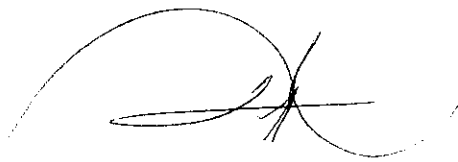


Lic. Humberto Lopez Paez
Presente

Por este conducto el C. Mtro. Daniel López Andrade, hace de su conocimiento que el alumno **Alejandro Rómulo Sánchez Rodríguez** con número de matrícula **890242** ha culminado su proyecto de tesis denominado "*Sanciones e infracciones en Materia Fiscal Federal*".

Se extiende la presente a petición de la interesada para los fines que juzgue pertinentes, a los ocho días del mes de septiembre del año dos mil cuatro.

Atentamente
"La Cultura al Servicio del Pueblo"



Mtro. Daniel López Andrade
Facultad de Derecho

/mefm



UPAEP – Secretaría General

Dirección General de Apoyos Académicos

Dirección del Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación.

Biblioteca Central - **Karol Wojtyła**

Tesis Digitales Restricciones de uso:

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

El uso de textos, imágenes, gráficas, 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 de donde la obtuvo mencionando el autor o autores involucrados en el documento.

Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**A mis padres que me enseñaron el buen hábito del estudio,
como medio para poder ayudar a nuestros semejantes,
no para acumular riquezas materiales:
Profesor Rómulo Sánchez Paz y Profesora Amparo Rodríguez de Sánchez.**

**A mis hijas deseando poder transmitirles
este mismo hábito, y con el mismo sentido:
Arantxa y Keren.**

Papá, estamos en el camino.

INDICE

Introducción	6
Objetivos.....	9
CAPITULO 1.....	10
1. De las Obligaciones Fiscales Federales.	10
1.1 La Obligación Fiscal.....	10
1.2 Sujetos de la Obligación Fiscal	11
1.3 Clasificación de las Obligaciones Fiscales de los Contribuyentes.....	12
1.4 Obligación Fiscal Primaria, Sustantiva, o Principal de Dar	13
1.5 Obligaciones Fiscales Formales	13
1.6 Principales Obligaciones Fiscales Formales.....	14
1.7 El Nacimiento de la Obligación Fiscal	15
1.8 Determinación de la Obligación Fiscal	16
1.9 Época de pago de la obligación Fiscal.....	17
1.10 Exigibilidad de la Obligación Fiscal	18
1.11 Extinción de la Obligación Fiscal.....	18
1.11.1 El Pago	18
1.11.1.1 Formas de Pago.	20
1.11.2 La Prescripción y la Caducidad	20
1.11.3 La Caducidad	21
1.11.4 La Compensación	22
1.11.5 La Condonación	22
1.11.6 La cancelación	23
CAPITULO 2.....	24
2. Estado, Derecho y Sanción.	24
2.1 El estado, la convivencia y las sanciones.	24
2.2 Lo lícito, lo ilícito y la infracción	29
2.3 Las sanciones como acto de venganza	31
2.4 Las obligaciones, los derechos, las infracciones y las sanciones	34
2.5 Diversas clasificaciones de la infracción y la sanción.....	35
2.5.1 Sanciones de coincidencia.	37
2.5.2 Sanciones de no coincidencia.	38
2.6 Infracciones y sanciones administrativas y penales.	39
CAPITULO 3.....	42
3. Las Infracciones Fiscales.....	42

3.1	Infracciones fiscales penales e infracciones fiscales administrativas.....	45
3.1.1	Infracciones fiscales penales	45
3.1.2	Infracciones fiscales administrativas.....	50
3.2	La tipicidad en la infracción fiscal.	53
3.3	Reglas constitucionales de las multas.....	54
3.4	La acción en la infracción fiscal.	57
3.5	Casos en los que no habra imposición de multas.	59
3.6	Condonación de multas fiscales impuestas por omision de obligaciones fiscales al corregirse en forma espontanea antes de la notificación de visitas domiciliarias.	60
3.7	Condonación de las multas fiscales.	60
3.8	Clasificación de las multas.	61
3.9	Elementos necesarios para la imposición de multas.....	63

CAPITULO 4.....65

4.	Multas de Fondo.....	65
4.1	Inconstitucionalidad de las multas fiscales de fondo.....	68
4.2	Multas fiscales excesivas, son inconstitucionales.	69
4.3	Individualización de las multas.	71
4.4	Agravantes en las infracciones de fondo.	73
4.5	Reducción de las multas por infracciones de fondo.	75

CAPITULO 5.....78

5.	Multas de Forma.....	78
5.1	Infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal.	80
5.2	Tipos de infracción fiscal formal.....	88
5.3	Infracciones relacionadas con el RFC	90
5.4	Infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias.....	93
5.5	Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.	103
5.6	Infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito.	115
5.7	Infracciones para los usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito.	118
5.8	Infracciones en que pueden incurrir las casas de bolsa respecto a las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E.....	120
5.9	Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.....	121
5.9.1	La fiscalización directa.....	123
5.9.2	La fiscalización indirecta.....	124
5.10	Infracciones relativas a los artículos 86-A y 86-E del CFF.....	125
5.11	Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal.	126
5.12	Infracciones de funcionarios y empleados públicos y de terceros.....	127
5.13	Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores publicos.....	132
5.14	Imposición de multas por infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal formal.....	132

5.15 Multas relacionadas con el R.F.C.	133
5.16 Multas relacionadas con declaraciones, pagos provisionales y otros.	134
5.17 Multas relacionadas con la contabilidad y los comprobantes de actividades.	138
5.18 Multas relacionadas con las obligaciones de las instituciones de crédito.	141
5.19 Multa aplicable a los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito	142
5.20 Multa relacionada con las empresas de factoraje financiero.	142
5.21 Multa que se impondrá a la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-G.	142
5.22 Multas relacionadas con las obligaciones de los contribuyentes durante el ejercicio de la facultad de comprobación.	143
5.23 Multas relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, así como las relacionadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza y de tabacos labrados.	144
5.24 Multa relacionada con la obligación de garantizar el interés fiscal.	145
5.25 Multas relacionadas con infracciones de funcionarios y empleados públicos.	145
5.26 Multas de infracciones cuya responsabilidad recae en terceros.	146
5.27 Agravantes en las infracciones de forma.	147
5.28 Reducción en las multas en infracciones de forma.	148
5.29 Base sobre la cual se calcula la disminución de las multas.	150
 CAPITULO 6	 151
 6. Actualización De Multas Tanto de Fondo Como Formales	 151
6.1 Actualización de multas establecidas en cantidades determinadas o entre un mínimo y un máximo.	152
6.2 Actualización de multas no cubiertas en el plazo legal.	153
 Conclusiones	 155
 Abreviaturas	 158
 Fuentes de Consulta	 159

INTRODUCCION

Desde las épocas más remotas de la humanidad han existido los tributos debido a que el hombre por naturaleza es un ser social y al no existir un ente que regulara sus actuaciones, se encontraban ante la "Ley del más fuerte" por lo que les fue indispensable crear un ente que cuidara de sus derechos primordiales (vida, libertad, seguridad y la propiedad) así como satisfacer sus necesidades de primer orden surgiendo así la Figura Jurídica conocida como Estado con el objeto de satisfacer una serie de necesidades colectivas el cual para su organización, sostenimiento y funcionamiento genera un gasto, surgiendo con esto la necesidad de allegarse de recursos económicos a efecto de llevar a cabo sus programas de actividades y dar atención a la satisfacción de necesidades colectivas cubriendo de tal forma la llamada Actividad Financiera del Estado, al respecto Hipólito Rosy¹, señala que la misma consiste en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios económicos o dinerarios para atenderlos y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades.

De lo anterior se pueden distinguir tres momentos o fases, uno es el de la obtención de recursos, otro el de la administración o manejo de dichos recursos y finalmente la aplicación o empleo de los mismos. Ahora bien en relación al primer momento de la actividad financiera del Estado referente a la obtención de recursos económicos para poder estar en condiciones de cumplir con las funciones que le han sido asignadas, constituye los llamados ingresos del Estado para los cuales existen diversas clasificaciones dependiendo de diferentes puntos de vista, por ahora solo señalaremos los ingresos derivados de la contribución en el entendimiento de que la misma es un concepto genérico que abarca a todo aquello que auxilia a sufragar los gastos del Estado, aunado a esto se hace necesario mencionar que los ingresos propiamente ya situados en materia fiscal son aquellos cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 31, Fracción IV y 73, Fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea, aquellos que como se acaba de citar son los que tradicional y doctrinalmente han sido llamados contribuciones, entre cuyas características se encuentran que el Estado los impone o ha impuesto unilateralmente y que constituyen exacciones².

Por lo que el Estado está dotado de plena potestad tributaria que es el poder que tiene para establecer contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar³ los gastos públicos a través de la expedición de toda una serie de normas jurídicas lo que el incumplimiento de estas normas podría poner en serio riesgo la permanencia del Estado mismo, más aún cuando se trata de aquellas normas que de modo directo hacen posible su reproducción, como son las obligaciones fiscales que como ya ha quedado establecido proveen los recursos económicos indispensable a la administración del poder público y, de otro hacen posible la ejecución de los proyectos en que se basa su evolución o desarrollo.

¹ Citado por Serra Rojas en el libro de Derecho Administrativo; Décima Edición, Editorial Porrúa, S.A., México; 1981.

² Exacción.- Acción y efecto de exigir impuestos, multas, etc. Diccionario Larousse, Librairie Larousse, París, 1992.

³ Expensar.- Costear los gastos de alguna gestión o negocio, Diccionario Larousse, Librairie Larousse, París, 1992.

En consideración a las consecuencias que trae para el Estado, el incumplimiento o infracción a las normas jurídicas de que éste se ha dotado, se establece la sanción, precisamente como una forma de defensa de aquello que busca preservar el derecho en cada norma.

En la actualidad y sobre todo en materia fiscal las infracciones y las sanciones han cobrado mayor relevancia; no sólo en prevención del incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, sino también del propio cumplimiento que la Autoridad Fiscal debe dar a las obligaciones que la Ley impone, para poder determinar la existencia de las infracciones, así como para poder imponer las sanciones o penas a su autor. ***La extraordinaria dependencia que tiene el Derecho con el binomio Infracción-Sanción, hace que estas figuras mantengan una jerarquía predominante en el ámbito jurídico.*** Por lo que entonces resultará necesario acudir al origen y naturaleza, tanto de la violación normativa como de la reacción del Estado frente a ésta, y así estar en condiciones de situar a unos y otros, infracciones y sanciones en su carácter, propósitos, relevancia y condiciones.

Por lo pronto se puede decir que el Derecho es el entendimiento de la convivencia. Esta situación contiene diversos aspectos que se refieren entre otros, al origen del Derecho, al del mismo Estado, de las obligaciones, de los Derechos, así como de las Infracciones o de las Sanciones. Efectivamente es la convivencia y en particular su entendimiento lo que en esencia explica al Derecho. Del entendimiento de esta convivencia se puede concluir, en que toda comunidad creará su Derecho para imponer coactivamente⁴ la conducta que espera de sus miembros, carácter éste coactivo que se utiliza para mantener el ordenamiento jurídico en el cual precisamente se ha basado el entendimiento de la convivencia. Se hace preciso distinguir de la obligación moral impuesta por el derecho, el carácter coactivo de que está dotado el derecho aparte de su obligación moral. El carácter coactivo del derecho se muestra en que no sólo se castiga su violación con una pena posterior al hecho punible, sino en que puede obligar empleando la fuerza al cumplimiento de las prescripciones del derecho.

Por lo tanto, las Sanciones serán una característica de todo orden jurídico, y una característica consustancial, ya que no sería explicable un ordenamiento jurídico sin Sanciones. Es decir, solamente puede concebirse una convivencia entendida si existe un ordenamiento jurídico, y éste sólo prevalecerá en tanto que sea coactivo, lo cual redundará en que las Sanciones deben aparecer en todo ordenamiento jurídico so pena de que su ausencia impedirá la vigencia objetiva de las normas y a su vez, la falta de vigencia objetiva en las normas se traducirá en la carencia del entendimiento de la convivencia.

En este orden de ideas, si bien la Sanción puede tener un propósito resarcitorio, de indemnización, de recaudación o bien de castigo, su carácter coercitivo tiene como fin más amplio y general el poder lograr que las más de las veces no se tengan que aplicar Sanciones.

Dicho de otro modo, una vez que la sociedad ha establecido cuáles son las reglas del "deber ser" en el ordenamiento jurídico, se procurará que aquéllas sean atendidas por

⁴ Coactivo, va, adj. (del lat. Coactus, constrenido) que apremia u obliga. emplear medios coactivos, Diccionario Larousse, Libraire Larousse, París, 1992.

los integrantes de la sociedad, ya que de ello dependerá de aquello que se quiere tutelar⁵ sea efectivamente respetado por todos, a quienes se mostrará el "deber ser" en casos de quebranto del orden. O como dijera un teórico del Derecho Tributario "la sociedad castiga a los malos como ejemplo para que los buenos sigan siendo buenos".

Ahora bien existen determinadas conductas que están expresamente tipificadas como infracciones a las disposiciones fiscales en el **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**. Las infracciones junto con los delitos fiscales integran el régimen sancionatorio en material fiscal federal. Las primeras son sancionadas con multa económica que impone la propia autoridad fiscal, mientras que los segundos se sancionan con pena privativa de la libertad que impone la autoridad judicial federal. Las conductas previstas tanto como infracciones y delitos fiscales, tienen el propósito de como ya se ha mencionado en el asunto que ahora nos ocupa el de compeler (obligar a algo) al contribuyente que cumpla con las diversas disposiciones fiscales en tiempo y forma.

⁵ Tutelar: (Del latín tutelar, que a su vez se deriva del verbo tucor que significa preservar, sostener, defender o socorrer. En consecuencia da una idea de protección). Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., Editorial Porrúa, S. A., Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo P-Z.

OBJETIVOS

Analizar las conductas que se encuentran expresamente tipificadas en nuestro **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**, como infracciones a las disposiciones fiscales, así como sus respectivas sanciones que como ya ha quedado anteriormente establecido la no observancia de las normas fiscales sólo están previstas como faltas donde la sanción en este caso administrativa es de naturaleza económica, pero en otros casos la infracción que por su gravedad puede ser considerada por el legislador como un delito donde la sanción es corporal o privativa de la libertad o en algunos casos una misma conducta se considera como infracción y simultáneamente como delito fiscal.

Advertir a los contribuyentes en general o a los profesionales de la Contaduría Pública que deban orientarlos en materia fiscal a los directamente obligados, de la necesidad de adquirir un conocimiento a lo mejor superficial pero amplio de las figuras de *las Infracciones y de las sanciones que están previstos legalmente como "castigos" por la no observancia de las normas precisamente para sujetarse a esas normas y evitar así esos "castigos"*.

Exhortar a las diversas Instituciones donde se prepara a futuros profesionistas del Derecho, para que en sus programas o planes de estudio se dé la debida importancia que tiene entre otras cosas para que el futuro abogado se encuentre en condiciones de conocer, distinguir de lo que es un acto lícito de otro que no lo es, para así evitar las consecuencias por el desconocimiento de las diversas Leyes Fiscales.

Señalar que la autoridad puede hacer uso de la coacción, al considerar como medidas de carácter coactivo: la multa, los embargos, el secuestro de bienes, el remate de bienes, etc.

CAPITULO 1

1. DE LAS OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES.

1.1 LA OBLIGACION FISCAL.

Al respecto citaremos al Licenciado Germán Escobar Ramírez⁶, tal y como lo establece en su obra "Principios de Derecho Fiscal": "se puede considerar que los términos Derecho y Obligación son contrarios y a la vez complementarios". La etimología de la palabra obligación proviene de la voz de origen latino ob- que significa por delante o por causa de, y ligare- sujetar, atar, ligar; significados con los que la doctrina explica la obligación como el vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor.

Estos conceptos tienen como antecedente histórico "**LAS INSTITUTAS**", (Compendio de Derecho Civil Romano redactado por orden de Justiniano) que definen las obligaciones como un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagos alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.

El Código Civil dice que las fuentes de las obligaciones son:

1. Los Contratos
2. La declaración unilateral de la voluntad
3. El enriquecimiento ilegítimo
4. La gestión de negocios
5. Los hechos ilícitos.

Definitivamente en materia fiscal la fuente de la obligación es la Ley, que es un acto unilateral de la voluntad del órgano legislativo.

Efectivamente para precisar mejor el concepto de la **OBLIGACION FISCAL**, previamente es conveniente señalar que para que nazca tal obligación fiscal, debe existir una norma jurídica que prevea el hecho o situación que la genere y que se realice el supuesto señalado por dicha norma.

En el Derecho Fiscal a diferencia del Derecho Privado, las obligaciones no tienen su origen en estipulaciones contractuales; **su fuente es la voluntad unilateral del órgano legislativo contenida en la Ley.**

⁶ Escobar Ramírez Germán. "Principios de Derecho Fiscal" O.G.S. Editores, S.A. de C.V., México 1997.

1.2 SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL

Concretamente el **IMPUESTO** que como cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la Ley impositiva, es decir, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la **OBLIGACIÓN FISCAL** y, por lo tanto, **HAY UN SUJETO ACTIVO Y UN SUJETO PASIVO, DE LA OBLIGACIÓN**, siendo siempre el sujeto activo el Estado⁷. En cuanto al sujeto pasivo, pueden serlo las personas físicas y las personas morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1o. del C.F.F., que preveé que. ***“las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.***

En el Derecho Tributario existe un sólo sujeto activo de la obligación fiscal y es el Estado, pues solamente él como ente soberano, está investido de la potestad⁸ tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interno.

En México, Constitucionalmente el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el citado artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, y al hacerlo así únicamente menciona a la Federación, Distrito Federal, Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva como sujeto activo, ni se prevé tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria. De los sujetos previstos en la legislación Mexicana únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, o sea que no sólo pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas así mismos a través de sus legislaturas respectivas.

El vigente C.F.F., a diferencia del anterior, no define al sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, siguiendo los lineamientos que señala la doctrina y que recogía el anterior Código⁹ se puede precisar que sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la Ley está obligada al pago de una prestación tributaria.

Al respecto del sujeto pasivo como ya se menciona, el artículo 1 del actual C.F.F. señala ***“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas,...”***.

⁷ Artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

⁸ Dominio, Poder, Facultad que se tiene sobre una persona o cosa. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Offset, S.A., México 1997.

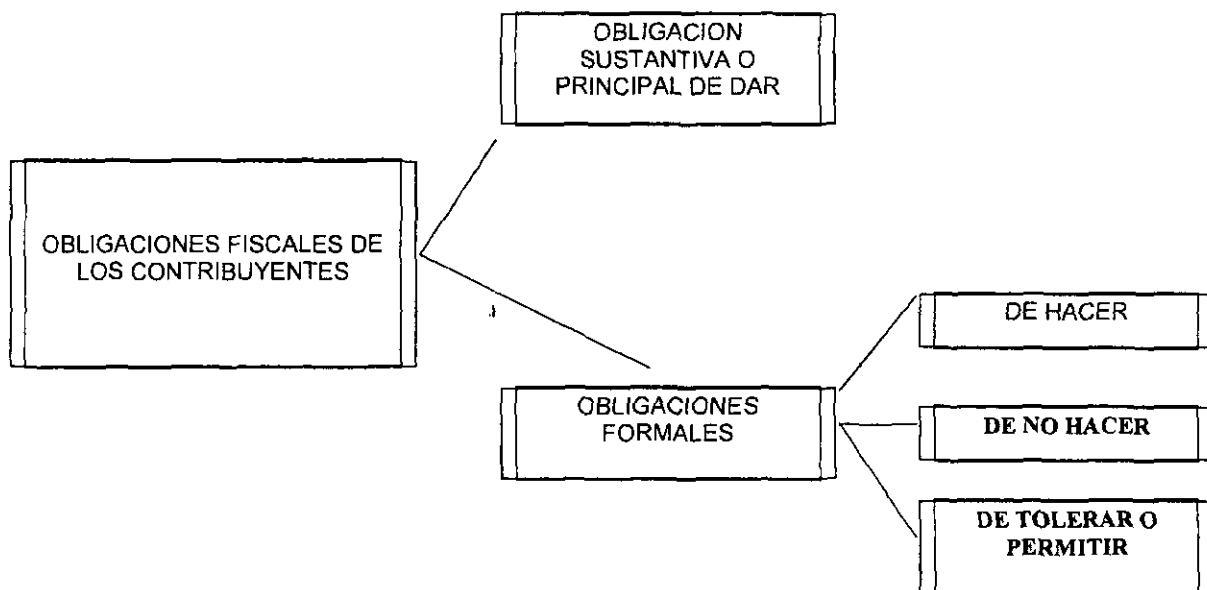
⁹ Artículo 13 del C.F.F. vigente en 1967.

1.3 CLASIFICACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Es el momento de precisar que la obligación fiscal no consiste solamente en entregar una cantidad de dinero al sujeto activo, ya sea a la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio "**OBLIGACIÓN DE DAR**" por haberse causado una contribución derivado de la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales aplicables, sino que se prevén además otro tipo de obligaciones a cargo del propio contribuyente, de responsables solidarios y terceros relacionados con aquel.

En nuestro sistema fiscal, existe además de la obligación sustantiva de pagar las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), otro tipo de obligaciones que algunos autores denominan "**Obligaciones Formales, Secundarias o Administrativas**" cuyo objeto consiste en "**apoyar**" al pago, y que la doctrina denomina como obligaciones de "**HACER, NO HACER Y DE TOLERAR O PERMITIR**". Para una mejor ilustración de estas clases de obligaciones fiscales federales, partiremos del siguiente esquema¹⁰:

CLASES DE OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES



¹⁰ Boletín Tributario No. 64, INDETEC, México, D.F., Octubre 1996.

1.4 OBLIGACIÓN FISCAL PRIMARIA, SUSTANTIVA, O PRINCIPAL DE DAR

Denominamos obligación fiscal sustantiva, primaria o principal a la que se señala en el multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de **“CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO”** es decir de pagar contribuciones, textualmente preceptúa que son obligaciones de los mexicanos **“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”**. Podemos afirmar que en este ordenamiento se basa prácticamente todo el sistema fiscal mexicano y la supervivencia económica del país, ya que se traduce en la aportación por parte de los contribuyentes, de los recursos monetarios necesarios para sufragar el gasto público de todos los niveles de gobierno.

La obligación de pagar contribuciones, algunos autores la denominan **“OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE DAR”**, quizá atendiendo al significado de la palabra **“contribuir”¹¹ que es “Dar, pagar una parte de una obra común”**.

1.5 OBLIGACIONES FISCALES FORMALES

Como ya fue señalado, además de la obligación fiscal sustantiva de “contribuir para los gastos públicos” también denominada “obligación de dar”, los contribuyentes deben cumplir obligaciones formales de hacer, de no hacer y de permitir o tolerar.

a) **LA OBLIGACION DE HACER.** Son las que tienen relación con la determinación del crédito fiscal e imponen la realización de un determinado acto ejemplo de esto tenemos la norma que obliga a: inscribirse en el registro federal de contribuyentes, llevar contabilidad, hacer declaraciones, etc.

b) **LA OBLIGACION DE NO HACER.** Es la que impone abstenerse de realizar o ejecutar un acto ejemplo. Desprender, alterar o destruir parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o impedir por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados, estas obligaciones guardan relación con la previsión de la evasión fiscal.

c) **LA OBLIGACION DE PERMITIR.** Es en la que debe autorizar o consentir de manera expresa a una autoridad para que realice algo, ejemplo: Permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la visita, mismas que a su vez tienen relación con la represión a la evasión fiscal.

¹¹ Pagar la cuota que corresponde por un impuesto. Diccionario de la Lengua Española. Editorial FOCET, S.A., México, 1997.

1.6 PRINCIPALES OBLIGACIONES FISCALES FORMALES

Nuestras diversas Leyes Fiscales Sustantivas (LISR, LIVA) como el Código Fiscal Federal vigentes señalan y establecen toda una serie de obligaciones formales de los contribuyentes, los cuales a continuación se presentan algunos de los más importantes::

O B L I G A C I O N E S F O R M A L E S F E D E R A L E S	<hr/>	<ol style="list-style-type: none">1. OBLIGACIONES DE INSCRIPCION Y PRESENTACION DE AVISOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.2. OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD OBSERVANDO LAS REGLAS DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.3. OBLIGACION DE EXPEDIR COMPROBANTES QUE REUNAN LOS REQUISITOS FISCALES.4. OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACIONES AVISOS Y MANIFESTACIONES.5. OBLIGACION DE DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO.6. OBLIGACION DE PERMITIR LA VISITA DOMICILIARIA.7. OBLIGACION DE PROPORCIONAR LOS INFORMES, LIBROS O DOCUMENTOS REQUERIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES FUERA DE UNA VISITA DOMICILIARIA.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1.7 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

En este caso conviene tener presente, que se debe distinguirse entre el hecho hipotético, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en nuestra legislación tributaria, y el hecho concreto material que ya se realiza en la vida real y que es el que cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, **es decir adecuándose al presupuesto, genera el crédito fiscal**; de tal manera que para distinguir uno del otro llamaremos a este último **HECHO GENERADOR**. El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que como ya se dijo, se realiza en la vida real y que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto **la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible**, es decir, cuando se da el hecho generador pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la Ley. Para tales efectos el artículo 6 del C.F.F. dispone que: **" las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"**. De la disposición legal acabada de citar se debe de entender que como con toda claridad y propiedad establecía el artículo 17 del C.F.F. de 1966, **"la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previsto en las leyes fiscales"**.

Sergio Francisco de La Garza¹², al respecto toma algunos conceptos de Sainz de Bujanda y dice:

"Las obligaciones en general pueden tener tres fuentes:

1. La Ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico a las obligaciones que nacen en esta forma se les da el nombre de obligaciones meramente legales.
2. La Ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella y distinto de la voluntad de obligarse: a estas obligaciones se les llama, obligaciones legales u obligaciones ex-lege, (contenidos en Ley).
3. La voluntad de un sujeto dirigido a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, en convertirse en obligado y reconocida por la Ley como fuente de obligaciones: a estas obligaciones se les denomina obligaciones voluntarias".

Las obligaciones previstas en vigente C.F.F. quedan prendidas en las denominadas ex-lege, porque el nacimiento de aquellas va unido a la realización de un acto, de una omisión o de un hecho llamado generador previsto en la Ley. Del artículo 6 del C.F.F. recién citado y comentado emplea las palabras situación jurídica y sabemos por la doctrina que hay situaciones jurídicas generales y situaciones jurídicas individuales. Mientras que las primeras se caracterizan porque son impersonales, abstractos y permanentes, pues se refieren a todas las personas que se encuentran en las mismas condiciones previstas por la Ley, aluden a todos los casos y cosas y no se

¹² Sergio Francisco de la Garza, "Derecho Financiero Mexicano", Decimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1985.

agotan en su ejercicio. Las segundas se oponen a las situaciones jurídicas generales, porque son particulares, concretas y temporales; su contenido se refiere a determinados individuos, se concreta a ciertos casos y cosas, y los derechos y las obligaciones desaparecen después de su cumplimiento. En lo que respecta a materia fiscal se presentan ambas situaciones.

Las normas fiscales son reglas generales, abstractas y permanentes o sea, tienen las características de las situaciones jurídicas generales. Por su generalidad comprende a todas las personas que pueden colocarse en las normas fiscales; por su carácter abstracto se refiere a todos los casos posibles en materia fiscal y por su sentido permanente significa la vigencia de las Leyes fiscales mientras no sean abrogadas o derogadas por otra Ley.

Las situaciones jurídicas individuales se presentan cuando las personas se colocan particularmente dentro de las normas fiscales; realizan actos o hechos concretos que pueden desaparecer después de su cumplimiento.

Por lo que como ya se ha comentado tan pronto como las personas realizan los hechos que coincidan con la hipótesis que prevén las normas fiscales, **nace pues la obligación fiscal.** Así es como las Leyes fiscales tienen una hipótesis y cada hipótesis puede originar distintas obligaciones como ejemplo podemos mencionar las siguientes: La Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé como hipótesis la posibilidad de que las personas lleven a cabo ciertos actos o actividades como la enajenación o sea una operación de compra-venta; la Ley aduanera supone que las personas pueden importar o exportar mercancías por las fronteras del territorio nacional; la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene como supuesto jurídico que las personas pueden obtener beneficios o utilidades derivados de su trabajo, sus propiedades, de sus capitales, de los arrendamientos, etc.; en todos estos casos al manifestarse los hechos que como supuestos establecieron las Leyes fiscales, darán lugar al nacimiento de las obligaciones fiscales.

1.8 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Al respecto Mario Pugliese¹³ dice que a través de esta institución "el Estado tiene a un fin único y predominante, hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada".

En efecto esta determinación es la verificación de que se han realizado los actos o los hechos que la Ley fiscal previó como hipótesis; por virtud de la figura de la determinación, la situación abstracta e impersonal se convierte en concreta y personal. Hecha la determinación se procede a liquidarla, o sea, a fijar la obligación en cantidad líquida y a la obligación determinada en cantidad se le da el nombre de **CREDITO**

¹³ Mario Pugliese, "Instituciones de Derecho Financiero", Segunda edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1976.

FISCAL que es lo que el Estado tiene derecho a percibir de acuerdo al artículo 4 del C.F.F.

Del concepto anterior se puede observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, de la autoridad hacendaria o de ambos.

No debe confundirse el nacimiento de la obligación fiscal con la determinación de la obligación fiscal. A este respecto Emilio Margain Manautou¹⁴ señala dos reglas que deben tenerse presentes:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación fiscal. En efecto, la obligación fiscal nace (como ya se ha citado anteriormente). En el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstos por la Ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método aplicado por la Ley. Aquí se puede agregar que la obligación del contribuyente nace de la Ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la Ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico fiscal. Por lo que toda Ley fiscal debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar.

En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que le corresponde al contribuyente la aplicación de método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo, se explica que sean los contribuyentes quienes tengan esta obligación, porque ellos mejor que nadie conocen su trabajo, sus negocios, sus bienes; saben en que momento realizaron los actos o los hechos que sean coincidentes con los supuestos que prevén las leyes fiscales mediante operaciones aritméticas, podrán determinar y fijar su deuda en cantidad líquida de acuerdo con las tarifas, tasas y los parámetros que establezcan las leyes fiscales. Esta determinación se le denomina autoderminación, autoimposición o autoliquidación. En nuestro país esta regla en comento está contenida en el artículo 6 del C.F.F. vigente, cuyo tercer párrafo dispone que "corresponde a los contribuyentes" la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...".

1.9 ÉPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para esos efectos señale la Ley. Emilio Margain¹⁵ opina que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señale en la Ley

¹⁴ Emilio Margain Manautou, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1977.

¹⁵ Emilio Margain Manautou, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1977.

tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

En México de nuevo vuelto a citar el artículo 6 del C.F.F. actual, prevé que las contribuciones se deben pagar en las fechas o dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales respectivas. Como excepción a la regla general del artículo 6 del C.F.F., se encuentra lo previsto en el artículo 66 del mismo Código.

1.10 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras tanto no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el C.F.F. no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, el anterior Código de 1966 cuyo artículo 19 estableció que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo el concepto de exigibilidad ésta implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente C.F.F., que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

1.11 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Se considera que la obligación fiscal sustantiva, es decir la de un **DAR** se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la Ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal se admiten básicamente como formas de extinción de la obligación fiscal el **pago, la prescripción, la caducidad, la compensación, la condonación y la cancelación.**

1.11.1 EL PAGO

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal ya que es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Existen diversos tipos de pago como son: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago definitivo y pago extemporáneo.

- a) **Pago liso y llano.** Es el que se efectúa sin objeción alguna y que puede ser pagar lo debido o pagar lo indebido, el primero es cuando el sujeto pasivo paga o entera al sujeto activo lo que le adeuda conforme a lo establecido en la Ley, el segundo es pagar al sujeto activo una cantidad mayor a la debida, o que no se le debe, teniendo el contribuyente el derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente, surgiendo así una obligación de reembolso a cargo del Estado, donde el acreedor o sujeto activo es el propio contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado (situación que se encuentra regulada por los artículos 22 y 23 del C.F.F. vigente).
- b) **Pago en garantía.** Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, con el objeto únicamente de asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la Ley. En este sentido lo más correcto es decir depósito en garantía.
- c) **Pago bajo protesta.** Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal a su cargo y que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En México, el C.F.F. de 1966 preveía a este tipo de pago en su artículo 25, que decía: "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales, bajo protesta, cuando la persona que los haga se proponga utilizar los recursos o medios de defensa. El pago así efectuando extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se le da cumplimiento".

El artículo 22 del C.F.F. en su cuarto párrafo, implica un reconocimiento a este tipo de pago.

- d) **Pago Provisional.** Es el que consiste en una autodeterminación, sujeta a verificación por parte de las autoridades fiscales, en donde el contribuyente durante su ejercicio fiscal, conforme a reglas previstas en Ley, al final del ejercicio presentará su declaración anual y de éste último tributo, restará el ya cubierto a través de los pagos provisionales, únicamente enterando la diferencia o bien pudiendo obtener un saldo a favor el cual puede optar solicitar su devolución,¹⁶ o bien compensarlo, así pues el pago provisional es aquél que se realiza durante el ejercicio fiscal pero a cuenta del impuesto del ejercicio.
- e) **Pago Definitivo.** Se refiere al momento en que el contribuyente se adecua a la hipótesis normativa establecida en la Ley y paga el impuesto, como es el caso a partir de 2003 del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio quedando así relevado de presentar en este caso declaración anual al tener su pago el carácter definitivo y no provisional.
- f) **Pago Extemporáneo.** Es el que se efectúa fuera del plazo legal y que puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. El primero es el que realiza sin que haya mediado gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y el segundo es cuando esta de por medio gestiones de cobro por parte del fisco.

¹⁶ En los términos de los artículos 22 y 23 del CFF vigente, respectivamente.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que este pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido¹⁷ y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

1.11.1.1 FORMAS DE PAGO.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 20 del C.F.F. vigente, las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, el mismo artículo en su párrafo séptimo, mismo que se reforma en 2004, señala que:

“Se aceptarán como medios de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$ 1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 300.000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.”

El pago de la obligación tributaria también puede hacerse con timbres, marbetes¹⁸ y otros signos semejantes que expida la autoridad hacendaria, sin embargo el tributo no se paga con esos timbres, marbetes y otros signos, sino que se paga en efectivo, aún antes de que nazca obligación fiscal, y esos objetos únicamente sirven para acreditar el pago efectuado.

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio, sin embargo en los últimos años, las autoridades fiscales a fin de otorgar al contribuyente facilidades para la satisfacción de sus obligaciones tributarias, autoriza el pago en un lugar diferente a sus oficinas recaudadoras que corresponda, por lo que en nuestro país se han autorizado a las oficinas bancarias para recibir el pago por concepto de tributos, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaria y en algunos casos se permite enviar el pago por correo.

1.11.2 LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD

¹⁷ Artículo 66 del C.F.F. vigente.

¹⁸ Como los que establece la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

La prescripción es la extinción del derecho del crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal, como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, así como a favor de éste y en contra de aquéllos. De acuerdo al artículo 146 del C.F.F. vigente, " El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años", asimismo este precepto indica que "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en la que el pago puede ser legalmente exigido...". Ahora bien, este plazo se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de este en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación tributaria". La hipótesis de la interrupción del plazo está prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del C.F.F. ya citado.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre a favor del fisco el penúltimo párrafo del artículo 22 del C.F.F. vigente dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

1.11.3 LA CADUCIDAD

En el C.F.F. la prescripción está prevista como una norma del Derecho Sustantivo susceptible de extinguir la obligación fiscal por el sólo transcurso del tiempo. En cambio la caducidad, o bien la extinción de facultades como lo llama el propio Código en su artículo 67, está prevista como una norma del Derecho Procedimental cuyo efecto no es la de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad fiscal ha perdido por el transcurso del tiempo y su inactividad, su facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, contenidas en el artículo 42 del mismo ordenamiento para así determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer SANCIONES por infracciones a dichas disposiciones.

En síntesis se puede decir, que la caducidad consiste en la extinción de las facultades¹⁹ de las autoridades fiscales para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y SANCIONAR LAS INFRACCIONES COMETIDAS.

Por regla general el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio C.F.F. prevé casos en que los plazos de la caducidad puede ser de tres o de diez años, así como casos en que el plazo de la caducidad puede suspenderse.

En resumen se puede decir, que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de las autoridades hacendarias para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y así sancionar las infracciones cometidas.

¹⁹ Facultades de las autoridades fiscales contenidas en el artículo 42 del vigente CFF.

1.11.4 LA COMPENSACIÓN

Que se puede definir como el modo de extinción de obligaciones recíprocas, de acuerdo con esta breve definición la compensación como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

Es requisito indispensable para que opere la compensación que las deudas recíprocas sean liquidadas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

En nuestro país, al respecto, el primer párrafo del artículo 23 del C.F.F. vigente, a partir del 1o. de julio de 2004 dispone que: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico...",

Asimismo el citado artículo 23, prohíbe compensar las cantidades cuya devolución ya se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

1.11.5 LA CONDONACION

Cuando se habló del sujeto activo se estableció que la principal atribución del Estado en el área impositiva es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta atribución es irrenunciable salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias. La figura jurídica tributaria que permite al Estado dado el caso, renunciar legalmente o exigir el cumplimiento de la obligación fiscal es la condonación que consiste en la facultad que la Ley le concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y en su caso las obligaciones fiscales formales con el relacionado.

En materia de contribuciones, la hipótesis de condonación está previsto en el artículo 39, fracción I y II del C.F.F. vigente que establece lo siguiente: El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

Esta facultad del Ejecutivo Federal, permite que la autoridad fiscal declare extinguida la obligación fiscal. Ahora bien en el campo de las multas que es una sanción

pecuniaria, por infringir a las diversas disposiciones fiscales, la hipótesis relativa a su condonación, está prevista en el artículo 74 del C.F.F. vigente, mismo que se comentará más adelante, se dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. . . La condonación puede ser total o parcial. En caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe de hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, violando así el principio de Justicia, y que además podría considerarse como un acto caprichoso del poder por parte de la autoridad fiscal. En tanto, la condonación de las multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; esto último en virtud de que la condonación de las multas tiene como finalidad atemperar (moderar, templar) en lo posible el rigor de la Ley, para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor, por lo que se establece que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y que sólo procede en casos especiales.

1.11.6 LA CANCELACION

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o bien incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela por crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelada sólo hay dos formas de extinguir la obligación:

- a) El pago; ó
- b) La prescripción.

La Ley fiscal mexicana tiene esta orientación tal y como se puede observar en el artículo 146-A del C.F.F. vigente que establece en su último párrafo que: La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

CAPITULO 2

2. ESTADO, DERECHO Y SANCIÓN.

2.1 EL ESTADO, LA CONVIVENCIA Y LAS SANCIONES.

Se precisa señalar de inicio que es obligado en todo Estado el regular la convivencia de quienes forman parte de él, y que esa regulación debe ser aceptada por todos sus integrantes, así como que forma parte de dicha regulación que el estado reaccione en contra de quienes se aparten de las normas de regulación establecidas.

Este proceso se traduce claramente en la configuración de las Infracciones y Sanciones, así como en la relación de dependencia causa-efecto que les condiciona entre sí.

El fenómeno al explicarse, no sólo se explica a sí mismo, sino que explica además a la norma jurídica en sí, al igual que al Derecho, y al Estado, de ahí la gran importancia que guardan la Infracción y la Sanción para el Derecho en cualquiera de sus ramas.

Al describir su teoría pura del Derecho, Hans Kelsen²⁰, precisamente toma a la Infracción y la Sanción como medio ilustrativo de ello, e igualmente los sitúa para estudiar su razón de ser en todo Estado.

En efecto, Kelsen al referirse a la norma jurídica como una norma compuesta o integrada a su vez por dos normas, **una norma primaria y otra norma secundaria**. A la norma primaria Kelsen atribuye la parte relativa a la sanción que deberá imponerse a quien desatienda la norma secundaria, norma ésta última que comprenderá precisamente a la infracción.

De este modo, es la norma secundaria la que estatuye la forma de comportamiento que debe ser atendida por los miembros de una comunidad, siendo esa forma de comportamiento de carácter imperativo ya que impone que "bajo ciertas condiciones una persona debe conducirse de un modo determinado".

²⁰ Hans Kelsen, citado por Enrique R. Afalón, Fernando García Olano y José Filanova, en "Introducción al Derecho", Séptima edición, La Ley, Buenos Aires, 1964.

NORMA JURÍDICA	
NORMA PRIMARIA	NORMA SECUNDARIA
SANCIÓN	INFRACCIÓN

Traducir el contenido de esta "norma secundaria" a la rama del Derecho Fiscal llevaría al caso en que las normas fiscales contemplan el "hecho generador" para el pago de las contribuciones tuteladas; por ejemplo: "Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:..."²¹.

Por otro lado, la norma primaria encierra la regulación de la consecuencia que debe producirse por la negación de la norma secundaria, es decir, en algún sentido, es realmente la norma primaria la que habrá de atemperar la conducta del sujeto para compelerlo a ajustarse a las reglas de convivencia preestablecidas por el Derecho.

Entonces la norma primaria al contemplar la consecuencia que "debe ser" en los casos en los que la conducta del sujeto se aparte de la normativa secundaria, que previamente estableció el deber ser de conducirse de tal o cual manera, fijará el "deber ser" derivado de su negativa, es decir "si no se comporta así, entonces otra persona el órgano del Estado debe realizar contra ella un acto coactivo determinado".

Ahora bien, al traducir esta norma primaria al Derecho Positivo y particularmente a la rama del Derecho Fiscal Mexicano, ésta se expresaría concibiendo cuáles han de ser las acciones de índole coactivo que se tomarán en contra del sujeto infractor, por ejemplo: El artículo 76 del C.F.F. al referirse que: "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:..."

Con algún rigor científico pudiera cuestionarse la asepsia de la configuración, en nuestro Código Fiscal Federal, de la norma jurídica que procura establecer la norma primaria para el caso de quienes no pagan contribuciones federales, debido a que no se hace partiendo de los supuestos en que los sujetos pasivos o contribuyentes no atiendan

²¹ Extracto del artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente

a la conducta que debe ser asumida por ellos, sino que nuestro Código, al contemplar las Sanciones, parte de la Infracción y no así de aquello que la origina.

Esta forma, por demás sencilla de Kelsen de presentar la razón del Derecho y de tomar como base de su teoría las figuras específicas de la Infracción y la Sanción, favorecen a la sustentación obvia de todo análisis y determinación de las Infracciones y sus correspondientes Sanciones.

En ese mismo sentido Carlos Cossio²² estudia al Derecho y llega a coincidir con la división en que Kelsen explica a las normas jurídicas, sólo que en esa coincidencia Cossio llama *perinorma* a la norma primaria de Kelsen, y *endonorma* a la que éste denomina norma secundaria.

Ahora bien, en una mayor precisión acerca de lo que realmente ocurrirá con la norma jurídica y la conducta de los integrantes de una comunidad, Cossio lo explica haciendo notar que no es la obediencia, ya que en cada suceso en el que un sujeto deja de pagar un impuesto por ejemplo, lo hace sin haberse propuesto violar la norma jurídica, sino que en todo caso, se habrá propuesto no pagar por ser ésta su mejor posibilidad de entre varias, o porque ha decidido destinar ese dinero a otro fin, o con motivo de considerar que no quiere sustentar al Estado con el que no está de acuerdo, o por otras causas, pero no tendrá como causa o intención el violar la Norma.

Por lo que del entendimiento de la convivencia se puede concluir, en que toda comunidad creará su Derecho para imponer coactivamente la conducta que espera de sus miembros, carácter éste coactivo que se utiliza para mantener el ordenamiento jurídico en el cual precisamente se ha basado el entendimiento de la convivencia.

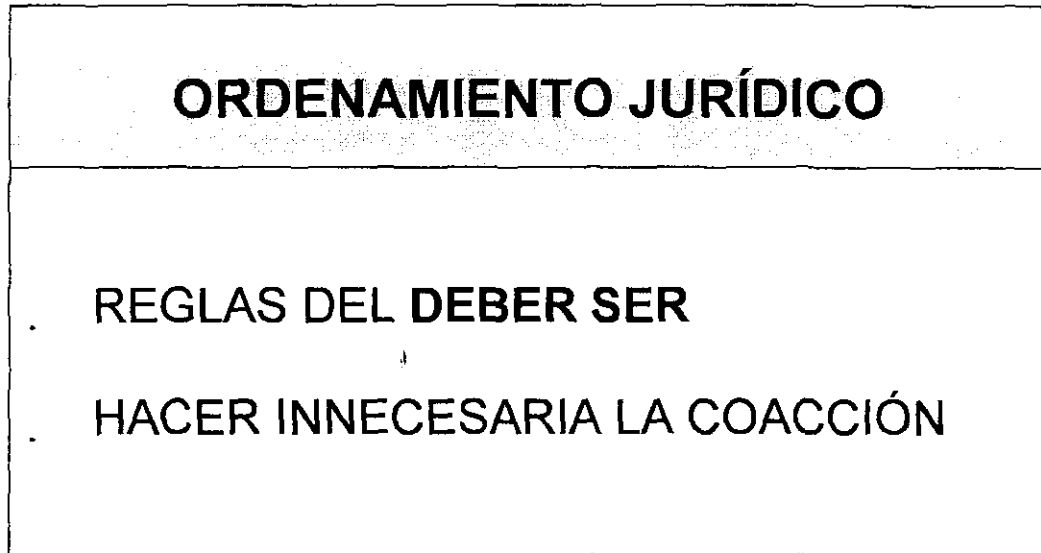
Por lo tanto, las Sanciones serán una característica de todo orden jurídico, y una característica consustancial, ya que no sería explicable un ordenamiento jurídico sin Sanciones. Es decir, solamente puede concebirse una convivencia entendida si existe un ordenamiento jurídico, y éste sólo prevalecerá en tanto que sea coactivo, lo cual redundará en que las Sanciones deben aparecer en todo ordenamiento jurídico so pena de que su ausencia impedirá la vigencia objetiva de las Normas y a su vez, la falta de vigencia objetiva en las Normas se traducirá en la carencia del entendimiento de la convivencia.

Sobre la necesaria presencia del carácter coactivo del ordenamiento jurídico, Kelsen lo explica así: "El fin de esta amenaza coactiva es provocar una conducta de los hombres que haga innecesaria la coacción. Conforme a este fin los hombres deben comportarse de tal modo que su conducta no constituya el supuesto para que se produzca la consecuencia coactiva. La conducta de los hombres que se propone como fin el orden estatal, debe ser alcanzada en tanto que éste vincula a la conducta opuesta (o contradictoria) una pena o un procedimiento ejecutivo...".

En este orden de cosas, si bien la Sanción puede tener un propósito resarcitorio, de indemnización, de recaudación o bien de castigo, su carácter coercitivo tiene como fin más amplio y general el poder lograr que las más de las veces no se tengan que aplicar Sanciones.

²² Carlos Cossio, "Radiografía de la Teoría Ecológica del Derecho", Depalma, Buenos Aires, 1987.

Dicho de otro modo, una vez que la sociedad ha establecido cuáles son las reglas del "deber ser" en el ordenamiento jurídico, se procurará que aquéllas sean atendidas por los integrantes de la sociedad, ya que de ello dependerá que aquello que se quiere tutelar sea efectivamente respetado por todos, a quienes se mostrará el "deber ser" en casos de quebranto del orden.



El establecer reglas que en una comunidad contemplen el deber ser de cada situación previsible, e igualmente imponer un régimen de Sanciones que favorezcan una conducta de sus miembros, apegada a dichas reglas, se ha sostenido también que obedece "simple y sencillamente" a un acto de legítima defensa.

En efecto, se equipara por algunos analistas del Derecho "el Derecho a castigar" que ha de sustentar la Sociedad para preservar los bienes tutelados por el ordenamiento jurídico, al derecho "natural" de autodefensa que tiene todo individuo que repentinamente enfrenta una fuerza que atenta contra su existencia, usando para su defensa otra fuerza correspondiente y proporcional a la primera.

Bajo esta equivalencia, en que la Sanción que impone la Sociedad constituye un acto de legítima defensa, cabría entender que el exceso de su uso podría no contribuir a preservar el orden jurídico, sino a agregar más actos atentatorios de aquél, de la misma manera que un uso mínimo o insuficiente podría no lograr su propósito de preservar la propia existencia.

Efectivamente, tratándose de Sanciones que son consideradas un acto de legítima defensa que opone la Sociedad a sus agresores, es necesario seguir esa misma hipótesis para que dichas Sanciones sean establecidas bajo principios de justicia y utilidad común.

De esta forma, la regulación de las Sanciones seguirá una suerte semejante a aquélla a que se somete la legítima defensa, cuyos defectos pueden localizarse en su exceso o falta de necesidad en la defensa de intereses.

Esta homologación, si bien, admite reflexiones de mayor profundidad, permite considerar otra forma de explicar la razón de ser de las Sanciones.

En medio de la convivencia, las Infracciones y las Sanciones favorecen pues a su preservación, como lo asocia Garófalo²³, quien al explicar el "delito legal" refiere su amenaza al Estado, y su conculca a la Autoridad del poder social.

Su afirmación reitera entonces a las Infracciones como una fuerza que amenaza la convivencia, que a su vez se sustenta en el ordenamiento jurídico prestablecido.

A pesa de que la diversidad de escuelas jurídicas pudiera presentar un catálogo acerca de la interpretación de la Infracción y su Sanción, existe gran coincidencia en atribuir a ambas figuras una relevancia trascendente y siempre vinculada con el Estado y la convivencia.

Por ello es constante encontrar lugares comunes cuando cada escuela o sus representantes definen su naturaleza, conceptos y elementos; ello puede constatarse por ejemplo con la definición de los delitos que desde luego son reconocidos como ilícitos.

Una definición del delito desde una concepción clásica le reputa como "la infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso"²⁴.

Ahora bien, en cuanto a su origen general, si bien toda infracción representa un atentado a la norma jurídica, esta afirmación sólo nos sitúa en la razón inicial para su estudio o análisis; por lo tanto, es obvio que la naturaleza de la Infracción demandará para su análisis profundo, un agrupamiento de sus características, una clasificación en atención a sus orígenes y otra que atienda sus efectos, y en suma un mayor detalle en su análisis.

En cuanto a las Sanciones, el asunto no es muy diferente para su análisis, éstas en general representan la coacción del Estado para preservar los bienes tutelados por el mismo.

No obstante, una revisión más profunda de éstas obligará a caracterizarlas en atención a su origen, consecuencias, propósitos, fines, etc.

Por ello, no hemos distinguido aún a la Infracción como el quebranto sólo de disposiciones jurídicas administrativas, como podrá serlo, sino que bajo esa denominación abordamos todas las formas de acción contrarias al Derecho que pueda desarrollar el individuo.

Del mismo modo, las Sanciones no se han concebido, por ahora, como la reacción del Estado a cierto tipo de quebranto a la Ley, sino que se considera como cualquier acto de la autoridad que responde en forma coactiva en contra del que se situó al margen del orden jurídico.

²³ R. Garófalo, citado por Raúl Carrancá y Trujillo, "Derecho Penal Mexicano", Editorial Porrúa, México, D.F., 1982.

²⁴ Raúl Carrancá y Trujillo, "Derecho Penal Mexicano", Editorial Porrúa, México, D.F., 1982.

En consecuencia, hecha esta aclaración, parece necesario revisar otro aspecto general que se relaciona con las Infracciones y Sanciones; se trata de lo lícito y su contrapartida, lo ilícito.

2.2 LO LICITO, LO ILICITO Y LA INFRACCION

El término lícito proviene del latín licitus: justo, permitido; lo que hace deducir que en ello cabe, en gran porcentaje, el actuar general del hombre; pero al propio tiempo este término supone por sí mismo que existe un ordenamiento, y específicamente un ordenamiento jurídico.

Lo lícito se asocia, por consecuencia, con todo aquello que no está sancionado y que por ello no quebranta el ordenamiento jurídico o no atenta contra el Estado ni lo tutelado por éstos.

En este sentido, tendremos objetivamente como actos lícitos aquellos que no están prohibidos o que, en su caso, están ordenados por el Estado. Consecuentemente, este tipo de actos se incluyen precisamente dentro de lo tutelado y protegido por el Derecho.

Se dice en este sentido, que lo lícito es la calidad de las conductas que cumplen con los deberes prescritos en las normas jurídicas, o sea que todo cuanto sea susceptible de realización u omisión que no vaya en contra de lo normado ha de considerarse lícito e irá a favor del propósito del Derecho. Por el contrario, lo ilícito corresponde a todo aquello que en la conducta no es permitido o justo, ya que constituye la omisión de los actos ordenados o la ejecución de actos prohibidos²⁵.

LICITO	ILICITO
ACTOS NO PROHIBIDOS ACTOS ORDENADOS POR EL ESTADO	ACTOS NO PERMITIDOS OMISION DE ACTOS ORDENADOS

²⁵ García Maynez, "Introducción al Estudio del Derecho", Editorial Porrúa, México, D.F., 1980.

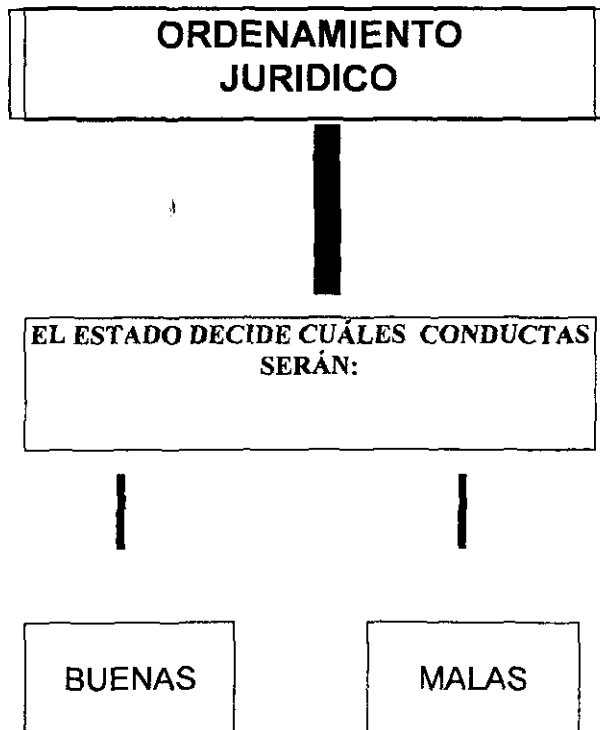
Es el acto u omisión ilícitos, la infracción en sí a la norma y la amenaza que quiere evitarse para preservar aquellos bienes que protege el ordenamiento jurídico.

La configuración de un ilícito, es la configuración de una infracción o quebrantamiento de la norma. A éstos, a la infracción o al ilícito se procura responder por el Estado sancionando al infractor.

Acerca de la Sanción que debe ser aplicada y las causas a su relación de causalidad con el ilícito, también ha propiciado análisis que concluyen en dos posiciones divergentes, por un lado se ha sostenido que un acto está sancionado porque es ilícito, lo cual implica que en primer término se da la ilicitud y posteriormente la Sanción, o que ésta es derivada del ilícito.

Hans Kelsen, en contraposición, sostiene que en todo caso un acto u omisión es ilícito porque está sancionado por el ordenamiento jurídico; desde luego esta conclusión encierra el supuesto de que una vez que el ordenamiento jurídico ha sancionado como contraria al Estado una conducta, entonces y sólo entonces, aquélla se constituirá en ilícito.

A favor de su tesis, Kelsen argumenta que esto motiva que esa conducta sólo sea buena o mala, justa o injusta porque ese Estado así lo ha decidido, lo cual no querrá decir que igualmente será considerada esa conducta en otro sistema o comunidad, sin que previamente su orden jurídico haya decidido sancionar esa conducta, hecho lo cual ésta será ilícita²⁶.



²⁶ Hans Kelsen, "Teoría General del Derecho y el Estado", UNAM, 1979, citado por Samuel Antonio González Ruiz en "Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, M

Esta corriente se refuerza razonando que un hecho sólo es "jurídicamente" ilícito cuando la Ley, la norma, lo convierte en presupuesto de una sanción para su autor.

O dicho de otro modo, la norma diseña el presupuesto que considera contrario al Derecho o al Estado, luego de lo cual el sujeto que se sitúe en la hipótesis sancionada incurrirá en un ilícito, debido a que esa conducta está sancionada por el orden legal.

2.3 LAS SANCIONES COMO ACTO DE VENGANZA

Desde los orígenes de la organización colectiva, la regulación de la conducta ha tenido entre sus características el hecho de procurar su objetivo regulador a la intimidación mediante la sanción.

Sin embargo, también existe como antecedente de esa intención de regular la conducta, una velada manifiesta intención de venganza contra aquél que ha causado un daño así considerado por una norma.

Esta se ha sustentado en que la repulsa, con la cual reacciona un individuo frente a la agresión de otro, representa, antes de que la norma jurídica o el Derecho, el primer elemento que hace controlarse, aún sea mínimamente, al individuo en su conducta dañina.

Pareciera que un ejemplo de lo anterior convertido ya en Ley, lo es la antigua "ley del Talión". La máxima: "ojo por ojo y diente por diente" contiene una carga importante e intención negativa, no obstante, a pesar de su esencial intención de venganza, ésta misma representó una norma, cuyo resultado al aplicarla intimidó la conducta de los miembros de la comunidad.

Desde el momento en que se reconoció socialmente que aquél que causa un daño a otro, debe esperar que éste reaccione con otra acción dañina hacia el primero, también se reconoció necesario regular socialmente esa reacción "natural", con el fin de que al contestarse una agresión con otra agresión (¿venganza?), no se fuese más allá de la dimensión propia que hubiera adquirido la agresión o daño inicial inferido.

VENGANZA: REACCION "NATURAL"

SANCION: REACCION NORMADA

De la misma manera, se buscó que la reacción de aquél a quien se ocasionó el daño y que consistiría en *infligir un mal al agresor, quedara en manos de un órgano ajeno a aquél que recibió la conducta no deseada, un órgano soberano y con "poder de imperio" general sobre los integrantes de cada colectividad.*

Bajo esta Ley se regularon ciertas expresiones de la conducta humana y se respondía al propósito de preservar lo tutelado con ella, y sancionar al infractor de lo normado, siempre con la clara intención de hacer cumplir las reglas. Es evidente aquí la existencia de la relación permanente entre la infracción y la sanción.

Con este antecedente, pudiera afirmarse que el Derecho sólo ha formalizado, institucionalizado y regulado un principio natural en la conducta de los hombres, como lo es el de retribución, principio éste que representa el reaccionar con un mal contra aquél que ha realizado un mal.

Así se explica el "ojo por ojo" que no es decidido por el agraviado, sino por la norma de Derecho establecida y en cuya configuración sencilla y elemental puede descubrirse un límite a la reacción del agraviado o a la respuesta colectiva provocada por el daño causado.

PROCESO EN LA HISTORIA DE LA SANCION

REACCION "NATURAL" DEL DAÑADO (VENGANZA)

REACCION SOCIAL LIMITANDO Y FORMALIZANDO LA VENGANZA: LEY DEL TALIÓN: "OJO POR OJO"

REACCION SOCIAL DE INTIMIDACION PARA INFLUIR EN LA CONDUCTA

La venganza pareciera estar presente en la esencia de la sanción, y esa posibilidad ha provocado que en la evolución del Derecho se trate de suprimir cualquier semejanza entre sanción y venganza.

Quienes defienden el "legítimo" derecho a reaccionar frente a una agresión no sólo sostienen que dicha legitimidad obedezca y se proponga contrarrestar la agresión para dejar a salvo los bienes tutelados por el Derecho, sino que aún cuando tales bienes tutelados estuviesen a salvo, existe el "derecho a la reacción", es decir, prácticamente se sostiene un derecho a la venganza institucionalizada o normada por el Derecho.

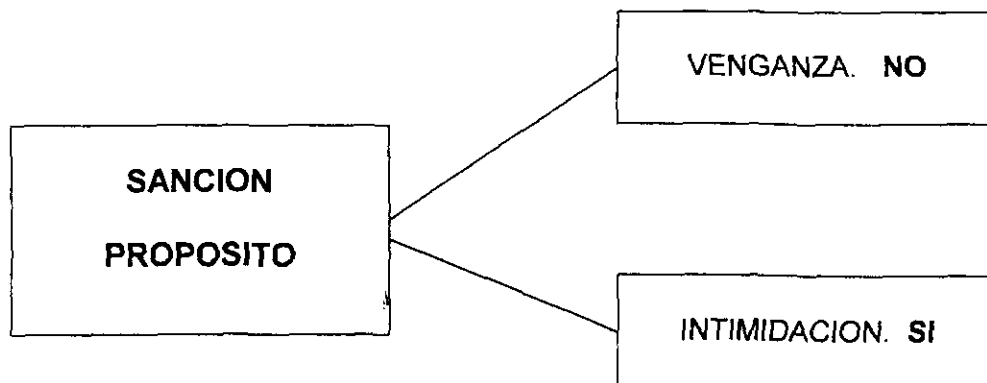
En sentido opuesto a esa idea de formalizar la venganza, se levanta el propósito de rescatar la idea central de preservar con el Derecho ese entendimiento existente en la convivencia, para lo cual, si bien se busca un castigo para aquél que atenta contra lo preservado por el Derecho, dicho castigo pretende intimidar al infractor así como a quienes no han infringido, para regular así su conducta.

Del transgresor de la norma se esperaría que la sanción produzca una conducta de no reincidir en la infracción, mientras que del resto de miembros de la colectividad, se pretende una conducta que conserve la observancia del Derecho, lo cual no corresponde en modo alguno a la satisfacción de una actitud de venganza.

Desde que apareció esta divergencia acerca del sentido y razón de la Sanción, las tesis que sustentan cada una de las concepciones, han ayudado a desarrollar el Derecho y, sobre todo, a diseñar métodos y formas cada vez más acordes, con el fin principal de preservar al Estado y su entendimiento de la convivencia.

En ese debate histórico e inconcluso, uno de sus antiguos artífices es Protagoras de Abdera, cuya tesis se aparta de la venganza como propósito de la Sanción o Castigo. Sostuvo desde la antigüedad que "... nadie castiga al delincuente en atención y por razón de lo que ha hecho – pues lo ocurrido no puede deshacerse – sino en razón del futuro, para que ni el propio autor vuelva a cometer desafueros ni otro que sea testigo de su castigo..."

Se plantea pues, que no es la venganza la función del castigo o sanción, sino que su propósito es la intimidación para influir en la conducta, regulando sus manifestaciones hacia la preservación de lo tutelado por el Derecho.



VINCULACION ESTRECHA

OBLIGACIONES

DERECHOS

INFRACCIONES

SANCIONES

Los deberes implícitos en cada norma del ordenamiento reclaman de su cumplimiento indispensable así fijado en ellas, que de no llevarse a cabo, ameritará un castigo, sin el cual difícilmente pudiera estimarse eficaz la norma violada.

Esto muestra cómo la preservación de los derechos, y el cumplimiento de las obligaciones guardan una relación entre sí, que de no existir, prácticamente haría imposible que una buena parte de derechos y obligaciones prevaleciera; mientras que, por otro lado, las propias infracciones y sus correspondientes sanciones no podrían justificarse por una organización social sana sin tener como sustento los derechos y obligaciones inherentes al orden jurídico establecido.

2.5 DIVERSAS CLASIFICACIONES DE LA INFRACCION Y LA SANCION

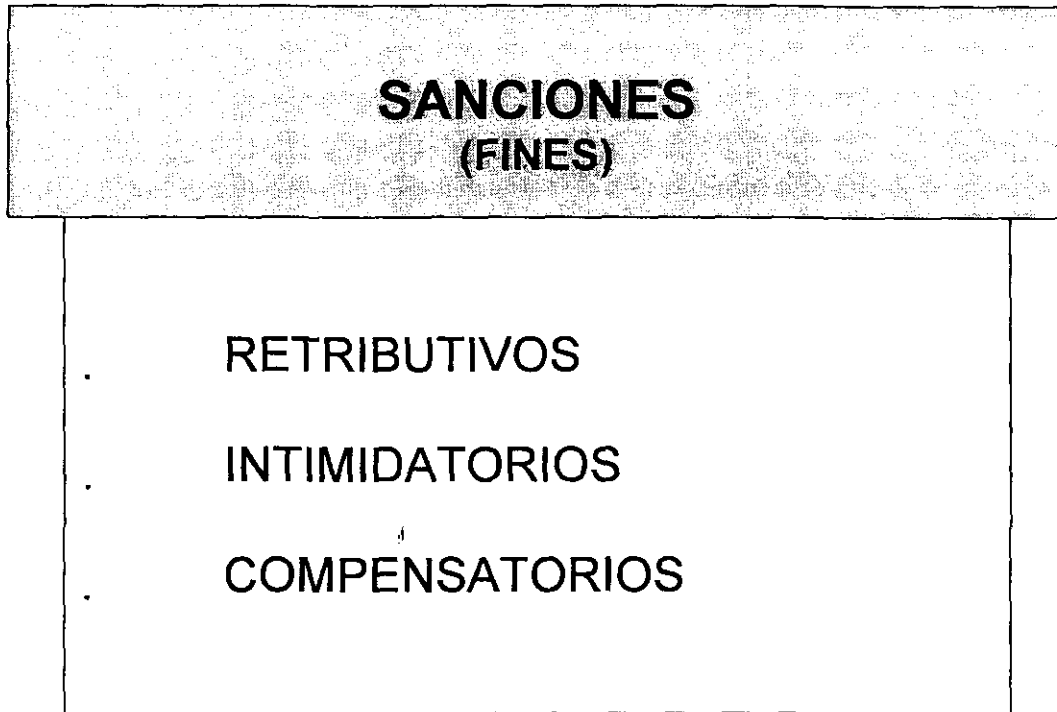
Con independencia de revisarlo con mayor detenimiento, por ahora puede precisarse, que en atención a la finalidad que persigue la sanción, pueden distinguirse, por lo menos tres, grandes grupos de ésta.

En un primer agrupamiento pueden incluirse las sanciones que obedecen a un fin retributivo, que se asocia al principio jurídico de retribuir o reaccionar con un mal contra aquél que ha realizado un mal, principio éste que prevaleció drásticamente y con gran influencia durante la época en que tuvo aplicación la "Ley del Talión": "ojo por ojo y diente por diente".

Un segundo agrupamiento o clasificación de las sanciones puede hacerse respecto de aquéllas que se proponen con efectos intimidatorios, es decir, que en ellas se ha procurado fundamentalmente obtener una conducta de parte, no sólo del infractor, sino de todos los integrantes de una comunidad para preservar determinados bienes

tutelados por el orden jurídico, aunque siempre sobre la base de que el castigo inhibirá o tenderá a inhibir las tendencias del hombre a la infracción.

Un tercer agrupamiento de las Sanciones se da, tratándose de aquellas cuyo fin es una compensación del daño que se causó con la infracción cometida por el sujeto; en estos casos, la relevancia de la sanción radica en lograr la reparación de los daños ocasionados, aunque bajo la figura del castigo.



En cada uno de estos agrupamientos o clasificaciones se tienen opiniones que objetan al preeminencia que se da a estos objetivos de las sanciones, ello a pesar de que sus distintos tipos no omiten las repercusiones de los otros.

Dicho de otro modo, un determinado grupo de sanciones de las mencionadas, tiene también efectos de aquellos fines a cuya clasificación no pertenece, así por ejemplo, una sanción cuyo propósito principal es el fin retributivo, también acarreará un fin intimidatorio u otro de índole compensatorio, aunque éstos últimos efectos no sean de la misma resonancia o repercusión como la adquirida por el fin que originariamente le caracteriza.

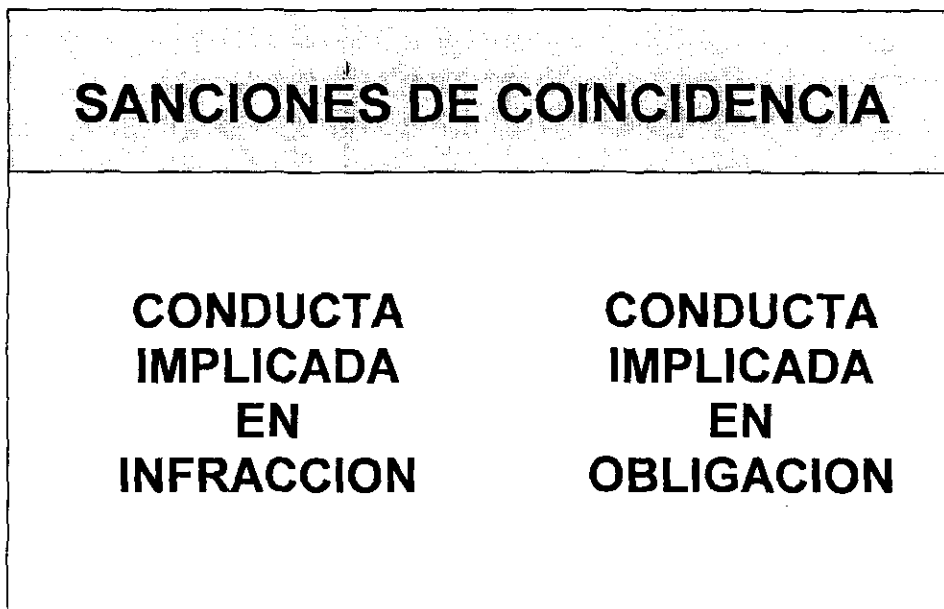
De la misma manera, las Infracciones y Sanciones pueden clasificarse o agruparse en atención a la relación que guardan con la obligación infringida.

Efectivamente, la coincidencia factible entre la Sanción aplicada o aplicable, con la obligación que debió atenderse por el infractor, lleva a agrupar, de un lado, aquellas Sanciones cuyo contenido involucra una conducta del sancionado, que a su vez coincide con la conducta ordenada por la norma infringida. A estas infracciones y específicamente a sus Sanciones, se llamaría "de coincidencia".

De otro lado, se agrupan aquellas Sanciones que involucran en su contenido una conducta que habrá de asumir al sancionado, misma que no es coincidente con aquella conducta ordenada por la norma infringida.

2.5.1 SANCIONES DE COINCIDENCIA.

En las sanciones de coincidencia, como se dijo, la conducta en ellas contenida e impuesta al infractor coincide con aquella conducta de la obligación no atendida, de manera tal, que la propia sanción se propone que dicha obligación no cumplimentada se lleve a cabo, aunque ahora en forma coactiva.



Es evidente que en este tipo de Sanciones, la obligación tutelada e infringida admite la posibilidad material y jurídica de cumplirse aún en otro tiempo, además de conservar una relevancia tal, que en el objetivo de la Sanción radica el lograr ese importante fin otrora no cumplido.

De igual manera, la conducta del infractor, a la que se dirige este tipo de sanciones, no es de un grado extremo o grave que lleve a imponer como sanción una conducta distinta de aquella que consista precisamente en cumplir lo incumplido; es decir, en el propósito de sancionar, lo más importante sigue siendo la obligación jurídica que fue quebrantada, por lo que la sanción consistiría en el cumplimiento forzoso de aquella obligación principal

2.5.2 SANCIONES DE NO COINCIDENCIA.

En este grupo de sanciones no existe una específica coincidencia, entre la conducta que se impone al infractor y aquella conducta involucrada con la obligación jurídica que se desatendió, lo cual puede obedecer, en principio, a que las condiciones de la propia obligación impiden que de no haberse cumplido en su "tiempo y forma", puedan después ser cumplimentadas.

Bajo esas circunstancias, la Sanción no coincidirá con la conducta contenida en la obligación originaria y, por lo tanto, la Sanción estará pretendiendo el obtener una prestación económica equivalente al "deber jurídico primario" o, en su caso, estará pretendiendo un castigo para el infractor, castigo éste que implicaría un fin²⁷.

Como ya se anotó en párrafos anteriores, la clasificación o agrupamiento de las Sanciones no impide que las de un tipo contengan características similares a las de otro tipo o clasificación, sólo que su principal característica e impactos les hace identificarse entre sí, por lo cual puede observarse que, en un momento dado, una sanción del grupo de "no coincidencia" exprese características de coincidencia, si bien, éstas sean menos notables que las de la primera.

Lo anterior, permite hacer clasificaciones resultantes de esa cohabitación o coexistencia de características diversas en una misma sanción. Entre las clasificaciones resultantes de este fenómeno de combinación... Eduardo García Maynez²⁸ distingue las siguientes:

1. CUMPLIMIENTO MÁS INDEMNIZACION
2. CUMPLIMIENTO MAS CASTIGO
3. INDEMNIZACION MAS CASTIGO
4. CUMPLIMIENTO MAS INDEMNIZACION MAS CASTIGO

Es evidente que éstas son otras formas de clasificar las Sanciones, y su análisis puede arrojar una identificación más prolífica de sus características, lo cual favorece en la precisión de sus orígenes y propósitos, como podemos constatarlo con cada agrupamiento de las Sanciones.

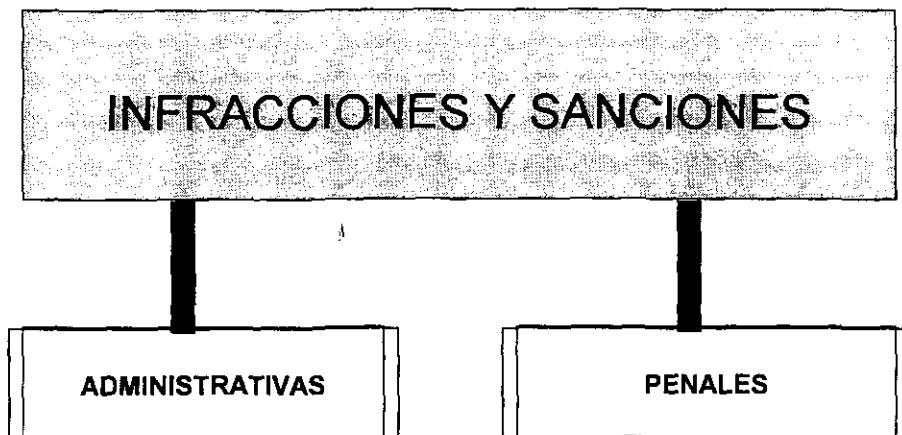
²⁷ Eduardo García Maynez citado por Raúl Rodríguez Lobato en "Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, año IX, número 23, Enero-Abril 1985.

²⁸ Eduardo García Maynez citado por Raúl Rodríguez Lobato en "Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, año IX, número 23, Enero-Abril 1985.

2.6 INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES.

Una de las clasificaciones que mayor repercusión le causan a la configuración, determinación o análisis de las Infracciones y Sanciones, lo es aquella que se remite a distinguirías en función de la rama del Derecho a que corresponden o deben corresponder.

Efectivamente, las Infracciones y Sanciones han sido clasificadas también en dos grandes grupos, el de las Infracciones y Sanciones Administrativas por un lado, y el de las Infracciones y Sanciones Penales, por otro lado.



Esta relevante clasificación muestra, en ciertos casos, una cercanía extraordinaria entre los que corresponden a Infracciones y Sanciones penales, y aquellos casos que corresponden igualmente a Infracciones y Sanciones Administrativas. De la misma manera, se presentan casos de una diferencia extrema en la que su distinción y correspondencia es claramente manifiesta.

La gran diferencia y, a su vez, gran semejanza que llega a presentar esta clasificación, ha motivado una prolífica obra doctrinal, que cobra sustento en principio, en el hecho mismo de que les ha situado en dos distintas ramas del Derecho, la Administrativa y la Penal.

Dentro de las causas o motivos que han llevado a considerar que es necesario mantener separadas en distintas disciplinas a las Infracciones y Sanciones Administrativas, de aquellas a las que se atribuye un carácter Penal, lo son, entre otras, el hecho señalado de, por ejemplo, mientras que las Infracciones Administrativas pueden cometerlas las personas físicas, así como las personas morales, las Infracciones Penales sólo pueden ser cometidas por las personas físicas y nunca por las personas morales, lo cual propicia que, a su vez, las Sanciones Administrativas puedan imponerse, tanto a las personas físicas como a las morales, mientras que las Sanciones Penales sólo podrán imponerse a las personas físicas y nunca a las personas morales.

INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS	INFRACCIONES PENALES
RAMA DEL DERECHO ADMINISTRATIVO	RAMA DEL DERECHO PENAL
PERSONA FISICA O MORAL	PERSONA FISICA

También distingue a las Infracciones y Sanciones Administrativas de las Penales, el que mientras en las de tipo Penal se sustentan principios jurídicos que pudieran llegar a ser considerados como "sacramentales", esto no ocurre, igual tratándose de las de tipo Administrativo; por ejemplo; el principio jurídico *NULLUM CRIMEN, NULLA POENAE SINE LEGE*, que resume el hecho de que no se considerará que existe crimen ni pena, si no existe una Ley que lo establezca así, el cual rige en las Infracciones y Sanciones Penales, y no rige con el mismo rigor para las de tipo administrativo.

Sin embargo, en este caso, se ha venido sosteniendo por algunos tratadistas, que tal principio jurídico sí es aplicable a la Materia Administrativa del Derecho, aunque se aduce que lo ocurrido en realidad obedece a que, en ocasiones, el legislativo se excede y pretende, mediante una norma jurídica, resumir todos los tipos de Infracciones administrativas, o una gran parte de éstas, con sólo la leyenda que establezca que es infracción todo tipo de desatención a una disposición jurídica, sin identificar específicamente cuáles son las posibles Infracciones concretas, sus elementos y, en su caso, las Sanciones específicas aplicables a cada una de éstas.

Por otro lado, también se ha sostenido que las Infracciones y Sanciones deben pertenecer unas a la rama del Derecho Administrativo, y otras a la del Derecho Penal, ya que mientras en esta última rama han de conservarse aquellas cuya sanción debe ser impuesta por una Autoridad del Poder Judicial, en la primera habrán de contemplarse las que serían sancionables por la Autoridad del Poder Ejecutivo.

Precisamente, en relación con esta última diferenciación que agrupa en la rama del Derecho Administrativo a las Infracciones y Sanciones que serían atendidas por la Autoridad Administrativa, y en la rama del Derecho Penal aquellas que habría de atender la Autoridad Judicial, se manifiestan con gran singularidad las Infracciones y Sanciones que, a su vez, corresponden a otra rama del Derecho, la Fiscal.

En efecto, son precisamente las Obligaciones Fiscales desatendidas, las que involucran una mayor discusión teórica acerca de la clasificación idónea que les debe corresponder. Sin embargo resulta de mayor relevancia en este trabajo el

análisis de la configuración de las Infracciones Fiscales, sus supuestos e hipótesis, elementos, condiciones y, en su caso, las correspondientes Sanciones específicas que se han inventariado en la normativa jurídico-fiscal, su repercusión y efectos particulares en la obligación fiscal original, así como el papel y situación que guardan en relación con ellas, tanto el contribuyente o sujeto pasivo de la Obligación Fiscal infringida, por un lado, la Administración o sujeto activo de esa misma Obligación Fiscal no atendida, como por el otro.

CAPITULO 3

3. LAS INFRACCIONES FISCALES

Del examen del Título IV del Código Fiscal de la Federación vigente, denominado **"DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES"** mismo que se divide en dos capítulos el primero **"DE LAS INFRACCIONES"** y el segundo **"DE LOS DELITOS FISCALES"**, una de las clasificaciones que mayor repercusión causan tanto a la configuración, determinación o análisis de las Infracciones o Sanciones es cuanto a la rama del Derecho a que deben corresponder, distinguiéndose pues dos grandes grupos que son el de las **Infracciones y Sanciones Administrativas y el de las Infracciones y Sanciones Penales**, misma clasificación que como se observa atiende nuestro C.F.F.

De este Título, es evidente la separación y distinción que se hace entre las Infracciones Fiscales de índole Administrativo y las de índole Penal, lo que muestra que evidentemente el Código de referencia comparta la tesis de hacer sancionar con penas corporales algunas infracciones fiscales, y con penas económicas, otras de ellas.

La sola distinción, muestra en nuestro Derecho Positivo la comisión posible de los dos tipos de infracción y la sanción correspondiente a cada caso, destacando que incluso el C.F.F. contempla tanto la imposición de sanciones administrativas, así como penales, por la misma infracción.

Se hace preciso abordar sobre lo que debemos entender, por Infracción Fiscal o Infracción Tributaria, que para efectos de este trabajo se utilizarán como sinónimos.

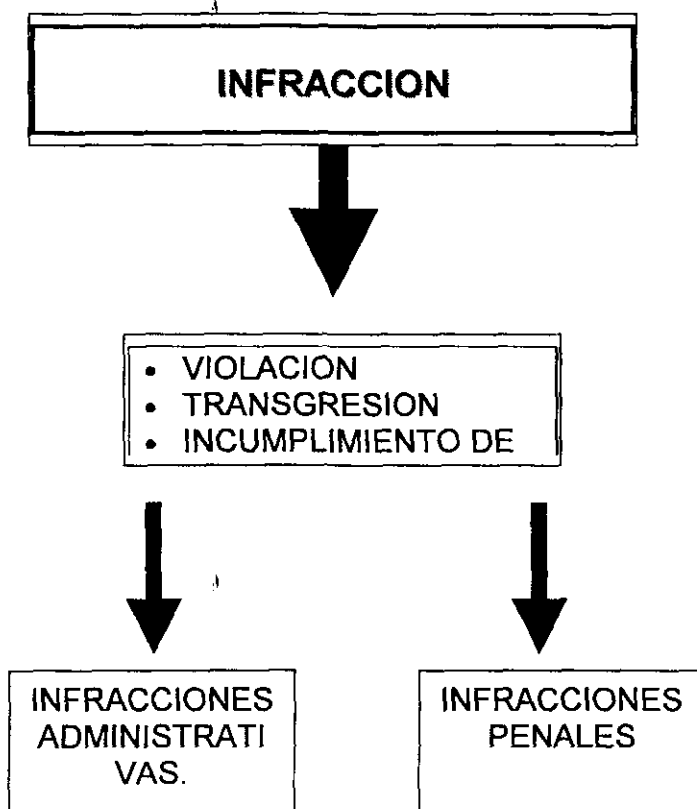
En primer término, Infracción proviene del latín "Infractio", cuyo significado sería el quebrantamiento de un pacto o Ley. En el mismo sentido semántico y sin profundizar en la teoría, se asocia el término infracción con toda forma o tipo de violación, incumplimiento, o quebrantamiento a alguna Ley.

Luego de este reconocimiento más o menos generalizado entre autores y doctrinistas del Derecho, la tendencia ha sido a identificar como infracción únicamente a los incumplimientos de la Ley administrativa, de ahí que cuanto el incumplimiento o transgresión de una Ley no administrativa es consumada, se asocia ese acto con el Derecho Penal y se considera al ilícito como un delito.

No obstante, sigue conservándose como válido el atribuir como Infracción cualquier transgresión a la Ley en general, sin que esta insistencia o reiteración impida la comprensión exacta del término; además de servir para explicar inmediatamente después el hecho de que existen infracciones que corresponde atenderse y regularse a través de distintas ramas del Derecho.

Resumiendo, hemos de señalar que por Infracción consideraremos, en términos generales, a toda forma de violación, transgresión o incumplimiento de una Ley; que las infracciones tendrán un tratamiento diferenciado por la Ley atendiendo a la rama del Derecho que los contempla y regula; que las violaciones a las distintas Leyes y en las

diferentes ramas del Derecho a que correspondan éstas, se han venido agrupando centralmente en sólo dos tipos: las Infracciones de tipo Administrativo y las Infracciones de tipo Penal; que a las Infracciones de tipo Administrativo se ha estado reservando, casi de manera exclusiva, el término de **"Infracciones"** para identificarlas, mientras que a las Infracciones de tipo Penal se les ha venido denominando como **"Delitos"**.



Ocupándonos por ahora, solamente de las infracciones que se cometen en la rama del Derecho Fiscal, a las cuales, como se señaló, se les titula como Infracciones Administrativas, ¿qué es lo que deberemos desprender de su título particular de "Infracciones Fiscales"? La conclusión es que Infracciones Fiscales son toda forma de violación, incumplimiento o transgresión a la Ley fiscal.

Esta conclusión es evidentemente sólo una extensión de la definición específica de la Infracción, a la cual sólo agregamos cuál Ley ha de ser violada o transgredida para que exista la Infracción Fiscal.

Dicha conclusión se soporta además por la concepción del término "fiscal", que proviene de "Fisco", de origen latino: "Fiscus". Que si bien, en su uso más antiguo se asociaba al lugar donde se guarda el dinero, y luego al tesoro del soberano y, finalmente, fue utilizado de manera indistinta por el término de "erario", que correspondía al "tesoro público o del Estado", ha servido para identificar hoy día a la Hacienda Pública.

El propio término "Fisco" se usa para identificar al titular de la Hacienda Pública, es decir al Estado, así como también para referirse a la Administración Pública responsabilizada de su manejo.²⁹

Por consiguiente, cualquier transgresión a las normas jurídicas de la Hacienda Pública constituye una infracción de tipo Fiscal. Aquí resulta necesario hacer algunas acotaciones. Es obvio que, la normativa jurídica a que se refiere la Infracción Fiscal no lo es toda aquella que se relaciona con la Hacienda Pública, sino solamente la relativa a la obligación fiscal de pago.

En efecto, la acotación es pertinente en virtud de la posibilidad que existe para que se transgreda la Ley Fiscal que establece obligaciones al funcionario público, por ejemplo, en este caso la infracción podrá calificarse como Administrativa, y si bien, cabría insistir en que también se trata de una infracción fiscal, puesto que la Ley violada es de carácter fiscal, lo cierto es que la denominación semántica de Infracción Fiscal, se ha utilizado casi de modo exclusivo para identificar a las violaciones, cierto, de la Ley Fiscal, pero relativas a las obligaciones de los contribuyentes o sujetos pasivos.

En suma, como Infracción Fiscal solamente entenderemos a las violaciones, incumplimientos o transgresiones de la Ley Fiscal por el sujeto pasivo o administrado, y dentro de estas violaciones, únicamente aquellas cuya sanción sea de índole Administrativo.

Es así que el artículo 70 del C.F.F. al respecto señala en su primer párrafo lo siguiente **"La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal"**.

Este artículo establece la aplicación de las **"MULTAS"** por la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales por lo que diremos que las multas son **"Las penas pecunarias consistentes en el pago al Estado de una cantidad de dinero"**.³⁰

En opinión de algunos tratadistas las multas tienen un fin represivo en relación a la Infracción cometida.

Al respecto, la Doctora Margarita Lomelí Cerezo citada por Eduardo Andrés Johnson Okhuysen en su obra "Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal" nos dice:

"En mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, la multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones fiscales. Recordemos que según la etimología latina, multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano e la cantidad de

²⁹ GERARDO GIL VALDIVIA.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1989, Pag. 1455.

³⁰ BUNSTER, ALVARO. Voz "Multa", Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, 4ª. Editorial Porrúa, México, D.F., 1992, Pag. 2162.

dinero o cabezas de ganado que había de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un magistrado, pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del multado”.

El C.F.F. en su artículo 2, se refiere a estas multas como sanciones y las tipifica como **“accesorios” de las contribuciones**, dándoles “la participación de la naturaleza de éstos”

Continuando con el análisis al artículo 70 del CFF la aplicación de las multas es independiente al pago del principal (contribución) así como de los demás accesorios (recargos, indemnización por cheque devuelto al fisco y gastos de ejecución).

3.1 INFRACCIONES FISCALES PENALES E INFRACCIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS.

3.1.1 INFRACCIONES FISCALES PENALES

Antes de entrar en materia, objeto de este trabajo, es decir a las **“Infracciones Fiscales Administrativas”**, es preciso comentar lo siguiente:

Del contenido de el citado artículo 70 del C.F.F. “cuando señala que la aplicación de las multas se hará independientemente de las penas que impongan la autoridades judiciales, cuando se incurra en responsabilidad penal” como ejemplos de esto podemos decir lo que establece el antepenúltimo párrafo del artículo 76 del C.F.F. que “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”. Esta situación simultáneamente también se podría considerar como delito al señalar el artículo 111 en su fracción IV del mismo Código que “se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: Determine pérdidas con falsedad” al respecto se comenta que:

A las Infracciones Fiscales que la propia Norma Fiscal califique como delitos les resultará generalmente un trato que la propia Ley les prevendrá en forma dual. Es decir, que pueden tener la respuesta, tanto en términos Administrativos como Penales, aunque esta última debe ser establecida por la misma Ley Fiscal y no por otra ajena a la materia. Esto, como una forma de asegurar la especialidad que debe darse a su presupuestación.

INFRACCIONES FISCALES	
RAMA DEL DERECHO QUE DEBE SANCIONARLAS:	
DERECHO PENAL	DERECHO PENAL FISCAL

En esos términos se ha pronunciado de manera amplia la doctrina, como lo han ratificado entre otros, Sáinz de Bujanda, Narciso Amorós Rica, Fernando Benzo Mestre, José Maureta y Quintano Ripollés; quienes, con motivo de la "Décima Semana de Estudios de Derecho Financiero", celebrada en Madrid en enero de 1962, se expresaron en los siguientes términos:

"La Singularidad del ilícito fiscal exige que las sanciones represivas sean únicamente las previstas en el ordenamiento tributario respectivo, con exclusión de toda remisión a normas de naturaleza extraña, ya que si la ley fiscal omite penar adecuadamente delitos graves específicos, no debe recurrirse al aparato represivo elaborado para situaciones de otra índole, lo cual conduciría a una reprochable superposición de penas por un mismo ilícito".³¹

Pero a esa respuesta de tipo penal le resultará aplicable también la de tipo administrativo, que igualmente prevendrá la Ley Fiscal. Esta dualidad irrita, con razón, a muchos doctrinistas, quienes sostienen fundamentalmente el principio de Derecho de no juzgarse a nadie dos veces por el mismo delito, principio éste que existe en nuestro derecho Positivo Mexicano, específicamente en la Constitución en su Artículo 23. "Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia".

Ahora, si bien se mantiene la objeción a la procedencia Constitucional de conservar dos respuestas distintas y con vigencia simultánea, en nuestro país, dicha objeción se mantiene teóricamente, aunque subsiste dicha dualidad en la norma fiscal.

Por otro lado, cabe hacer notar, que en su origen, la infracción fiscal calificada como delito fue objetada y cuestionada duramente; sin embargo, la discusión acerca de si es justificable atribuir carácter de delito a la infracción fiscal ha perdido cierta fuerza y vigencia, ya que está prácticamente admitida en todo ordenamiento jurídico fiscal.

³¹ FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, NARCISO AMOROS RICA, FERNANDO MESTRE, JOSE MAURETA, QUINTANO RIPOLLES, citados por GARCÉS MOREANO, "Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, Octubre, 1981.

El hecho de que exista una calificación de las Infracciones Fiscales, tanto desde el punto de vista Administrativo como Penal, de tal forma que la infracción pueda ser sancionada económica y penalmente, ha acarreado amplios espacios de discusión teórica.

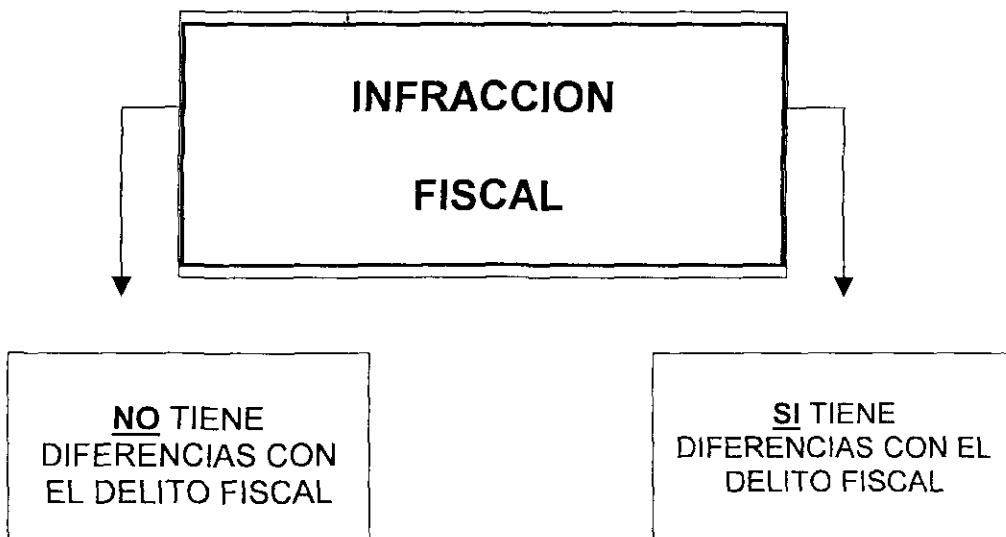
En esta discusión, el meollo no es si ambas sanciones deban aplicarse a un mismo hecho, sino que el asunto que se quiere dilucidar sobre todo es la razonabilidad, o no, de darle un tratamiento Penal a la Infracción Fiscal, o en su caso de aplicar el Derecho Penal bajo ciertas condiciones o características o, en su lugar, aplicar las sanciones económicas.

Con referencia a ello han destacado centralmente tres corrientes específicas.

- A) Una de estas posiciones sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción administrativa y el delito penal común. Es decir, que esencialmente el delito y la contravención no tienen diferencias, por lo que la infracción fiscal podrá recibir una regulación o respuesta, tanto en el ámbito del derecho fiscal como penal, es decir, indistintamente.

Esta corriente ha prevalecido en le Derecho Positivo de la mayoría de los países, cuyas estructuras jurídico-tributarias contemplan como delitos a algunos tipos de infracción fiscal.

La sustentación de esta posición es respaldada por Doctrinistas fiscales reconocidos, como Sáinz de Bujanda, Dino Jarach, o penalistas como Jiménez de Asúa y Aftalión, lo que ha propiciado confianza para legislar en ese sentido, o para conservar normas jurídico-fiscales basadas en esta corriente.



- B) Una posición diferente a la anterior, sostiene que entre la infracción fiscal y el delito existen elementos que los hacen sustancialmente diferentes, haciendo atribuir carácter de "contravención" a la infracción fiscal, lo cual impide darle tratamiento de delito.

La diferenciación en estos términos impedirá la existencia de delitos fiscales, ya que como lo sostiene Héctor B. Villegas,³² mientras que:

“el delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común”.

“la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata”.

Argumenta B. Villegas, que esta distinción hace que el objeto tutelado en la contravención no coincida con el objeto que se pretende proteger en la configuración de cada delito, por lo que no será correcto inventar un delito si el bien que quiere protegerse no es de aquellos que justifican la creación de los delitos.

“El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública”.

C) Una corriente distinta a las dos anteriores ha sostenido que no es con motivo de las diferencias cualitativas entre el tipo de sanción que constituye la imposición de multas por una parte, y la imposición de penas corporales en los delitos fiscales por la otra, lo que ha de tomarse en cuenta para decidir si es que debe o no sancionarse a la infracción fiscal con una, con otra, o aun con ambas formas de sanción.

Quienes sostienen este planteamiento, argumentan que la calidad, de la sanción debe seguir, en todo caso, a la calidad de la infracción; de tal manera, que debe establecerse una calificación al quebranto de la Ley, y no así, a la sanción que sería aplicada a aquél.

TRATAMIENTO A LA INFRACCION FISCAL

- A TRAVES DEL DERECHO PENAL O ADMINISTRATIVO
- A TRAVES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO UNICAMENTE
- A TRAVES DEL DERECHO PENAL Y ADMINISTRATIVO

³² HECTOR B. VILLEGAS, ARGUELLO VELEZ GUSTAVO, Y SPITA GARCIA RUBEN, "Derecho Fiscal", Depalma Ediciones, Buenos Aires, 1993, Pag. 63 y siguientes.

Con base en la calificación de la infracción cabría luego decidir el tipo de sanción que deberá contemplarse en la Ley, al configurarse ésta.

Como consecuencia de haberse atribuido una calificación a la infracción fiscal cometida o susceptible de cometerse, la configuración de las Leyes Fiscales contemplará sanciones en atención a la gravedad de cada infracción, y será esto lo que las distinguirá entre sí, y no así la sanción o las diferencias en la sanción.

Quienes objetan cada corriente, sostienen argumentos que, anulando o no, la tesis central de cada interpretación, demuestran por lo menos las fallas o carencias de solidez en algunos de los aspectos de cada tesis.

Se dice, por ejemplo, que es un error sostener que las infracciones fiscales sancionadas con penas propias de los delitos, obedecen a considerar implícitamente que la infracción se cometió con intencionalidad o dolo, mientras que las infracciones fiscales sancionadas económicamente lo son así, debido a que no tuvieron esos ingredientes en su comisión.

En contrapartida, se objeta la lógica esgrimida, partiendo del hecho de que existen infracciones fiscales sancionadas económicamente que sí han sido cometidas con dolo e intención, lo cual no las ha convertido en delitos, mientras que también se presentan delitos culposos que carecen en su comisión de esa intencionalidad o dolo, sin que ese mérito los haga o convierta en contravención, en lugar de delito.

Por otra parte, se acusa de ausente rigor científico el insistir en justificar que la diferencia entre una infracción fiscal que debe sancionarse con pena corporal, y otra que debe sancionarse con pena económica, ha de ser la "gravedad" del acto cometido, ya que esto fuerza a llevar a que algunas contravenciones, por ser "graves", "pierdan" su carácter y específicamente el tipo de quebranto ocasionado, y se haga a un lado dicho carácter, a pesar de que el quebranto implícito en la infracción sea solamente referente a la acción estatal en el campo de la administración pública.

La discusión y argumentación es muy prolífica a favor de cada tesis, y tal vez por estas razones los cuestionamientos contra una y otra postura continúan; sin embargo, en la mayoría de las legislaciones de los Estados se presenta el tratamiento señalado: infracciones y sanciones administrativas y penales. Lo anterior, no supone una solución fácil, ya que la implementación diferenciada de infracciones y sanciones en este campo no ha dejado de objetarse.

La reflexión, aunque extrema, muestra que aún no se extingue del todo la resistencia a aceptar que se tipifique como delito a la infracción fiscal o, por lo menos, no toda infracción fiscal.

Así lo deja entrever Jean-Claude Martínez, quien, a propósito del fraude fiscal, expresa lo siguiente: "frente a un fisco excesivo, si no es que opresivo, el derecho a la resistencia surge casi por sí solo. Esto es precisamente lo que el fraude parece traducir o permitir. El derecho de la resistencia a la opresión fiscal. La condenación sistemática al fraude ha llevado a olvidar que no carece de justificaciones posibles, por otra parte, la

doctrina y la práctica han firmado a menudo la existencia de un derecho a la resistencia en contra de la opresión fiscal".³³

Al margen del "tono" extremo anárquico de la consideración que se cita, la reflexión puede conducir nuevamente a revisar la configuración de algunos delitos fiscales y su tipología, para regresarlos a la mesa de la discusión y de su objeción.

Mientras tanto, existiendo en la Ley fiscal el delito y su pena, éstos tendrán aplicación vigente, además de que el hecho tipificado como delito, será también calificado de infracción administrativa o fiscal sancionable con las penas de índole administrativo-fiscal.

Finalmente, es necesario señalar que en una afirmación simplista y que atiende sólo al Derecho Positivo, se ha querido dejar por concluida la discusión, sugiriendo que la más sencilla distinción acerca de las infracciones y sanciones fiscales de índole penal y las de índole económico o administrativo la da, precisamente, el Derecho Positivo.

Ahora bien, lo que parece ser cierto que la mayoría de los países con mayor desarrollo económico, no se caracterizan en sus estructuras fiscales por haber extraído de la rama del Derecho Penal las infracciones fiscales, para dejarlas exclusivamente en el ámbito administrativo del Derecho y con penas también exclusivamente económicas.

Por otra parte, es de hacer notar que en esos mismos países de mayor desarrollo económico, la aplicación de penas corporales por delitos fiscales es algo real y no texto o letra "muerta", en tanto que en muchos países con menos desarrollo económico, no sólo ocurre que en ocasiones es excepcional la aplicación de penas corporales por delitos fiscales, sino que incluso las infracciones administrativas llegan a no aplicarse o se tienen sistemas administrativos y de control de una implementación en ocasiones limitada o no llevada a cabo plenamente.

Tal vez debido a lo anterior, es en los países más industrializados en los que se hace manifiesta la creciente teoría de no sancionar penalmente las infracciones fiscales. Esto no margina, desde luego, a los teóricos de países menos desarrollados que igualmente cuestionan la validez de aplicar el Derecho Penal a las infracciones fiscales.

3.1.2 INFRACCIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS.

El tema central de este trabajo son las ***Infracciones meramente Administrativas***, cuya comisión no prevé una sanción de tipo penal, sino solamente la sanción administrativa, merecen identificar con precisión su carácter para justificar su diferenciación de aquéllas a las que se atribuye un carácter general, de tal manera de poder como ya se dijo de dedicarnos en este trabajo únicamente a estas ***Infracciones Fiscales Administrativas***.

³³ JEAN-CLAUDE MARITNEZ, "El Fraude Fiscal", Título Original "La fraude fiscale" Presses Universitaires de Francé, Paris, Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V., México, D.F., 1984, Pag. 58.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, no contempla una definición expresa de lo que debemos entender por Infracción Fiscal Administrativa, pero si es posible desprender cuáles son los elementos que pueden integrarla.

En primer término, es conveniente volver a señalar que el Código en cita contiene seis Títulos, del cual el régimen "sancionatorio" se establece en el respectivo Título IV denominado **"De las Infracciones y Delitos Fiscales, siendo en concreto el Capítulo I de este Título el objeto de nuestro trabajo, el llamado "DE LAS INFRACCIONES".."**

En este sentido diremos que la definición más completa de varias, es la que establece que la Infracción Fiscal como ilícito meramente administrativo, es la que expresa Miguel Angel García Domínguez, al describirla como **"una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración".**³⁴

³⁴ MIGUEL ANGEL GARCIA DOMINGUEZ, Teoría de la Inspección Fiscal, Derecho Fiscal Penal; Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., 1982, Pag. 73.

INFRACCION FISCAL ADMINISTRATIVA

Miguel Angel García Domínguez

CONDUCTA:

- TIPICA
- ANTIJURIDICA
- CULPABLE



INCUMPLIMIENTO
DE OBLIGACION
FISCAL

DEBE SANCIONARSE CON PENA ECONÓMICA

POR ORGANO DE LA ADMINISTRACIÓN

Cabe destacar de esta definición el hecho de que se caracterice a la infracción administrativa con la tipicidad. En ello toma partido por la corriente que sostiene el viejo principio de Derecho, "que no admite ni crimen ni pena sin Ley que los contemple".

Es de resaltar esta definición con mayor énfasis, debido a que en nuestro país se presenta una aparente o real contradicción entre la Constitución y el Código Fiscal de la Federación.

Sobre el caso, el origen del asunto en cuestión radica en que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 91 contempla la posibilidad de sancionar la infracción que se dé "en cualquier forma a las disposiciones fiscales", y al señalarlo así este ordenamiento jurídico, no describe cada infracción, es decir, es omisa la norma, en cuanto a que no tipifica cada acto violatorio.

La tipicidad es condición en la definición de García Domínguez, y lo es también del principio de Derecho señalado, principio que, por otro lado, es recogido por la Constitución. Luego entonces, si nuestra Constitución somete a las infracciones a la condición de estar tipificadas, como tales, para fin de ser consideradas como infracciones, hecho lo cual podrían sancionarse, mientras no se dé la tipicidad, no será Constitucionalmente valedero atribuir carácter de infracción a un acto u omisión, y menos aún sancionarle.

También se ha dicho, en el caso de las infracciones señaladas en nuestro Código Fiscal Federal, que su tipicidad debe estar específicamente establecidas en dicho Ordenamiento Legal, ya que al mencionarse que la infracción, en cualquier forma que sea consumada respecto de las disposiciones fiscales, ello hace las veces de la tipificación.

La argumentación es sustentada en el hecho de que cada disposición fiscal contempla ya cuáles son las hipótesis que deberán observarse por cada obligado, al que le es aplicable la norma específica, de manera que si con cada disposición jurídica ya expresa qué es concretamente la obligación a cumplir, y mediante otra disposición genérica se afirma que la infracción, en cualquier forma de esas disposiciones será sancionada, entonces está configurada la tipicidad a través de la correlación de las dos disposiciones jurídicas, como es el caso e las infracciones de forma, tema que será tratado con mayor profundidad más adelante.

Continuando con la definición de Miguel Angel García, éste agrega a la tipicidad otro elemento esencial, el cual lo constituye la incorporación, como sujeto de culpa, de la persona individual y colectiva.

Este elemento denota una característica exclusiva de la infracción fiscal administrativas. Como ya fue señalado, las violaciones a la Ley en el ámbito administrativo pueden cometerse por personas físicas o morales, individuales o colectivas.

Mientras tanto, éste es otro de los factores que distinguen diametralmente a las infracciones fiscales penales de las administrativas, debido principalmente a que en esta rama del Derecho las personas morales o colectivas no son sujetos susceptibles de delito, lo que es destacado en este definición acertadamente.

3.2 LA TIPICIDAD EN LA INFRACCIÓN FISCAL.

Cabe destacar igualmente, que en nuestra definición de Infracción Fiscal Administrativa, no incluimos como elemento o condición a la tipicidad, esto es así, debido a que, por una parte, ya hemos señalado que la infracción contiene los supuestos que debe consumar el sujeto infractor, tales presupuestos constituyen la propia tipificación, de manera que al momento en que definimos a la infracción como **“toda contravención a la Ley fiscal”**, estamos reconociendo como elemento implícito a la referida tipicidad.

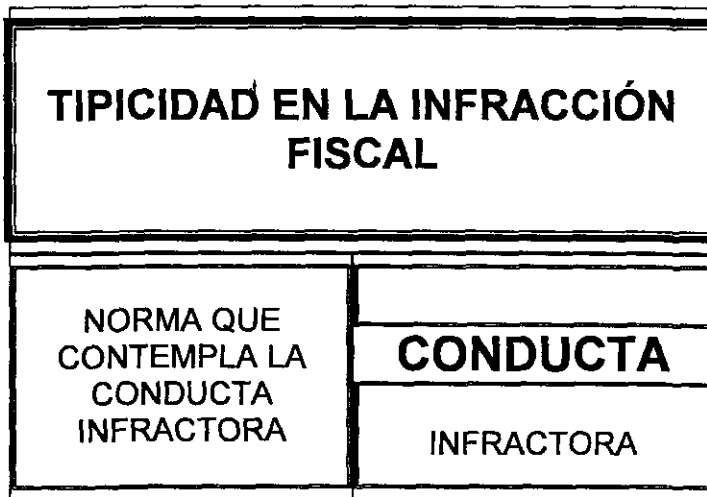
En suma, debemos concluir en que sí consideramos como un elemento de la infracción fiscal administrativa a su tipicidad, pero la misma está involucrada e inserta en la contravención, por lo que no resulta necesario expresarla en la definición.

Por otra parte, el asunto pudiera llamar también la atención, debido a la discusión que existe aún acerca de la omisión que, se acusa, mantiene el Código Fiscal al establecer, de modo genérico, algunas de las infracciones administrativas.

Evidentemente que una conducta que infringe una norma, sólo puede hacerlo porque ya existe, por una parte, la obligación o el deber previsto por la norma misma para

ser cumplido por el sujeto, y por la otra, la conducta del sujeto quien con su acción u omisión desatiende la norma quebrantándola y cometiendo con ello la infracción.

En este sentido, es suficiente la existencia de estos dos extremos para que estemos en presencia de una infracción. Ahora bien, para que dicha conducta sea susceptible de ser sancionada, se requiere que la Ley así lo considere, especificando qué tipo de infracciones serán sancionadas y de qué manera.



Por lo tanto, si bien es suficiente que sea consumada la infracción para ser considerada como tal, no lo es así para efectos de ser sancionada la conducta infractora, ya que entonces será indispensable que esté tipificada la conducta que será sancionada.

3.3 REGLAS CONSTITUCIONALES DE LAS MULTAS.

La regla Constitucional más importante de la imposición de multas lo es la que encierra el artículo 16 en su primer párrafo, del que se obtiene entre otras la condición de seguridad jurídica traducida en cuatro requisitos: a) Mandamiento escrito, b) De la autoridad competente, c) Fundado y d) Motivado.

No puede molestar, en consecuencia, a contribuyente alguno imponiéndole una multa fiscal, si no se hace a través de una resolución o acto por escrito, por la autoridad competente para el mismo, y fundando y motivando la causa legal del procedimiento.

Una gran parte de las multas fiscales que se impugnan por los contribuyentes, y que obtienen resolución favorable al sujeto, tienen deficiencias en los requisitos de fundamentación, pero sobre todo de motivación.

Sobre estos requisitos se debe señalar que son los que permiten a la autoridad, el reflejar por escrito la identificación precisa entre el caso concreto y los presupuestos de

las normas, éstos relativos, tanto al ilícito tipificado por la Ley como a la sanción a imponer.

Lo anterior, de suyo debe quedar nítido en la autoridad que multa, pero además de que a la autoridad esto le quede claro, también lo debe señalar así en su resolución o acto de imposición, describiendo aquellos elementos que a ella le han llevado a las conclusiones que a su vez justifican la medida que toma como autoridad.

Ciertamente, no es esta regla un asunto simple, a pesar de resultar de una lógica elemental y obvia. De lo que se trata, en el fondo, es de que todos los elementos que integran al suceso que se estudia, y que conforman las circunstancias inherentes a éste, sean tomados en cuenta, y lo sean en referencia precisa y concordante con su contrapartida, la Ley.

A su vez, todos los elementos que dan configuración al presupuesto normativo, han de identificarse en una coincidencia plena con los del suceso o caso concreto, de manera que no quepa lugar a dudas, en cuanto a que las hipótesis de las distintas normas aplicables y violadas, coinciden de modo cabal con los hechos.

La pretensión fundamental es la certeza pues, de que se actúan de la manera que previó la Ley y con respaldo a esta misma, pero no sólo eso, sino que además esta conclusión se realice frente al inculpado de la infracción, de manera que éste se encuentre en condiciones de hacer valer su defensa si lo esgrimido por la autoridad, en cualquiera de sus referencias, no coincide con su propia apreciación, caso en el que sólo quedará la sustanciación del recurso o medio de defensa que la misma Ley contemple para ello.

Las interpretaciones sobre esta formalidad, han sido diversas y abundantes desde la promulgación de nuestra Constitución. La Corte ha dado muestra recurrente de este fenómeno, y sus condiciones se sustentan, centralmente, en la adecuación y correspondencia entre el suceso objetivo y el presupuesto hipotético de la Ley.

**REQUISITOS CONSTITUCIONALES
DE LA IMPOSICION DE LA MULTA FISCAL**

1. MANDAMIENTO ESCRITO
2. DE AUTORIDAD COMPETENTE
3. FUNDADO
4. MOTIVADO

PROPÓSITOS:

1. ADECUACION Y
CORRESPONDENCIA ENTRE EL
SUCEO Y LA HIPOTESIS LEGAL
2. PRESERVAR LAS GARANTIAS
CONSTITUCIONALES DEL
SANCIONADO

Esto, ya sea acerca del asunto de estudio o de la atribución y determinación tomada por la autoridad, de manera que siempre habrá que estar atendiendo esa contrastación entre lo real y lo normado.

Son muestra del asunto, las jurisprudencias que se transcriben y que sirven además de guía a la interpretación que toda autoridad debe hacer en vía de legitimar sus actos de molestia a los gobernados y, particularmente, a los contribuyentes a quienes hubiera de imponerse una multa administrativa.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.³⁵

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la

³⁵ JURISPRUDENCIA 2ª SALA, Informe 1973, Pag. 18.

conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.³⁶

Ciertamente, la Constitución impone mayores reglas a la imposición de una multa, pero es evidente que la condición esencial para que el acto de molestia pueda emitirse con arreglo a la Constitución, son precisamente la fundamentación y motivación establecidos.

Sobre los medios de defensa que el particular puede hacer valer en contra de las actuaciones realizadas por la autoridad para imponer multas, por considerar que dichas actuaciones adolecen de los requisitos de fundamentación y motivación anteriormente descrito, podemos citar al respecto el recurso de revocación, el cual en base a lo establecido por el artículo 117, fracción I, inciso a) del Código Federal Tributario, procede en contra de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen accesorios, esto bajo el concepto de que una multa es un accesorio; procede también inconformarse de las actuaciones definitivas de la autoridad administrativa fiscal, a través del juicio de nulidad, y que al respecto el artículo 11, fracción III de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

III. Las que impongan multas por infracciones a las normas administrativas federales.

Sin embargo el particular al no obtener respuesta favorable una vez agotados los medios de defensa procedentes de conformidad al Código Fiscal de la Federación y por lo tanto agotado el Principio de Definitividad, podrá promover Juicio de Amparo toda vez que al gobernado se le está violando la garantía individual consagrada en el numeral 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al emitir la autoridad un mandamiento sin que cumpla los requisitos indispensables que todo acto de molestia debe cumplir como son entre otros la fundamentación y motivación conceptos que han sido descrito en párrafos anteriores.

Situaciones últimas que resultarían muy gravosas para el contribuyente, por lo que precisamente un objetivo del presente trabajo es evitar en la medida de lo posible la comisión de infracciones fiscales administrativas, pero que en todo caso, están a disposición de los contribuyentes estos medios de defensa en atención a la garantía Constitucional de Audiencia.

3.4 LA ACCIÓN EN LA INFRACCIÓN FISCAL.

La conducta llevada a cabo por el infractor constituyente de la infracción puede ser representada por una acción u omisión, la cual es el elemento central en la configuración de las sanciones.

³⁶ JURISPRUDENCIA 2ª SALA, Séptima Epoca, Volumen 30, Tercera Parte, Pag. 57.

Para este fin, es necesario precisar, que al revisar la acción en cada infracción, ello será necesario distinguiendo, por una parte, a los sujetos de la acción, y por otra, el objeto de la misma.

El objeto de la acción coincidirá invariablemente con la obligación fiscal quebrantada, de manera que el objeto de cada acción corresponderá a los distintos tipos de obligación fiscal existentes.

Por otra parte, en cuanto a los sujetos infractores, éstos son, desde luego, todos aquellos que tienen obligaciones fiscales establecidas en Ley y que realizan el objeto de la acción.

Tratándose de infracciones fiscales administrativas, ya señalamos que son susceptibles de cometerse, tanto por personas físicas como morales, es decir, individuales o colectivas.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a los obligados fiscales fundamentalmente, en dos direcciones:

1. Contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación fiscal, y
2. Responsables solidarios con los contribuyentes, a quienes se les obliga en distintas formas, en virtud de su relación directa con el contribuyente.

Dentro del mismo ordenamiento jurídico son contemplados otros sujetos, como "terceros" relacionados indirectamente con el contribuyente.

Por lo que se refiere a los sujetos infractores contribuyentes, serán aquéllos que, realizando los supuestos previstos en la norma para hacer nacer una obligación fiscal, no cumplan con ésta.

Mientras que los infractores calificados como responsables solidarios de los contribuyentes por nuestro Código Fiscal de la Federación son los que cita su artículo 26 en 17 fracciones.

Aunque hay que destacar lo que señala el último párrafo de este artículo en cita:

"La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios".

Dentro del mismo Código, el su numeral 71 señala quienes son responsables de la comisión de infracciones para efectos del mismo.

Dicho dispositivo, por identificación genérica de los infractores, incluye a los dos tipos de infractor ya mencionados, así como a los terceros con ellos relacionados, ya que en forma amplia cita que son responsables las personas que "omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales".

Como ejemplo de esto, diremos que dentro de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales se encuentra, la obligación que tienen los terceros para solicitar el

comprobante respectivo cuando adquieran bienes o usen servicios, o también a proporcionar datos, documentos o informes que la autoridad les requiera, con lo cual, a pesar de no ser ni contribuyentes, ni responsables solidarios con éstos, los terceros también son susceptibles de cometer infracciones fiscales y, por ellas, ser sancionados.

3.5 CASOS EN LOS QUE NO HABRA IMPOSICION DE MULTAS.

El Código Fiscal de la Federación actual en su artículo 73 establece lo que a la letra dice: "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieran notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por los mismos, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiese por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes"

Del análisis del artículo recién transcrito se dirá que:

No se impondrá multa cuando:

- La obligación fiscal se cumple en forma espontánea aún fuera de los plazos legales.
- La infracción se cometió por causas de fuerza mayor o caso fortuito. Caso en el que el C.F.F. no precisa cuales pueden ser.

En cambio el C.F.F. si precisa cuando se considera que el cumplimiento no es espontáneo, y es en términos generales cuando de una u otra manera ya hay intervención por parte de las autoridades fiscales.

También se considera espontáneo cuando los contribuyentes que hay sido objeto de dictamen en cuanto a sus estadqs financieros y hayan sido observadas omisiones y las mismas se hubieran corregido dentro de los diez días siguientes a la presentación de dicho dictamen. .

En este sentido para un mayor abundamiento y claridad se transcribe la siguiente tesis:

3.6 CONDONACION DE MULTAS FISCALES IMPUESTAS POR OMISION DE OBLIGACIONES FISCALES AL CORREGIRSE EN FORMA ESPONTANEA ANTES DE LA NOTIFICACION DE VISITAS DOMICILIARIAS.

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación señala que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontánea en el caso de que: II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieran notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales. Y si la quejosa en su demanda de nulidad señaló que de manera espontánea había corregido la pérdida fiscal manifestada en su declaración anual normal al haber presentado declaración complementaria y dado que la fracción II del precepto legal citado no exime de la multa al contribuyente cuando éste corrija la omisión de sus obligaciones fiscales después de que la autoridad hacendaria notifique una orden de visita domiciliaria; por lo que al corregir la omisión de sus obligaciones fiscales antes de que fuera notificada de la orden de visita domiciliaria, se estima que la declaración anual complementaria fue presentada en forma espontánea, luego entonces es obvio que debe ser condonada de la multa impuesta por la omisión en que había incurrido al haberla corregido de manera espontánea, antes de haber sido notificada de la orden de visita domiciliaria.

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

Amparo directo 283/96. Francisco Javier Espinoza de los Monteros. 22 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Rogelio Sánchez Alcáuter. Secretario: Eugenio Reyes Contreras.³⁷

3.7 CONDONACION DE LAS MULTAS FISCALES.

El artículo 74 del Código Federal Fiscal prevé como facultad discrecional de la autoridad la condonación de multas fiscales en los siguientes términos:

³⁷ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IV, Agosto de 1996, Tesis: II.2º A.36 A, Página 643.

“ARTICULO 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público **podrá** condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales inclusive las determinadas por el propio contribuyente para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

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

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

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

Por lo que para solicitar la condonación es necesario que haya una resolución firme imponiendo la multa, es decir, que se hayan agotado todos los medios de impugnación procedentes, además que esta solicitud no constituye instancia, así como las resoluciones de la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas a través de los medios de defensa establecidos.

Como se puede observar de lo anterior, las autoridades fiscales están dotadas de facultades aunque en este caso discrecionales como ya se dijo para condonar multas que puede hacerse tanto en forma general como de manera individual, para moderar en lo posible las sanciones establecidas en Ley, para ordenar la misma a la situación concreta del infractor, por lo que el infractor con base en este artículo en comento puede solicitar la condonación de la multa ya sea en su totalidad o solo una parte de ella, aunque al respecto se depende de una facultad discrecional de la autoridad fiscal. Se podría considerar acerca de este artículo en cuestión que el legislador en cierta manera permite a la autoridad calificadora de la sanción su individualización para fijar el monto de la misma.

3.8 CLASIFICACIÓN DE LAS MULTAS.

Abordaremos este tema que, en nuestra opinión cobra importancia en atención a las reformas a nuestro Código Fiscal Federal en virtud del Decreto publicado en el DOF del 5 de enero del 2004, Decreto que entro en vigor el 1 de enero del mismo año, en el caso concreto que ahora nos ocupa señalaremos el primer párrafo de la fracción V del artículo 75 del Código en cuestión, mismo que fue reformado, así como el segundo párrafo actual que fue adicionado lo que a la letra dicen:

“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.”

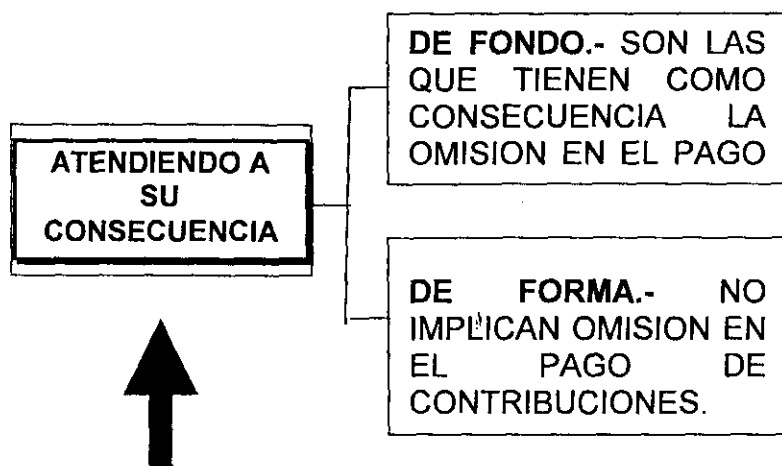
“Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el

pago de contribuciones a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que correspondan a la infracción cuya multa sea mayor.”

De estas transcripciones se observa que en la actualidad el C.F.F. contempla textualmente conceptos como **“disposiciones fiscales de carácter FORMAL”, “obligaciones FORMALES**, pero legalmente no se explica lo que se debe entender o interpretar de estos conceptos, como opinión particular el legislador “tomo” conceptos Doctrinarios, que en un sistema como el nuestro donde Constitucionalmente debe prevalecer la Legalidad, hace que la inmensa mayoría de contribuyentes y profesionales de la materia ignoremos estas adecuaciones a la Ley, que bien podría representar una desventaja para nosotros tal desconocimiento.

A reserva de un análisis posterior y como ya se comento no sólo existe la obligación fiscal de **DAR**, que es la obligación Sustantiva o Principal, sino también tenemos las obligaciones Formales o Secundarias, al transgredir la primera obligación estaremos omitiendo total o parcialmente el pago de contribuciones, en este caso la sanción a imponer al infractor será una multa de **Fondo**, por lo que la multa formal, será cuando se viole una norma **Formal**, que no tendrá como consecuencia la omisión todo o en parte en el pago de contribuciones.

Trataremos de aclarar estos aspectos, diciendo que las Infracciones son de varios tipos, por lo que en consecuencia la manera de sancionarse es distinta según se trate de una u otra. Sobre este particular lo explicamos en la gráfica que se presenta a continuación.



3.9 ELEMENTOS NECESARIOS PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS.

De acuerdo a lo que hemos venido comentando y a Federico Quintana Aceves en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo I-O, expresa lo siguiente: El órgano sancionador al decidir la imposición de una multa de carácter fiscal, debe, previamente haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que se este en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además, que exista un resultado y un nexo causal entre ambos. Esto es, la procedencia jurídica de una multa fiscal exige para su existencia que: a).-Que exista una Ley que ordene o prohíba cierta conducta, b).- Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria; c) Que la propia Ley u otra Ley señale que la comisión de esa conducta constituya una infracción fiscal: d) Que la multa este prevista legalmente: e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la Ley, y f) Que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, como grave la conducta que constituye la infracción. .

ELEMENTOS NECESARIOS PARA QUE LA AUTORIDAD FISCAL PUEDA IMPONER UNA MULTA.

- 1) QUE EXISTA UNA OBLIGACION ESTABLECIDA EN LA LEY.
- 2) QUE EL PARTICULAR INCUMPLA LA OBLIGACION.
- 3) EL INCUMPLIMIENTO ESTE TIPIFICADO COMO INFRACCION.
- 4) LA INFRACCION ESTE SANCIONADA CON LA IMPOSICION DE UNA MULTA.
- 5) LA CONDUCTA DEL PARTICULAR ENCUADRE EN LA HIPOTESIS LEGAL PREVISTA EN LA LEY COMO INFRACCION.
- 6) QUE EN EL DOCUMENTO EN EL CUAL LA AUTORIDAD IMPUSO LA MULTA , SEÑALE EN SU CASO LAS RAZONES MOTIVOS, CONSIDERACIONES Y SITUACIONES DE HECHO Y DERECHO QUE CALIFICAN COMO GRAVE LA CONDUCTA QUE CONSTITUYE INFRACCION.

Para efectos de una mayor precisión, y en el entendimiento que en estos casos hay desobediencia a la norma por parte del particular, es decir que el mismo incumpla la respectiva obligación, daremos los siguientes ejemplos:

OBLIGACIÓN ESTABLECIDA EN LEY	EL CUMPLIMIENTO ESTÁ TIPIFICADO COMO INFRACCIÓN	LA INFRACCIÓN ESTÁ SANCIONADA EN LEY CON LA IMPOSICIÓN DE UNA MULTA
<p>LLEVAR CONTABILIDAD EN EL CASO DE PERSONAS MORALES, Y PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES DEL REGIMEN GENERAL DE LEY.</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 86 F-I Y 133 F-II DE LA LISR RESPECTIVAMENTE.</p>	<p>SON INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD CUANDO SEAN DESCUBIERTAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES:</p> <p>NO LLEVAR CONTABILIDAD.</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 83 FRACCIÓN I DEL CFF.</p>	<p>A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 83 DEL CFF, SE IMPONDRA LAS SIGUIENTES MULTAS:</p> <p>I. DE \$ 843.00 A \$ 8, 421.00 A LA COMPRENDIDA A LA FRACCIÓN I.</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 84 FRACCIÓN I DEL CFF.</p>
<p>LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTRAN EN CIERTOS SUPUESTOS ESTAN OBLIGADAS A DICTAMINAR EN LOS TERMINOS DEL ART. 32 DEL CFF, SUS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO.</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 32-A DEL CFF.</p>	<p>SON INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD CUANDO SEAN DESCUBIERTAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES:</p> <p>-NO DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS EN LOS CASOS Y DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL ART. 32 A DEL CFF.</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 83 FREACCIÓN X DEL CFF.</p>	<p>A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD A QUE SE REFIERE EL ART. 83 DEL CFF SE IMPONDRA LAS SIGUIENTES MULTAS:</p> <p>IX. DE \$ 6,031.00 AS 63,310.00 ALA COMPRENDIDA A LA FRACCIÓN X</p> <p>FUNDAMENTO: ARTÍCULO 84 FREACCIÓN IX DEL CFF.</p>

Así, pues, para que la autoridad pueda imponer multas, será indispensable que concurren estos elementos, ya que en caso contrario la imposición de multas que no encuadren con los lineamientos referidos, carecerá entonces de la debida motivación y fundamentación que deben reunir los actos o resoluciones de las autoridades fiscales, como al respecto dispone el citado artículo 75 del C.F.F. en su primer párrafo.

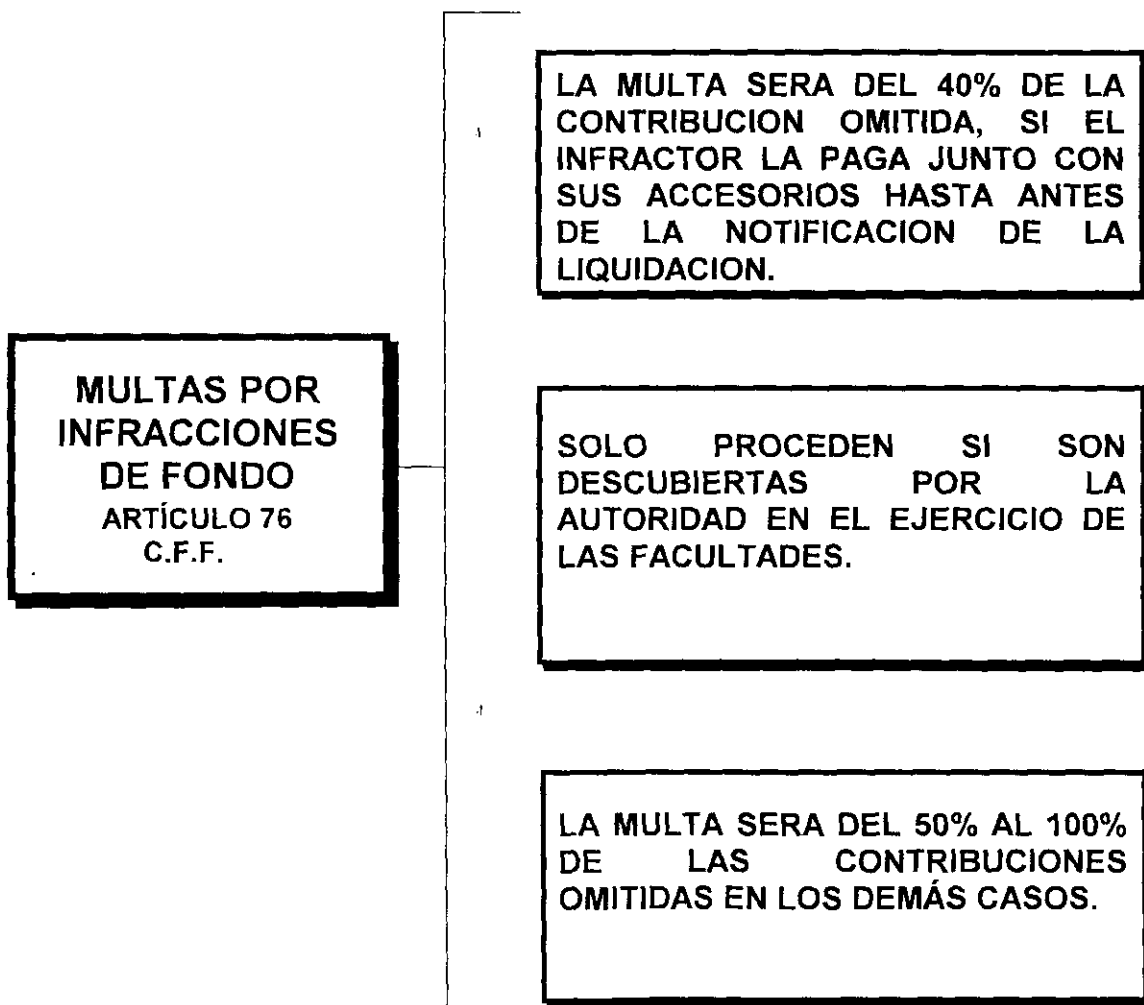
Como ya se había dicho, dada la importancia actual, las infracciones fiscales atendiendo a su consecuencia se clasifican en **FONDO Y DE FORMA** como se acaba de citar, procederemos ahora a efectuar un estudio más profundo de cada una de ellas, iniciando con las multas de fondo.

CAPITULO 4

4. MULTAS DE FONDO.

Como se acaba de precisar, al analizar la clasificación de las infracciones que contempla el Código Fiscal de la Federación, las infracciones de **FONDO** son aquellas que tienen como consecuencia la omisión de contribuciones, de tal forma que, si una infracción no cuenta con dicha consecuencia no será una infracción de fondo, consecuentemente no se podrá imponer la sanción (multa) que corresponda a este tipo de infracciones, en virtud de carecer del requisito determinante para que se configure dicha infracción.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LAS MULTAS POR INFRACCIONES DE FONDO



Efectivamente como se indica en la gráfica que antecede la multa por infracción de FONDO sólo se podrá imponer al contribuyente si se conjugan **dos requisitos esenciales: primero, que la infracción a las disposiciones fiscales implique necesariamente omisión en el pago de contribuciones; segundo, que dicha omisión hubiere sido descubierta por la autoridad en ejercicio de sus facultades.**

La sanción que le corresponde a este tipo de infracciones tiene dos modalidades: una que es del 40% del monto de la contribución omitida, si el contribuyente la paga junto con esta última y sus accesorios, hasta antes que la autoridad le notifique la resolución donde se le determinen las contribuciones omitidas, de acuerdo como lo señala la fracción I del artículo 76 del ordenamiento legal en cita. En este sentido es conveniente destacar las reformas en 2004 al C.F.F., ya que hasta el 2003 la sanción era del 50% y sobre las contribuciones omitidas **actualizadas**, la SCJN se pronunció en el sentido de que la actualización es un elemento ajeno a lo que se pretende sancionar, en virtud de lo cual el legislador eliminó la actualización, además de disminuir la tasa del 50% al 40% en beneficio de los contribuyentes infractores, aunque como ya se dijo esta multa procederá siempre y cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus demás accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, en realidad consideramos que se trata de una autosanción, con el propósito que la misma sea menos gravosa que si se esperara a que la propia autoridad lo sancione al determinarle el crédito fiscal a su cargo.

Ahora bien, si el contribuyente no autocorrigió su situación fiscal, la multa con que se debe sancionar al contribuyente que haya omitido el pago de contribuciones descubiertas por la autoridad fiscal, **será del 50 al 100% del monto de las contribuciones omitidas históricas.** Hasta el 2003 la tasa fue del 70% al 100% de las contribuciones omitidas **actualizadas** de acuerdo con la fracción II del artículo 76 del C. F. F.

Es conveniente aclarar que para que la autoridad pueda sancionar al contribuyente con este tipo de multas debió haber omitido el pago de contribuciones en la declaración del ejercicio, toda vez que si no efectuó pagos provisionales o el monto de los mismos es inferior al que corresponda, la multa respectiva será por infracción de forma, esto es, la prevista en la fracción IV del artículo 82 del C.F.F., como se comentará posteriormente. No así para los pagos mensuales y definitivos como son a partir del 2003 el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio. Como hemos notado las tasas en las multas de fondo disminuyeron a partir del 2004, además como ya se dijo, se aplicarán sobre la contribución omitida histórica y ya no sobre la contribución actualizada, En este caso surge la interrogante. ¿ Que multa debería aplicar la autoridad, si por ejemplo revisará en 2004, el ejercicio correspondiente al 2002 y como consecuencia de ello resultará la aplicación de las mismas, sería con las disposiciones vigentes en el ejercicio del 2002, o las vigentes en el ejercicio en que va a aplicar la multa, es decir en 2004 ?

Para resolver esta interrogante habrá que revisar lo que al respecto dispone el último párrafo del artículo 70 del actual C.F.F., mismo que fue adicionado en el 2000, mismo que señala que:

“ Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el

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

De la continuación al análisis del artículo 76 se establece que si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las que consideró el contribuyente para calcular la multa al 40%; en este caso la autoridad fiscal aplicará la multa del 50% al 100% sobre el remanente de la contribución que no ha sido cubierta aún por el contribuyente.

Este numeral también señala que para el pago de las multas al 40% a que se refiere su fracción I, se podrá llevar a cabo ya sea en forma total o parcial por el contribuyente infractor sin que para ello sea necesario que las autoridades dicten resolución para tales efectos, únicamente utilizando las formas especiales que sean aprobadas por la autoridad fiscal que en la práctica son las llamadas recibos oficiales que es el documento con que acredita el contribuyente el pago de sanción, una vez cubierta la misma.

Las multas que establece este artículo en sus respectivas fracciones I y II y de acuerdo a su antepenúltimo párrafo también son aplicables cuando las infracciones consistan devoluciones, acreditamientos o compensaciones que legalmente no proceden o cuando son mayores a las debidas, también hasta el 2003 la multa se aplicaba sobre el beneficio indebido actualizado, a partir del 2004 es sobre el beneficio indebido histórico, cabe aclarar que las multas sólo son aplicables sobre el monto del beneficio indebido, esto es cuando se ha solicitado devolución o compensación en los términos de los artículos 22 y 23 del C.F.F. respectivamente, o bien cuando se ha efectuado ya el acreditamiento que no procede legalmente, es decir la multa sólo procede en estos casos cuando ya se ha obtenido un beneficio indebido por parte del contribuyente.

Por otro lado, como sabemos, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, cuando las deducciones autorizadas por la Ley de la materia excedan a los ingresos acumulables, la diferencia resultante será una Pérdida Fiscal, la Ley de referencia establece que esta Pérdida ocurrida en un ejercicio fiscal podrá disminuirse de la Utilidad Fiscal de diez ejercicios posteriores³⁸, al efecto el artículo 76 del C.F.F. vigente considera que cuando el contribuyente declare pérdidas fiscales mayores a las sufridas realmente, la multa será entonces del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida que haya sido declarada por el contribuyente y la que corresponda realmente, obviamente cuando la primera sea mayor que la segunda. Siempre y cuando el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal, ahora bien en el caso de que aun no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla por parte del contribuyente, hasta el 2003 el artículo en comento si consideraba la imposición de una multa, con la reforma al Código en el 2004 ya no habrá multa que imponer en este supuesto.

Desde luego que en el caso aplicable a la imposición la multa anterior sólo procederá cuando tal circunstancia sea descubierta por las autoridades fiscales, y si la disminución de la pérdida fiscal es corregida por el propio contribuyente de manera espontánea, también dado este caso no habrá multa.

Para concluir con la revisión del multicitado artículo 76, en el 2004 se adiciona el actual último párrafo que a la letra dispone:

³⁸ ARTICULO 61 de la L.I.S.R.

“ Cuando la infracción consista en no registrar o registrar indebidamente 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 ”.

4.1 INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES DE FONDO.

Es frecuente escuchar decir lo inconstitucional del artículo 76 del C.F.F. que como se ha comentado regula las “Multas por infracciones de fondo” en virtud que de su análisis se podría señalar que el mismo resulta violatoria a lo previsto por el artículo 22 de la Constitución General de la República en la parte relativa a la prohibición de las multas excesivas, al respecto señalaremos las siguientes tesis:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 76, FRACCION III, VIGENTE EN EL AÑO DE 1988.

El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribela imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse la acepción gramatical del término “excesiva” y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionados con el monto del negocio; y por último que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones, es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un término mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tales condiciones, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (vigente en el año de 1988), en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, que autoriza la imposición de una multa fija, por la

cantidad de tres mil quinientos cuarenta pesos, equivalente al ciento cincuenta por ciento del impuesto que omitió pagar, debe concluirse entonces que el referido artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y por ende, con el mandato contenido en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁹

4.2 MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que no ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S.A. 24 de Enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90. Corporaciones Charles, S.A. de C.V. 25 de Septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90. Odín Textil, S.A. de C.V. 9 de Octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91. Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V. 30 de Agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

³⁹ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: 1, Junio de 1995, Tesis: IV.2º.3º, Página:413.

Amparo directo 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de Septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Norma Fiallega Sánchez. Secretario: José Manuel Torres Pérez.⁴⁰

Esta última es más reciente.

MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTICULO 76 FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE." Cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo "excesiva", así como las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, **se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más delante de lo ilícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que puede inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda; por consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado,** no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor,

⁴⁰ Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: IV.3º. J/4, Página: 322.

así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. VIII 1o. J/11.

AMPARO DIRECTO 351/96. SALANT, S.A. 3 DE OCTUBRE DE 1996. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: MARCO ANTONIO ARROYO MONTERO. SECRETARIA: SUSANA GARCIA MARTINEZ

AMPARO DIRECTO 145/97. RAUL CHAIREZ MARTINEZ. 25 DE JUNIO DE 1997. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: MARCO ANTONIO ARROYO MONTERO. SECRETARIA: SUSANA GARCIA MARTINEZ .

AMPARO DIRECTO 251/97. CONSTRUCTORA E INMOBILIARIA REMI, S.A. DE C.V. 3 DE OCTUBRE DE 1997. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: RENE SILVA DE LOS SANTOS. SECRETARIO: MIGUEL NEGRETE GARCIA.

AMPARO DIRECTO 804/97. ANTONIO GUERRA ALARCON. 12 DE MARZO 1988. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: MARCO ANTONIO ARROYO MONTERO. SECRETARIA: SUSANA GARCIA MARTINEZ.

AMPARO DIRECTO 654/97. MARIA TERESA MIRANDA SWOULFERVERGER. 22 DE ABRIL DE 1998. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENETE: LUZ PATRICIA HIDALGO CORDOVA. SECRETARIO. FRANGISCO JAVIER ROCCA VALDEZ.⁴¹

Las anteriores tesis se pueden rubricar de la siguiente manera:

"MULTAS EXCESIVAS INCONSTITUCIONALES POR FALTA DE INDIVIDUALIZACIÓN"

4.3 INDIVIDUALIZACIÓN DE LAS MULTAS.

Por lo anterior se considera que en el actual Código Fiscal Federal en su multicitado artículo 76 se omitieron las normas relativas a la individualización de las multas como es teniendo en cuenta las condiciones particulares del infractor, la importancia de la infracción, etc. que sí establecía el Código Fiscal de 1967.

Por lo consiguiente, la Academia Mexicana de Derecho Fiscal en sus comentarios al "Nuevo" Código Fiscal de la Federación, ha manifestado:

"En el capítulo de las infracciones, lamentablemente desaparecen las reglas que para la aplicación de las multas establecerá el artículo 37 del Código anterior, de modo que en el actual, ya no toma en cuenta para la individualización: la importancia de la infracción, las condiciones económicas del contribuyente, la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc. Reglas con las que lograba la particularización de las sanciones y se actuaba con justicia en ese aspecto".

⁴¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo VII, correspondiente al mes de mayo de 1998.

No obstante que en el Código Fiscal vigente, se omitieron las reglas para la individualización de las multas, lo que trae por consecuencia la injusticia en la imposición de las sanciones fiscales, se deben tomar en consideración, las condiciones personales del infractor, puesto que en el artículo 21 constitucional, hace referencia a las condiciones personales del infractor, cuando se refiere a la consistente en si el infractor es trabajador asalariado o no, para establecer el límite máximo de la sanción. Por otra parte, el numeral 22 de la propia Constitución, exige tener en cuenta la importancia de la infracción, para no llegar a imponer una multa excesiva.

Por lo que se puede concluir al respecto, que el espíritu del constituyente, expresado en los artículos 14,16, 21 y 22 constitucionales, debe ser en el sentido de individualizar exhaustiva y concretamente la sanción administrativa, teniendo siempre en cuenta las condiciones personales del infractor y la importancia de la infracción, para no aplicar una multa excesiva, ya que si no se individualiza en esos términos, se vulneran los citados preceptos constitucionales.

Por otra parte y al respecto encontramos la Tesis de jurisprudencia 43/95 aprobada por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia, dictada dentro del Recurso de Revisión, mismo de la cual se deriva lo siguiente:

No es correcta la anterior afirmación ya que del estudio realizado de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación vigente que integran el Título IV, Capítulo I se desprende que en sus diversos artículos 70, párrafo final, 73,75,77 y 78, se establece el mecanismo por el cual la sanción aplicable será aumentada o disminuida, atendiendo precisamente a la levedad o gravedad de la conducta que motivó la imposición de la sanción así como las condiciones especiales del infractor, como es el caso ahora de los Pequeños Contribuyentes. Incluso en el artículo 76, se toma en cuenta la conducta del infractor, se la la posibilidad ahora de que tenga una sanción del 50% al 100% de la contribución omitida, que fue descubierta por la autoridad fiscal. Esto es, el artículo 76, del Código Fiscal otorga un beneficio a los contribuyentes que conscientes de que han incurrido en una violación a las disposiciones fiscales paguen antes de la notificación de la resolución donde se determinen contribuciones. Ahora bien el Código Fiscal Federal actual adoptó un procedimiento para la imposición de sanciones tomando en cuenta atenuantes, agravantes y época de pago, la conducta del infractor, reincidencia, etc. a diferencia del Código Fiscal en vigor hasta el 31 de Marzo de 1983 que prevenía que en el caso de omisión de contribuciones hasta de tres montos del impuesto omitido.

Finalmente las multas que prevé el C.F.F. son la manifestación de nuestra Carta Magna en el sentido que para hacer cumplir los ordenamientos legales se hace necesaria la imposición de sanciones.

Cierto es que precisamente la Ley Suprema tiene como uno de sus principales objetivos cuidar los derechos de los ciudadanos. Es aquí donde parece no haber una armonía entre la necesidad de imponer sanciones y la aplicación práctica de este derecho de la autoridad.

Nuestra Constitución permite la imposición de las multas, pero exige que las mismas no sean excesivas y para demostrar este hecho se hace necesario que la autoridad exponga las razones que tenga para concluir que la multa que impone no es excesiva.

Para lograr lo anterior es evidente que a la autoridad no le bastarían los elementos contables vistos solamente en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales, sería necesario que la revisión de un contribuyente comprendiera también su aspecto financiero para así determinar si la multa es o no excesiva. Lo anterior obviamente haría que los actos de molestia le fueran aún más al alargarse en el tiempo para obtener esos otros elementos.

En todo caso como ya se comentó anteriormente si las multas pueden impugnarse con los medios de defensa que si tienen al alcance, esto también implica un gasto para el contribuyente.

La forma de evitar esos gastos innecesarios y al mismo tiempo cumplir con el mandato constitucional de contribuir al gasto público, es cumplir cabal y oportunamente con las diversas obligaciones fiscales.

4.4 AGRAVANTES EN LAS INFRACCIONES DE FONDO.

Acorde a lo recién comentado, existen determinadas conductas y circunstancias que de presentarse en la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales, la multa respectiva que proceda para esa infracción deberá además, aumentarse con la intención de inhibir este tipo de conductas por parte de los contribuyentes. Las conductas y circunstancias a la que nos referimos son las agravantes en la comisión de infracciones, que detalladamente se encuentran contenidas en el vigente artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

De tal forma que si en la configuración de una infracción que tenga como consecuencia la omisión de pago de contribuciones, esto es, infracción de fondo concurren en la comisión de la misma alguna de las agravantes que señala el artículo mencionado anteriormente, la autoridad fiscal podrá aplicar un porcentaje mayor al 50% al calcular la multa por este tipo de infracciones de acuerdo con el artículo 76, fracción II del Código vigente citado, y también podrá determinar el aumento correspondiente de la multa como resultado de la presencia de agravantes en la comisión de la infracción, de acuerdo a los aumentos establecidos en porcentajes, según corresponda, que señala el artículo 77 del ordenamiento legal en mención.

En el siguiente esquema se ilustra cada uno de los **agravantes a las infracciones de fondo** que contempla el artículo 75 así como el aumento que corresponde aplicar a la multa respectiva que previene el artículo 77, ambos numerales del Código Fiscal de la Federación.

INFRACCIONES DE FONDO CON AGRAVANTES

Deberá aplicarse el porcentaje mayor para calcular la multa, es decir el 100%.

También deberá aumentarse (*) la multa en el porcentaje que corresponda según sea el agravante (art. 77 C.F.F.)

La reincidencia

Esta se da, la segunda o posteriores veces que sancione el infractor por la comisión de infracciones que tenga consecuencia la omisión en el pago de contribuciones.

Se aumentará de un 20% a un 30%

Quando se haga uso de documentos falsos, o se hagan constar operaciones inexistentes.

Se aumentará de un: 60% a un 90%

Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de terceros, para deducir su importe al calcular contribuciones o para acreditar el impuesto trasladado.

Se aumentará de un: 60% a un 90%

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

Se aumentará de un: 60% a un 90%

Que lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

Se aumentará de un: 60% a un 90%

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

Se aumentará de un: 60% a un 90%

Que se graben o microfilmen en discos o cualquier otro medio que autorice la S.H.C.P. documentación e información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos de las disposiciones fiscales.

Se aumentará de un: 60% a un 90%

Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial.

La omisión en el entero de contribuciones retenidas o recaudadas de los contribuyentes.

Se aumentará de un: 50% a un 75%

Que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Se aumentará de un: 20% a un 30%

AGRAVANTES

ART.
75
C.F.F.
Excepto
La fracc.
1 inciso
b)

- (*) Estos aumentos en las multas se efectúa aplicando el porcentaje correspondiente según corresponda el tipo de agravante al monto de la contribución omitida o del beneficio indebido.

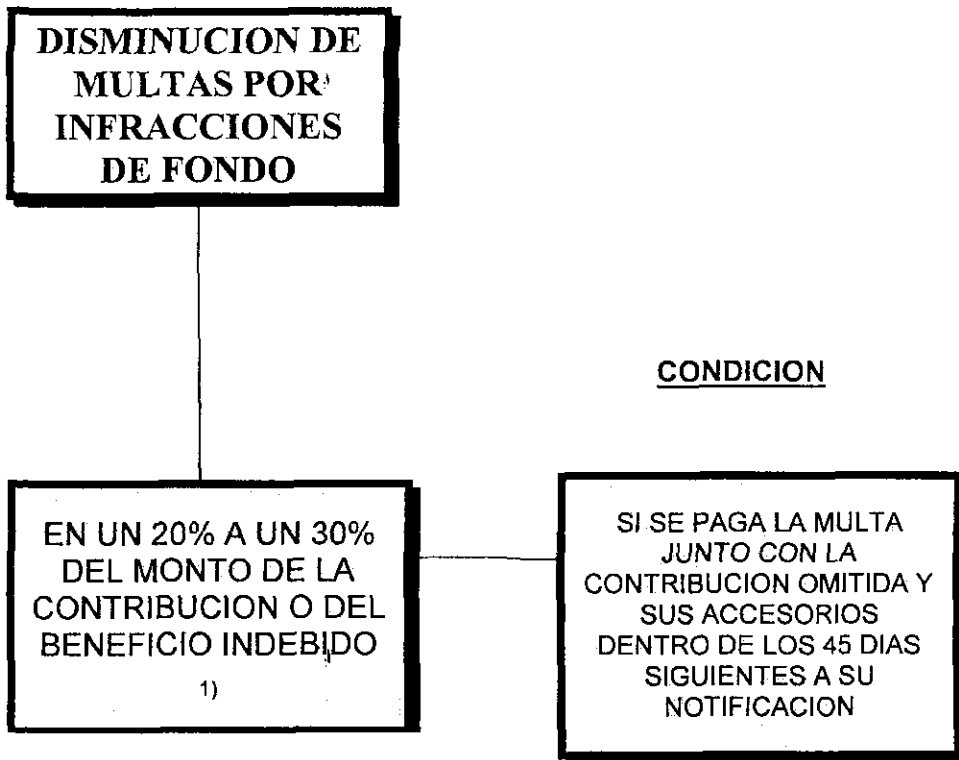
El aumento a las multas por infracciones de fondo cuando en la comisión de las mismas concurren agravantes, se calcula aplicando el porcentaje que corresponda sobre la contribución omitida histórico o del beneficio indebido, según se trate, y no sobre el monto de la multa en sí misma.

Como ya se comentó por mandato Constitucional así como por disposición expresa del artículo 75 en su primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la imposición de multas deben estar debidamente **FUNDADAS Y MOTIVADAS**, so pena de carecer de alguno de estos requisitos (entre otros) la resolución que determine la sanción, sea susceptible de defensa promovido por el contribuyente. Esto es, la Autoridad Administrativa deberá explicar detalladamente al destinatario de la multa cuáles fueron las razones concretas, las circunstancias especiales de su proceder; qué tomó en cuenta la autoridad para imponerle la sanción respectiva, así también que éstas encuadren perfectamente bien en el presupuesto legal o hipótesis legal que se contemplan en los artículos que señalan las infracciones. ***De la misma forma se deberá motivar y fundamentar suficientemente bien el porqué del aumento en las multas en caso de agravantes, señalando y demostrando en qué consiste el agravante de que se trate.***

4.5 REDUCCION DE LAS MULTAS POR INFRACCIONES DE FONDO.

Las multas impuestas por la comisión de infracciones de fondo, son susceptibles también de disminución por el pago oportuno de las mismas. La disminución de las multas impuestas por este tipo de infracciones se calculará aplicando la disminución de un 20% a un 30% sobre el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido de acuerdo como lo señala la fracción II inciso b) del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación. *vigente Sin embargo, para que proceda dicha disminución, es requisito indispensable que el infractor pague la multa con la contribución y sus demás accesorios legales, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al que surta efectos la notificación la resolución que la contenga. Esto es, si el infractor no paga la multa dentro del plazo señalado, o habiéndola pagado no la entera junto con los conceptos indicados dentro del mismo plazo, el contribuyente no tendrá derecho a esta disminución.*

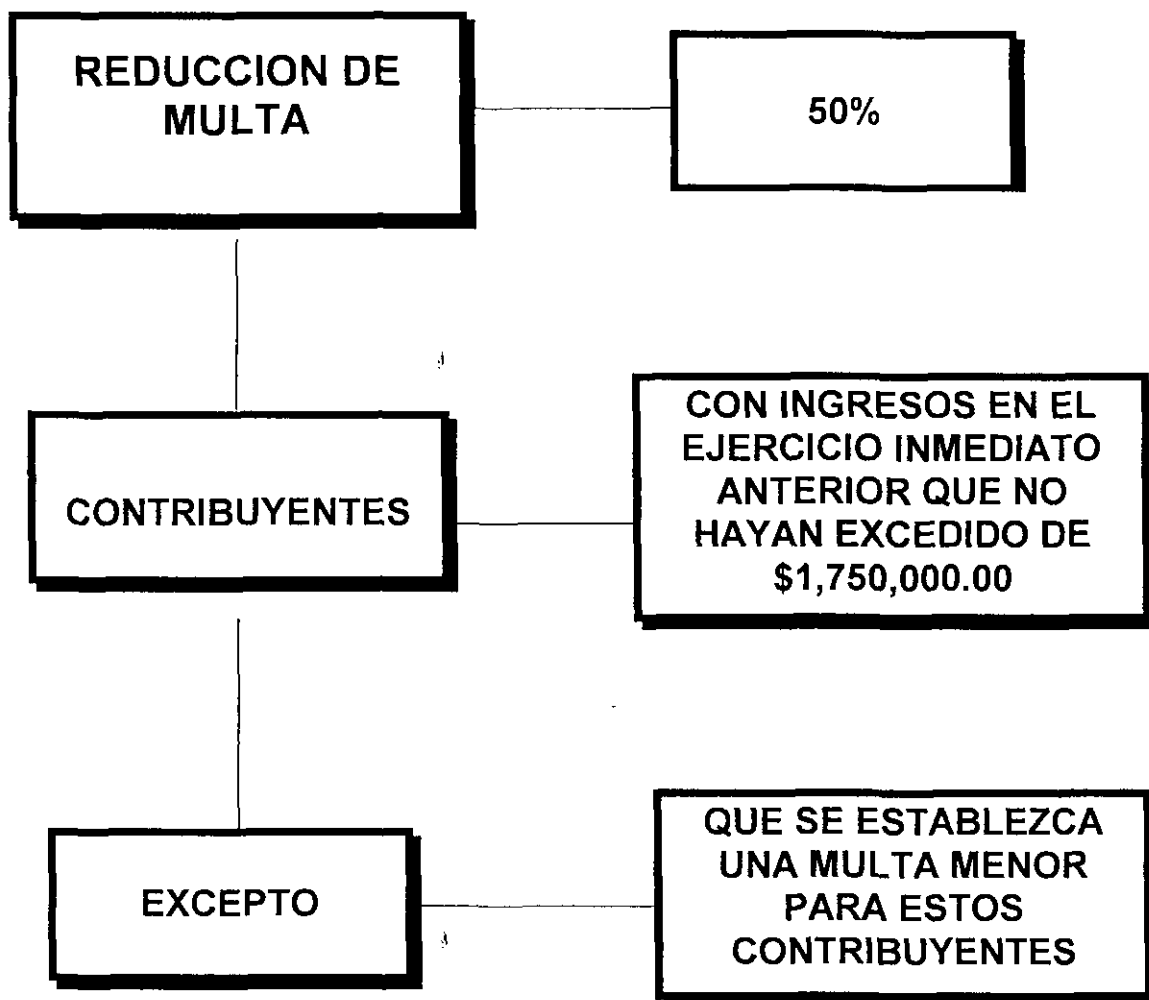
En las multas de fondo no se requiere que la autoridad dicte nueva resolución administrativa para que proceda la disminución indicado; únicamente será necesario que ésta verifique que el contribuyente cumple con los extremos que precisamos anteriormente para la procedencia del descuento en la multa.



1) En el caso de la fracción II del artículo 76. Así lo dispone el artículo 77, fracción II, inciso b).

Resulta de vital importancia señalar lo que dispone el penúltimo párrafo del artículo 70 del C.F.F. vigente que a la letra establece lo siguiente:

“Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre un mínimo y otra máxima, que se deben aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de \$ 1,750,000.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes”.



Como se puede observar de lo anterior, el legislador creyó pertinente que todos aquellos contribuyentes (cuando se adiciona esta reducción al C.F.F. sólo se consideraban a los Pequeños Contribuyentes, posteriormente se hace extensivo a todos los contribuyentes que cumplan con la condición dada) que carezcan de capacidad tanto administrativa como económica, las multas se considerarán reducidas en un 50%, consideramos que el texto en comento no precisa a que clase de ingresos se refiere el mismo, aunque resulta claro que no se refiere a ingresos declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, resulta también evidente de que no se trata de una facultad discrecional de la autoridad sancionadora en materia fiscal, sino de una facultad reglada. Dentro de las reformas al C.F.F. en 2004, se precisa ahora que los ingresos referidos, es decir la cantidad de \$ 1,750,000.00 son los obtenidos en el ejercicio inmediato anterior en que la autoridad imponga la sanción de que se trate ya sea de fondo o formal.

El penúltimo párrafo del artículo 76 del C.F.F. también prevé en que casos habrá disminución de las multas a que se refiere sus fracciones I y II y es tratándose de personales morales y físicas, que de acuerdo a la L.I.S.R. celebren operaciones con

partes relacionadas, casos en las que las multas serán un 50% menos, y en el caso de disminución de multas de estas personas la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas.

Estas disminuciones de estas multas están condicionadas por el propio Código, a que las personas de referencia hayan cumplido con ciertas obligaciones señaladas por la misma L.I.S.R. en cuestión de obtener y con conservar determinada documentación comprobatoria relativa a las operaciones que celebren con partes relacionadas.

CAPITULO 5

5. MULTAS DE FORMA.

Las infracciones de forma, en contraposición con las de fondo, no tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, esto es, la infracción de forma son aquellas conductas, hechos u omisiones, que contravienen o incumplen las disposiciones fiscales pero no ocasionan perjuicios económicos a la hacienda pública, toda vez que no se omite el pago de contribuciones. Por ejemplo: el no presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal dentro del plazo establecido al efecto en las disposiciones fiscales, de ninguna manera se perjudica al fisco federal en virtud de que dicho incumplimiento no tiene como consecuencia la omisión de pago de contribuciones.

Cabe hacer mención una vez ya analizadas las infracciones de fondo, en las de forma habrá conductas (hechos u omisiones) de los contribuyentes, ***que sea tipificada simultáneamente la misma como infracción de forma y de fondo***, toda vez que dicha conducta podrá contravenir las disposiciones fiscales que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, así como aquellas que sí tengan esa implicación o consecuencia de omitir el pago de impuesto. A efecto de demostrar y comprender mejor la afirmación anterior, a continuación elaboraremos un ejemplo sumamente sencillo con este propósito:

Supongamos que la autoridad fiscal en el ejercicio de facultades de comprobación vía visita domiciliaria, en 2004 descubre que la contribuyente "La Mexicana, S.A. de C.V.", no presentó la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2002. La anterior omisión constituye una infracción de forma que contempla la fracción I del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, a la cual le corresponde sancionarla con la multa que previene la fracción I del artículo 82 del mismo ordenamiento legal citado, tal y como se verá más adelante. Ahora bien, si la autoridad fiscal también encuentra que la mencionada omisión de la presentación de la declaración anual tiene como consecuencia el no enterar de contribuciones; es decir, también esta conducta constituye infracción de fondo, razón por la cual corresponde sancionarla con las multas previstas en el multicitado artículo 76 del mencionado Código.

En resumen en el ejemplo planteado anteriormente, la omisión por parte del contribuyente consistente en no presentar la declaración anual del ejercicio fiscal indicado, descubierta por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación,

constituye la tipificación de forma como de fondo. Sin embargo en este caso, nos parece, que a partir del 2004 existe una disposición "más clara" en el sentido de que:

"Asimismo, cuando por un acto u una omisión se infringen 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".

Como en el caso hipotético planteado, solo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor de conformidad como lo previene la el segundo párrafo de la fracción V del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, párrafo que se adiciona en el 2004..

MULTAS POR INFRACCIONES FORMALES

A

POR LO GENERAL SE ESTABLECEN EN CANTIDAD DETERMINADA. ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO.

B

EN PRINCIPIO SE IMPONDRÁ LA MÍNIMA, Y SOLO CUANDO SE PRESENTEN LAS AGRAVANTES RELATIVAS A LA REINCIDENCIA O QUE LA INFRACCION SEA EN FORMA CONTINUADA, SE APLICARA LA MULTA MAXIMA.

Por regla general la autoridad considera que si la sanción que corresponde a una infracción de forma está establecida entre un mínimo y un máximo, se sancionará con la multa menor, y sólo cuando se presenten agravantes relativos a la reincidencia o que la infracción sea de carácter continuada se sancionará con la mayor. Debe entenderse como reincidencia en las infracciones de forma, la segunda o posteriores veces que se sanciona al contribuyente por la comisión de una infracción establecida en un mismo artículo del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior como ya se dijo, con fundamento en el inciso b de la fracción I del artículo 75 del C.F.F. vigente..

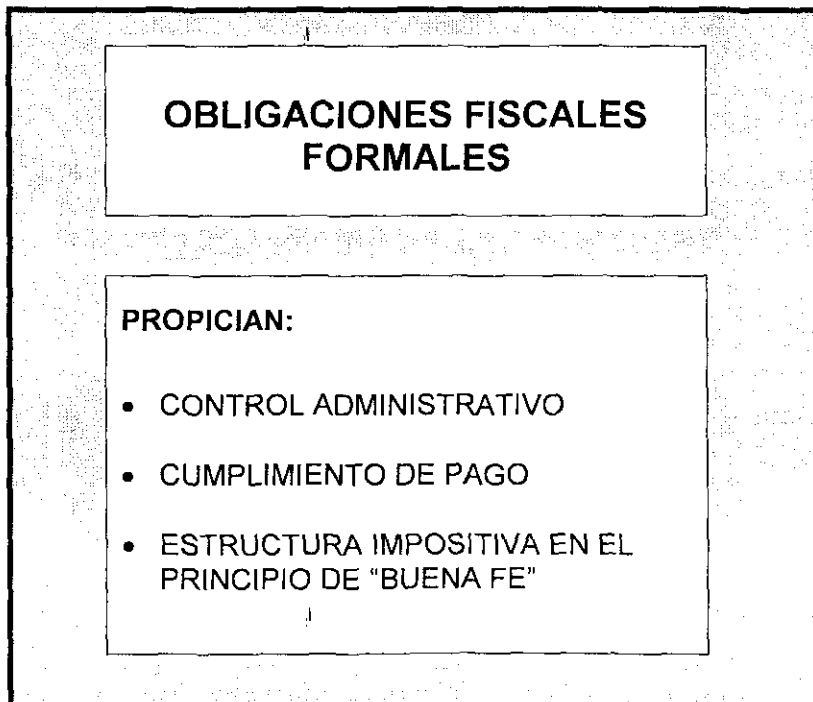
5.1 INFRACCIONES DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Como ya sabemos, las obligaciones fiscales en general establecen el qué, cómo, cuándo y dónde, a través de distintas normas jurídicas, girando todas ellas en torno a la obligación de pago económico.

Identificada entonces la obligación fiscal principal, las normas jurídicas restantes se ocuparán de materializar la administración propia del gravamen.

Para esa materialización, las disposiciones jurídicas imponen a los obligados fiscales distintas acciones u omisiones, que van desde el registrarse para esos mismos efectos en el padrón de contribuyentes, hasta el expedir comprobantes de sus operaciones, siempre que tales comprobantes hayan sido impresos por establecimientos previamente autorizados por la autoridad fiscal respectiva.

Ciertamente en estas obligaciones fiscales, el que no constituye un imperativo de pago o entero económico, pero sí representan aquellas acciones u omisiones que permitirán no sólo la posibilidad cierta del control y cumplimiento de la obligación fiscal principal de pago económico, sino también constituyen las bases que propician la preservación de la estructura impositiva bajo el llamado principio de "la buena fe".



Efectivamente, las disposiciones jurídicas que rodean a la materialización jurídica y administrativa de los gravámenes fiscales, conforman la "red" normativa que en complementación y regulación de la obligación fiscal principal permitirán, al contribuyente,

el cumplimiento fluido de su compromiso tributario y, a la autoridad, la administración general de éste.

A estas obligaciones periféricas se ha dado en llamar como ya se ha dicho **“obligaciones formales”**, lo que presupone que éstas atienden el aspecto de qué, cómo, cuándo y dónde, sólo en relación directa con la forma de la obligación fiscal principal.

Por consiguiente, como ya se ha comentado anteriormente, el quebranto de las obligaciones fiscales “de forma” o “formales” ha dado en llamarse como infracción fiscal de forma.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales de forma, si bien no propicia en forma directa la omisión en el pago de la obligación fiscal principal, sí acarrea un quebranto y atentado al sistema administrativo de las contribuciones, así como a las bases en que sustenta el cumplimiento de la obligación principal por el contribuyente.

INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES

PROPIA:

- QUEBRANTO AL SISTEMA ADMINISTRATIVO DE LAS CONTRIBUCIONES
- ATENTADO A LAS BASES DE SUSTENTO DE LA OBLIGACION FISCAL PRINCIPAL: EL PAGO

Por lo tanto, su incumplimiento ciertamente repercute en la obligación fiscal principal, aunque en sí mismo tal incumplimiento no producirá la omisión del pago tributario principal.

Así por ejemplo, un contribuyente que estando obligado a hacer los asientos de sus operaciones, no lo lleva a cabo, o lo hace en forma incompleta o inexacta, su violación normativa no produce con su actitud una omisión del pago tributario o de la contribución relacionada con tales operaciones.

No obstante, su conducta sí atenta en contra de las mejores posibilidades para que el propio contribuyente lleve a cabo su pago contributivo, al igual que dificultará, en su caso, el cumplimiento de las facultades de la autoridad administradora respecto de esa contribución y del mismo contribuyente.

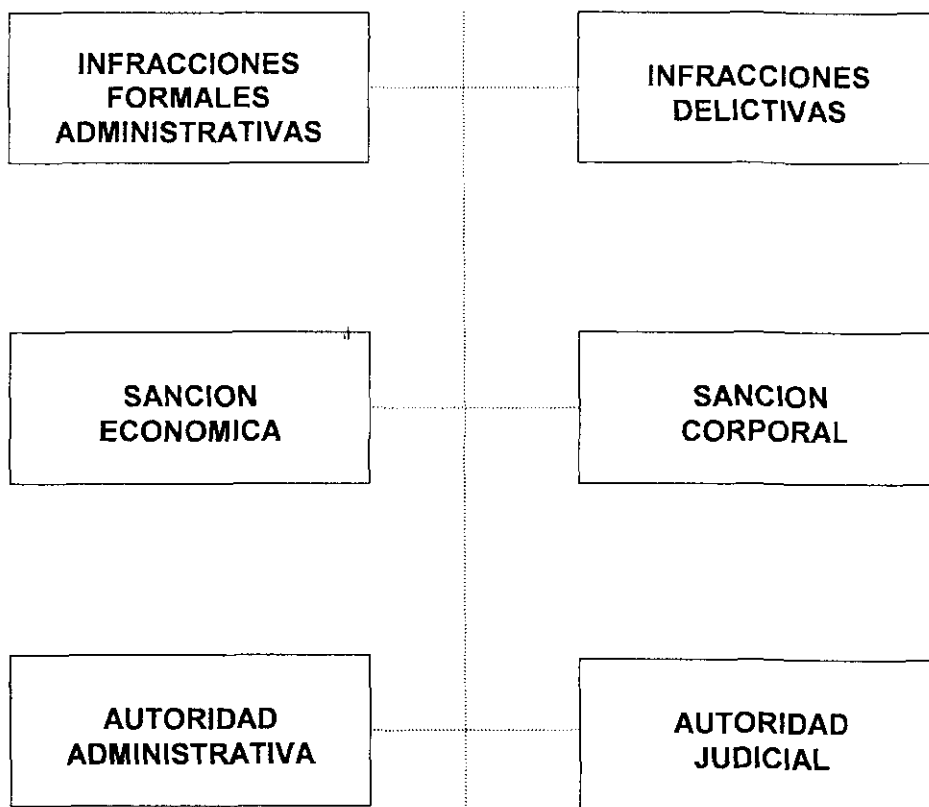
La lesión causada por la conducta del sujeto no es de una gravedad extrema, pero es evidente que el perjuicio existe, por lo que en atención a su tipificación jurídica habrá de considerársele una infracción fiscal sancionable al modo preestablecido por la norma.

Las infracciones de forma, por otro lado, pueden coexistir con las infracciones delictuales, de tal manera que por un lado tal coexistencia mostrará en el individuo una conducta de mayor temeridad al utilizar el infractor otros actos u omisiones para no pagar la contribución, aunados al propio acto de no pago, y por el otro lado, tal coexistencia motivará también que sean sancionados ambos conductos ilícitos con su sanción o multa respectiva.

Como ya se señaló, este tipo de infracción sí tiene una concepción teórica generalizada, que le califica como "contravención", lo que produce en consecuencia que las infracciones formales que se cometan serán reguladas por la autoridad administrativa.

Por otra parte, señalamos también que pueden coexistir las infracciones formales y las infracciones a la obligación fiscal principal, lo cual permitirá que las sanciones aplicadas a cada caso muestren a un contribuyente infractor que, por una parte, sea privado de la libertad por la comisión de un delito fiscal, y por la otra, se le imponga una sanción económica (multa) por la infracción o infracciones formales cometidas al decidirse omitir el pago tributario.

Al propio fenómeno de coexistencia de infracciones administrativas o formales de un lado, e infracciones delictivas por el otro, sanción económica por un lado y sanción corporal por el otro, se agrega también la coexistencia de dos autoridades regulando el caso: Autoridad Administrativa por un lado, y autoridad judicial por el otro. Como ya quedo definido en el presente trabajo nos ocuparemos sólo de la sanción económica.



Como ya se estableció también, la consumación de la infracción formal no requiere, para constituirse, el que se defina y precise la intención del infractor con su conducta.

En efecto, la corriente más generalizada en el derecho fiscal se ha pronunciado porque la consumación de una infracción fiscal administrativa no requiere determinar dolo, sino que basta con el que el sujeto actualice o materialice con sus actos, las hipótesis infractoras de la Ley, par que se entienda cometida la infracción.

No obstante, el Derecho Positivo de muchos países, y en particular del nuestro, contemplan que las sanciones a imponer por cada infracción administrativa pueden ir desde un importe de multa mínima, hasta un importe de multa máximo, como ya se comentó.

Este margen debe representar un espacio de movilidad que permita a la administración individualizar la sanción atendiendo al grado de temeridad, atenuantes o agravantes, con los que se cometía la infracción.

Lo anterior debe constituir, de hecho, una posibilidad material para calificar los elementos de dolo o culpa presentes en la conducta del sujeto para sancionarle.

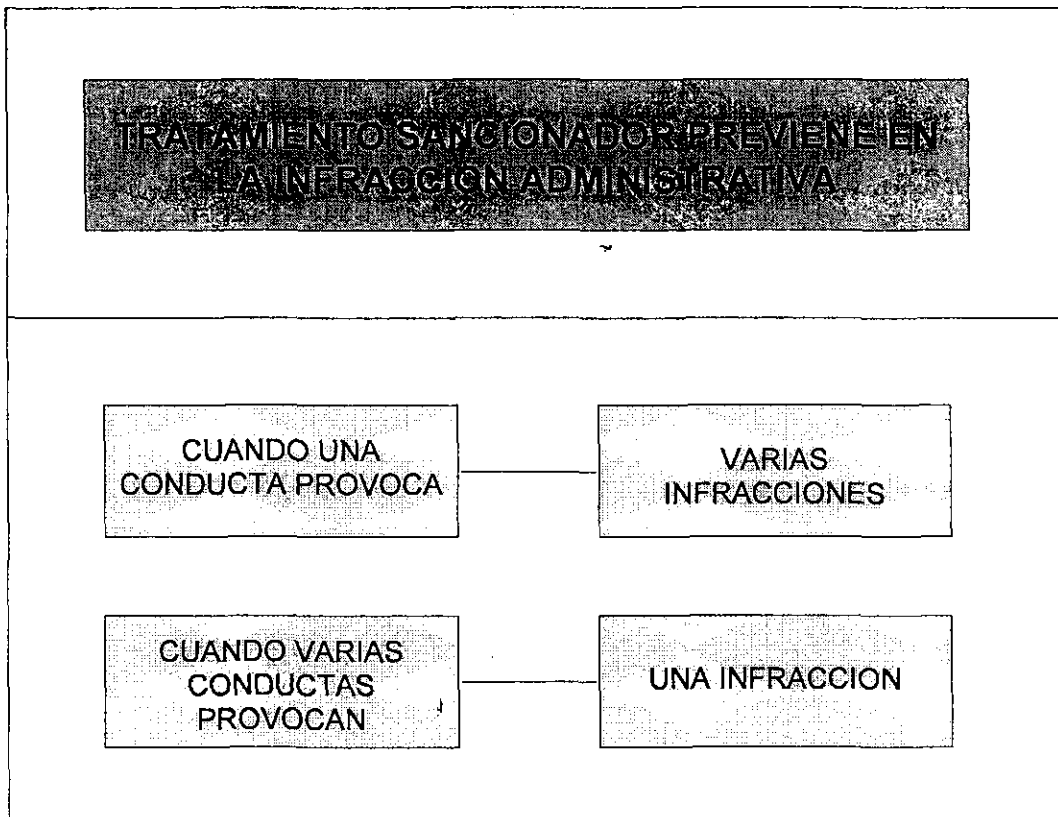
Es decir, si bien para la comisión de la infracción es suficiente que la conducta del sujeto encuadre en la hipótesis de infracción prevista por la norma jurídica, para la

sanción económica de esa conducta será necesario evaluar la culpa o el dolo contenidos en el acto u omisión ilícitos.

También ocurre con este tipo de infracción formal, llamada igualmente infracción administrativa, que el mismo acto u omisión que la consuma, puede quebrantar otra u otras disposiciones fiscales.

Para posibilitar un adecuado tratamiento al sancionar al infractor, cuya conducta por sí sola hubiese generado una o más infracciones, las normas tenderán a definir si es que se atribuye a la misma conducta la consumación de varias infracciones.

Pero no solamente se estará frente a un supuesto en el que la misma conducta provoque varias infracciones, sino que también podrá ocurrir que varias conductas produzcan únicamente una sola infracción.



Del estudio de la sanción, en el caso de la infracción administrativa, acudirá nuevamente al supuesto de partir del principio general de que bastará la mera consumación del supuesto contemplado por la Ley como infracción, para que aquella se considere cometida.

Lo anterior, debido al carácter objetivo de estas infracciones, como lo reitera Héctor B. Villegas al decir "estas infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que

interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa).⁴² Todo esto complementado, sin embargo, con la previa clasificación y determinación de aquellos casos en que participan varias conductas en una misma infracción, o una conducta en varias infracciones.

Para el caso, resulta de importancia central la individualización de la infracción, aún sea sólo administrativa, al igual que el aislamiento de cada infracción, como lo señalara Cuello Calón:

"La infracción fiscal, como episodio de la conducta humana que es, puede producirse una o más veces, dentro de la secuencia continua de modos de conducta. Por eso, es necesario que pueda aislarse e individualizarse cada infracción, de manera que permita contar las infracciones. Precisamente el objeto de un capítulo acerca de la unidad y pluralidad de infracciones fiscales, es el averiguar cuándo ciertas conductas han de ser consideradas como integrantes de una sola infracción y cuándo de varias".⁴³

Finalmente y previo a la enumeración o listado de las infracciones formales que se han tipificado en el Código Fiscal de la Federación en México, es conveniente mantener al alcance la idea de que en estos quebrantos al orden jurídico, el propósito doctrinal es de que se repare la consecuencia dañina de la conducta ilícita, lo cual difiere de modo estructural del propósito sancionador en el caso de las infracciones graves o delictuales.

En la intención diferenciada de las tipificaciones de los ilícitos fiscales, el dejar de un lado las infracciones objetivas o administrativas y del otro a aquellas infracciones subjetivas o delictuales, corresponde, evidentemente a un reconocimiento de que los ilícitos son más sancionados cuando más directamente relacionados están con la omisión del pago de la obligación fiscal principal.

Este criterio se refleja en forma condensada en la anotación del fiscalista español Pérez Royo, quien lo describe en los siguientes términos:

"La violación del ordenamiento jurídico provoca generalmente una reacción por parte de ese mismo ordenamiento; tal violación puede ser a) del derecho objetivo, en cuanto tal de la norma y, b) violación de un derecho subjetivo; cuando la violación es a un derecho subjetivo la ley puede contentarse con ordenar que quien han causado el daño lo repare, pero cuando la violación es a un derecho objetivo, al ordenamiento, la ley ordena la aplicación de una sanción con finalidad o no de carácter indemnizatorio, sino represivo, es decir, con intención, por un lado de intimidar al eventual infractor y hacerlo desistir de su propósito de alteración del ordenamiento y por otro lado, con la intención de castigar".

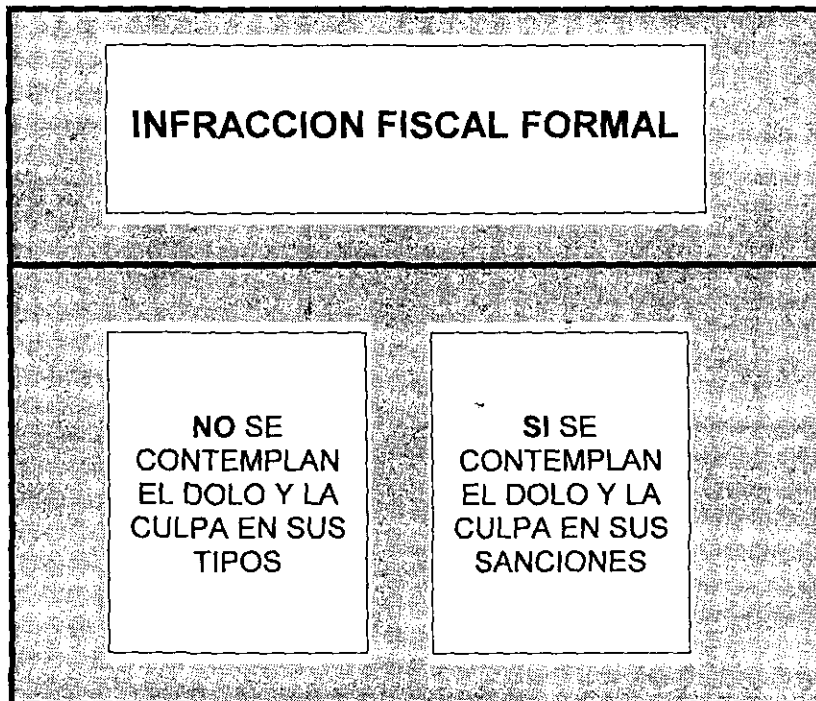
Dentro de las infracciones formales, o incumplimientos a la obligación fiscal formal, existen a su vez diversos tipos o clases de infracción, las cuales se diferencian atendiendo al autor de la conducta, ya sea el contribuyente o los terceros relacionados con él, atendiendo a la conducta originaria de aquella infracción, es decir, de acción u omisión; o a la intención del infractor, ya sea que contenga dolo en ella, o culpa al realizarle.

⁴² HECTOR B. VILLEGAS.- "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1993. Página 390.

⁴³ EUGENIO CUELLO CALON. "Derecho Penal" Tomo I, Pág. 565. Citado por Miguel Angel Garcia Domínguez. Teoría de la Infracción Fiscal. Unidad y Pluralidad de Infracciones Fiscales. Trimestre Fiscal No. 35. 1990. Indetec, Guadalajara, Jal., México. Pag. 57.

En este último caso, en que se pueda diferenciar a las infracciones formales por el dolo o la culpa que caracterizó a la conducta realmente no puede sostenerse como una diferenciación que corresponda a nuestro derecho positivo, sino que tal agrupamiento o clasificación se hace para efectos de graduar la sanción que corresponderá imponer al sujeto de la conducta.

Dicho de otra manera, nuestro derecho positivo no contempla un tipo de infracción formal dolosa y otro tipo como infracción formal culposa, por lo que para consumarse una infracción formal, a la vista del Código Fiscal de la Federación, basta solamente que el presupuesto jurídico que tipifica a la infracción sea cumplido cabalmente por el sujeto.



No obstante, el hecho de que el infractor hubiese cometido el ilícito con dolo o con culpa, habrá de ser valorado por la autoridad sancionadora previamente a la aplicación de la multa correspondiente, toda vez que como se verá posteriormente, el propio Código Fiscal de la Federación fija una multa entre un mínimo y un máximo.

O sea que este margen situado entre los límites de la multa imponible, obligada a una valoración del acto u omisión infractor para, en consecuencia, decidir de entre todas las cantidades que como multa pueden imponerse en el margen fijado por el mínimo y máximos señalados.

En la continuación de esta identificación de las infracciones formales, las agruparemos en atención a la configuración que en el Código Fiscal de la Federación se hace de éstas, en cada uno de los artículos que las contemplan.

5.2 TIPOS DE INFRACCIÓN FISCAL FORMAL.

Describiremos los tipos de infracción fiscal formal, al revisar cada artículo que les contempla, de tal manera, que encontraremos así que de pronto en un mismo artículo tendremos infracciones de las que cometen los terceros relacionados con los contribuyentes, e infracciones de las cometidas o susceptibles de cometerse por los propios contribuyentes.

Esto ocurrirá igualmente con los demás tipos de infracción, los cuales los encontraremos juntos en un mismo artículo.

Como quedó establecido ya con anterioridad al respecto de los elementos que son necesarios para que la autoridad fiscal proceda a imponer multas, en el caso que ahora nos ocupa de carácter formal, el C.F.F. en un artículo determinado señala cuando el incumplimiento a una norma fiscal está tipificado como infracción y el artículo inmediato siguiente establece que esta infracción está sancionada con la imposición de una multa, para lo cual prevé cantidades entre una mínima y una máxima como ya se ha señalado, aquí vale la pena el comentario que en los últimos años se han incrementado tanto las cantidades establecidas como tipificación de infracciones y las respectivas. De tal manera que si se adicionará o reformarán obligaciones de carácter formal por ende tendría, para que proceda legalmente la aplicación de la multa, deberá efectuarse la respectiva reforma o adición a nuestro C.F.F. que tipifique que el incumplimiento de la obligación de que se trate será considerado como la comisión de una infracción y como consecuencia lógica deberá preverse también la imposición de la multa por esa conducta antijurídica..

Al respecto a continuación veremos el esquema siguiente, mismo que trataremos más adelante de profundizar:

INFRACCIONES RELACIONADAS CON:	ARTICULO DEL CFF LA QUE CONSIDERA LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN.	ARTICULO DEL CFF QUE ESTABLECE LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA DE FORMA.
EL Registro Federal de Contribuyentes	79	80
Con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir comprobantes.	81	82
La obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas por las autoridades fiscales en el uso de su facultades de comprobación	83	84
Las Instituciones de Crédito	84 A	84 B
Los usuarios de los servicios así como de los cuenta habientes de las Instituciones de Crédito	84 C	84 D
Las empresas de Factoraje Financiero	84 E	84 F
El ejercicio de las Facultades de comprobación de las autoridades fiscales.	85	86
La obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, así como de oerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente en los términos de la LIESPS	86 A	86 B
La obligación de garantizar el interés fiscal, el solicitar la autorización de pago en plazos en los términos del artículo 66, fracción II, segundo párrafo de el Código cuando las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales.	86 C	86 D
Los fabricantes productores o envasadores de bebidas alcohólicas, de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza y de tabacos labrados, según correspondan, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la LIESPS o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.	86 E	86 F
Las que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.	87	88
Ciertas responsabilidades que recaen sobre terceros.	89	90
Dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 del CFF.	91 A	91 B

Como se puede apreciar del cuadro anterior, no se considera el ordinal 91, mismo que como ya se dijo contempla la posibilidad de sancionar la infracción que se dé "en cualquier forma a las disposiciones fiscales", pero no describe la infracción, ni tipifica el acto violatorio, situación que no es válido en los términos del artículo 22 de la CPEUM, que prohíbe las penas inusitadas. Por lo que resulta recomendable la derogación del este numeral 91 del cuerpo normativo respectivo.

Como se acaba de anotar, trataremos de profundizar un poco más en este sentido. Iniciando con los dispositivos legales referentes a la tipificación, es decir al señalamiento de la Ley, en concreto en nuestro vigente CFF de lo que constituye la comisión de Infracciones, para continuar con las Sanciones aplicables a esas Infracciones.

5.3 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL RFC

Iniciamos con las infracciones fiscales formales o administrativas, que se refieren al registro federal de contribuyentes.

Como se sabe, la administración de las contribuciones, conlleva a la implantación de sistemas precisamente administrativos, en cuya etapa de control es factor determinante la información, con cuyos atributos es factible ese control, no sólo del gravamen y el obligado, sino de los actos de la propia autoridad en relación con ellos.

Uno de esos atributos de la información los proporciona el listado, inventario, padrón o registro de los contribuyentes obligados que se relacionan con las contribuciones que han de administrarse, lo cual hace de este censo un instrumento vital en el control de la administración tributaria.

Por otra parte, la relevancia involucrada en la creación del inventario de contribuyentes, es de particular observación cuando las contribuciones principales a que se vinculan los obligados enlistados en ese padrón, están basadas en el llamado principio de la buena fe.

De hecho, esta estructura impositiva que descansa en el principio de que cada obligado ha de darle dimensión a su cargo tributario y manifestársela a la autoridad, constituye una estructura no rígida, en algunos casos demasiado flexible, que requiere, para el control administrativo un mayor esfuerzo de parte de la autoridad.

En medio de esas circunstancias en que las principales contribuciones de un país se han estructurado o descansan en ese principio de buena fe, el registro de contribuyentes es un enorme detonante de un eficaz sistema de administración hacendaria, y su deficiencia o inoperancia, en su caso, puede ser causa de graves deterioros de su administración y de la hacienda misma.

Una vez establecida la obligación en el numeral 27 del propio CFF, para que los contribuyentes integren, a través de la realización de actos el censo o registro de ellos, esas mismas disposiciones sirven de base para la tipificación de los ilícitos formales o en su caso delictivos en la norma.

En nuestro país, el Código Fiscal de la Federación contempla las infracciones formales o administrativas en el artículo 79, cuyo texto es como sigue:

ARTÍCULO 79 CFF

"Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

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

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

- II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
- III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.
- IV. No citar la clave del registro o no utilizar el código de barras que la contenga cuando éste sea obligatorio, o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se está obligado conforme a la Ley.
- V. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.
- VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.
- VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.
- VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionistas, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

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

En el primero de los supuestos de infracción se trata evidentemente no de una acción, sino de una omisión, infracción que es susceptible de cometerse por el contribuyente obligado al registro, así como por aquellos terceros con carácter de responsables solidarios.

La infracción por la omisión plena de la solicitud de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, constituye una de las infracciones formales que pueden calificarse como graves.

La gravedad la adquiere la infracción debido a la relevancia que representa para la Administración Hacendaria General, el contar con el censo de contribuyentes a quienes les resulte obligación fiscal de presentar declaraciones periódicas, o expedir comprobantes o retener contribuciones en los términos del propio Código Fiscal Federal, casos todos ellos en los que la Ley les obliga a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta infracción tiene variantes que hacen posible, como en todas las infracciones de forma, que el cumplimiento extemporáneo de la obligación fiscal no acarreará la configuración de la infracción, siempre que dicha extemporaneidad del cumplimiento se produzca en forma espontánea.

Por un principio de equidad, se agrega a la fracción I del propio Artículo 79 la exclusión de responsabilidad, en aquellos casos en que el incumplimiento se dé cuando el obligado a inscribirse tenga contemplado en la Ley que su registro deba realizarse por otra persona.

En el resto de los supuestos de infracción, el hecho tipificado como tal insiste en el caso de quienes no se inscriban en el Registro de Contribuyentes, o estándolo, no presenten los avisos, o no citen su clave o citen una ajena, o que ésta no haya sido proporcionada por la autoridad fiscal.

INFRACCIONES AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

- OTORGAR CONFIABILIDAD AL PADRÓN
- OPORTUNIDAD Y VIGENCIA AL PADRÓN

Resulta conveniente señalar que en los términos del artículo 33-A del CFF vigente, establece que los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación a que se refiere el artículo 79 en comento, para efecto de verificar las aclaraciones que se consideren pertinentes por parte del contribuyente (la llamada justicia de ventanilla), debiendo la autoridad en este caso resolver dentro de un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente registrado el expediente, esta aclaración no constituye instancia, ni interrumpe, ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa, así como las resoluciones dictadas por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares, circunstancias estas que el citado artículo 33-A prevé.

5.4 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE CONTRIBUCIONES, DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, INFORMACIONES O EXPEDIR CONSTANCIAS.

Ahora bien por otro lado, aunque manteniendo la idea del necesario sistema de información que debe instrumentar la autoridad hacendaria, las declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias, son instrumentos que además de facilitar el historial que debe constituirse de cada contribuyente, además de representar el vehículo principal de pago de las contribuciones.

En efecto, dentro de las obligaciones formales o administrativas, acaso la de mayor relevancia lo es aquella que constituye precisamente el instrumento de pago de la obligación fiscal principal.

Esto hace a las declaraciones un vehículo de gran relevancia que obliga a mantener su forma en las mejores condiciones posibles, de modo tal, que en cuanto el contribuyente determine su carga fiscal a pagar, la plasme con la mayor facilidad y sencillez para corresponder mediante esta facilitación del pago al esfuerzo y disposición de cumplimiento de las obligaciones de un contribuyente.

En contrapartida, el quebranto de las normas que regulan la formulación y presentación de dichas declaraciones, constituyen distintos tipos de infracción formal que serían sancionados.

Así se observa del contenido del Artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, en el cual son detallados los supuestos que originarán la configuración de infracciones fiscales formales o administrativas, no solo relativas a la a presentación de declaraciones, aunque como se comenta es la principal, pero no la única, por lo que este dispositivo tipifica como infracción el incumplimiento de obligaciones de tipo formal como son la de presentar solicitudes, avisos, informaciones e incluso la expedición de constancias, como se observa a continuación:

“ARTICULO 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias.

- I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.
- II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes”.

Antes de seguir adelante es conveniente aclarar que las fracciones I y II transcritas fueron reformadas y como tal entraron en vigor a partir del 1o. de Marzo de 1998, cuya reforma obedece a la modificación que sufre a partir de la misma fecha anterior el último párrafo del artículo 20 del propio C.F.F. que ahora dispone...”Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, ...”. Por lo que acorde a esto el citado artículo 81 señala como infracción no presentar declaraciones o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, de acuerdo a la fracción I y de acuerdo a la fracción II es infracción presentar declaraciones en medios electrónicos con irregularidades.

- III. "No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.
- IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.
- V. **Derogada.**
- VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.
- VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, octavo párrafo de este Código.
- VIII. No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.
- IX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, penúltimo párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.
- X. No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.
- XI. No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora, de conformidad con el artículo 65, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.
- XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71,

primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

- XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86, fracción IX inciso b), 72, 101 fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.
- XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con el artículo 86 fracción XVI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.
- XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- XVI. No proporcionar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.
- XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.
- XVIII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- XIX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X, y XVI de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- XX. No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9 de este Código.
- XXI. No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- XXII. No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en que el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,
- XXIII. No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores." (*En esta fracción existe un error,*

en virtud de que la fracción VIII del artículo 29 de la Ley de referencia, se encuentra actualmente derogada).

XXIV. "No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXV. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación."

Las fracciones XX, XXII, XXIV y XXV fueron adicionados en 2004.

De los supuestos contemplados por el dispositivo transcrito, la más común en la práctica son las relativas al requerimiento tanto de declaraciones provisionales, como anuales y ahora las mensuales y definitivas, en razón de que se ha discutido en ocasiones, que en los casos de la no presentación de la declaración relativa a un período o ejercicio, ya sea provisional o definitiva, no se comete en realidad la infracción por la no presentación de dicha declaración o declaraciones.

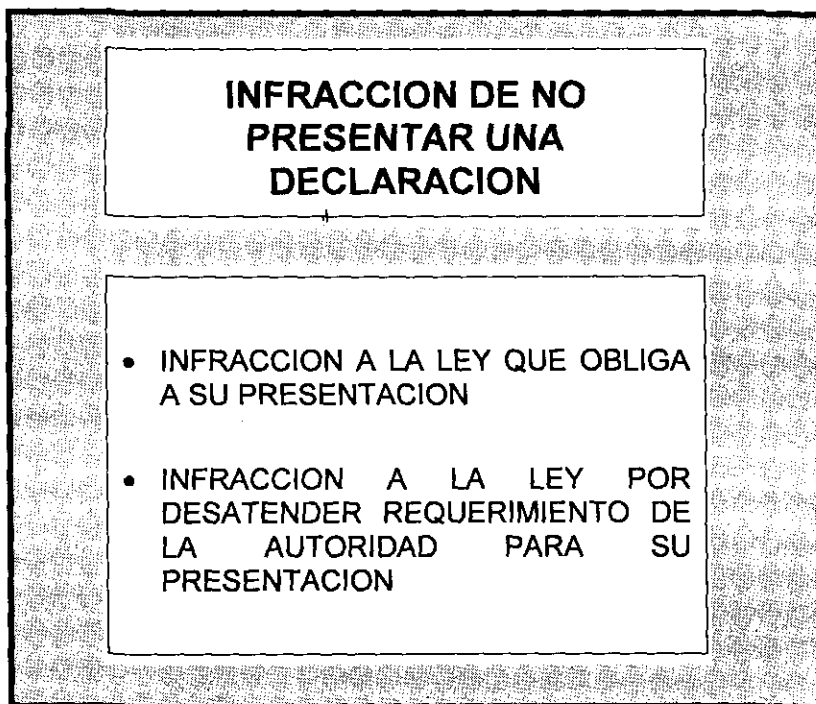
El cuestionamiento surge principalmente al sostenerse que la infracción contemplada, por la fracción I de este artículo, sólo se ha cometido si es que la autoridad hacendaria requiere previamente la exhibición de tal declaración al sujeto, quien a pesar del requerimiento no proporciona la declaración requerida.

Luego entonces, una vez requerido el sujeto por la declaración omitida, podrá afirmarse que se ha infringido una disposición jurídica.

No obstante, es absolutamente falsa esta conclusión, debido a que, si bien ciertamente el contribuyente que desatiende un requerimiento legítimo de la autoridad comete una infracción o quebranto a la norma que le compele precisamente a que responda al requerimiento que se le formula, tal infracción no se constituye por la presentación de la declaración, sino que se actualiza con la conducta de desatención de la autoridad.

Mientras tanto, la no presentación de una declaración a que obliga la Ley, por sí misma constituye una infracción y no requiere para su configuración el que la autoridad hacendaria requiera su exhibición y después de ese requerimiento el sujeto mantenga su desacato, ya que, en todo caso, de llegarse a ese extremo, se habrían cometido ya dos infracciones.

Estas infracciones consistirían: una, en la desatención a la norma al no presentar la declaración fijada por la Ley, y dos, la desatención del contribuyente al posterior requerimiento que le hiciera la autoridad.



En suma, el contribuyente que no presenta una declaración a que le obliga la Ley habrá infringido, con su actitud, la disposición legal que así lo obligaba a hacerlo, luego entonces, si además de no cumplir con esa obligación fiscal establecida en la Ley, tampoco atiende un requerimiento de la autoridad, con el cual ésta le requiere la exhibición de esa misma declaración omitida, entonces el sujeto habrá cometido una nueva infracción.

Esta nueva infracción consistirá en la violación o quebranto a la Ley que le está obligando a atender los requerimientos que le formule la autoridad, infracción ésta que desde luego se agregaría a la ya consumado previamente, y que consistiera en no cumplir con la presentación de la declaración a que obligaba la Ley.

Ambas infracciones se habrán cometido con actos distintos, en momentos también distintos, agregándose además al caso el hecho de que estas infracciones no podrían ser corregidas en forma "espontánea", como lo contempla el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que fue ya comentado.

La imposibilidad de esa corrección con el carácter "espontáneo", obedece a que en el primer caso, ya habría mediado una gestión de la autoridad entre la consumación de la infracción y la posible corrección del acto infractor, gestión ésta que consistió precisamente en el requerimiento que el mismo sujeto desatendió cometiendo la nueva infracción.

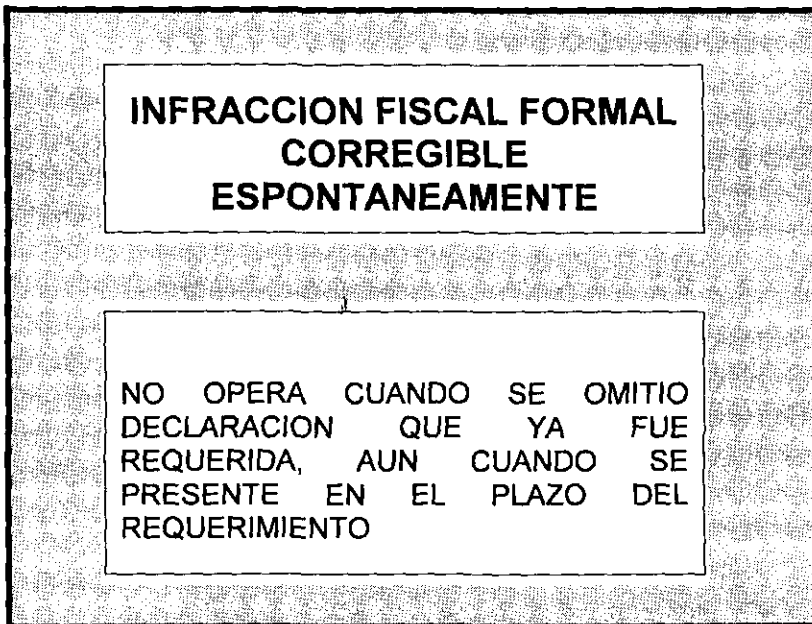
En el segundo caso, el desestimar el sujeto el requerimiento de la autoridad no es una infracción de las que pueden ser corregidas en forma "espontánea", debido a que precisamente la gestión de la autoridad constituye un requerimiento.

Sin embargo, vale la pena dejar en entredicho esta última conclusión, debido a que si el requerimiento formulado por la autoridad fiscal, contempló el que la declaración requerida fuese exhibida dentro del plazo legal de cumplimiento a este tipo de requerimientos, y el contribuyente no lo hace en ese lapso, pero en cambio, el sujeto cumple esa obligación fuera del plazo fijado en el requerimiento, sin que entre el vencimiento del plazo y su cumplimiento hubiese mediado gestión alguna de la autoridad, debemos aceptar entonces que se trata de un cumplimiento "espontáneo" pero fuera del plazo legal.

Es decir, de las dos infracciones cometidas por el sujeto, la primera ya no puede corregirse "espontáneamente", toda vez que medió el requerimiento de la autoridad para que se presentase la declaración omitida, lo cual impide que aun cuando se presente aquella, ya no se considere un cumplimiento o presentación espontáneo.

Entre tanto, para efectos de la segunda de las infracciones cometidas, esa misma presentación de la declaración requerida no correrá la misma suerte, de tal manera, que si bien para efectos de la primera infracción el presentar la declaración fuera del plazo del requerimiento tendrá el carácter de presentación no espontánea, en cambio para efectos de la segunda infracción no atender el requerimiento- si se entenderá una presentación o corrección espontánea.

En el segundo supuesto, el hecho de que no exista una gestión de la autoridad entre el plazo vencido en que se debió cumplir con el requerimiento, y la fecha en que dicho cumplimiento se produzca, permite conforme al vuelto a citar artículo 73 del CFF, que ese cumplimiento fuera del plazo se considere espontáneo.



Dentro de otras de las infracciones formales o administrativas contempladas en el artículo 81 del C.F.F., se contemplan las relativas a los errores o carencias en declaraciones, avisos, solicitudes, o constancias, lo cual protege en esencia lo que en general constituye el propósito de toda infracción formal: la administración del gravamen.

Un caso tipificado como infracción que ha causado discrepancias técnico-jurídicas y que se contempla en el mismo dispositivo se refiere a no efectuar, "en los términos de las disposiciones fiscales" los pagos provisionales.

Lo que ha originado mucha polémica hecho de que siendo los "pagos provisionales" enteros económicos a cuenta del Impuesto o Contribución del Ejercicio, éstos podrían o no conformar la carga definitiva del gravamen al concluir el período que integre el ejercicio.

Por ello, la provisionalidad de esos pagos lleva a algunos a afirmar que en consecuencia, su no realización "en los términos de las disposiciones fiscales", no debe tipificarse como infracción fiscal, en cuanto que la disposición fiscal esencial y relevante de la contribución está por venir y actualizarse o materializarse.

Luego entonces, se afirma, si aun no se surte la hipótesis de pago principal, puesto que la contribución sólo se podrá calcular hasta haberse integrado el ejercicio, las partes del todo principal no deben adquirir mayor relevancia que la obligación principal a la cual se habrán de dirigir las obligaciones provisionales.

Esa argumentación cobró mayor fuerza y sustento durante el tiempo en que a su vez, estuvo vigente la disposición del Código Fiscal Federal en la que se sancionaba a la

infracción cuestionada, con una cantidad igual a un porcentaje de cada pago no efectuado.

Por ello, se concluía en que si la contribución principal y definitiva era omitida o no pagada, la sanción parecía adecuada en tanto que se fijaba en un por ciento de la omisión; pero ese mismo tratamiento no debía aplicarse a los "pagos provisionales" de la misma contribución, debido a que estos eran simples anticipos provisionales de una carga futura, en la cual pudiera llegarse al caso de que no apareciera como carga, sino incluso a favor del sujeto.

Todo esto hacía parecer a la infracción omisiva de los pagos provisionales como injustificada, y por lo menos acreedora a una multa excesiva. En medio de la polémica apareció un precedente de tribunales en el que, si bien el asunto que se abordaba no era precisamente la existencia o justificación de la infracción, éste se ocupó del cálculo de las contribuciones por ejercicio, en cuyo caso concluyó en la ilegalidad de la estimación, cálculo y determinación (liquidación), de las contribuciones por períodos menores a un ejercicio.

Se adujo entonces que si no podía calcularse, estimarse o liquidarse la contribución fiscal por períodos menores de un ejercicio, luego entonces no podría tampoco sancionarse a quienes no calcularan, estimaran o determinaran la misma contribución por períodos menores al ejercicio al no efectuar sus "pagos provisionales".

Sobre el caso puede decirse que no obsta, que la contribución, como tal, no pueda ni deba calcularse, estimarse o liquidarse, por períodos menores a un ejercicio, para que en lógica conclusión no pueda determinarse como infracción o quebranto a la Ley, la omisión de pagos provisionales de la propia contribución.

En efecto, la razón principal por la que no existe una relación causa-efecto que determine que si no se puede liquidar la contribución por períodos menores a un ejercicio, luego entonces no se pueda infringir la Ley omitiendo pagos provisionales de la Contribución, obedece a que la misma Ley que obliga a realizar el cálculo, estimación y liquidación por ejercicio, obliga también a realizar pagos provisionales por períodos menores al mismo ejercicio, como ejemplo el artículo 14 de la L.I.S.R. vigente, y el, artículo 7 de la actual L.I.A.

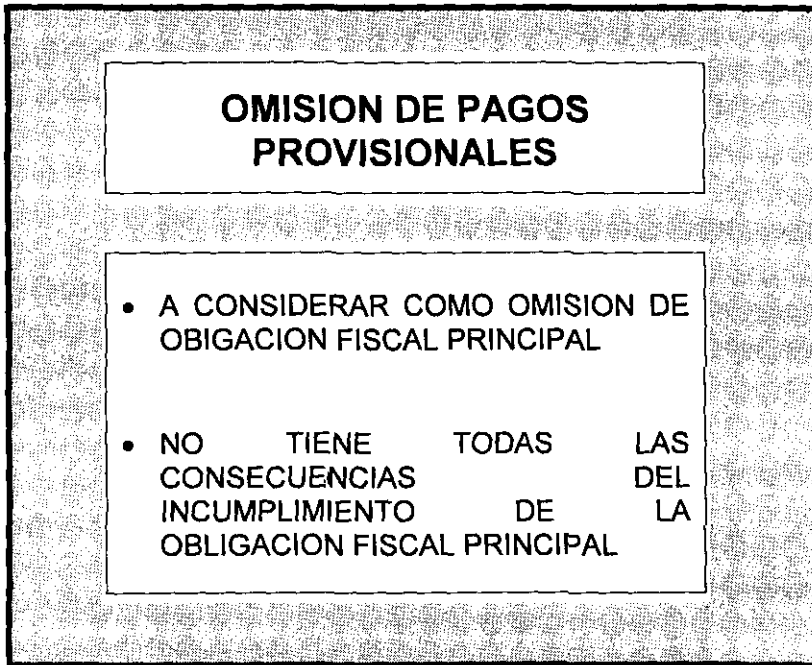
Consecuentemente, quien no cumple con los cálculos de la contribución del ejercicio, infringe la Ley tanto como aquél que no cumple pagos provisionales ordenados por la propia Ley.

Acaso en el aspecto en el que sí se ha prosperado fue el hecho de haberse modificado ya la sanción aplicable a estas infracciones por omisión de pagos provisionales, los cuales se han atenuado como se observará posteriormente al atender la fracción IV del artículo 82 del mismo Código Fiscal.

Lo anterior a partir de 2003, ya no será aplicable para los efectos de las vigentes L:I:V:A: y L:I:E:S:P:S: cuyos pagos son mensuales y definitivos.

Un comentario final sobre el caso corresponde a la consideración, acertada o no, para definir a esta infracción como una de tipo formal o de aquellas que incumplen con la obligación fiscal principal.

Por una parte, podría catalogarse como de infracción formal o administrativa por no corresponder a una omisión en el pago de la contribución, sino sólo de alguno de sus "pagos provisionales". A pesar de ello, debemos inclinarnos por considerar a esta infracción como una de incumplimiento de la obligación fiscal principal, aunque no con todas las consecuencias inherentes a las infracciones de este tipo, esto último, debido a que por tratarse de pagos sujetos al cálculo y obligación definitivos, no podrán tomarse con la misma calidad de éstas.



De las infracciones restantes del artículo 81, son tipificadas como tales en resumen el hecho de no presentar declaraciones de carácter informativo, asimismo como no proporcionar información que en ambos casos obligan diversas leyes fiscales como son las que señalan el propio C.F.F., la L.I.S.R., la L.I.V.A., de L.I.E.S.P.S., así como no presentar determinados avisos, **casos todos estos en que para las autoridades hacendarias como ya se ha dicho representan el vehículo principal para que los contribuyentes puedan efectuar su obligación sustantiva, es decir el pago de las contribuciones.**

Como comentario final al precepto en comento, diremos que en 1996 constaba de 8 fracciones, en 1997 se agregaron las fracciones de la IX a la XIX y en 1998 se adicionó la fracción XX, actualmente es decir en 2004, encontramos que ya son 25 las fracciones que integran este numeral. Como muestra de la existencia cada vez mayor de obligaciones fiscales, en este caso de tipo formal.

5.5 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD.

Dentro de estos tipos de infracción formal configurados por el Código Fiscal de la Federación, se incluyen aquellos relacionados con la esencia de la estructura tributaria que ha establecido las obligaciones igualmente formales. Efectivamente, como ya fue señalado, algunas de las obligaciones implican el entero de los importes económicos, lo que las hace constituirse en la obligación fiscal principal, mientras que las obligaciones fiscales restantes no se proponen precisamente el entero económico señalado, sino el establecer las bases de la propia estructura impositiva que haga posible su cumplimiento y control administrativo.

Por consiguiente, la infracción o incumplimiento a estas obligaciones ciertamente no traerá, de suyo, la omisión en el entero económico tributario, pero seguramente pondrá en grave riesgo a las contribuciones relacionadas con las obligaciones infringidas.

Esta característica de las infracciones fiscales que no producen la omisión en el pago tributario, se constituye por el riesgo de que precisamente la omisión se vaya a propiciar a raíz de las infracciones formales que se han cometido.

Es decir, si bien la comisión de estas infracciones no origina la omisión en el pago de impuestos, sí facilita en cambio que tal omisión se produzca. Se trata pues de infracciones de riesgo de omisión, y ciertamente no de infracciones de omisión.

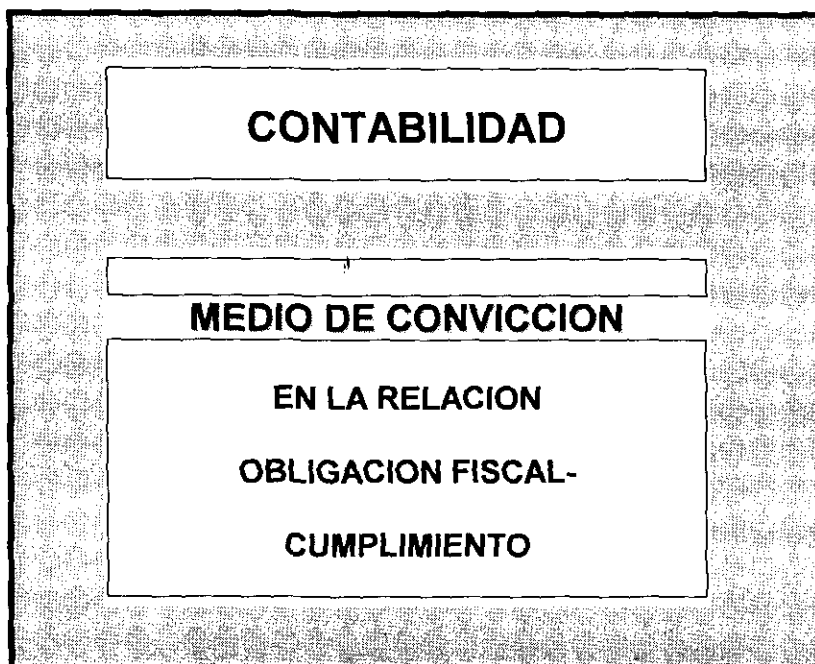
Las Infracciones Fiscales de forma que reflejan con mayor claridad este fenómeno de riesgo, lo constituyen aquellas cuya obligación fiscal incumplida se relaciona con la Contabilidad, los registros obligados, la expedición de comprobantes, y la microfilmación o grabación de documentos.

La importancia de estas infracciones radica en la importancia que, como en otros casos, le deviene de la obligación fiscal incumplida.

Para el caso, la contabilidad constituye un sistema de información que como tal permite el conocimiento de aquello que hace posible a la Autoridad la administración de los gravámenes.

Si como ya se anotó, los principales impuestos o contribuciones de nuestro país tienen el carácter de autodeterminables o autoliquidables, de manera que el propio contribuyente corresponde fijarle dimensión a su carga fiscal, la contabilidad, se convierte entonces en la bitácora, cuyos asientos o registros mostrarán a la Autoridad Fiscal lo idóneo de los términos en que el mismo contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

La contabilidad es utilizada entonces como el medio de convicción para el conocimiento de la verdad en la relación obligación fiscal-cumplimiento.



Desde luego que la contabilidad no surge o se inventa con motivo de los gravámenes o impuestos, sin embargo, ahora es una herramienta sin la cual la tributación, su cumplimiento y su administración no serían del todo posibles.

Por ello, es explicable que dentro de las obligaciones fiscales formales, se haya establecido como una obligación relevante el que los contribuyentes lleven contabilidad, y lo hagan sujetándose a diversas disposiciones que fija la propia Ley.

Este tipo de obligación fiscal, refleja una especie de compensación para la Administración Tributaria, quien por una parte pareciera quedar expuesta a los riesgos de incumplimiento cabal de pago de contribuciones, cuando éstas las debe determinar el contribuyente, situación que por otra parte pareciera resolverse al obligar la Ley a que el contribuyente registre los sucesos que guardan relación con sus obligaciones fiscales.

El historial producido con estas obligaciones permitiría a la Administración Tributaria, la confirmación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes que previamente fijaron los montos de sus cargas fiscales.

Así el Fisco ha desarrollado una red de obligaciones fiscales de tipo formal, que deben cumplir los contribuyentes a favor del interés fiscal, ya se trate de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de pago, o de la administración y control de las contribuciones.

Algunas de estas obligaciones, cuando son incumplidas, se han tipificado como infracción fiscal, ejemplo de ello son las contenidas en el actual artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto dice:

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

- I. No llevar contabilidad.
- II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales, no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.
- IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos inexactos o fuera de los plazos respectivos.
- V. Derogada.
- VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.
- VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.
- X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.
- XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.
- XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal

autorizados por las autoridades fiscales, cuando se este obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

- XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal de Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."

Llama la atención del texto del Artículo 83, el hecho de que la tipificación de estas infracciones requiere que al incumplimiento de la Ley **se agregue el de que siempre sea descubierto éste en el ejercicio de facultades de comprobación.**

Es decir, que si bien la sola violación a la norma fiscal al momento de incumplirse una obligación prevista por ésta, representa y constituye una infracción a quebranto a la Ley, para efectos de la tipificación de ese acto como una infracción, es necesario que el mismo haya sido descubierto en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad.

**INFRACCIONES QUE REQUIEREN
DE ACTOS DE AUTORIDAD PARA
CONSUMARSE**

RELACIONADOS CON:

- LA CONTABILIDAD
- LOS REGISTROS
- EXPEDICION DE COMPROBANTES
- EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS
- DOCUMENTACION DE MERCANCIA EN TRANSPORTE

Para estos casos, en que la violación de la Ley es descubierta en el ejercicio de facultades señalado, las sanciones que prevé el propio Código Fiscal están dirigidas a estos casos.

Sin embargo, el propio Código no contempla una sanción para cada uno de los casos descritos, si su descubrimiento no se realiza en el ejercicio de las citadas facultades.

En suma, pareciera que la comisión de estas infracciones se reconoce como relevante, sólo si al momento de una auditoría fiscal por ejemplo sea practicada por la Autoridad, la irregularidad es descubierta.

En cambio, si la infracción es descubierta al margen del ejercicio de las facultades de comprobación de la Autoridad, pareciera no existir tipificación infractora en el Código, a pesar de lo que establece el ya citado artículo 91 del mismo, mediante el cual prácticamente "tipifica" todas las formas de contravención a la Ley.

La procedencia técnica legal de esta manera apelmasada de hacer la tipología de las infracciones fiscales queda en duda, y no profundizaremos en él dentro de este trabajo, pero aún así, señalamos la conveniencia de que tal dispositivo fuese adecuado a cada supuesto para mayor transparencia en la imposición legítima de sus respectivas multas.

De los casos tipificados, en el artículo transcrito, algunos de ellos parecen constituir una contradicción, o por lo menos un conflicto, ya que mientras la fracción I atribuye condición infractora al hecho de no llevar contabilidad, la fracción IV se lo atribuye al hecho de "no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas".

Los "asientos correspondientes" forman parte de la contabilidad y de los sistemas de aquélla, por lo que debemos concluir en que es más grave no llevar contabilidad, que no hacer sus asientos.

No obstante, en ocasiones se confunde a ambos sucesos como si fueran el mismo. Es común que a algunos contribuyentes se les sancione con las penas previstas para el caso de no llevar contabilidad, cuando que lo único que la autoridad logró comprobar es que el obligado no hace los asientos en sus libros, es decir, mantiene los libros "en blanco".

Los libros en que se hacen los asientos no son sino solo una parte integrante de la contabilidad o del sistema registral, por ello, la falta de su uso hace llevar una contabilidad deficiente, incompleta, irregular e inconsistente, lo cual pudiera llevarnos a la conclusión de que eso significa lo contrario de llevar contabilidad, es decir, puede constituir el no llevar contabilidad.

A pesar de ello, no se debe atribuir a los libros "en blanco" la calidad o el carácter de que no se lleva contabilidad debido, principalmente, a que el mismo Código ha querido darle una significación diferente a ambos sucesos, una calidad infractora distinta, e incluso, una sanción contemplada de modo distinguido para cada caso.

Otro tipo de obligaciones fiscales de carácter formal que tienen como fin principal, tanto el hacer posible el cumplimiento de la obligación del pago económico como la administración y control de las contribuciones, por lo que constituye infracción el que los contribuyentes o terceros con ellos relacionados, se abstengan de expedir con los requisitos de la norma fiscal, comprobantes de sus actividades.

Efectivamente, reconociendo en los comprobantes de las actividades relacionadas con las contribuciones a un elemento fundamental para el control y verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, la norma fiscal les ha tomado para que sirvan en ese sentido a la Administración Tributaria.

Sin embargo, la obligación fiscal no se ha limitado a los contribuyentes directos de cada gravamen, sino que dicha obligación ha alcanzado a aquéllos que se relacionan con los contribuyentes, en actividades u operaciones vinculadas directa o indirectamente con un Derecho u Obligación fiscal.

A consecuencia de ello, el sujeto que adquiera bienes o use servicios, está fiscalmente obligado a solicitar el comprobante respectivo de la operación.

Además de solicitar los comprobantes señalados, quien los reciba, deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expide y aparece en esos documentos "son los correctos". Es decir, el solicitante debe comprobar que quien los expide, y sus datos, coinciden con la persona que aparece en los mismos.

Pero además, la confirmación de que los datos de quien aparece en los documentos son correctos, implica para su solicitante una verificación de los mismos, o sea, una investigación en favor de la administración y control de las contribuciones vinculadas a los propios documentos.

Esa condición se impone como requisito para hacer posible la deducibilidad o el acreditamiento fiscales resultantes de las operaciones consignadas en los propios comprobantes.

Las obligaciones para quien adquiere bienes o usa servicios, son a favor del control administrativo de las contribuciones, y les son impuestas por la norma fiscal, aun cuando los adquirentes o usuarios no tengan una actividad contributiva, de suerte que no es necesario ser contribuyente para estar obligado fiscalmente a prestar ayuda a la Administración Tributaria, sino que basta con celebrar ese tipo de operaciones.

Ciertamente, la obligación al solicitar la expedición de comprobantes es más amplia, cuando el adquirente de bienes o servicios pretenda ejercer el derecho a la deducción o el acreditamiento implícitos en los comprobantes, ya que para esos casos su obligación en auxilio de la administración implicará un esfuerzo más allá de la sola exigencia del comprobante de la operación.

Por otra parte, quienes han de expedir los comprobantes conforme a las leyes fiscales, habrán de sujetarse a determinados requisitos a favor también del control administrativo de las obligaciones fiscales.

Los requisitos corresponden desde luego a la autenticidad del hecho que hagan constar, como a la manera de hacerlo constar y a la fabricación o impresión misma de los comprobantes.

REQUISITOS DE COMPROBANTES

SOBRESALE:

- AUTENTICIDAD DEL HECHO
CONSTADO
- LA FORMA DE HACERLO CONSTAR
- FABRICACION O IMPRESIÓN DEL
FORMATO DE COMPROBANTE

Por lo mismo, tales comprobantes podrán imprimirse solamente en los establecimientos a los cuales previamente la autoridad fiscal les hubiere autorizado para ello, lo cual agrega a otro sujeto ajeno a las obligaciones fiscales de aquél a favor de quien se imprimirían los comprobantes.

Reunido el requisito de imprimir sus comprobantes en establecimientos autorizados por la autoridad fiscal, el contribuyente también deberá colaborar al control administrativo de las contribuciones relacionados con él mismo, como con las de sus clientes.

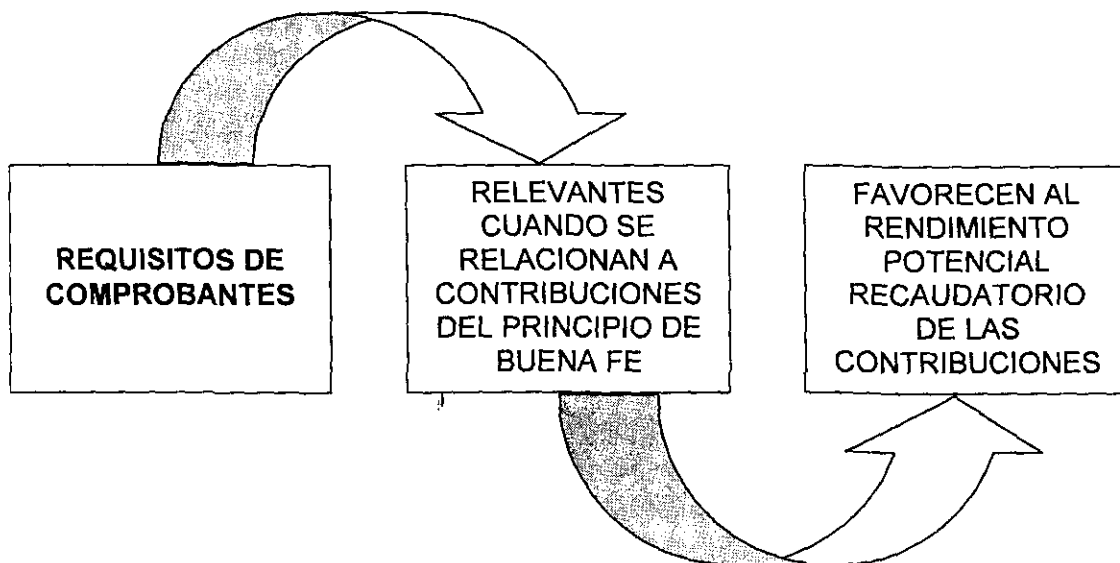
Debido a esto, la Ley fiscal le obliga a expedir los comprobantes asegurándose de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes, correspondan con el documento con el cual acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que haya de asentarse en los documentos a expedir.

Además de lo anterior, el contribuyente deberá incorporar los datos que la norma fiscal igualmente establezca para el caso, requisitos todos ellos que luego serán verificados por los solicitantes de estos documentos, particularmente por aquéllos que pretendan ejercer la deducción o el acreditamiento basado en esos instrumentos.

Esta última verificación no la impone, tal cual, la ley al solicitante de ellos, no obstante y debido a que sin estos requisitos no será legal el acreditamiento o deducción que se intente basado en ellos, los solicitantes de comprobantes en estos casos reclaman de modo permanente que los documentos que se les entreguen reúnan todos los datos y condiciones impuestos por la Ley.

En suma, estos requisitos y todos los que establece la Ley fiscal en relación al control administrativo de las contribuciones, han adquirido una extraordinaria importancia al estar relacionados con las contribuciones basadas en el principio de la buena fe, por cuyo carácter no tienen en dominio de la autoridad la información que origina el nacimiento de la obligación fiscal principal y de su dimensión a cargo o a favor del fisco.

En esa virtud, los terceros son un "brazo" de apoyo a una administración que debe conservar a las contribuciones dentro de ese principio pero al mismo tiempo, acercar el cumplimiento tributario de esas contribuciones a su potencial recaudatorio, propósito éste que se vuelve fundamental, debido a que las principales contribuciones de nuestro país descansan en ese principio de la autodeterminación de la carga fiscal.⁴⁴



Es fundamental que por estos motivos, entre otros más, la violación de las disposiciones fiscales que han impuesto las obligaciones relativas a la expedición de comprobantes fiscales de la actividad, se tipifique como infracción fiscal, aunque igual que en los casos ya comentados, la tipificación no se integra por el mero quebranto de la disposición legal, sino que a éste se agrega que su descubrimiento ocurra en el ejercicio de facultades de comprobación.

Por otro lado, en la tipificación de dos de las infracciones contempladas por el artículo transcrito, se hace necesario mantener diferenciadas las conductas que en cada

⁴⁴ El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación contempla efectivamente la obligación de los terceros, relacionados con los contribuyentes de solicitar comprobantes y cerciorarse de que determinados datos son correctos. De la misma manera, establece las obligaciones de los contribuyentes a favor de los propósitos de control administrativo de las contribuciones, lo que a su vez se complementa en el Artículo 29-A que reúne los requisitos que han de contener los comprobantes a expedirse; sin embargo, conviene consultar también las disposiciones de carácter general expedidas por la Secretaría de Hacienda cada año, para precisar los términos en que la autoridad fiscal considera cumplidas algunas de las obligaciones señaladas por estos dispositivos.

caso pueden infringir las obligaciones relativas a los comprobantes; nos referimos a los casos de las fracciones VII y IX.

En el caso de la fracción VII, se consignan dos supuestos de quebranto o infracción generales, el segundo de los cuales configura a la expedición de comprobantes "sin requisitos fiscales", mientras que la fracción IX lo hace respecto del hecho de expedir comprobantes fiscales asentando los datos de una persona distinta del adquirente del bien o servicio.

El hecho de no asentar los datos de quien adquiere, pudiera ser considerado como una documento que adolece de requisitos fiscales, sin embargo, aun cuando así fuera, la infracción que deberá entenderse constituida en sus elementos, para efectos de sanción, será aquélla que contempla la fracción IX.

El supuesto de la fracción IX se refiere pues al suceso de ejercer un derecho, como lo es la deducción en ISR, sin haber adquirido legitimidad para hacerlo, ya que las condicionantes del mismo se desatendieron, provocando, en su caso, que la carga fiscal del contribuyente fuese menor de aquella que le correspondería sin la deducción impropia.

Por otra parte llama la atención lo señalado por la fracción II, como la vuelta a citar fracción VII, en ambas se atenta con lo establecido con antelación en este trabajo, nos referimos, a que la primera de las fracciones recién referenciadas, tipifica como infracción el hecho de **"No cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios"** y la otra fracción, tipifica como infracción, no sólo por no expedir comprobantes sino también por **"No entregarlos"**, siendo que no encontramos en las diversas disposiciones fiscales legales la obligación tanto de *valuar inventarios como de entregar comprobantes*, en el entendido que resulta evidente que no es lo mismo expedir que entregar, tal y como el propio legislador lo considera en la fracción en comento.

El resto de infracciones tipificadas por el artículo 83 del Código Fiscal señalado, se ocupan del mismo propósito formal de control administrativo de las contribuciones como son las fracciones que señalan el de no llevar algún libro o registro especial, no cumplir con la obligación de valuación de inventarios, (como se acaba de mencionar, no hemos encontrado alguna disposición fiscal que obligue a lo anterior), llevar la contabilidad en forma diferente a lo que ordenan las disposiciones legales o llevarla en lugares distintos a lo que señalan dichas disposiciones, no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por los plazos que establecen las disposiciones fiscales, etc.

La fracción X merece atención aparte, ya que tipifica como infracción el no dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto por el artículo 32-A del propio C.F.F., o no presentar dicho dictamen dentro del plazo legal. Insistimos la autoridad podrá imponer la sanción en cuestión únicamente cuando haya sido descubierta en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del actual C.F.F. tal como se verá más a detalle posteriormente

Para estos efectos procederemos a transcribir el artículo 32-A del C.F.F., mismo que fue adicionado al C.F.F. en 1991 y reformado sustancialmente en algunos aspectos en 2004..

“ARTICULO 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54,932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- a. Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b. Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
 1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realicen preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
 2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En este caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
 3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para tales efectos de este inciso, se considera sociedades controladoras o controladas las que en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se consideren como tales.

- II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

- III. Las que se fusionen, en el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

- IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, a que se refiere el párrafo anterior lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

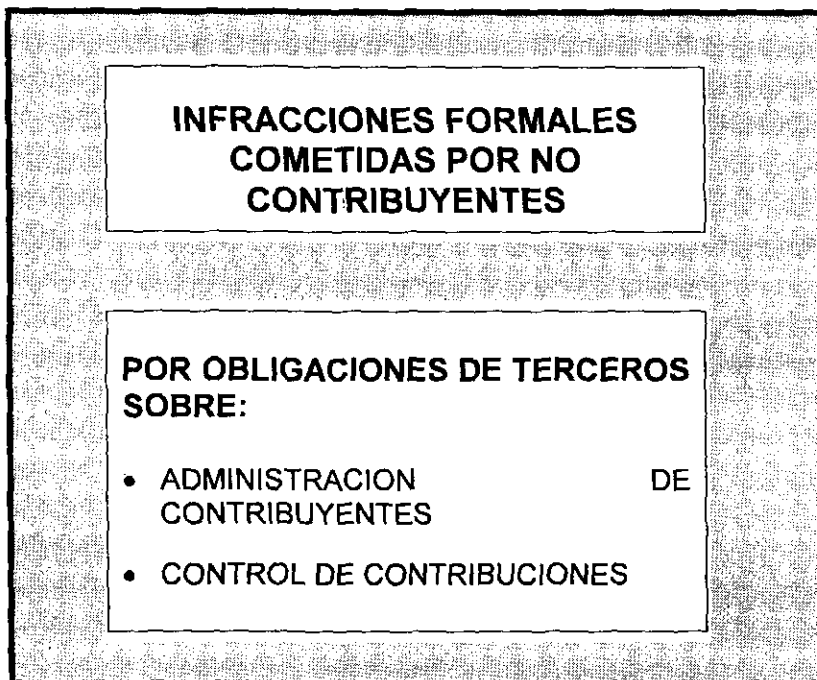
En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, estas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.”

De acuerdo con este numeral se establece la obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, a ciertos contribuyentes y en determinados casos, en el sentido de que las autoridades hacendarias se apoyan en los profesionales de la materia para que la “auxilien” en sus funciones de “fiscalización”.

Por lo que la infracción de la fracción X del artículo 83 del C.F.F se caracteriza por tratar de favorecer la administración y control de las contribuciones.

5.6 INFRACCIONES EN LAS QUE PUEDEN INCURRIR LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.

Con estos supuestos de las infracciones que pretenden un apoyo a la Administración, acudiremos a revisar otras más que se inscriben en ese grupo de quebrantos normativos también formales.



A raíz de que se especializa la modalidad en que la Administración Hacendaria puede verse auxiliada por los terceros, una de sus manifestaciones la constituye el servicio que las Instituciones de Crédito o "bancos" prestan al Fisco, ya sea como simples receptores de las declaraciones del pago de contribuciones, o como expedidores de "esqueletos" para cheques, administradores de las cuentas de los contribuyentes, procesadores de las declaraciones recibidas, y otras funciones más a favor del erario público.

A las actividades señaladas, que ya hacían los bancos en favor de sus cuentahabientes o usuarios, se impusieron algunas reglas en las leyes fiscales, de manera que como consecuencia de su aplicación se produjese un beneficio en el control de las obligaciones fiscales principales, es decir, las de pago.

Algunas de las modalidades o requisitos a que se hace referencia los contiene el Artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, y son precisamente a estas obligaciones a las que se infringiría, de no cumplirse lo establecido en el dispositivo de cita.

Queda así ilustrado nuevamente el hecho de que la tipificación de una infracción descansa precisamente en el presupuesto que configura a la obligación, con cuyo quebranto dicha tipificación es integrada cabalmente.

En estas condiciones, resulta conveniente tener precisas las obligaciones de las Instituciones Crediticias que podrían quebrantarse con su cumplimiento, para lo cual se transcribe el texto del Artículo 32-B señalado.

"ARTICULO 32-B.- Las instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del primer titular de la cuenta, cuando éste sea persona moral o en el caso de personas físicas, cuando la cuenta se utilice para el desarrollo de su actividad empresarial.
- II. Abonar el importe de los cheques que contenga la expresión "para abono en cuenta" a la cuenta que se lleve o abra a favor del beneficiario.
- III. Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebrarán convenios en los que se pacten las características que deban reunir los servicios que presten dichas instituciones, así como las remuneraciones que por los mismos les correspondan.

Para tal efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las instituciones de crédito determinarán de común acuerdo la retribución, considerando el costo promedio variable de operación del conjunto de dichas instituciones, y el rendimiento financiero que les genere la recaudación a partir de su recepción y hasta su concentración y abono en la cuenta que se establezca a favor de la Tesorería de la Federación.

Cuando las instituciones de crédito realicen cobros a los contribuyentes por los servicios que les proporcionen para la presentación de las declaraciones en los términos establecidos en el artículo 31 de este Código. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no deberá efectuar la retribución a que se refiere el párrafo anterior.

- IV. Proporcionar en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito y por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la información de los depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.
- V. Verificar el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya de sus cuentahabientes.
- VI. **Derogada.**
- VII. Expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 29-D de este Código, con los requisitos que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El propio Código, al decidir el tipo de infracciones fiscales que pueden cometer las Instituciones de Crédito, se ocupa, entre otras, de las obligaciones del artículo transcrito, y agrega otras más que mantienen relación con el mismo común denominador de las transcritas: servir de apoyo a la Administración Hacendaria, todo lo cual se observa en el contenido del artículo 84-A del C.F.F. vigente, cuyo texto es como sigue:

“ARTICULO 84-A.- Son infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el artículo 32-B de este Código, las siguientes:

- I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y clave que corresponda al primer titular de la cuenta.
- II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta”.
- III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.
- IV. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de instituciones de crédito.
- V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.
- VI. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.
- VII. No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código.
- VIII. **Derogada.”**

5.7 INFRACCIONES PARA LOS USUARIOS DE SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.

Si la norma ha contemplado infracciones a cargo de las Instituciones de Crédito cuando no cumplan con las reglas fijadas en apoyo a la Administración Tributaria, también ha hecho lo propio para los usuarios de los servicios de la banca, cuando con su conducta impidan que la Institución esté a su vez en condiciones de cumplir con las reglas de Ley.

Para ese fin, el Artículo 84-C ha caracterizado a esa conducta infractora como susceptible de sanción específica; para el caso valga decir por ahora, que las sanciones que el Código contempla en estas violaciones distinguen, para su imposición, a las que se

cometen cuando se es usuario de una Institución de Crédito, y aquéllas que se cometen cuando en cambio el usuario lo es del "sistema financiero", asunto sobre el que regresaremos al abordar la Imposición de Sanciones Fiscales.

En el mismo orden de violaciones a la norma fiscal que impone acciones u omisiones a los contribuyentes o terceros, a favor de la Administración Fiscal, se han creado normas que va atajando aquellas actividades cuyo sustento o materia adquieren relevancia para la causación y pago de las Contribuciones Federales.

Tal es el caso de la actividad denominada como "Factoraje Financiero", la cual se ha incrementado en los últimos años, convirtiéndose poco a poco en una opción muy socorrida por corporaciones nacionales e internacionales.

A esta práctica económica le fueron establecidas obligaciones fiscales específicas, que habrán de cumplir sus contratantes, nuevamente, en pro de la Administración Fiscal; éstas se incluyen en el artículo 32-C que las describe así:

"ARTICULO 32-C.- Las empresas de factoraje financiero estarán obligadas, en todos los casos, a notificar al deudor la cesión de derechos de crédito operado en virtud de un contrato de factoraje financiero, excepto en el caso de factoraje con mandato de cobranza o factoraje con cobranza delegada.

Estarán obligados a recibir la notificación a que se refiere el párrafo anterior, los deudores de los derechos cedidos a empresas de factoraje financiero.

La notificación a que se refiere este artículo se realizará por cualquiera de los medios previstos por el artículo 45-K de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, dentro de un plazo que no excederá de diez días a partir de la fecha en que operó la cesión correspondiente".

NUEVAS INFRACCIONES FORMALES

SE PROPONEN:

- INCORPORAR A LAS NUEVAS PRACTICAS MERCANTILES E NUEVAS OBLIGACIONES FISCALES A FAVOR DEL CONTROL ADMINISTRATIVO
- SANCIONAR EL INCUMPLIMIENTO QUE ANULA ESAS VIAS DE CONTROL

La violación de estas obligaciones es reputada como infracción por el artículo 84-E, del C.F.F: vigente, en el que se agrega también la infracción que cometería aquél que impidiese su cumplimiento, específicamente, mediante su negativa a recibir la notificación contemplada en el artículo anterior. La infracción se describe así:

“ARTICULO 84-E.- Se considera infracción en la que pueden incurrir las empresas en relación a las obligaciones a que se refiere el primer y segundo párrafos del artículo 32-C de este Código, el no efectuar la notificación de la cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha información”.

5.8 INFRACCIONES EN QUE PUEDEN INCURRIR LAS CASAS DE BOLSA RESPECTO A LAS OBLIGACIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 32-E.

En relación con el artículo 29-C del actual C.F.F. que prevé en su primer párrafo lo que sigue:

“Las personas que conforme a las disposiciones fiscales están obligadas a llevar contabilidad y que efectúen el pago de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario o mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamientos

autorizados en las leyes fiscales, el original del estado de cuenta en el conste el pago realizado, ...”

En razón de lo recién transcrito, los contribuyentes que elijan esa opción será necesario que las casas de bolsa se encuentren obligadas legalmente a expedir los mencionados “estados de cuenta”, en tal sentido se pronuncia el actual artículo 32-E del C.F.F. que expone lo siguiente:

“ARTICULO 32-E.- Las casas de bolsa deberán expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 29-C de este Código, con los requisitos que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.”

Como lo sabemos en este caso, deberá señalarse en la Ley que la desobediencia a lo anterior, constituye infracción, misma que lo encontramos en el actual numeral 84-G del Código de referencia y es como sigue:

“ARTICULO 84-G.- Se considera infracción en las que pueden incurrir las casas de bolsa en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E de este Código, el no expedir los estados de cuenta a que se refiere el segundo párrafo del artículo 29-C de dicho ordenamiento, con los requisitos que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Asimismo se considera infracción en las que puedan incurrir las casas de bolsa, el no proporcionar la información a que se refiere el artículo 60 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto de los contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.”

5.9 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Las infracciones por violación a obligaciones fiscales de tipo formal, abarcan desde luego aquéllas que la Ley ha establecido para facilitar funciones específicas de la Administración Tributaria. Es decir, las obligaciones fiscales de respaldo a la administración, también se han dedicado a tareas específicamente señaladas por la Ley.

Es el caso del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, durante el cual y para el cual, tanto el contribuyente como los terceros han de adoptar algunas conductas de acción u omisión que favorezcan su realización.

El incumplimiento de las disposiciones preestablecidas consumaría las siguientes infracciones:

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

- I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no

proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

- II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.
- III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.
- IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código."

Bien, en relación al artículo recién transcrito en sus dos primeras fracciones diremos al respecto que la autoridad fiscal tiene, como uno de sus objetivos en la administración de las contribuciones, vigilar que se cumplan las disposiciones fiscales.

Estas facultades de la autoridad fiscal son las que van a permitir descubrir el grado de incumplimiento entre los contribuyentes, estas facultades conocidas como de comprobación se encuentran establecidas en el artículo 42 del C.F.F., mismo que a continuación se transcribe:

"ARTICULO 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que les proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por

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

- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los en bases que contengan dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.
- VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

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

Ahora bien, uno de los principios que rige en la administración fiscal es “la teoría del riesgo”, que significa que la autoridad tiene que hacer sentir al contribuyente que está cerca de él y que si deja de cumplir lo sancionará; esta teoría sólo se hace patente a través de la llamada fiscalización que no es otra cosa que el ejercicio de las facultades que la Ley le concede a la autoridad fiscal, misma que como revisaremos brevemente, puede ser directa e indirecta.

5.9.1 LA FISCALIZACIÓN DIRECTA.

La Fiscalización Directa consiste “en aquel control que la propia autoridad fiscal lleva a cabo, a través de la revisión de primera mano que realiza sobre declaraciones u otro tipo de documentación contable, registros, avisos y datos comprobatorios. Ella se diferencia de la Fiscalización indirecta, debido a que, en ésta última, la autoridad fiscal

procede a revisar lo que determinados profesionistas como contadores públicos o instituciones han previamente dictaminado”.

Con base en esta clasificación, se puede decir que de acuerdo al artículo 42 del C.F.F., serán medios directos de comprobación:

1. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.
2. Requerir a los contribuyentes responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, la contabilidad, datos, documentos o informes para su revisión.
3. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales entre otros.*
5. Practicar y ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

5.9.2 LA FISCALIZACIÓN INDIRECTA.

Serán facultades de Fiscalización Indirecta la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Existen dentro del artículo 42 del C.F.F., además otras facultades, pero una se refiere a los informes y datos que se pueden solicitar a los funcionarios y empleados públicos, y de los federatarios, con motivo de sus funciones; y la otra, a la recabación de datos, para allegarle datos al ministerio público, con motivo de denuncia penal.

De lo anterior y como se puede observar, dentro de la fiscalización directa se ubica a la práctica de visita a los contribuyentes, denominados comúnmente "Visita Domiciliaria".

A esta visita se le denomina también de auditoría, ya que consiste en "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación, comprobación correspondiente, llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".

Siendo la Visita Domiciliaria una de las más utilizadas por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, de manera que el artículo 85 del C.F.F. en vigor, en sus fracciones I y II, tipifica como infracción, cuando se obstaculice por parte del contribuyente el inicio así como el desarrollo de esta facultad de la autoridad, haciendo

hincapié precisamente a la Visita Domiciliaria, además de no proporcionar elementos a la autoridad fiscal para llevar a cabo su actividad fiscalizadora en general.

Asimismo este artículo 85 tipifica como infracción la no presentación de las llamadas declaraciones informativas en relación con las operaciones efectuadas con proveedores y clientes, cuando así sea solicitado por la propia autoridad, obligación de tipo formal que prevé la L.I.S.R. a las personas morales como físicas que realicen actividades empresariales, como ya se ha citado son obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes señalados a favor del interés fiscal para el mejor control de las contribuciones.

Bien en relación con la fracción IV adicionada al artículo 85 en comentario en 1998, obedece a las reformas de los artículos 46, fracción IV y 48 fracción VII del propio C.F.F. en ese mismo año y se refiere a los contribuyentes del Título II de la L.I.S.R. que celebren operaciones con partes relacionadas y que estén sujetas a ciertos actos directos de fiscalización, podrán designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de las operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros, por lo que la fracción IV del artículo 85 tipifica como infracción divulgar, hacer uso personal o indebido de esa información confidencial proporcionada por terceros.

5.10 INFRACCIONES RELATIVAS A LOS ARTÍCULOS 86-A Y 86-E DEL CFF

En lo referente a los artículos 86-A y 86-E del C.F.F. vigente, mismos que tipifican como infracciones las siguientes:

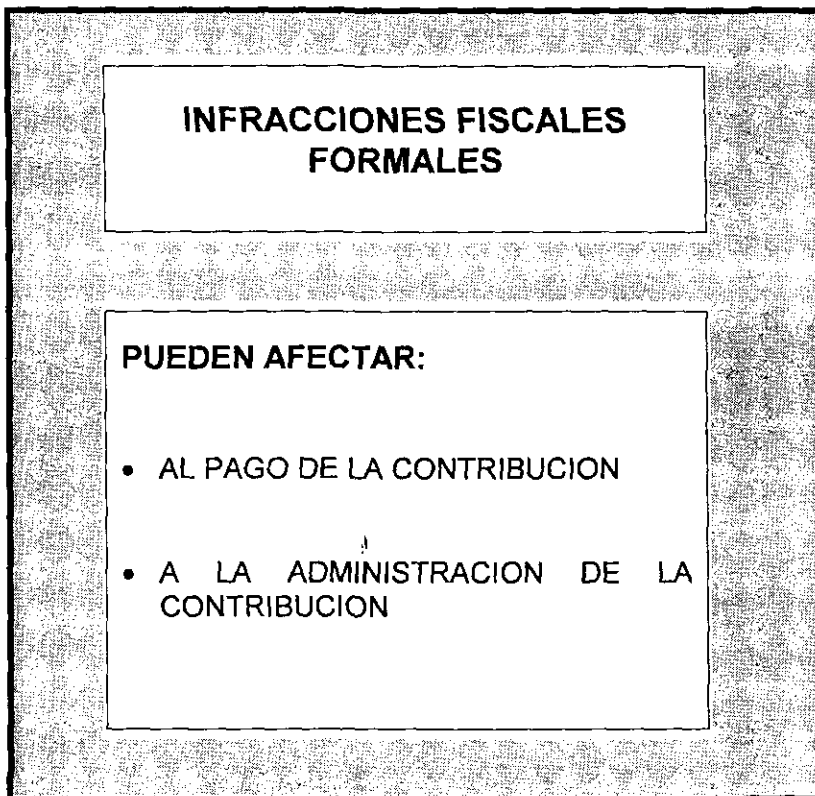
“ARTICULO 86-A.- Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, así como de destruir los envases que contengan bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, las siguientes:

- I. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.
- II. Hace cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
- III. Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que las citadas bebidas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- IV. No destruir los envases vacíos que contengan bebidas alcohólicas cuando esté obligado a ello.”

“ARTICULO 86-E.- Son infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracciones X de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

Asimismo, son infracciones de que los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones.”

Estos tipos de violación normativa como el de no adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, efectuar un uso distinto tanto de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas, asimismo como el de no llevar el control físico o llevarlo en forma distinta a lo que establece la L.I.E.S.P.S., **repercuten en el control administrativo de la contribución que mediante esos instrumentos pretende regularse (Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios).**



5.11 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.

Por otra parte, el artículo 86-C mismo que es adicionado a nuestro C.F.F. en 1997 señala que:

“ARTICULO 86-C.- Son infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal, el solicitar la autorización de pago en plazos en términos del artículo 66, fracción II, segundo párrafo de este Código, cuando las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales”.

Esto en relación a lo que establece el artículo 66 del C.F.F. al señalar que las autoridades fiscales podrán a solicitud de los contribuyentes autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, aunado a esto el artículo 142 del propio C.F.F. establece en su segunda fracción que procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas parcialidades se conceden individualmente de tal manera que cuando los contribuyentes soliciten a las autoridades fiscales pagar sus adeudos fiscales en forma diferida o en parcialidades deben garantizar el interés fiscal, esto último también de acuerdo a la fracción II del citado artículo 66 que señala que las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán que se garantice el interés fiscal, al respecto el artículo 141 del C.F.F. establece las formas en que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, ahora bien la fracción II, segundo párrafo del ya citado artículo 66 dispone que:

“En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 de este Código, siempre que se cumplan con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se estará a lo dispuesto por la fracción III, inciso a) del presente artículo”.

5.12 INFRACCIONES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS Y DE TERCEROS.

El vigente Código Fiscal de la Federación contempla dos tipos de infracciones genéricas que se cometerían en el ejercicio de sus funciones por funcionarios o empleados públicos; y por los asesores de contribuyentes o por los cómplices en la comisión de infracciones, mismas infracciones que están previstas por los artículos 87 y 89 respectivamente mismos que a continuación se transcriben:

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

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

- II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.
- III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.
- IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- V. Revelara terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales."

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

- I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.
- II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales".

Por lo que se refiere a las infracciones fiscales que pueden cometer los terceros, el Código Fiscal agrega en forma diferenciada en su artículo 89, las de quienes asesoran o aconsejan al contribuyente en forma general para la omisión del pago, o de manera particular en la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

Llama la atención esta tipificación debido a que incorpora como sujetos específicos del ilícito a los profesionistas que se desempeñan en el ámbito fiscal; ciertamente no se refiere a estos exceptuándoles de cualquier persona que pueda asesorar o aconsejar sin ser profesionista; sin embargo, es evidente que las más de las veces, es a los profesionistas de la materia a quienes acude el contribuyente para obtener asesoría o consejo sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No obstante, es evidente que la comprobación de una infracción de este tipo requiere de procedimientos que le permitan a la Autoridad lograr realmente la integración del ilícito, lo cual no parece estar al alcance de la autoridad fiscal mediante el uso de los medios administrativos que se usan tradicionalmente y tiene ésta a su alcance.

En virtud de esta circunstancia, se corre el riesgo de que la autoridad utilice medios insuficientes de comprobación de la irregularidad que se traduzcan, a la postre, en arbitrariedades, con el afán de sancionar los indicios, aún insuficientes, de que fue cometida esta violación.

Además de la asesoría o consejo para omitir el pago, las conductas de los sujetos pueden ser para colaborar en irregularidades de la contabilidad y de documentos que se expidan.

Igual que en el tipo anterior, la comprobación posible que tiene el alcance la autoridad administrativa según sus procedimientos, es de condición limitada y por ello difícil, por lo cual es cotidiano que no llegue a sancionarse al autor de esa conducta.

Por lo tanto, cabe concluir que sólo se configuraría esta infracción en aquellos procedimientos instaurados por la autoridad administradora de los gravámenes previstos en el Código Fiscal de la Federación, en los cuales no están previstos todo tipo de pruebas, dificultando con ello la comprobación de infracciones administrativas como las que se analizan.

Además de lo anterior, vale agregar que quien asesora o aconseja omitir pagar, o participa de irregularidades contables o documentales, evita dejar constancia escrita de su autoría, quedando sólo los otros medios de prueba que ordinariamente escapan a la autoridad administrativa.

A pesar de estas limitaciones, es posible encontrar casos de comprobación plena de estos ilícitos, aun por autoridades administrativas, sin embargo, es excepcional que esto ocurra, a pesar de que debe suponerse la asesoría o consejo para no pagar en casi cada evasión, así como la colaboración amplia de varios terceros en la alteración de la contabilidad y de la emisión de documentos con el mismo propósito.

Por último, las infracciones fiscales de tipo formal que señal el artículo 87 que pueden cometer quienes fungen como autoridades fiscales, demandan de varias reflexiones. Una primera y elemental cuestión es la que deviene de la existencia de reglas jurídicas que regulan las responsabilidades de los servidores, funcionarios, o empleados públicos, mismas que se atribuyen a la rama del Derecho Administrativo.

Con ese antecedente se ha argumentado que no corresponde al Derecho Fiscal establecer o tipificar como infracciones las conductas de los servidores públicos cuando existe una rama del Derecho que se ocupa específicamente de ello.

Otra cuestión que se debate sobre estas conductas ilícitas, es que se considera un extremo limitado su capítulo de atención al actuar del servidor público hacendario. Al respecto, se aduce que los intentos de cobro de contribuciones sin suficiente fundamentación o motivación y más aún los cobros consumados, así como la aplicación de procedimientos violatorios de las garantías constitucionales, deben tipificarse como infracciones.

Se sostiene que cuando una autoridad fiscal viola alguna formalidad esencial del procedimiento que realiza, comete una infracción a la Ley. De hecho esto es así, si recuperamos la determinación bajo la que hemos venido analizando a la infracción, ésta es toda forma de violación o quebranto a la Ley.

Luego entonces, si la autoridad fiscal ha de seguir un procedimiento con base en la Ley, y la hacerlo se aparta de lo dispuesto en ella, su conducta infringe lo normado.

No obstante, es insuficiente, desde algunas corrientes de interpretación, que se cometa la violación jurídica para que se pueda configurar ya a la infracción, sino que es necesario que la conducta específica con la que se viola la Ley, esté previamente tipificada como una infracción, y cuente con su sanción concretamente dedicada al supuesto violatorio.

Esta corriente no priva en nuestro Derecho positivo respecto de las infracciones fiscales de tipo formal, sino que basta que la conducta del sujeto quebrante de cualquier forma las disposiciones fiscales para que se entienda consumada la infracción, dándose por tipificada la infracción con ese sólo hecho.

Es decir, que los extremos a reunir para el caso son, que de un lado exista una obligación fiscal que comprometa al sujeto a asumir, o no, determinada conducta, y que del otro lado el obligado quebrante la Ley apartándose de la conducta que le es impuesta.

Reunido lo anterior, podrá sancionarse al infractor como lo disponga la Ley, sin más requisito o condición que lo ya señalado.

Al margen de continuar revisando este fenómeno de no tipificación específica o casuística, debemos observar qué habría de ocurrir entonces al aplicar ese principio, ya previsto en nuestro derecho positivo, a los funcionarios, servidores o empleados públicos.

Como vimos, el Código Fiscal en su Artículo 87 contiene ya algunos tipos concretos de violación a la Ley por parte de los servidores públicos, pero no contiene todos los supuestos en que éstos podrían incurrir en violación a la Ley fiscal, por lo tanto, aplicando a las infracciones distintas a las ya citadas el artículo 91 del mismo Código, podrían ser sancionados dichos empleados, funcionarios o servidores públicos.

En efecto, una cuestión más a debatir que exponemos abiertamente por este medio, es la que se desprende del hecho de que, de una parte, el Código Fiscal contempla infracciones fiscales específicas que puede cometer quien funge como autoridad, ya sea servidor, funcionario o empleado público, así como por quienes son terceros en la obligación fiscal del pago, y desde luego por los contribuyentes.

Por otra parte, al contemplar algunas infracciones, el Código no incluye todas las violaciones a la Ley fiscal que pudieran consumarse por todos los sujetos obligados conforme a la Ley.

Frente a esta circunstancia, el mismo Código en su artículo 91 impone el que "la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales diversas a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de...".

De estas premisas y conclusión debemos partir para coincidir en que la multa o sanción prevista en ese dispositivo, lo mismo corresponderá aplicar al contribuyente, que al tercero, o que al empleado, funcionario o servidor público que en cualquier forma diversa de las previstas en el capítulo, "de las infracciones", infrinja las disposiciones fiscales.

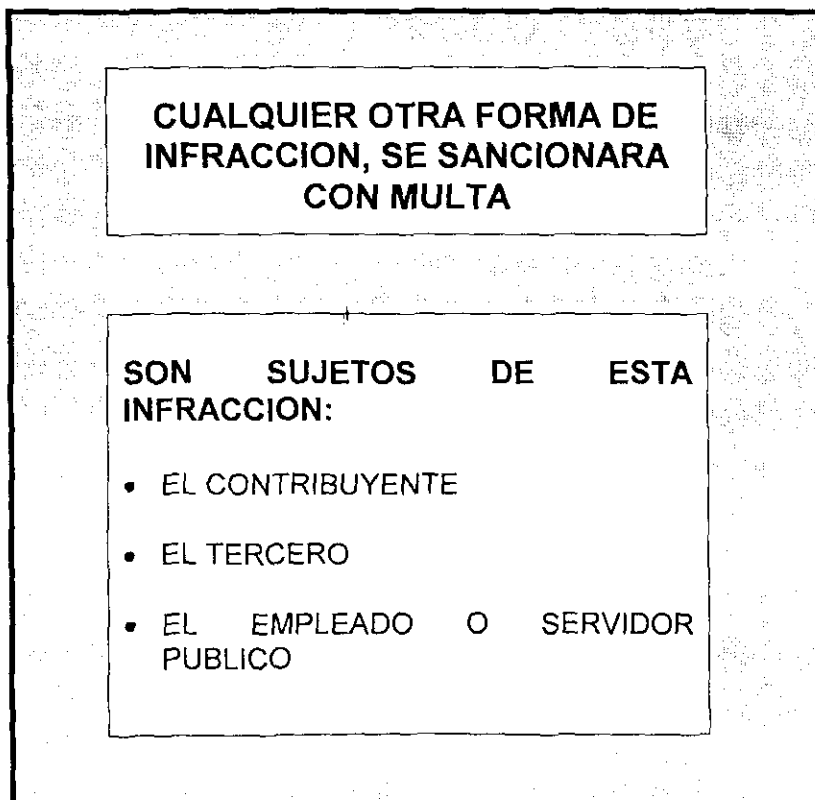
Por consiguiente, para el caso de que durante la práctica de una visita domiciliaria, tendiente a la comprobación de las obligaciones fiscales de un contribuyente, el empleado o servidor público que funja como visitador viole el artículo 44 fracción II, al no dejar el

citatorio contemplado en dicha fracción; o la fracción III al no designar los testigos en los términos de la misma; o la fracción I del artículo 46 al no levantar acta o hacerlo en forma distinta que como ahí se previene; o cualquier otra disposición establecida en el procedimiento, podrá ser sancionado en los términos señalados por el artículo 91 comentado.

Hacemos notar la aplicabilidad del artículo 91 que tanto ya hemos discutido anteriormente, en los empleados o servidores públicos, debido a que de ordinario se ha considerado sin mayor reflexión, que ese dispositivo es aplicable a los contribuyentes o los terceros, a pesar de que éste puede actualizarse en la conducta del personal de actividad pública señalado.

Desde luego no existe antecedente de que se haya hecho ya una revisión de este asunto, pero es fácilmente perceptible que en caso de darse un análisis en el medio tributario amplio, incluyente de todos los sectores y grupos participantes en él, las conclusiones favorecerían a la aplicación del dispositivo en el personal del sector público, por considerar que la contravención a la Ley por cualquiera de las partes que integran la relación de la obligación fiscal, debe merecer un tratamiento semejante para ambos sin distinción.

Si a lo anterior agregamos también que la legitimidad de los actos de la autoridad fiscal, al exigir el cumplimiento de la Ley, tienen como previa condición que aquélla se ajuste a su cumplimiento en los procedimientos legales de esa exigencia, y que en caso de que ni el exigido por la autoridad, ni ésta misma cumplan con la Ley, entonces la Ley considere ambas transgresiones como infracción a sancionar.



5.13 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS QUE DEBEN ELABORAR LOS CONTADORES PUBLICOS.

A partir de 1999, se adiciona al C.F.F. el artículo 91-A, el cual tipifica como infracción el hecho de que los contadores públicos autorizados para dictaminar estados financieros conforme al artículo 52 del mismo ordenamiento de referencia, comentan ciertas irregularidades relacionadas con el dictamen, aunque en la práctica en lo personal no conozco un precedente al respecto, pero en todo caso debe ser observado por los profesionales en la contaduría en este caso concreto. El artículo citado establece textualmente lo siguiente:

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

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

Como ya se ha comentado, la autoridad fiscal se allega del auxilio de los profesionales de la contaduría pública, para llevar a cabo sus funciones de “fiscalización”, de manera que trata de garantizar que la tarea del profesional independiente sea desempeñada óptimamente, en razón de lo cual el actual C.F.F. considera como infracción de que el contador público que dictamine y en el informe de la situación fiscal no observará la omisión de contribuciones a cargo del propio contribuyente, así como el de la omisión de contribuciones a cargo de terceros, circunstancia que se encuentra condicionada a que las autoridades fiscales mediante el uso de las facultades de comprobación determinen esta omisión en resolución que quede firme.

Este dispositivo aclara los casos en que se considera que no se comete la infracción en comento.

Una vez estudiadas con cierto detalle la tipificación de las infracciones fiscales formales, procederemos a estudiar las sanciones (multas) aplicables a las infracciones recién revisadas.

5.14 IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIONES DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL FORMAL.

La imposición de multas corresponde a las infracciones que se relacionan con las obligaciones fiscales formales que la Ley ha creado, como ya se mencionó, sobre todo para lograr la administración de los gravámenes o contribuciones, mismos que se acaban de estudiar.

Este hecho influye, lógicamente, en la tipificación de cada infracción de este tema, pero también tiene una evidente repercusión en la sanción, que es notoriamente distinta de aquella a aplicar en los casos en que se omite la obligación fiscal sustantiva como es el pago.

La gran diferencia es que, de modo casi general, a éstas infracciones sólo se aplica como sanción una sanción de carácter pecuniario (multa), que como ya se ha dicho va de una cantidad mínima a otra máxima, que por regla general debe ser la mínima, por lo que para tales efectos habrá que considerar lo establecido por el ya comentado artículo 75 del vigente C.F.F., mientras que como se verá más adelante en los casos de tipo delictual se impondría una pena corporal, además de la multa correspondiente.

Por otra parte, observaremos que las multas, igual como ocurrió con las infracciones son aplicables no sólo a los contribuyentes, sino también a los terceros relacionados con ellos.

Las reglas y principios a atender en la imposición de éstas, son prácticamente todas aquéllas para las sanciones en general, de ahí que sólo haremos algunos apuntes.

También, conviene tener presente la inmediata relación que se guarda entre las multas a imponer, sus infracciones correspondientes y las funciones de administración de la autoridad, como serán las de registro de contribuyentes, recaudación, control de obligaciones y créditos, cobranza y fiscalización, entre otras.

5.15 MULTAS RELACIONADAS CON EL R.F.C.

Empezaremos con las multas fijadas a las infracciones que se relacionan con el Registro Federal de Contribuyentes, mismas que están contenidas en el artículo 80 del C.F.F. que se transcribe a continuación:

“ARTICULO 80.- A quien cometa las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas:

- I. De \$ 1,932.00 a \$ 5,796.00, a las comprendidas en las infracciones I, II y VI.
- II. De \$ 2,461.00 a \$ 4,922.00, a la comprendida en la fracción III, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II,

* Cantidades vigentes a partir del 1o. de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

Secciones III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$ 820.00 a \$1,641.00.

- III. *Para la señalada en la fracción IV:
 - a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$ 4,102.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,641.00 ni mayor de \$ 4,102.00.
 - b) De \$ 492.00 a \$ 1,148.00 en los demás documentos.
- IV. *De \$ 9,661.00 a \$19,321.00 para la establecida en la fracción V.
- V. *De \$ 1,922.00 a \$ 5,766.00, a la comprendida en la fracción VII.
- VI. *De \$ 9,611.00 a \$ 19,222.00, a las comprendidas en las fracciones VIII y IX."

De lo anterior como se puede observar sobresalen de entre estas multas, las que corresponden, en primer término, a las notarías y corredores públicos, por sus funciones de fe pública; igualmente de cuantiosas las que corresponde a la omisión de la clave del R.F.C. o la de no utilizar uno no asignado; en tercer término, se advierte como la gravedad importante, la multa por no solicitar la inscripción en el R.F.C., o señalar como domicilio fiscal un lugar distinto de aquél que corresponda con arreglo al propio Código.

Cabe hacer mención que hasta el Código de 1996 estas no tenían la posibilidad de graduarse en su importe, al no existir una multa mínima y otra máxima en aquel entonces.

5.16 MULTAS RELACIONADAS CON DECLARACIONES, PAGOS PROVISIONALES Y OTROS.

El Código tipificó en distintas infracciones a los ilícitos administrativos, que guardan relación con las obligaciones de efectuar pagos provisionales de una contribución, la presentación de declaraciones, la de proporcionar información principalmente.

Esa tipificación reúne modalidades diversas que revisamos ya con cierto detenimiento en su momento y con relación al actual artículo 81 del C.F.F. y que a los mismos se han destinado distintas multas, agrupándolas en el mismo orden en que el Código ya lo había hecho para las infracciones. Cabe hacer mención aquí también que hasta 1996 el artículo 81 contenía únicamente ocho fracciones con igual número de multas, hoy en día el artículo 81 contiene veinticinco fracciones, de tal manera que el

actual artículo 82, contiene igual número de fracciones o multas en relación con el artículo 81, en el cual se nota con claridad que éstas multas tienen un margen para la graduación de su importe, lo cual permite a la autoridad sancionadora una valorización de la conducta y de las circunstancias que caractericen el hecho infractor, desapareciendo en este artículo multas fijas que prevalecían hasta 1996 en algunas de sus fracciones, a continuación transcribiremos el citado artículo 82 de nuestro C.F.F. vigente para una mayor ilustración.

"ARTICULO 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I.

- a) *De \$ 773.00 a \$ 9,661.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.
- b) *De \$ 773.00 a \$ 19,321.00 por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.
- c) *De \$ 7,406.00 a \$ 14,811.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.
- d) *De \$ 7,918.00 a \$ 15,835.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.
- e) *De \$ 792.00 a \$ 2,534.00 en los demás documentos.

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

- a) *De \$ 580.00 a \$ 1,932.00, por no tener el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.
- b) *De \$ 29.00 a \$ 48.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

- c) *De \$ 97.00 a \$ 193.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.
 - d) *De \$ 386.00 a \$ 966.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente.
 - e) *De \$ 2,375.00 a \$ 7,918.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.
 - f) *De \$ 699.00 a \$ 2,096.00 por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado.
 - g) *De \$ 348.00 a \$ 950.00, en los demás casos.
- III.** *De \$ 773.00 a \$ 19,321.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.
- IV.** *De \$ 9,661.00 a \$ 19,321.00, respecto de la señalada en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de \$ 966.00 a \$ 5,796.00.
- V. Derogada.**
- VI.** *Para la señalada en la fracción VI la multa será de \$ 1,932.00 a \$ 5,796.00.
- VII.** *De \$ 500.00 a \$ 5,000.00, para la establecida en la fracción VII.
- VIII.** *Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de \$ 36,646.00 a \$ 109,938.00.
- IX.** *De \$ 5,796.00 a \$ 19,321.00 para la establecida en la fracción IX.
- X.** *De \$ 16.00 a \$ 33.00, para la establecida en la fracción X, por cada comprobante que impriman y respecto de los cuales no proporcionen información. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días y, en su caso, la cancelación de la autorización para imprimir comprobantes. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 3 de la Quinta Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

- XI. *De \$ 73,618.00 a \$ 98,157.00, para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado o no incorporada a la consolidación fiscal.
- XII. *De \$ 25,117.00 a \$ 38,642.00, para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.
- XIII. *De \$ 5,796.00 a \$ 19,321.00, para la establecida en la fracción XIII.
- XIV. *De \$ 5,796.00 a \$ 13,525.00, para la establecida en la fracción XIV.
- XV. *De \$ 48,303.00 a \$ 96,605.00, para la establecida en la fracción XV.
- XVI. *De \$ 6,988.00 a \$ 13,975.00, a la establecida en la fracción XVI.
- XVII. *De \$ 42,944.00 a \$ 85,887.00, para la establecida en la fracción XVII.
- XVIII. *De \$ 5,476.00 a \$ 9,126.00, para la establecida en la fracción XVIII.
- XIX. *De \$ 9,126.00 a \$ 18,252.00, para la establecida en la fracción XIX.
- XX. *De \$ 3,000.00 a \$ 6,000.00 a la comprendida a la fracción XX.
- XXI. *De \$ 69,877.00 a \$ 1,39,754.00, para la establecida en la fracción XXI.
- XXII. *De \$ 3,000.00 a \$ 6,000.00, por cada informe no proporcionado a los contribuyentes, para la establecida en la fracción XXII.
- XXIII. *De \$ 8,385.00 a \$ 15,373.00, a la establecida en la fracción XXIII.
- XXIV. *De \$ 3,000.00 a \$ 6,000.00, por cada constancia no proporcionada, para la establecida en la fracción XXIV:
- XXV. *De \$ 20,000.00 a \$ 35,000.00, para la establecida en la fracción XXV. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente, por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código."

De las sanciones de carácter económica recién transcritas, como puede notarse todas son fijadas entre un mínimo y un máximo, asimismo reflejan a cuales infracciones se atribuye una mayor gravedad y, por ende, a cuales obligaciones fiscales desde luego de carácter formal que se le atribuye mayor importancia.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

Por ejemplo, es evidente que entre la multa prevista para los obligados de los impuestos Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Especial Sobre Producción y Servicios, de la fracción VIII, no incluir a todos las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, a que se refiere la L.I.S.R., no proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos de conformidad con la L.I.S.R., a que se refieren las fracciones XI y XV respectivamente, y la contemplada para la omisión de pago de la contribución de la fracción III, se establece una marcada diferencia.

Así tenemos que para la fracción VIII se impone como mínimo la cantidad actual de \$ 36,646.00, de \$ 73,618.00 y de \$ 48,303.00 para las fracciones XI y XV respectivamente, para la fracción III se fija como mínimo la cantidad actual de \$ 773.00.

Ciertamente, mientras que las primeras correspondan a obligaciones de tipo administrativo que no es la de pago, la segunda corresponde precisamente a la obligación fiscal principal.

Una explicación que podemos encontrar de esta probable o real incongruencia de las multas con las que deben ser consideradas como las obligaciones sustantivas, y aquéllas que no lo son, pudiera obedecer a que, por lo que se refiere a la infracción que omite el pago, ya está prevista la sanción del Artículo 76 y, en su caso, la persecución delictiva del caso.

Mientras tanto, por cuanto ve a la infracción de no presentación de la información u omisión de la misma, se trata de una obligación muy importante para el control administrativo de los gravámenes, cuyo quebranto no acarreará por sí mismo más consecuencias al contribuyente con otras multas o penas corporales y, en cambio, si podrá alterar, de modo grave, la gestión administrativa de la autoridad.

5.17 MULTAS RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y LOS COMPROBANTES DE ACTIVIDADES.

En el Artículo 84 del C.F.F. vigente, son enlistadas las multas que procede imponer por infracciones relativas a la contabilidad, a las obligaciones de expedición de comprobantes; sin embargo, la multa cuya cuantía es mayor a todos, corresponde a la infracción de la obligación del contribuyente a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, como se observa en su texto:

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

- I. De \$ 843.00 a \$ 8,421.00, a la comprendida en la fracción I.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

- II. *De \$ 180.00 a \$ 4,211.00, a las establecidas en las fracciones II y III.
- III. *De \$ 180.00 a \$ 3,368.00, a la señalada en la fracción IV.
- IV. *De \$ 9,783.00 a \$ 55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1,750,000.00, supuestos en que la multa será de \$ 979.00 a \$ 1,957.00 en caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 5 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.
- V. *De \$ 513.00 a \$ 6,786.00, a la señalada en la fracción VI.
- VI. *De \$ 9,783.00 a \$ 55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Secciones III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$ 978.00 a \$ 1,957.00 por la primera infracción. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.
- VII. *De \$ 1,686.00 a \$ 8,421.00, a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.
- VIII. *De \$ 3,864.00 a \$ 19,321.00, a la comprendida en la fracción XIII.
- IX. *De \$ 7,728.00 a \$ 77,284.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.
- X. *De \$ 550.00 a \$ 9,161.00 y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.
- XI. *De \$ 366.00 a \$ 7,329.00, a la comprendida en la fracción XII.
- XII. *De \$ 966.00 a \$ 2,898.00, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omita incluir la clave vehicular referida*.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

XIII. "De \$ 1,000.00 a \$ 3,000.00, a la señalada en la fracción XV, por cada operación no identificada en contabilidad."

Desde el punto de vista de la autoridad fiscal parece justificado que la multa de mayor cuantía se localice en el incumplimiento de la presentación del dictamen, en virtud de que éste hecho resulta ser un instrumento externo, que opere a favor del cumplimiento de todas las obligaciones fiscales de un contribuyente, lo cual debiera redituarse a la autoridad una plena confianza sobre el cumplimiento de los contribuyentes sujetos a esta obligación.

Otra ventaja probable a la Administración Tributaria generada por este instrumento, es que debe traducirse en un avance constante en el control del cumplimiento de las obligaciones de los dictaminados, y en un uso cada vez más amplio del servicio profesional de la contaduría que, indirectamente debe traducirse en aspección y pulcritud de las obligaciones del dictaminado, sobre todo los de carácter fiscal, para de esta manera tratar de evitar la evasión fiscal. Por último al respecto, en cada supuesto deberá la autoridad de graduar la multa dentro del amplio margen que se fija en la Ley.

Por lo que toca a las otras multas que, en orden de mayor importancia establece el artículo en su comento, son las relativas a los a la expedición de comprobantes y su "entrega" situación que fue comentada anteriormente, y enseguida las relativas a la contabilidad.

En cuanto a las primeras, es evidente que lo son, debido a la gran ventaja que ofrece para la autoridad los comprobantes de actividades en un sistema de "autocontrol" de contribuyentes de donde resulta que unos requieran de otras su apego pleno a determinadas obligaciones fiscales.

De tal manera que este sistema podría resultar estéril, si la infracción que se cometiera al mismo, no estuviera correspondida con sanciones de cuantía relevante, como relevante es el sistema de control basado en tales comprobantes, así como de los requisitos a reunir.

En cuanto a la contabilidad como se estableció ya la descripción de las infracciones, sigue siendo este sistema el más integral y básico para guardar la historia que haga posible conservar la vigencia de la estructura tributaria del país, sustentada, en su mayoría, desde luego por el principio de la buena fe.

Este carácter hace de la contabilidad una obligación de una extraordinaria importancia y repercusión dirigida hacia la corroboración del cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de la autoridad, y hacia la facilitación para el contribuyente del mejor control y cumplimiento de sus obligaciones, justificando de esta manera la imposición de multas, aunque comparadas con las otras multas de mayor cuantía, éstas aparecen más benignas y hasta faltas de correspondencia, considerando desde luego la enorme y delicada importancia que tiene la contabilidad para fines fiscales.

Por último creemos prudente insistir que para que proceda la aplicación de estas multas será necesario que las infracciones donde deriven sean descubiertas por la autoridad en el uso de sus facultades de comprobación.

5.18 MULTAS RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.

Como ya se ha analizado con cierto detalle al estudiar el artículo 84-A del Código actual, mismo que establece las infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito al no cumplir con las obligaciones que señala al ya citado y transcrito artículo 32-B del mismo ordenamiento, al respecto el artículo 84-B señala las siguientes sanciones:

"ARTICULO 84-B.- A quien cometa las infracciones relacionadas con las instituciones de crédito a que se refiere el artículo 84-A de este Código, se le impondrán las siguientes multas:

- I. *De \$ 180.00 a \$ 8,421.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II.
- III. *De \$ 23.00 a \$ 35.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, a la señalada en la fracción III.
- IV. *De \$ 279,507.00 a \$ 559,014.00, a la establecida en la fracción IV.
- V. *De \$ 3 665.00 a \$ 54,969.00 a la establecida en la fracción V.
- VI. *De \$ 13,975.00 a \$ 41,926.00, a la establecida en la fracción VI.
- VII. *De \$ 56 a \$ 113.00, por cada estado de cuenta no emitido en términos del artículo 32-B de este Código, a la señalada en la fracción VII."

De lo anterior sobresale por mucho la sanción que prevé la fracción IV que se considera por no proporcionar a las autoridades fiscales a su solicitud y conforme a la Ley de instituciones de crédito, la información relativa a depósitos, servicios, así como cualquier tipo de operación, queda claro que esta sanción es exclusiva para las instituciones de crédito al considerar su carácter de tercero de los cuales las autoridades fiscales se auxilian para lograr un mayor y mejor cumplimiento de sus facultades de comprobación, por lo que esta sanción de apariencia desproporcional encuentra cierta justificación probablemente al "entorpecer" a las autoridades fiscales sus facultades de comprobación, aunque sea en su carácter de tercero, considerando que la información que le solicite la autoridad fiscal resulta trascendental para determinar contribuciones omitidas, entre otras razones.

Por debajo le sigue en orden de cuantía la sanción que se establece la fracción V por razón de asentar de manera incorrecta o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del R.F.C. o la que la sustituya del contribuyente, por motivos que no habría control por parte de la autoridad fiscal para efectos de su "vigilancia" dirigida hacia los contribuyentes.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

5.19 MULTA APLICABLE A LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE LAS INSTITUCIONES DE CREDITO

El artículo 84-C tipifica como ya se ha dicho anteriormente, como infracción, el hecho de que los cuentahabientes de las instituciones de crédito omitan ya sea total o parcialmente la obligación de proporcionar a los mismos, información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del R.F.C., así también como proporcionar datos incorrectos o falsos, por la razón que ya comentamos, al perderse con esto la posibilidad de que la autoridad fiscal "vigile" el debido cumplimiento en materia fiscal de la obligación sustantiva de los contribuyentes por medio de las instituciones de crédito. La sanción respectiva se encuentra establecida en el artículo 84-D como sigue:

***ARTICULO 84-D.-** A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código, se impondrá una multa de \$ 238.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$ 711.00 por cada una de las mismas".

5.20 MULTA RELACIONADA CON LAS EMPRESAS DE FACTORAJE FINANCIERO.

El artículo 84-E considera como infracción el de no efectuar por parte de las empresas de factoraje financiero la notificación de la cesión de créditos de acuerdo al contrato respectivo, o bien a negarse a recibir la mencionada notificación, la sanción respectiva se encuentra señalada en el artículo 84-F de la siguiente manera:

***ARTICULO 84-F.-** De \$ 3,665.00 a \$ 36,646.00, a quien cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-E".

5.21 MULTA QUE SE IMPONDRÁ A LA CASA DE BOLSA QUE COMETA LA INFRACCIÓN A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 84-G.

La multa prevista para las casas de bolsa que hayan cometido la infracción descrita en el artículo 32-E de este Código, es la siguiente:

***ARTICULO 84-H.-** A la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el primer párrafo del artículo 84-G de este Código se le impondrá una multa de \$ 56.00 a \$113.00 por cada traspaso asentado en un estado de cuenta que no cumpla los requisitos a que se refiere el artículo 32-E de este Código.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

A la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el segundo párrafo del artículo 84-G de este Código, se le impondrá una multa de \$ 3,000.00 a \$ 6,000.00 por cada informe no proporcionado.”

5.22 MULTAS RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DURANTE EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN.

Al respecto el artículo 86 establece lo siguiente:

“ARTICULO 86.- A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

- I. *De \$ 9,661.00 a \$ 28,982.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. *De \$ 843.00 a \$ 34,880.00 a la establecida en la fracción II.
- III. *De \$ 1,832.00 a \$ 45,808.00, a la establecida en la fracción III.
- IV. *De \$ 73,830.00 a \$ 98,440.00 a la comprendida en la fracción IV.
- V. *De \$ 4,193.00 a \$ 6,988.00, sin perjuicio de las demás sanciones que procedan, a la establecida en la fracción V.”

Como se observa la sanción más importante por razón de su cuantía, lo constituye la fracción IV no hace mucho adicionada al artículo en cuestión, en donde se pretende que la información confidencial proporcionada u obtenida por terceros independientes que afecte su posición competitiva, respecto de operaciones comparables en partes relacionadas no tenga un uso indebido al tratarse de información netamente confidencial.

Sigue en su cuantía las infracciones relativas a no suministrar cierta información que legalmente exigen las autoridades fiscales, o la proporcionen sin relacionarla con la clave que le corresponde.

La infracción se refiere a un sistema de información que igual que algunos ya comentados, favorecen más que a la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, al control administrativo de las contribuciones diversas en que influye esa información.

Ciertamente, también servirá y mucho para la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, pero específicamente esos informes permitirán integración de control, que lleven a una mejor administración de las contribuciones.

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

El siguiente caso en cuantía de la multa lo constituye la que sanciona la disposición de la contabilidad y correspondencia que previamente haya dejado en depósito la autoridad.

Finalmente, se agrega multa aplicable cuando se asuma oposición a la práctica de la visita en el domicilio fiscal, o no suministre lo requerido para el caso.

5.23 MULTAS RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE ADHERIR MARBETES O PRECINTAR LOS ENVASES O RECIPIENTES QUE CONTENGAN BEBIDAS ALCOHÓLICAS, ASÍ COMO LAS RELACIONADAS CON LOS FABRICANTES, PRODUCTORES O ENVASADORES DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS, CERVEZA Y DE TABACOS LABRADOS.

El artículo 86-A y 86-E consideran como infracciones el de no adherir marbetes o precintos o hacer cualquier uso diferente de estos instrumentos, así como no llevar un control físico de volumen fabricado respectivamente y en ambos casos de acuerdo a los términos de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios; por lo que las sanciones respectivas se encuentran en los artículos 86-B y 86-F, mismas que a continuación transcribiremos:

“ARTICULO 86-B.- A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-A de este Código, se impondrán las siguientes multas:

- I. *De \$ 14.00 a \$ 42.00, a la comprendida en la fracción I, por cada marbete o precinto no adherido.
- II. *De \$ 28.00 a \$ 70.00, a la comprendida en la fracción II, por cada marbete o precinto usado indebidamente.
- III. *De \$ 14.00 a \$ 35.00, a la comprendida en la fracción III, por cada envase o recipiente que carezca de marbete o precinto, según se trate.
- IV. *De \$ 24.00 a \$ 60.00, a la comprendida en la fracción IV, por cada envase vacío no destruido”. y

* **“ARTICULO 86-F.-** A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E de este Código, se les impondrá una multa de \$ 27,378.00 a \$ 63,882.00. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código”.

Bien, como se observa de los artículos recién transcritos, existe una multa tal vez moderada (fueron reducidas en los últimos años), en el entendido que es por cada marbete o precinto no adherido, o por cada uno de ellos utilizado indebidamente o por

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

cada envase o recipiente que carezca de estos instrumentos, ya que como se dijo anteriormente que cuando estas irregularidades llegan a consumarse afectaría desde luego al pago del impuesto o su omisión o bien repercute en la administración del gravamen que se auxilia con estos instrumentos. Lo que si resalta por su cuantía considerable es la multa establecida en el artículo 86-F, incluso prevé que en caso de reincidencia la sanción consistirá en la clausura de manera preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, precisamente por no llevar el control físico de lo fabricado o hacerlo de otra forma que señale la Ley de la materia, al repercutir en la administración y control del I.E.S.P.S. por parte de la autoridad, además de repercutir seguramente en el pago de este impuesto, lo que explica la cuantía de esta multa al tratar de inhibir esta situación.

5.24 MULTA RELACIONADA CON LA OBLIGACIÓN DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.

El artículo 85-C, que como ya se cito fue adicionado en 1997, mismo que señala como infracción al garantizar el interés fiscal por el contribuyente al solicitar el pago en plazos y la autoridad fiscal compruebe que pudo haber ofrecido garantías adicionales y el contribuyente no lo hizo, la sanción al respecto esta prevista en el artículo 86-D también desde luego adicionado a nuestro C.F.F. en 1997.

* **"ARTICULO 86-D.-** A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 86-C, se le impondrá una multa entre el 10% del crédito fiscal garantizado y \$ 57,963.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este artículo será menor de \$ 5,796.00 ni mayor de \$ 57,963.00".

Una multa que puede resultar bastante cuantiosa, lo que seguramente con la inclusión reciente de esta sanción la autoridad fiscal trata de que los contribuyentes cuando soliciten autorización para efectuar su pago a plazos, garanticen el interés del fisco en su totalidad y no solo parcialmente, probablemente ocultando otras garantías que puedan ofrecer.

5.25 MULTAS RELACIONADAS CON INFRACCIONES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PUBLICOS.

"ARTICULO 88.- Se sancionará con una multa de \$ 73,830.00 a \$ 98,440.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87".

Creemos que resulta pues, sano, que el Código Fiscal contemple sanciones para el funcionario o empleado público que cometa las infracciones enlistadas en el artículo 87,

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

ya que con ello se logra equilibrio en cuanto el trato de la Ley a los infractores, ya se trate de contribuyente o inclusive del servidor público.

Sin embargo, más importante es que la norma se aplique, por consiguiente es de gran relevancia que se dé la debida observancia a esta norma, además de considerar que la multa única a partir de 1997 es muy gravosa que debiera desalentar estas practicas a los servidores públicos, pero por lo mismo de que no llevan a cabo la aplicación de estas sanciones, esas prácticas podrían ser comunes, por lo que mientras no se implementen medidas que hagan posible la imposición de estas sanciones la norma que las contempla será "letra muerta".

5.26 MULTAS DE INFRACCIONES CUYA RESPONSABILIDAD RECAE EN TERCEROS.

El artículo 90 contempla al respecto:

"*ARTICULO 90.- Se sancionará con una multa de \$ 19,321.00 a \$ 38,642.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89".

Desde luego, esta multa es graduable (y actualizable, como la gran mayoría de las multas formales que hemos revisado), y tiene además la dualidad como característica, ya que con independencia de su imposición admite la infracción, el que se imponga una pena corporal al autor.

No obstante esta multa no cuenta en la práctica con una amplia experiencia en su aplicación y no es esto debido a su tiempo de vigencia, ni a que no se presenten casos de esta naturaleza, o a que los presentados serán esporádicos, sino que, por el contrario, siendo numerosos los casos de aplicación de estas sanciones, no existen condiciones objetivas que permitan a la autoridad administrativa el logro de la obtención de los medios de prueba, en que sea sustentable la comprobación de estos ilícitos.

En efecto, esta situación debe representar para la autoridad administrativa "punto menos que imposible", obtener la evidencia de hechos de infracción a los cuales imponga esta multa. Por lo que mientras la autoridad sólo tenga a su alcance documentos, o la práctica de visitas domiciliarias, o la solicitud de información, si no existen normas complementarias que propicien la coacción para obtener los elementos de prueba, resultará imponible esta sanción, en los casos genéricos: a) Cuando el caso haya estado en conocimiento de una autoridad judicial o ministerial de cuya investigación se pruebe el hecho, y b) Cuando el contribuyente proporcione documentalmente o mediante informe los datos que permitan identificar al asesor o consejero, que precisamente asesoró o aconsejó al contribuyente para la comisión del ilícito.

Por lo que también igual que en el punto anterior, mientras no hayan medidas para la imposición de estas multas, la norma al respecto resulta "letra muerta".

También, se prevé la multa para todo cómplice "en cualquier forma no prevista" en la comisión o infracciones. Sin embargo, su imposición es prácticamente inadvertida y, tal

vez, no sólo por limitaciones de procedimiento en la Ley, sino por una deliberada complacencia en ello.

Por último, el artículo 91 ya señalado anteriormente, muy discutido e inoperante establece lo siguiente:

"ARTICULO 91.- La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$ 176.00 a \$ 1,766.00".

Por último tenemos la sanción prevista para los contadores públicos que comentan las infracciones descritas en el artículo 91-A del C.F.F., que también para beneplácito de estos profesionistas es "letra muerta" o resulta muy complicada su aplicación por parte de las autoridades fiscales, multas que se encuentran señaladas en el respectivo artículo 91-B, siendo como sigue:

"*ARTICULO 91-B.- Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen."

Ahora bien, y como conclusión hemos visto que estas multas, cuyos importes establecidos van de un mínimo a un máximo como regla general, situación ésta que permite a la autoridad sancionadora, valorar la conducta del sujeto, las circunstancias atenuantes o agravantes de hecho, como se verá enseguida y demás características que sirvan en la graduación de la multa. También en estas sanciones como en todos los que tienen la posibilidad de graduarse por la autoridad, el espacio de fijación del importe previsto por la Ley, será estéril, si de modo sistemático (como sucede generalmente en la práctica) se impone el importe mínimo, sin importar las diferencias entre un infractor y otro, y las propias modalidades de cada caso, aunque se trate de la misma infracción.

Igual ineficacia tendría la Ley o mejor dicho tiene, si de manera también sistemática se impone límite máximo a contribuyentes reincidentes, haciendo caso omiso de las circunstancias propias de cada caso, y , en general todo este sistema sancionador puede resultar un frustrado esfuerzo, si la autoridad administradora no descubre en el la vía para administrar un trato equilibrado y justo en el imposición de multas.

5.27 AGRAVANTES EN LAS INFRACCIONES DE FORMA.

Las agravantes son, por llamarlo así, circunstancias que traen aparejada o que generan que una infracción a las disposiciones fiscales sea sancionada de manera más gravosa económicamente que cuando se somete sin agravantes, como se señaló en su oportunidad. De tal forma que en la comisión de infracciones que no tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, esto es, infracciones de forma, las

* Cantidades vigentes a partir del 1º de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 21 de noviembre de 2003.

agravantes que pueden concurrir o presentarse en la comisión en la comisión de las mismas son: la reincidencia o que la infracción sea en forma continuada, de acuerdo con el artículo 75 fracción I, inciso b) y fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

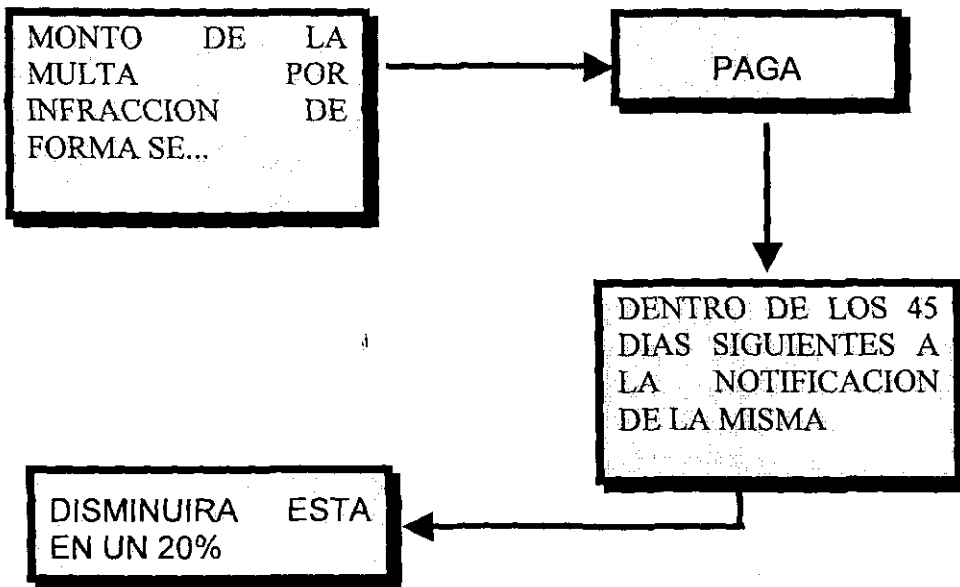
La reincidencia en la infracción de forma se configura cuando el contribuyente ha sido sancionado dos o más veces por la comisión de una infracción establecida en un mismo artículo del Código citado, es decir, no debió ser indispensable para considerar al contribuyente reincidente, es que hubiere sido sancionado por la comisión de una infracción prevista en el mismo artículo, toda vez que en algunos de los numerales del Código en referencia se encuentran contempladas en un mismo artículo varias conductas u omisiones, distintas unas de otras, que son tipificadas como infracciones, y siempre y cuando la reincidencia se haya cometido dentro de los últimos cinco años.

Así, también las infracciones de forma tendrán el sello de agravantes cuando la comisión de la misma sea en forma continuada. Y será en forma cuando con una pluralidad de actos u omisiones se infrinja la misma disposición fiscal, por ejemplo: la no expedición de comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos fiscales, entre otras infracciones continuadas.

De tal forma que si la autoridad fiscal conoce de la comisión de una infracción de forma, ejecutada con agravantes, la sanción que se impondrá al infractor será aplicando *un monto mayor al mínimo*, en su caso, aplicando la cantidad mayor, porque hay que señalar que este tipo de infracciones son sancionables con cantidades fijas determinadas entre un mínimo y un máximo.

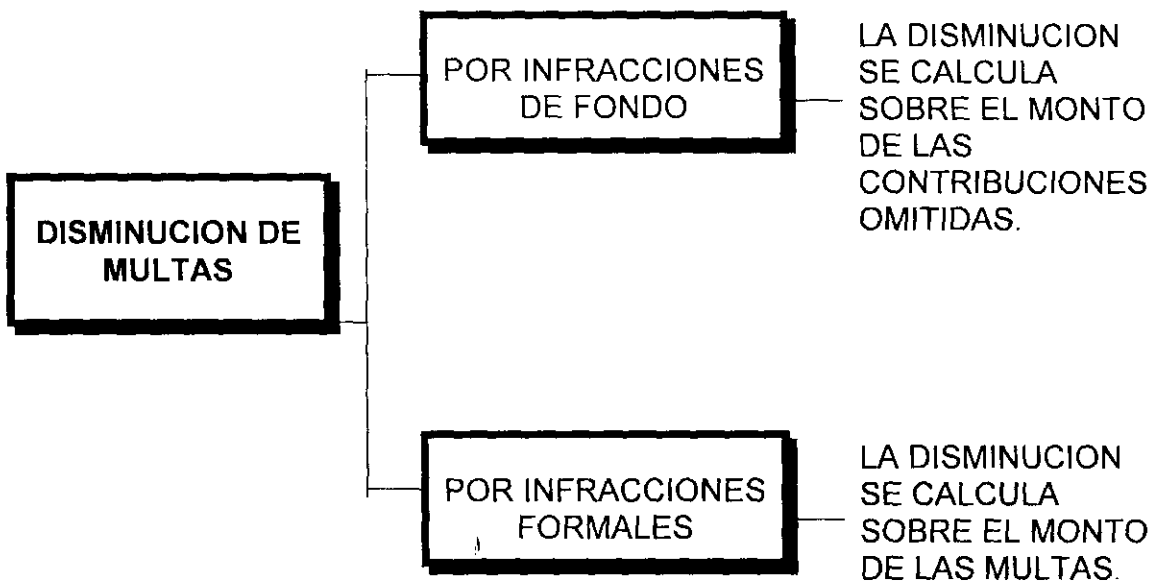
5.28 REDUCCION EN LAS MULTAS EN INFRACCIONES DE FORMA.

Con el propósito de incentivar el pronto pago de las multas el legislador estableció una disminución del orden del 20% sobre el monto de la multa para las infracciones de forma, cuando el sujeto obligado la pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al que surta efecto la notificación de la resolución que la contenga, así se establece en el artículo 75 fracción VI del Código Fiscal de la Federación. Este tipo de descuento otorgado por la Ley en las multas impuestas por infracciones de forma está condicionado a que, como se señaló precedentemente, sea pagada la misma dentro del plazo legal establecido al efecto, y no habrá necesidad que la autoridad fiscal dicte resolución administrativa al respecto, agrega la fracción en comento.



En este sentido, habremos de precisar la diferencia que existe entre la disminución de las multas por infracciones de forma, con las de fondo; toda vez que en las primeras el descuento se calcula tomando como base para el cálculo, el monto de las mismas, mientras que en las segundas, la base que sirve de cálculo para determinar la disminución de este tipo de infracciones, es el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido. Esto es, no obstante que en ambos casos la disminución de las multas sea del orden del 20%, la base a la cual se le aplicará tal porcentaje de descuento es diferente en uno y otro caso.

5.29 BASE SOBRE LA CUAL SE CALCULA LA DISMINUCION DE LAS MULTAS.



CAPITULO 6

6. ACTUALIZACIÓN DE MULTAS TANTO DE FONDO COMO FORMALES.

Para efectos de este trabajo, resulta necesario también aclarar, que las sanciones monetarias, no quedan estáticas, las mismas se encuentran sujetas a actualización en los siguientes términos:

La actualización tiene como propósito que las cantidades que no recibió el fisco federal en forma cabal y oportuna, las reciba ajustadas al movimiento inflacionario que reporta el país con motivo de los cambios de precios, o por el simple paso del tiempo.

En congruencia con lo anterior, las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, esto es, las multas, también son objeto del procedimiento de actualización. Sin embargo, la actualización de las multas fiscales presenta dos vertientes, mismas que abordaremos en las líneas subsecuentes.

ACTUALIZACION DE LAS MULTAS

1. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS ESTABLECIDAS EN CANTIDADES DETERMINADAS O ENTRE UNA MÍNIMA Y OTRA MAXIMA

2. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS YA IMPUESTAS POR LA AUTORIDAD Y NO CUBIERTAS EN EL PLAZO QUE PREVÉ LA LEY.

6.1 ACTUALIZACIÓN DE MULTAS ESTABLECIDAS EN CANTIDADES DETERMINADAS O ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO.

Uno de los aspectos que permite distinguir como ya se ha visto con anterioridad las infracciones de fondo, con las de forma, es que estas últimas son sancionadas mediante la aplicación de sanciones económicas, que se encuentran establecidas en cantidades determinadas entre una mínima y una máxima, lo cual no sucede con las multas por infracciones de fondo, toda vez que las mismas se determinan aplicando porcentajes que señalan las disposiciones fiscales respectivas. Por lo que para tales efectos hasta el 2003, la actualización de las multas de forma se efectuaba en los meses de enero y julio, con las reformas al C.F.F. en 2004, el penúltimo párrafo del artículo 17-A al respecto dispone lo siguiente:

“ Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará acabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio a aquél en que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el mes en que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la federación.”

De acuerdo con este dispositivo las cantidades en moneda nacional incluyendo desde luego las multas de entre un mínimo y un máximo, se encuentran sujetas a

actualización tomando en consideración los Índices de Precios al Consumidor, es decir cuando la "inflación" acumulada desde la última vez que fueron actualizadas hasta que la misma supere el 10%, debiéndose efectuar la actualización hasta el mes de enero siguiente en que se de el supuesto citado, quedando sujeta la actualización a condiciones variables y ya no a períodos fijos como lo fue hasta el 2003.

Agrega el párrafo en comento que las operaciones aritméticas correspondientes para la obtención del factor de actualización, así como las cantidades actualizadas, de que se trate las hará el Servicio de Administración Tributaria, mismo que se publicará en el Diario Oficial de la Federación. Sin embargo en la práctica, se ha notado que el Servicio de Administración Tributaria no publica dicho factor de actualización, sino que lo hace la citada dependencia es publicar en nuestro caso las multas ya actualizadas. De lo anterior se desprende que no es necesario realizar cálculo alguno para la obtención del factor de actualización para consecuentemente obtener la multa actualizada, sino que dicho procedimiento de actualización aplicable para las multas fijadas en cantidad determinada entre un mínimo y un máximo lo realiza la dependencia gubernamental mencionada.

A este respecto la fracción XXIII de las Disposiciones Transitorias para el 2004, señala que: "Para los efectos de la actualización de las cantidades que se establecen en el Código Fiscal de la Federación, prevista en el penúltimo párrafo del artículo 17-A del ordenamiento citado, se considera que la actualización de las cantidades a que se refiere dicho párrafo se ha actualizado por última vez en el mes de julio de 2003, salvo las cantidades a que se refiere el Capítulo II del Título IV de dicho ordenamiento, mismas que deberán ser actualizadas en el mes de enero de 2004, a partir de la última actualización que hayan sufrido."

6.2 ACTUALIZACIÓN DE MULTAS NO CUBIERTAS EN EL PLAZO LEGAL.

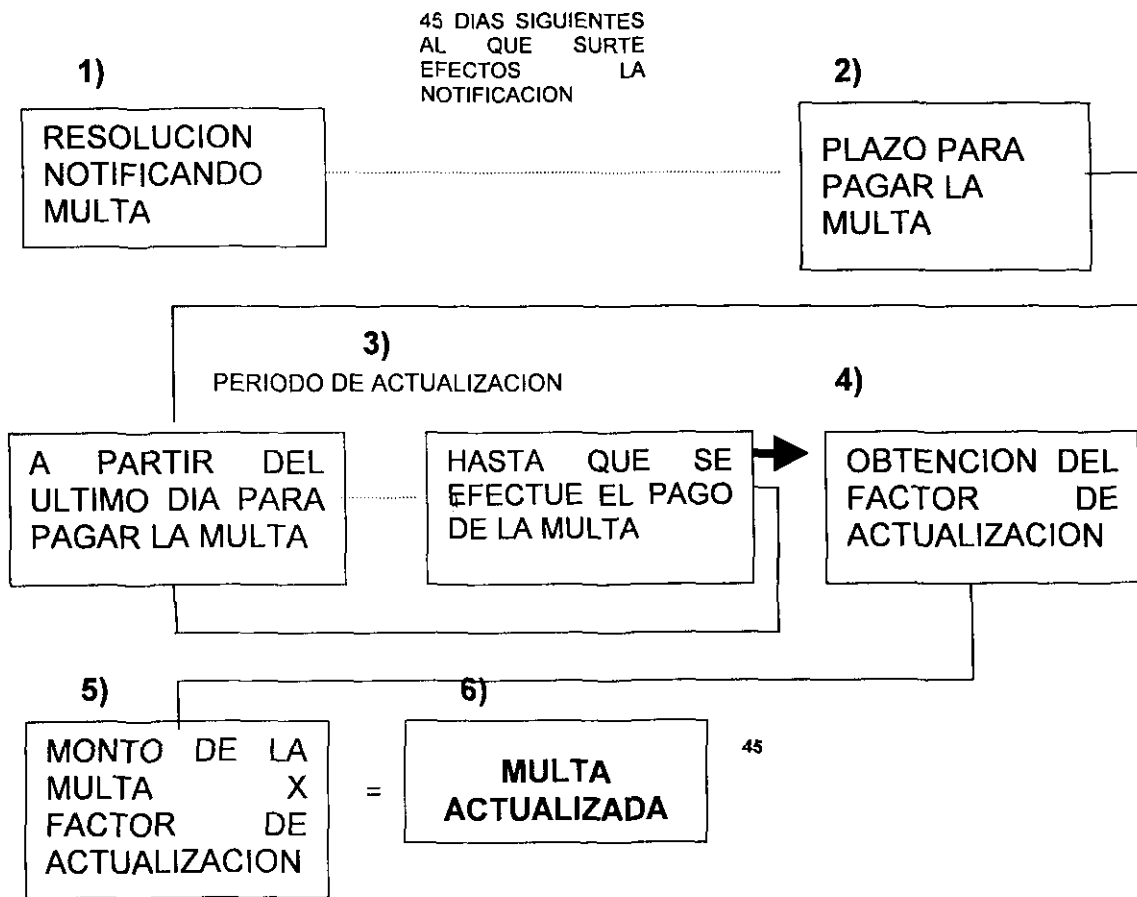
Una de las dudas que más asaltan al contribuyente, es a partir de cuando se actualizan las multas extemporáneas por lo que diremos que, los contribuyentes tienen a su cargo la obligación de pagar o garantizar cuando así proceda, los créditos fiscales que les sean determinados por la autoridad fiscal en ejercicio de facultades de comprobación dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución que los determine, por disposición expresa del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

De tal forma que si una multa por infracción a las disposiciones fiscales impuesta por la autoridad fiscal no es satisfecha por el sujeto obligado a ello dentro del plazo señalado anteriormente, la misma será sujeta a actualización a partir de la expiración del plazo indicado hasta que la misma se cubra de conformidad como lo establecido por el artículo 70 del Código en mención. La actualización correspondiente indica el precepto antes invocado se hará en los términos del artículo 17-A del Código en estudio.

Consecuentemente, tanto las multas por infracciones de fondo que están establecidas en porcentajes, así como las de multas por infracciones de forma, las cuales están establecidas en cantidad determinada o entre un mínimo y un máximo, una vez calculadas, determinadas, y notificadas por la autoridad fiscal al contribuyente, estarán

sujetas únicamente a actualización cuando no se cubran dentro del plazo legal supraindicado de conformidad con los artículos señalados anteriormente, esto es, a partir del último día en que debió efectuarse el pago de las mismas y hasta que dicho pago se efectúe.

ACTUALIZACION DE MULTAS NO CUBIERTAS EN EL PLAZO



⁴⁵ ARTICULOS 17-A Y 70 del C.F.F.

CONCLUSIONES

El presente trabajo hemos recordado someramente, que el propósito del ser humano es el de organizarse para vivir en comunidad es procurarse el bien común, así como unir esfuerzos para la obtención de satisfactores a las más variadas necesidades que surgen con motivo de la colectividad. ***Por lo que con toda lógica, cualquier organización humana requiere de la existencia de un orden jurídico que la regule***, mismo orden jurídico que debe ser obedecido y cumplido, es así que ninguna Ley tendría sentido si no se acatará, por lo que es el Estado quien tiene asignada entre otras tareas la de vigilar que las Normas sean efectivamente cumplidas por parte de todos los integrantes de la comunidad, que le permita actuar oportunamente para evitar desviaciones que atenten contra la obtención de los satisfactores generales.

Por lo que es en este sentido que el Derecho es esencialmente un orden moralmente obligatorio, que en una primera instancia apela a la conciencia de los integrantes de una sociedad y sólo en cuando y en tanto los particulares no acatan voluntariamente las exigencias y preceptos que se les han impuesto, entonces en este caso el propio Estado a través de la autoridad la que sea la competente intervenir coactivamente, por lo que podemos afirmar que la coercitividad no es con carácter constitutivo, sino meramente consecutivo del Derecho.

Como ha quedado de manifiesto que contribuir al gasto público constituye una obligación que establece nuestra Ley Fundamental. Pero sabemos que en muchas de las ocasiones resulta difícil la no violación a las disposiciones, en el caso de que ahora nos ocupa nos referimos a obligaciones de carácter desde luego fiscal por lo que la consecuencia a esta desobediencia es precisamente la imposición de un castigo, de una sanción económica.

En este sentido la aplicación de las multas tiene un objetivo primario que consiste en la represión del desacato cometido, que se traduce en una violación y de amenaza e intimidación para los demás sujetos de la Norma que no ha sido cumplida.

Podríamos considerar que el sentido pecuniario de las multas beneficia al Fisco, aunque este aspecto es netamente secundario. Es decir que las multas no se aplican con la finalidad primaria de incrementar los ingresos del Estado, sino el objetivo será el de castigar las transgresiones a las diversas disposiciones tributaria

Encontramos que por desgracia en nuestro país, que muchas de las obligaciones fiscales no son cumplidas cabalmente, incluyendo naturalmente la obligación sustantiva que consiste precisamente en pagar nuestras contribuciones. Las razones para ello indudablemente son muchas, para efectos de conclusión de este trabajo, sólo destacaremos una que nos parece primordial dejando constancia de que no es la única, que consiste en que no existe una verdadera cultura fiscal, lo que encontramos que las autoridades fiscales tratan de "educar" fiscalmente a través de intimidaciones, entonces nos preguntamos como podemos cumplir con algo para lo cual no se nos ha educado o por lo menos no de manera adecuada, siendo así que la inmensa mayoría de los ciudadanos no hemos adquirido conciencia de la enorme importancia que tiene el de cumplir con la obligación Constitucional de Contribuir para el gasto público para la

obtención de satisfactores a nuestras necesidades más apremiantes incluyendo la de la seguridad de la cual se ha dicho bastante últimamente.

En este trabajo, hemos analizado y comprobado que nuestro sistema sancionador es complejo, porque asimismo es el sistema impositivo de nuestro país, siendo cierto que prácticamente todos los habitantes del mismo estamos inmersos en el aspecto impositivo como ha quedado claro, cuando hemos invocado a la Ley Primaria, por lo que al carecer de cómo se dijo de una verdadera educación fiscal y de información fidedigna acerca de nuestras obligaciones tributarias, estas no se cumplen debidamente, trayendo como consecuencia tal y como lo hemos tratado en el presente trabajo, en primer orden la comisión de una Infracción, para luego hacernos acreedores a la imposición de una Sanción económica, es decir una multa, o bien podría llegar al extremo de que el castigo sea la privación de la libertad, entonces a manera de conclusión sugerimos planear y poner en práctica una real y eficiente cultura de carácter fiscal, primero para cumplir debidamente con nuestras obligaciones en esta materia, con todos los beneficios que esto trae consigo, para después evitar la imposición de castigos por su no cumplimiento, resulta que para tales efectos no se pretende de que cada mexicano sea un experto fiscal, pero si que adquieran los niños, adolescentes e incluso adultos, conocimientos aunque mínimos, pero indispensables acerca de las contribuciones, para que sirven, que significa socialmente su cumplimiento, crear conciencia de lo que debe ser un ciudadano mexicano, conciencia que deberán adquirir incluso nuestros funcionarios, habría que mostrarse los beneficios que tendríamos los mexicanos por el cumplimiento cabal y oportuno de nuestras obligaciones, sobre todo la que respecta al pago de nuestras contribuciones. Lograr una vez así que los ciudadanos acepten o rechacen el sistema pero con bases, para que éstos con fundamento reclamen y exijan transparencia y desde luego el buen destino de sus contribuciones.

Acerca del estudio del Derecho Fiscal con cierto grado de detalle, en la práctica sólo se imparte en las licenciaturas de Contaduría Pública y en las de Derecho, en este último caso de manera muy superficial, lo que implica que los licenciados en Derecho han sido "despojados" o bien han dejado en los Contadores la debida o indebida explotación del Derecho Fiscal, en virtud del cual, en las licenciaturas de Derecho se debe considerar la enseñanza de esta disciplina con la seriedad que la misma requiere, resulta penoso encontrar como en la práctica los asuntos relativos a esta materia son atendidos por contadores, es decir ellos son los expertos en una materia que debe competir a los licenciados en Derecho, como lo es el Fiscal, el Derecho Fiscal es lógicamente materia de licenciados en Derecho, pero insisto esto no se observa en el campo de la práctica, es hora de que la apatía de los licenciados en Derecho en cuanto al Fiscal se extinga. Ahora bien en cuanto a la enseñanza de esta disciplina importantísima en otras profesiones resulta totalmente nula, de lo que son y representan las diversas obligaciones tributarias, y como es obvio desconociendo las consecuencias de la no observancia de las Normas relativas.

La educación fiscal que se pretende, se imparta no sólo debe limitarse a decirle al ciudadano como puede y debe cumplir las diversas obligaciones fiscales, sino decirle el porque de las mismas, la necesidad imperante de contribuir, razón por lo cual se requiere de una participación limpia y transparente de las propias autoridades fiscales como ya se dijo, que infundan confianza al ciudadano y no todo lo contrario. No debe la autoridad concretarse a Sancionar al contribuyente incumplido, sino invitarlo al debido cumplimiento de sus obligaciones, pero con conciencia.

Encontramos que la excusa más común que tiene el ciudadano a propósito del aspecto fiscal consiste en la afirmación, de que se necesita de verdaderos expertos en la materia para entender las diversas disposiciones fiscales (lo que en un principio parecieran ser gurues fiscales), creemos por nuestra parte que hay razón para tal aseveración, basta con comentar la diversidad de impuestos federales, sin considerar los estatales, ni los municipales, y otro tanto de ordenamientos fiscales donde se establecen más obligaciones de esta índole, aunado a que la Legislación fiscal se ha reformado en miles de ocasiones (más de cinco mil cambios en los últimos diez años), es decir no hay seguridad jurídica para el contribuyente, es decir urge una reforma profunda y ordenada de nuestro sistema impositivo, pero con respeto a nuestra carta Magna, no sólo reformar la Ley porque los recursos resultan insuficientes para hacer frente al compromiso del Estado.

Es así que también con este trabajo se sugiere que para combatir el desmedido desacato a la Norma fiscal, así como evitar el deterioro que sufre en cierto momento el ciudadano incumplido, la creación de un esquema de contribución única, de tal manera que simplifique en gran medida las numerosas y incontables obligaciones de esta naturaleza, dándose el caso de que las disposiciones tributarias resultan tan complejas, que las propias autoridades fiscales no logran desentrañar su contenido, es decir nuestro sistema Tributario debe ser sencillo y accesible su comprensión para el ciudadano común, junto con la educación de la que ya hablamos, pueda cumplir debidamente con sus obligaciones y no ser acreedor de Sanciones.

Finalmente debe ser un sistema donde ambas partes, tanto el Estado , como el ciudadano, coincidan y cumplan con su respectiva labor, el ciudadano contribuyendo para solventar el gasto público, y la autoridad ejerciendo los recursos monetarios transparentemente, eficiente y eficaz, en beneficio de nuestro país.

ABREVIATURAS

CPEUM.- Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

CFF.- Código Fiscal de la Federación.

DOF.- Diario Oficial de la Federación.

IVA.- Impuesto al Valor Agregado.

ISR.- Impuesto Sobre la Renta.

LIA.- Ley del Impuesto al Activo.

LIESPS.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio.

LISR.- Ley del impuesto Sobre la Renta.

LIVA.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.

RFC.- Registro Federal de Contribuyentes.

RCFF.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

SCJN.- Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SHCP.- Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

FUENTES DE CONSULTA

Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias. Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETEC). Guadalajara, Jal. México; 2002.

Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A.; México; 1992.

De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Decimocuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1985.

Díaz González, Luis. Medios de Defensa Fiscal. Sistema de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V.; México; 1999.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Universidad Autónoma de México. Editorial Porrúa, S.A.; Decimosegunda Edición, México; 1998.

Escobar Ramírez, Germán. Principios del Derecho Fiscal. O.G.S. Editores, S.A. de C.V.; México, 1997.

García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, S.A.; Decimocuarta Edición, México; 1980.

González Macías, María Dolores. Infracciones y Sanciones Fiscales. Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETEC). Guadalajara, Jal. México; 1997.

Jonson Okhuysen, Eduardo Andrés. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. Editores Libros de México, S.A.; México; 1984.

Lastra Lastra, José Manuel. Fundamentos de Derecho. Mc Graw Hill; México; 1995.

Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Sexta Edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México; 1981.

Reyes Altamirano, Rigoberto. El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. TAX Editores, Primera Edición; México; 1999.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor; México; 1996.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Décima Edición. Editorial Porrúa, S.A.; México; 2001.

Urbina Nandayapa, Arturo, El Contribuyente Ante las Revisiones Fiscales. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados S.A. de C.V.; México; 1998.

Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, S.A.; México; 1990.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista, S.A. de C.V.; México; 2004.

Diario Oficial de La Federación del 21 de Noviembre del 2003.

Multi-Agenda Fiscal. Ediciones Fiscales ISEF, México; 2004.

Boletín Tributario No. 94; Junio 1999; INDETEC.

Programa de Especialización en Fiscalización de Impuestos Federales Coordinados 1998; Modulo X Autocorrección y Liquidación. Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETEC).