estudiado proyecta deficiencia tanto en su aplicación como en su razón de ser, puesto que es una flagrante violación a lo que señala la Constitución y en esas condiciones estamos frente a una norma que se sale de lo permitido por nuestra Constitución y que por consecuencia es violatoria de garantías consagradas para los gobernados. Luego entonces, si la Constitución prohíbe la imposición de multas excesiva, y la SCJN señala que las multas fijadas son inconstitucionales, el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación es violatorio por todas las características antes mencionadas de la Constitución, y recordando que las leyes secundarias no deben ser incongruentes a la norma principal que en este supuesto sería el artículo 22 constitucional, entonces la Ley Suprema necesita anexar un párrafo en el cual anuncie las características de la multa excesiva para que no se sigan violentando las garantías constitucionales.

La justicia a que apunta nuestra Constitución para imponer multas ha sido violada por las autoridades fiscales como por los legisladores quienes, ya reformaron el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación pero aún sigue siendo violatorio de

garantías y que se ha convertido en un descontento social, ya que esto tiene un impacto tanto social, económico y jurídico para los contribuyentes, recordando que éstos son quienes atienden las necesidades del país. Así que no debe dejar fuera el principio de: IGUALDAD PARA LOS IGUALES Y DESIGUALDAD A LOS DESIGUALES, obvio es que no todos tenemos las mismas condiciones jurídicas frente a la ley, cuando hablamos de incumplimiento en una obligación fiscal y la autoridad para sancionar la falta nos multa, estoy totalmente de acuerdo siempre y cuando observe minuciosamente el estado del contribuyente, para que sea justa y la sanción no sea causa de pérdida del patrimonio para el contribuyente.

SEGUNDA.- Si bien es cierto que las disposiciones fiscales, sin necesidad de recurrir a otro Poder del Estado, utilizando directamente medios preventivos y represivos por ello se da pleno reconocimiento a que dentro del campo de las potestades administrativas del fisco se incluya la Potestad Punitiva o Sancionadora respecto de la totalidad de las infracciones cometidas frente al ordenamiento jurídico fiscal.

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones mientras que otros, por su mayor gravedad, están tipificados además como delitos, en otras el legislador ha considerado una misma conducta como infracción fiscal y como delito fiscal, y ha configurado tipos legales mixtos o, mejor dicho, ambivalentes, que traen aparejadas simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo el proceso penal y el procedimiento administrativo, la sanción penal privativa de libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica.

Entonces en ese orden de ideas, el pequeño contribuyente que no se siente obligado a recibir una asesoría jurídica, y que además se coloca en este supuesto, lógicamente que se siente desprotegido por la ley y decide hacer caso omiso porque de hacerlo estaría entregando su patrimonio al fisco supuesto que lo dejaría sin la posibilidad de una percepción económica para si y su familia, pero cubrirá la deuda al fisco no. Situación que no beneficiaría al fisco ni al estado.

BIBLIOGRAFÍA

CARRASCO, Iriarte Hugo, Derecho Fiscal, 2ª ed., IURE Editores, S.A. de C.V., México 2003, p.430

DORICELO, Mabarak Cerecedo; Derecho Financiero Público, Ed. McGraw-Hill, México 1995, p.247

FEREGRINO, Paredes Baltasar y Gabriel Pérez Guerrero; Diccionario del Código Fiscal de la Federación; Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., México, 2004. p.117

GARCÍA , Domínguez Miguel Angel; Derecho Fiscal Penal, 1ª edición, Edit. Porrúa México 1994, pags. 491

GORDOA, López Ana Laura; Fines Extrafiscales en el Sistema tributario; Ed. Porrúa, México 2000, p. 136

LOMELI, Cerezo Margarita; Derecho Fiscal Represivo; 3ª ed. Ed. Porrúa, México 1998, p. 251

DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto; Principios del Derecho Tributarios; 2ª edición, Limusa Editores Noriega, México 1994, 217p.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

MULTA FISCAL VIOLATORIA DE GARANTÍAS. LO ES LA QUE SE FUNDAMENTA EN DISPOSICIONES FISCALES DISTINTAS CON MONTO MÍNIMO DIFERENTE.

Cuando con motivo de las facultades de verificación para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la autoridad administrativa impone una multa que es la mínima de acuerdo con la resolución miscelánea fiscal, pero no lo es, con respecto al monto mínimo que prevé el Código Fiscal de la Federación, en esas condiciones, el acto impugnado en el juicio de nulidad resulta contradictorio, pues crea incertidumbre e inseguridad jurídica en perjuicio del contribuyente, al apoyarse en dos disposiciones legales que contemplan hipótesis diferentes; por ende, en el caso, la exactora estaba obligada a invocar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas, la gravedad de la infracción, la reincidencia y capacidad económica del pasivo y, al no hacerlo así, dicho acto administrativo es contrario a lo dispuesto en el artículo 38, fracción III, del citado código tributario, en relación con los diversos numerales 14, 16 y 31, fracción IV, de la Carta Magna.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Clave: XIII.2o. , Núm.: J/5

Amparo directo 614/98. Aprovechamientos Forestales Hermanos López, S.A. de C.V. 27 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Argüello. Secretario: Hernán Whalter Carrera Mendoza.

Amparo directo 784/98. Construcciones Martínez Ramírez, S.A. de C.V. 25 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Argüello. Secretario: Hernán Whalter Carrera Mendoza.

Amparo directo 413/2000. Trigo Pan del Istmo, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Argüello. Secretario: Hernán Whalter Carrera Mendoza.

Amparo directo 77/2001. Construcciones Industriales Ecológicas, S.A. de C.V. 5 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Argüello. Secretaria: Delia Aguilar Quiñonez.

Amparo directo 161/2001. Constructora Viguera, S.A. de C.V. 4 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Argüello. Secretaria: Delia Aguilar Quiñonez.

Materias: Administrativa - Fiscal

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios

MULTA DE FONDO Y MULTA FORMAL. DISTINCIÓN ENTRE LAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 76, FRACCIÓN II, Y 81, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1993, 1994 Y 1995.

No se viola en perjuicio de la quejosa lo dispuesto en el artículo 75, fracción V, del Código Fiscal Federal, habida cuenta que los artículos 76, fracción II y 81, fracción IV, del citado ordenamiento tributario vigente durante los años de mil novecientos noventa y tres, mil novecientos noventa y cuatro y mil novecientos noventa y cinco, en los que se fundaron las exactoras para sancionar a la contribuyente, establecían: "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 de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: ... II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos." y "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 incompletas o con errores: ... IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.". De ello se advierte que resulta inaplicable el mencionado artículo 75, fracción V, del Código Fiscal Federal, ya que los preceptos legales transcritos se refieren a conductas distintas, es decir, mientras el artículo 82, fracción IV, sanciona el no efectuar los pagos provisionales de una contribución en los términos establecidos por las disposiciones fiscales (multa formal), el artículo 76, fracción II, prevé la infracción consistente en la omisión en el pago de tales contribuciones (multa de fondo o sustantiva), lo que significa que un precepto se refiere a la forma en que se debe enterar un tributo y el otro, al entero mismo. En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento a sus obligaciones fiscales, el omitir presentar los pagos provisionales de una contribución, no generaría, en sí mismo, la omisión en el entero de dicho tributo, sino únicamente recargos por la falta de pago oportuno, de acuerdo al artículo 21, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, lo que lleva a concluir que no se presenta el supuesto previsto en el artículo 75, fracción V, del ordenamiento en consulta, ya que no es la misma conducta omitir presentar el pago provisional de una contribución cumpliendo con las formas establecidas en las disposiciones fiscales y omitir enterar dicha contribución, total o parcialmente. Cabe señalar que es inexacto que ambas multas se calculen sobre el mismo monto del impuesto omitido, pues al margen de que la forma de cálculo de una multa nada tiene que ver con la conducta que la motiva, lo cierto es que el invocado artículo 76, fracción II, se refiere a los porcentajes de las contribuciones omitidas actualizadas, mientras que el artículo 82, fracción IV, del código tributario federal vigente en mil novecientos noventa y tres, aludía al veinte por ciento del pago provisional no efectuado y, como ya se ha precisado, la omisión en el entero de una contribución constituye un hecho distinto a la forma en que, de acuerdo con las disposiciones fiscales, aquella deba ser cubierta.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.1o.A. , Núm.: J/21

Amparo directo 157/99. María Olga de Ita Ortiz. 30 de septiembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Amparo directo 654/99. Infraestructura, Edificaciones y Proyectos, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretario: José Alberto Arriaga Farías.

Amparo directo 267/2000. Metropolex, S.A. de C.V. 16 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Alberto Arriaga Farías, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Amparo directo 529/2000. Efrén Tapia Cruz. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretario: Enrique Cabañas Rodríguez.

Amparo directo 470/2000. Intelecsis, S.A. de C.V. 31 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Alberto Arriaga Farías, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Mayra González Solís.

Materias: Administrativa - Fiscal

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios

MULTAS. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO DEFINIR LA CONDUCTA SANCIONABLE EN LA EXPRESIÓN GENÉRICA "EN LOS DEMÁS CASOS" Y AGLUTINAR A CUALQUIERA QUE SEA DISTINTA A LA DESCRITA EN LA FRACCIÓN I DE ESTE NUMERAL VULNERA EL PRINCIPIO DE NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE.

De acuerdo con el principio nullum crimen, nulla poena sine lege, existe identidad entre las sanciones penales y las administrativas, porque ambas son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica, sino con el propósito de punición al infractor y su diferencia primordial es de orden adjetivo o procedimental, porque unas, las aplican las autoridades judiciales, y otras, los órganos de la administración. De acuerdo con lo anterior, el principio fundamental establecido en el artículo 14 de la Carta Magna, consistente en que no puede haber pena que no esté establecida en una ley exactamente aplicable al caso, también rige en las infracciones administrativas y fiscales, como son las multas. Por consecuencia, al contener el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la denominación genérica "en los demás casos", es claro que no define la conducta claramente sancionable y aglutina a cualquiera que sea distinta a la descrita en la fracción I de tal ordinal, lo que se traduce en una norma que no puede considerarse en sentido estricto como supuesto particular y, por tanto, como una conducta claramente identificable para ser objeto de sanción, circunstancia que vulnera el citado principio constitucional que rige, incluso, para las infracciones administrativas y fiscales.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Clave: IV.2o.A. , Núm.: 110 A

Amparo directo 132/2003. Servicios Corporativos Integrales Finsa, S.C. 25 de marzo de 2004. Mayoría de votos. Disidente: José Elías Gallegos Benítez. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretaria: Blanca Patricia Pérez Pérez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, septiembre de 2001, página 718, tesis 2a. CLXXXIII/2001, de rubro: "RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS PREVISTAS EN LA LEY FEDERAL RELATIVA TAMBIÉN SE RIGEN POR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY QUE IMPERA EN LAS DE CARÁCTER PENAL, AUN CUANDO SEAN DE DIVERSA NATURALEZA.", Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 228, tesis de rubro: "MULTAS. DEFINICIÓN DE LA INFRACCIÓN." y Quinta Época, Tomo VI, página 639, tesis de rubro: "NULLA PENA SINE LEGE." Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia en términos del punto 11 del capítulo primero del título cuarto del Acuerdo Número 5/2003, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte.

Materias: Administrativa - Fiscal

Tipo: Tesis Aislada